مصلحة الضرائب المصرية
قطاع التدريب (عامة)
إدارة المادة العلمية

شرح أحكام
قانون الضريبة على الدخل
الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥
وتعديلاته

القاهرة
٢٠١٨

تقـــديـــم

فى إطار الاهتمام بالعملية التدريبية ، وعملاً على الارتقاء بمستوى أداء العاملين بالمصلحة فى كافة المجالات ، فقد تم إصدار العديد من كتب المادة العلمية لل ـ برامج التدريبية التى تنفذ للعاملين بالمصلحة ، والعاملين من خارج المصلحة وللوفود من الدول العربية الشقيقة .

واستكمالا لمسيرة التطوير ، يسعدنى أن أقدم هذا الإصدار الجديد م ـ ن كتاب شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ولائحته التنفيذية وتعديلاتها وكل ما صدر من كتب دورية أو تعليمات تفسيرية أو تنفيذية ، لتوحيد التفسير والتطبيق السليم فى كافة المجالات ليك ـ ون مرشداً وعون ـ اً فى تق ـ ديم خ ـ دمة تدريبية متم ـ يزة لتحقيق الالتزام الطوعى وخلق مجتمع ضريبى أمثل .

وأسأل الله أن يوفقنا جميعاً إلى ما فيه خير البلاد

رئيس مصلحة الضرائب المصرية

" عمـــاد ســـامى "

بسم الله الرحمن الرحيم

تقديم

يسعدنى أن أتقدم لجميع السادة الزملاء العاملين بمصلحة الضرائب المصرية بخالص أمنيات السعادة والدعوات بأن يوفقنا الله عز وجل إلى ما فيه الخير لمصرنا العزيزة .

ويسرنى أن أقدم لكم الطبعة الثانية من كتاب شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ولائحته التنفيذية وتعديلاتها وكل ما صدر من كتب دورية أو تعليمات تفسيرية وتنفيذية تهم العاملين بالمصلحة .

وذلك ليكون مرشداً وعوناً لهم عند محاسبة الممولين وتقديم ما يرجونه من خدمات لهم فى إطار الشرعية والعدالة الضريبية على ضوء التوجهات الحديثة لمصلحة الضرائب المصرية والتى تضمنتها الرؤية والرسالة والأهداف الإستراتيجية .

مع خالص الأمنيات بدوام التوفيق . . .

رئيس قطاع التدريب

" عماد احمد على "

مصلحة الضرائب المصرية

رسالـــــــــة

مصلحة الضرائب المصرية

إدارة ضريبية متطورة تعمل بكفاءة وفعالية وفقاً لمعايير الجودة الشاملة تقدم خدمات متميزة للممولين من خلال عاملين على درجة عالية من الاحتراف المهنى ، تعمل بمبادئ العدالة والشفافية وتحظى بتقدير واحترام المجتمع من خلال منظومة ضريبية متكاملة لخلق مجتمع ضريبى واع وملتزم لتحقيق الاستقرار المالى والنمو الإقتصادى .

الأهداف الإستراتيجية

١. خلق ثقافة الإلتزام الطوعى لدى الممولين .

٢. تحسين مستوى التشغيل والمعالجة الإلكترونية للإقرارات والبيانات.

٣. التحسين المستمر للأنظمة الضريبية للوصول إلى تحقيق المعايير المستهدفة .

٤. تحسين مستوى الخدمة المقدمة للممولين وتيسير أسلوب تقديم الإقرار .

٥. تعزيز عملية التنفيذ الجبرى لقوانين الضرائب .

٦. تحديث مصلحة الضرائب من خلال الأفراد والعمليات والتكنولوجيا وأماكن العمل المختلفة ووضع نظم حوافز مشجعة .

٧. إدارة ضريبية عادلة تعمل بكفاءة واحترام .

٨. تنمية وتطوير الموارد البشرية .

٩. الإرتقاء بمستوى الأداء للوصول إلى معايير الجودة الشاملة .

القيـــــم

- الإلتزام نحو المجتمع.
- العدالة والكفاءة فى تطبيق التشريعات الضريبية .
- تقديم خدمات متميزة فالعميل يأتى أولاً .
- المصداقية والشفافية والنزاهة .
- الإلتزام بتحقيق أعلي نتائج فى ضوء تحقيق الجودة الشاملة .
- درجة عالية من الاحتراف المهنى .
- تشجيع العاملين على الإبتكار والتجديد والتحديث المستمر .
- تحمل القيادات مسئولياتها فى تأهيل الكوادر الإدارية .
- معاملة الآخرين بالاحترام والتعاطف .
- قبول الرأى الآخر والقدرة على التوافق .

القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥

بإصدار

قانون الضريبة على الدخل

القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥

بإصدار قانون الضريبة على الدخل

المادة الأولى :

يُعمل فى شأن الضريبة على الدخل بأحكام القانون المرافق .

المادة الثانية :

يلغى قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، على أن تستمر لجان الطعن المشكلة وفقاً لأحكام قانون الضرائب على الدخل المشار إليه حتى ٣١ ديسمبر سنة ٢٠٠٥ فى النظر في المنازعات الضريبية المتعلقة بالسنوات حتى نهاية ٢٠٠٤ ، وبعدها تحال المنازعات التى لم يتم الفصل فيها بحالتها إلى اللجان المشكلة طبقاً لأحكام القانون المرافق.

كما تظل الإعفاءات المحددة لها مدد فى القانون المشار إليه سارية بالنسبة إلى الأشخاص الذين بدأت مدد الإعفاء لهم قبل تاريخ العمل بهذا القانون ، وذلك إلى أن تنتهى هذه المدة .

ويلغى البند / ١ من المادة (١) من القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة .

المادة الثالثة :

تلغى المواد أرقام (١٦) و (١٧) و (١٨) و (١٩) و (٢١) و (٢٢) و (٢٣) مكرراً و (٢٤) و (٢٥) و (٢٦) من قانون ضمانات وحوافز الاستثمار الصادر بالقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧.

وتظل الإعفاءات المقررة بالمواد المشار إليها سارية بالنسبة إلى الشركات والمنشآت التي بدأ سريان مدد إعفائها قبل تاريخ العمل بهذا القانون، وذلك إلى أن تنتهي المدد المحددة لهذه الإعفاءات .

أما الشركات والمنشآت التي أنشئت وفقاً لأحكام القانون المشار إليه ولم تبدأ مزاولة نشاطها أو إنتاجها حتى تاريخ العمل بهذا القانون فيشترط لتمتعها بالإعفاءات المقررة بذلك القانون أن تبدأ مزاولة نشاطها أو إنتاجها خلال مدة أقصاها ثلاث سنوات من تاريخ العمل بهذا القانون .

المادة الرابعة :

يعفى كل شخص من أداء جميع مبالغ الضريبة المستحقة على دخله وجميع مبالغ الضريبة العامة على المبيعات، وذلك عن الفترات الضريبية السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون، وما يرتبط بتلك الضرائب من مقابل تأخير وغرامات وضريبة إضافية وغيرها ، وذلك بالشرطين الآتيين :

أولاً: ألا يكون الشخص قد سبق تسجيله أو تقديمه لإقرار ضريبى أو خضع لأى شكل من أشكال المراجعة الضريبية من قبل مصلحة الضرائب العامة أو مصلحة الضرائب على المبيعات .

ثانياً: أن يتقدم الممول بإقراره الضريبى عن دخله عن آخر فترة ضريبية متضمنا كامل البيانات ذات الصلة، وأن يتقدم للتسجيل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات إذا بلغ حد التسجيل، وذلك قبل مضى سنة من تاريخ العمل بهذا القانون .

ويسقط الإعفاء إذا لم ينتظم الممول فى تقديم إقراراته الضريبية عن دخله عن الفترات الضريبية الثلاث التالية .

المادة الخامسة :

تنقضى الخصومة فى جميع الدعاوى المقيدة أو المنظورة لدى جميع المحاكم على اختلاف درجاتها قبل أول أكتوبر سنة ٢٠٠٤ بين مصلحة الضرائب والممولين والتى يكون موضوعها الخلاف فى تقدير الضريبة وذلك إذا كان الوعاء السنوى للضريبة محل النزاع لا يجاوز عشرة آلاف جنيه. وتمتنع المطالبة بما لم يسدد من ضرائب تتعلق بهذه الدعاوى .

وفى جميع الأحوال لا يترتب على انقضاء الخصومة حق للممول فى استرداد ما سبق أن سدده تحت حساب الضريبة المستحقة على الوعاء المتنازع عليه .

وذلك كله ما لم يتمسك الممول باستمرار الخصومة في الدعوى بطلب يُقدم إلى المحكمة المنظورة لديها الدعوى خلال ستة أشهر من تاريخ العمل بهذا القانون .

المادة السادسة :

فى غير الدعاوى المنصوص عليها فى المادة الخامسة من هذا القانون، يكون للممولين فى المنازعات القائمة بينهم وبين مصلحة الضرائب والمقيدة أو المنظورة أمام المحاكم على اختلاف درجاتها قبل أول أكتوبر سنة ٢٠٠٤ ، طلب إنهاء تلك

المنازعات خلال سنة من تاريخ العمل بهذا القانون مقابل أداء نسبة من الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة على الوعاء السنوى للضريبة المتنازع عليه وفقاً للشرائح الآتية :

١) (١٠ ٪) من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة على الوعاء المتنازع عليه إذا لم تجاوز قيمته مائة ألف جنيه .

٢) (٢٥ ٪) من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة على الوعاء المتنازع عليه وذلك بالنسبة إلى ما تجاوز قيمته مائة ألف جنيه وحتى خمسمائة ألف جنيه من هذا الوعاء ،وذلك بعد سداد النسبة المنصوص عليها فى البند ١ بالنسبة إلى ما لا يجاوز مائة ألف جنيه من هذا الوعاء .

٣) (٤٠ ٪) من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة على الوعاء المتنازع عليه وذلك بالنسبة إلى ما تجاوز قيمته خمسمائة ألف جنيه من هذا الوعاء ، وذلك بعد سداد النسبتين المنصوص عليهما فى البندين { ١ ، ٢ } بالنسبة إلى ما لا يجاوز خمسمائة ألف جنيه من هذا الوعاء .

ويترتب على وفاء الممول بالنسب المقررة وفقا للبنود السابقة براءة ذمته من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المتنازع عليها ، ويحكم بانتهاء الخصومة فى الدعوى إذا قدم الممول إلى المحكمة ما يفيد ذلك الوفاء.

وفى جميع الأحوال لا يترتب على انقضاء الخصومة حق للممول فى استرداد ما سبق أن سدده تحت حساب الضريبة المتنازع عليها.

المادة السابعة :

استثناءً من حكم البند {١} من المادة (٥٢) من القانون المرافق تكون العوائد المدينة واجبة الخصم عن القروض والسلفيات التي حصلت عليها الأشخاص الاعتبارية فيما يزيد على أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية ولا يجاوز ثمانية أمثاله عن المدة التى تبدأ من السنة الضريبية ٢٠٠٥ وتنتهى بنهاية السنة الضريبية ٢٠٠٩ وفقاً للجدول الآتى:

١ : ٨	للسنة الضريبية	٢٠٠٥
١ : ٧	للسنة الضريبية	٢٠٠٦
١ : ٦	للسنة الضريبية	٢٠٠٧
١ : ٥	للسنة الضريبية	٢٠٠٨
١ : ٤	للسنة الضريبية	٢٠٠٩

المادة الثامنة :

يصدر وزير المالية اللائحة التنفيذية لهذا القانون والقانون المرافق خلال ستة أشهر من تاريخ النشر في الجريدة الرسمية ، وإلى أن تصدر هذه اللائحة يستمر العمل باللوائح والقرارات المعمول بها حالياً فيما لا يتعارض مع أحكام هذين القانونين .

المادة التاسعة :

ينشر هذا القانون فى الجريدة الرسمية ، ويُعمل به من اليوم التالى لتاريخ نشره ، مع مراعاة ما يأتى :

١) تسرى أحكام القانون المرافق بالنسبة إلى المرتبات وما فى حكمها اعتباراً من أول الشهر التالى لتاريخ نشره فى الجريدة الرسمية.

٢) تسرى أحكام القانون المرافق بالنسبة إلى إيرادات النشاط التجارى والصناعى وإيرادات المهن غير التجارية وإيرادات الثروة العقارية للأشخاص الطبيعيين اعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠٠٥ ، وتسرى بالنسبة إلى أرباح الأشخاص الاعتبارية اعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠٠٥ أو الفترة الضريبية للشخص الاعتبارى التى تبدأ بعد تاريخ العمل بهذا القانون ".

صدر برئاسة الجمهورية فى غرة جمادى الأولى سنة ١٤٢٦ هـ

الموافق ٨ يونيه سنة ٢٠٠٥م

ورد بالمادة الثانية من قرار وزير المالية (٩٩١) لسنة ٢٠٠٥ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، ما نصه :

" تسرى أحكام قانون الضريبة على الدخل على الوجه الآتى :

١) بالنسبة للأشخاص الطبيعيين :

أ – عن دخلهم من المرتبات وما فى حكمها إعتباراً من مرتبات شهر يوليو ٢٠٠٥ .

ب – عن دخلهم من النشاط التجارى والصناعى وإيرادات المهن غير التجارية وإيرادات الثروة العقارية إعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠٠٥ التى تبدأ من ٢٠٠٥/١/١ وتنتهى بعد تاريخ العمل بقانون الضريبة على الدخل .

٢) بالنسبة للأشخاص الاعتبارية إعتباراً من :

أ – الفترة الضريبية الأولى التى تبدأ بفترة من ٢٠٠٤ وتنتهى فى ٣١ /١٢/ ٢٠٠٥ .

ب – الفترة الضريبية التى تبدأ من ٢٠٠٥/١/١ أو أى تاريخ لاحق وتنتهى بعد تاريخ العمل بالقانون المشار إليه . "

قانون الضريبة على الدخل

الصـــادر

بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥

وتعديلاته

الكتاب الأول
أحكـام عامــة

تمهيد :

وردت الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فى الكتاب الأول من القانون فى المواد (من ١ حتى ٥) ، وتناولتها اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل الصادرة بالقرار الوزارى رقم (٩٩١) لسنة ٢٠٠٥ فى المواد (من ١ حتى ٧) ، وذلك على الوجه التالى :-

- المقصود بالألفاظ والعبارات الواردة بقانون الضريبة على الدخل تناولتها :
  - ~ المادة رقم (١) من قانون الضريبة على الدخل
  - ~ المواد (١ ، ٢) من اللائحة التنفيذية للقانون
- الإقامة :
  - ~ المادة رقم (٢) من قانون الضريبة على الدخل
  - ~ المادة رقم (٣) من اللائحة التنفيذية للقانون
- الدخل المحقق من مصدر فى مصر تناولتها :
  - ~ المادة رقم (٣) من قانون الضريبة على الدخل
- المنشأة الدائمة :
  - ~ المادة رقم (٤) من قانون الضريبة على الدخل
  - ~ المواد (٤ ، ٥) من اللائحة التنفيذية للقانون
- الفترة الضريبية وحساب الضريبة واستحقاقها :
  - ~ المادة رقم (٥) من قانون الضريبة على الدخل
  - ~ المواد (٦ ، ٧) من اللائحة التنفيذية للقانون

وسنتناول هذه الأحكام بالشرح كما يلى :

الكتـاب الأول

أحكـــام عامـــة

المقصود بالألفاظ والعبارات الواردة بقانون الضريبة على الدخل

بينت المادة رقم (١) من القانون المقصود بالألفاظ والعبارات الواردة بقانون الضريبة على الدخل ، حيث تنص على ما يلي :

" فى تطبيق أحكام هذا القانون يقصد بالألفاظ والعبارات التالية المعنى المبين أمام كل منها:

- الضريبة : الضريبة على الدخل .
- الوزير : وزير المالية .
- رئيس المصلحة : رئيس مصلحة الضرائب العامة .
- المصلحة : مصلحة الضرائب العامة .
- الممول : الشخص الطبيعى أو الشخص الاعتبارى الخاضع للضريبة وفقا لأحكام هذا القانون .
- شركات الأموال : شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة .
- شركات الأشخاص : شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة .
- شركة الواقع : الشركة التي تقوم بين أشخاص طبيعيين دون استيفاء إجراءات الانعقاد أو الشهر فيما عدا الحالات الناشئة عن ميراث منشأة فردية .
- المشروع : الكيان الاقتصادى الذى يزاول النشاط الأصلى فى مصر أو المنشأة الدائمة فى مصر التابعة لكيان اقتصادى فى الخارج .
- الشخص المرتبط : كل شخص يرتبط بممول بعلاقة تؤثر فى تحديد وعاء الضريبة بما فى ذلك :

١. الزوج والزوجة والأصول والفروع .

٢. شركة الأموال والشخص الذي يملك فيها بشكل مباشر أو غير مباشر (٥٠ ٪) على الأقل من عدد أو قيمة الأسهم أو من حقوق التصويت .

٣. شركة الأشخاص والشركاء المتضامنون والموصون فيها .

٤. أى شركتين أو أكثر يملك شخص آخر (٥٠ ٪) على الأقل من عدد أو قيمة الأسهم أو حقوق التصويت فى كل منها .

- السعر المحايد : السعر الذي يتم التعامل بمقتضاه بين شخصين غير مرتبطين أو أكثر، ويتحدد وفقا لقوى السوق وظروف التعامل .
- الإتاوات : المبالغ المدفوعة أيا كان نوعها مقابل استعمال أو الحق في استعمال حقوق النشر الخاصة بعمل أدبي أو فني أو علمي بما في ذلك أفلام السينما، وأي براءة اختراع أو علامة تجارية أو تصميم أو نموذج أو خطة أو تركيبة أو عملية سرية أو مقابل استعمال أو الحق في استعمال معدات صناعية أو تجارية أو علمية أو معلومات متعلقة بالخبرة الصناعية أو التجارية أو العلمية .
- [(١)] توزيعات الأرباح : أى دخل مستمد من الأسهم أو الحصص ، بما فى ذلك أسهم التمتع أو حقوق التمتع ، وأسهم التعدين ، وأسهم التأسيس أو أية حقوق أخرى تعطى حق المشاركة فى الأرباح ، سواء كانت هذه التوزيعات نقدية أو أسهم مجانية أو على شكل سندات أو حصص تأسيس أو على أية صورة .

شركة الواقع الناشئة عن ميراث منشأة فردية

أوضحت المادة (١) من اللائحة التنفيذية للقانون المعاملة الضريبية للشركاء فى شركة الواقع الناشئة عن ميراث منشأة فردية ، حيث تنص على ما يلى :

" إذا آلت منشأة فردية بالميراث لوارث أو أكثر ، يعامل كل منهم ضريبياً معاملة الممول الفرد المنصوص عليها فى القانون ".

*هذا وقد صدر الكتاب الدورى رقم (٢٤) لسنة ٢٠٠٩ بتاريخ ٢٠٠٩/٩/١ بشأن المعاملة الضريبية للشركاء فى شركة الواقع الناشئة عن ميراث منشأة فردية ، وجاء به ما نصه :

---

(١) عبارة مضافة بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ الصادر فى ٢٠١٤/٦/٣٠ ، و يُعمل بها اعتباراً من أول يوليو ٢٠١٤ .

" ١) استفادة الشريك فى شركة الواقع الناشئة عن ميراث منشأة فردية بعدم خضوع مبلغ خمسة آلاف جنيه من مجموع صافى دخله للضريبة طالما أنه ممول مقيم فى مصر.

٢) فى حالة تنازل بعض الشركاء عن كل أو بعض حصته إلى أحد الشركاء الآخرين فى الشركة مع استمرار النشاط ، يستمر استفادة كل شريك من الشركاء فى الشركة من عدم خضوع مبلغ خمسة آلاف جنيه من مجموع صافى دخله للضريبة وفقاً لحكم المادة رقم (٧) [(١)] من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

٣) فى حالة تصرف أحد الورثة فى حصته أو فى جزء منها إلى غير الورثة فى هذه الحالة نكون أمام كيان قانونى أخر ويتم محاسبته باعتباره شخصية اعتبارية وفقاً لحكم المادتين (٤٧) ، (٤٨) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ . "

يتضح مما سبق أن :

الشركاء فى شركة الواقع الناشئة عن ميراث منشأة فردية يعامل كل منهم ضريبياً معاملة الممول الفرد (الشخص الطبيعى) المنصوص عليها فى القانون ، أى يخصم من مجموع صافى دخل كل شريك مبلغ خمسة آلاف جنيه المعفاة من الضريبة طبقاً لحكم المادة رقم (٨) من القانون ، ويلتزم كل شريك بتقديم إقرار ضريبى إلى مأمورية الضرائب المختصة المنصوص عليه فى المادة رقم (٨٢) من القانون ، على النموذج رقم (٢٧ إقرارات) قبل أول إبريل من كل سنة وفقاً لنص المادة رقم (١٠٢) من اللائح ة التنفيذية للقانون ، وذلك عن حصته فى صافى الربح السنوى للمنشأة الموروثة ، وفى حالة إذا كان أحد الشركاء فى شركة الواقع الناشئة عن ميراث منشأة فردية له نشاط فردى باسمه سواء (تجارى أو صناعى أو خدمى أو مهنى) ، يلتزم

[(١)] المادة (٧) ملغاة بنص المادة رقم (٨) من القانون المستبدلة بالمادة الثانية من القرار بقانون ١٠١ لسنة ٢٠١٢ الصادر فى ٢٠١٢/١٢/٦

بصفته ممول وشريك بشركة الواقع بتقديم الإقرار الضريبى السنوى على النموذج رقم (٧ إقرارات) عن صافى دخلة السنوى الناتج من نشاطه الفردى مضافاً إليه حصته من صافى الربح السنوى من المنشأة الموروثة .

فى حالة تنازل أحد أو بعض الشركاء عن كل أو بعض حصته إلى أحد الشركاء الآخرين فى الشركة مع استمرار النشاط ، يستمر استفادة كل شريك من الشركاء الباقين فى الشركة بمعاملة كل منهم ضريبياً معاملة الممول الفرد السابق الإشارة إليها .

- فى حالة تصرف أحد الورثة فى حصته أو فى جزء منها إلى غير الورثة الشرعيي ن فى هذه الحالة يكون نشأ كيان قانونى أخر ويتم محاسبته ضريبياُ باعتباره شخصية اعتبارية وفقاً لحكم المادتين (٤٧) ، (٤٨) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته .

ما يُعد تأجير للمعدات :

تنص المادة رقم (٢) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" يُعد تأجير المعدات ، فى تطبيق حكم المادة (١) من القانون ، فى حكم استعمالها أو الحق فى استعمالها .

وتشمل الإتاوات جميع المبالغ التى تدفع مقابل تأجير المعدات الصناعية أو التجارية أو العلمية .

ومع ذلك إذا كان المؤجر يباشر نشاطه من خلال فرع مُسجل فإنه يحاسب لأغراض الضريبة باعتباره منشأة دائمة ".

الإقامـــة :

بينت المادة رقم (٢) من القانون الأحوال التى يكون فيها الشخص الطبيعى والشخص الاعتبارى مقيماً فى مصر ، حيث تنص على ما يلى :

" فى تطبيق أحكام هذا القانون يكون الشخص الطبيعى مقيماً فى مصر فى أى من الأحوال الآتية :

١) إذا كان له موطن دائم فى مصر .
٢) المقيم في مصر مدة تزيد على ١٨٣ يوماً متصلة أو متقطعة خلال اثنى عشر شهراً
٣) المصري الذي يؤدى مهام وظيفته فى الخارج ويحصل على دخله من خزانة مصرية

ويكون الشخص الاعتبارى مقيماً فى مصر فى أى من الأحوال الآتية :

١) إذا كان قد تأسس وفقا للقانون المصرى .

٢) إذا كان مركز إدارته الرئيسى أو الفعلى فى مصر .

٣) إذا كان شركة تملك فيها الدولة أو أحد الأشخاص الاعتبارية العامة أكثر من (٥٠ ٪) من رأسمالها .

وتبين اللائحة التنفيذية لهذا القانون قواعد تحديد الموطن الدائم ومركز الإدارة الفعلى ".

وحددت الفقرة الأولى من المادة رقم (٣) من اللائحة التنفيذية للقانون قواعد تحديد الموطن الدائم فى مصر للشخص الطبيعى ، حيث تنص على ما يلى :

" يكون للشخص الطبيعى موطن دائم فى مصر فى أى من الحالتين الآتيتين :

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

٢) إذا كان للممول محل تجارى أو مكتب مهنى أو مصنع أو غير ذلك من أماكن العمل التى يزاول فيها الشخص الطبيعى نشاطه فى مصر ".

وحددت الفقرة الثانية من المادة (٣) من اللائحة التنفيذية للقانون قواعد تحديد مركز الإدارة الفعلى للشخص الاعتبارى ، حيث تنص على ما يلى :

" تكون مصر مركزاً للإدارة الفعلى للشخص الإعتبارى إذا تحققت فى شأنه حالتان على الأقل من الحالات الآتية :

١) إذا كانت هى المقر الذى تتخذ فيه قرارات الإدارة اليومية.

٢) إذا كانت هى المقر الذى تنعقد به اجتماعات مجلس الإدارة أو المديرين.

٣) إذا كانت هى المقر الذى يقيم فيه (٥٠ %) على الأقل من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين.

٤) إذا كانت هى المقر الذى يقيم فيه الشركاء أو المساهمون الذين تزيد حصصهم على نصف رأس المال أو حقوق التصويت " .

وتنص الفقرة الأخيرة من المادة رقم (٣) من اللائحة التنفيذية للقانون على أنه :

" وفى جميع الأحوال لا يُعد الشخص الاعتبارى مقيماً فى مصر استناداً لوجود مركز إدارة فعلى إذا تبين لمصلحة الضرائب أن الشخص الاعتبارى اتخذ هذا المركز بقصد تجنب الالتزامات الضريبية " [١] .

الدخل المحقق من مصدر فى مصر

عدد المشرع ما يشمله الدخل المحقق من مصدر فى مصر فى المادة رقم (٣) من قانون الضريبة على الدخل ، حيث نصت على ما يلى :

" يشمل الدخل المحقق من مصدر فى مصر ما يأتى :

(أ) الدخل من الخدمات التى تؤدى فى مصر بما فى ذلك المرتبات وما فى حكمها .

(ب) الدخل الذى يدفعه رب عمل مقيم فى مصر، ولو أدى العمل فى الخارج .

(ج) الدخل الذى يحصل عليه الرياضى أو الفنان من النشاط الذى يقوم به فى مصر .

(د) الدخل من الأعمال التى يؤديها غير المقيم من خلال منشأة دائمة فى مصر .

(هـ) الدخل من التصرفات فى المنقولات التى تخص منشأة دائمة فى مصر .

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

(ز) التوزيعات على أسهم شركة أموال مقيمة فى مصر .

(ح) حصص الأرباح التى تدفعها شركة أشخاص مقيمة فى مصر .

(ط) العائد الذى تدفعه الحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو أى شخص مقيم فى مصر والعائد الذى يتم سداده من منشأة دائمة فى مصر ولو كان مالكها غير مقيم فيها .

(ى) مبالغ الإيجار ورسوم الترخيص والإتاوات التى يدفعها شخص مقيم فى مصر أو التى تدفع من منشأة دائمة فى مصر ولو كان مالكها غير مقيم فيها .

(ك) الدخل من أى نشاط آخر يتم القيام به فى مصر .

---

[١] الفقرة الأخيرة من المادة (٣) من اللائحة التنفيذية للقانون مضافة بالقرار الوزارى رقم ١٩٣ لسنة ٢٠٠٦ بتاريخ ٢٠٠٦/٤/٣ .

(ل) الأرباح الرأسمالية المحققة من التصرف فى الأوراق المالية المقيدة فى بورصة الأوراق المالية المصرية ، وكذلك الأرباح الرأسمالية المحققة من التصرف فى الأوراق المالية للشركات المصرية المقيمة غير المقيدة فى بورصة الأوراق المالية المصرية ، سواء كانت مقيدة أو غير مقيدة فى الخارج . " [1]

المنشأة الدائمة

أوضحت المادة رقم (٤) من القانون ما يُعد فى حكم المنشأة الدائمة وما لا يُعد كذلك حيث تنص على ما يلى :

" يقصد بالمنشأة الدائمة في تطبيق أحكام هذا القانون كل مكان ثابت للأعمال يتم من خلاله تنفيذ كل أو بعض أعمال المشروعات الخاصة بشخص غير مقيم فى مصر ، وتشمل على الأخص :

أ) محل الإدارة .
ب) الفرع .
ج) المبنى المستخدم كمنفذ للبيع .
د) المكتب .
هـ) المصنع .
و) الورشة .
ز) المنجم ، أو حقل البترول أو بئر الغاز ، أو المحجر ، أو أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية بما فى ذلك الأخشاب أو أى إنتاج آخر من الغابات .
ح) المزرعة أو الغراس.
ط) موقع البناء أو مشروع الإنشاء أو التجميع أو التجهيزات أو الأنشطة الإشرافية المرتبطة بشيء من ذلك .

ويعتبر فى حكم المنشأة الدائمة الشخص الذى يعمل لحساب مشروع تابع متى كانت له سلطة إبرام العقود باسم المشروع واعتمادها ما لم تقتصر أوجه نشاطه على شراء السلع أو البضائع للمشروع .

---

[1] البند (ل) تم إضافة بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ الصادر فى ٢٠١٤/٦/٣٠ ، ويُعمل بها اعتباراً من أول يوليو ٢٠١٤ .

ولا يعتبر منشأة دائمة ما يأتى :

١) الانتفاع بالتسهيلات الخاصة لأغراض التخزين وعرض البضائع والسلع المملوكة للمشروع فقط .

٢) الاحتفاظ برصيد من السلع أو البضائع المملوكة للمشروع لأغراض التخزين أو العرض.

٣) الاحتفاظ برصيد من السلع والبضائع المملوكة للمشروع لغرض إعادة تصنيعها فقط بواسطة مشروع آخر .

٤) الاحتفاظ بمكان ثابت لنشاط يباشر فقط شراء البضائع أو السلع أو تجميع المعلومات للمشروع .

٥) الاحتفاظ بمكان ثابت لنشاط يباشر فقط القيام بأى عمل ذى صفة تمهيدية أو مساعدة للمشروع .

٦) الاحتفاظ بمكان ثابت للعمل تزاول فيه أى مجموعة من الأنشطة المشار إليها فى البنود السابقة بشرط أن يكون النشاط الإجمالي للمكان الثابت للعمل والناتج من مجموعة هذه الأنشطة ذا صفة تمهيدية أو مساعدة فقط .

٧) الأعمال الصناعية أو التجارية التي تقوم بها شركة أجنبية عن طريق سمسار أو وكيل عام بالعمولة أو أى وكيل آخر ذى طبيعة مستقلة، ما لم يثبت أن هذا السمسار أو الوكيل قد كرس معظم وقته أو جهده خلال الفترة الضريبية لصالح الشركة الأجنبية .

ولا تعنى سيطرة شركة غير مقيمة على شركة أخرى مقيمة أن تصبح الشركة المقيمة منشأة دائمة للأخرى " .

أوضحت هذه المادة : تعريف للمنشأة الدائمة ، حيث يتفق هذا التعريف مع تعريف المنشأة الدائمة فى الاتفاقيات النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادى والتنمية أو نموذج الأمم المتحدة التى نصت فى المادة (٥ / ١) من نموذج O.E.C.D بأن المنشأة الدائمة هى المقر أو المكان الثابت الذى يزاول من خلاله كل نشاط المشروع أو بعضه .

وسنتناول ذلك على النحو التالى :

(*) برنامج توجيه مهارات الفحص لدعم الثقة

عناصر المنشأة الدائمة : -

يتضح من تعريف المنشأة الدائمة أنه يتضمن عناصر أساسية يمكن أبرازها فى الآتى :

أولا : تنظيم مادى دائم لمباشرة الأعمال

وهذا العنصر واضح من نص المادة رقم (٤) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وهو عبارة عن المقر أو المكان الثابت والذى يمكن أن يشار إليه بالمنشأة ، والمنشأة هى تنظيم مادى جوهره المكان الذى يتم أعداده فى ضوء النشاط الذى يزاوله المشروع سواء كان نشاطاً تجارياً أو صناعياً أم خدمياً ، ويتطلب هذا العنصر ضرورة توافر قدر من الثبات والاستقرار لهذا التنظيم سواء كان هذا الاستقرار مكانياً أم زمانياً .

ويتحقق الاستقرار المكانى	كما يتحقق الاستقرار الزمنى
بمجرد وجود مقر ثابت لمزاولة النشاط بصرف النظر عن مدة استمرار النشاط.	باستمرار مزاولة النشاط لمدة معينة كما هو الحال فى مواقع البناء أو مشروع الإنشاء.

وللحكم على وجود الاستقرار الزمنى ينبغى البحث فى طبيعة المشروع لا فى المدة التى قضاها فى الدولة فوجود محل تجارى أو مصنع يعتبر ذا طبيعة دائمة ولو توقف المحل أو أغلق المصنع بعد فترة قليلة لوفاة صاحبه أو لتعسر أوضاعه المالية .

وفى المقابل يعتبر نشاط المعرض وأعمال السيرك القادم من دولة أجنبية أخرى من الأعمال ذات الطبيعة الوقتية الغير دائمة ولو استغرق وقتاً طويلا نسبياً .

ثانيا : أن يكون التنظيم مولداً للربح أو مساهماً فى توليده

وهذا العنصر بديهى إذ أن الضريبة ترتبط بالربح وجوداً وعدماً وأن هذا يحقق سيادة الدولة فى فرض الضريبة ، وهو اعتبار الدولة الكائن بها هذا التنظيم مصدر دخل .

ومما لا شك فيه أن هذا يتحقق فى كافة الأنشطة الاستخراجية أو الصناعية أو الزراعية أو المالية كما هو الحال فى الفرع أو المصنع أو الورشة أو المنجم أو المزرعة ..... الخ.

ثالثا : أن يتمتع التنظيم ببعض مظاهر الاستقلال

يتضح أن هذا العنصر يقوم على أساس أن تكون إدارة هذا التنظيم عن طريق ممثل عن المشروع مفوض من السلطات ويستطيع أن يتعهد به نيابة عن هذا التنظيم ولحسابه .

وعلى ذلك إذا كان يقوم على إدارة التنظيم شخص لا يتمتع بأية سلطة فى إدارة التنظيم ومن ثم فهو تابع فى علاقته بالمنشأة الأم ففى مثل هذه الحالة لا تكون بصدد منشأة دائمة أو مستقرة من الناحية الضريبية (مثال مكتب يتلقى أوامر الشراء من المركز الرئيسى للمنشأة وينقلها إلى الغير والتحقق من عمليات التوريد) .

وهذا الاستقلال المالى والقانونى هو الذى يميز الممثل المستقل للمشروع عن الممثل التابع له ، فالممثل المستقل هو الذى يقوم بعمل تجارى ويتحمل مخاطر وكالته ومن ثم تكون له شخصية مهنية مستقلة .

وقد بينت المادة رقم (٤) من اللائحة التنفيذية للقانون المقصود بالعمل ذى الصفة التمهيدية أو المساعدة للمشروع ، المنصوص عليه فى البند / ٥ من الفقرة الثالثة من المادة رقم (٤) من القانون ، حيث أوضحت بأنه كل نشاط لا يساهم فى تحقيق دخل يخضع للضريبة فى مصر .

كما أوضحت المادة رقم (٥) من اللائحة التنفيذية للقانون حكم تطبيق البند (٧) من الفقرة الثالثة من المادة رقم (٤) من القانون ، حيث تنص على ما يلى :

" يعتبر السمسار أو الوكيل قد كرس معظم وقته أو جهده خلال الفترة الضريبية لصالح شركة أجنبية ، فى تطبيق حكم البند (٧) من الفقرة الثالثة من المادة (٤) من القانون إذا كان نشاطه على نحو كلى أو شبه كلى باسم الشركة ، وكانت الشروط التى تنظم علاقتهما التجارية والمالية تختلف عن الشروط التى تنظم العلاقة بين المؤسسات المستقلة ".

وعلى ذلك فإذا ما كان الوكيل أو السمسار قد كرس نشاطه على نحو كلى أو شبه كلى باسم الشركة الأجنبية خلال الفترة الضريبية ، مع وجود شروط تبعية فى العلاقة المالية والتجارية بينه وبين الشركة الأجنبية ، فإن الأعمال الصناعية أو التجارية التى تقوم بها هذه الشركة الأجنبية عن طريق هذا الوكيل أو السمسار تخضع للضريبة باعتبارها منشأة دائمة فى مصر طبقاً لحكم البند (٢) من المادة (٤٧) من القانون .

الفترة الضريبيـــة

حددت المادة رقم (٥) من القانون الفترة الضريبية وحساب الضريبة عن الفترة التى تقل أو تزيد على اثنى عشر شهراً وحالات استحقاق الضريبة ، حيث تنص على ما يلى :

" الفترة الضريبية هى السنة المالية التى تبدأ من أول يناير وتنتهى فى ٣١ ديسمبر من كل عام أو أى فترة مدتها اثنا عشر شهرا تتخذ أساسا لحساب الضريبة .

ويجوز حساب الضريبة عن فترة تقل أو تزيد على اثنى عشر شهرا، وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون إجراءات المحاسبة عن هذه الفترة .

وتستحق الضريبة في اليوم التالي لانتهاء الفترة الضريبية ، كما تستحق بوفاة الممول أو بانقطاع إقامته أو توقفه كليا عن مزاولة النشاط " .

كما أوضحت الفقرة الأولى بند / ١ من المادة رقم (٦) من اللائحة التنفيذية للقانون الحالات التى يجوز فيها حساب الضريبة عن فترة ضريبية تقل عن اثنى عشر شهراً ، حيث تنص على ما يلى :

" **الحالات التى يجوز فيها حساب الضريبة عن فترة تقل عن اثنى عشر شهراً** :

أ – الفترة المالية الأولى للممول سواء انتهت هذه الفترة فى نهاية السنة الميلادية أو فى تاريخ آخر يتخذه الممول نهاية لسنته المالية.

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

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

د – عند تعديل الممول نهاية سنته المالية وفى هذه الحالة يتم حساب الضريبة عن الفترة من بداية السنة المالية قبل تعديلها حتى تاريخ تعديل السنة المالية " .

كما أوضحت الفقرة الأولى بند / ٢ من المادة رقم (٦) من اللائحة التنفيذية للقانون الحالات التى يجوز فيها حساب الضريبة عن فترة ضريبية تزيد على اثنى عشر شهراً ، حيث تنص على ما يلى :

" **الحالات التى يجوز فيها حساب الضريبة عن فترة ضريبية تزيد على إثنى عشر شهرا**:

أ – إقفال حسابات الشخص الإعتبارى فى أول سنة مالية له تنفيذاً لما ينص عليه نظامه الأساسي أو عقد الشركة.

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

وحددت الفقرة الثانية من المادة (٦) من اللائحة التنفيذية للقانون سعر الضريبة الواجب التطبيق سواء بالنسبة للأرباح الناتجة عن ممارسة النشاط خلال فترة ضريبية كاملة (١٢ شهراً) أو إذا تم حساب الضريبة عن فترة تزيد على أو تقل عن ١٢ شهراً ، حيث تنص على ما يلى :

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

شروط تغيير الفترة الضريبيـــة

حددت المادة (٧) من اللائحة التنفيذية للقانون الحالات التى يجوز فيها لمصلحة الضرائب أن ترخص للممول بتغيير الفترة الضريبية ، حيث تنص على ما يلى :

" يجوز لمصلحة الضرائب فى جميع الأحوال بناء على طلب الممول على النموذج رقم (١ طلبات) أن ترخص له بتغيير الفترة الضريبية إذا توافرت الشروط الآتية :

١) أن يكون من الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها فى المادتين (٤٧) ، (٤٨) من القانون .

٢) أن يكون لديه دفاتر وحسابات منتظمة .

٣) وجود أسباب جوهرية لتغيير الفترة الضريبية ، منها :

أ – طلب الشركة التابعة أو الفرع الأجنبي تعديل سنته المالية بما يتفق مع السنة المالية للشركة القابضة أو المركز الرئيسى .

ب –تغيير الشكل القانونى للشخص الإعتبارى .

٤) أن تكون مدة الفترة الضريبية اثنى عشر شهراً . "

يتضح مما سبق

أن مصلحة الضرائب يجوز لها فى حالة تقديم الأشخاص الاعتبارية طلب على النموذج رقم (١ طلبات) أن ترخص لهم تغيير الفترة الضريبية فى حالة توافر الشروط المشار إليها بعالية مجتمعة .

الكتاب الثانى
الضريبـــة على دخـــل
الأشخاص الطبيعيين

الباب الأول
نطاق سريان الضريبة
وسعرها

نطاق سريان الضريبةوسعرها

تمهيد :

وردت الأحكام الخاصة بنطاق الضريبة وسعرها على دخل الأشخاص الطبيعيين بالباب الأول من الكتاب الثانى فى المواد من (٦ : ٨) من القانون ، والمواد (٨: ٩) من اللائحة التنفيذية للقانون .

المحتويات

- نطـاق الضريبـة ووعائها .
- الشريحة التى لا تستحق عنها ضريبـة .
- أسعار الضريبـة .
- المأمورية المختصة .

وسنتناول هذه الأحكام بالشرح كما يلى :

الباب الأول

نطاق الضريبة وسعرها

نطـاق الضريبـة

تنص المادة (٦) من القانون على ما يلي :

" تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافى دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة فى مصر .

ويتكون مجموع صافى الدخل من المصادر الآتية :

١) المرتبات وما فى حكمها .

٢) النشاط التجارى أو الصناعى .

٣) النشاط المهنى أو غير التجارى .

٤) الثروة العقارية . "

يتضح من نص الفقرة الأولى من المادة :

أن الضريبة سنوية ، وتسرى على الشخص الطبيعى المقيم وغير المقيم فى حدود الدخل المحقق فى مصر .

حيث أخضع المشرع للضريبة على الدخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين فى مصر أياً كانت جنستهم مصريين أو أجانب ، اتساقاً مع مبدأ الإقليمية ، حيث تخضع للضريبة جميع الدخول التي يحققها الشخص الطبيعى المقيم فى مصر سواء مصرى أو أجنبى طالما تحققت من مصدر داخل مصر ، وقد استند المشرع فى ذلك إلى مبدأين :

١) **مبدأ التبعية الاجتماعية (الإقامة) :**

حيث أخذ بمبدأ معيار الإقامة الدائمة للممول فأخضع للضريبة على الدخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين فى مصر أياً كانت جنسيتهم مصريين أو أجانب بالنسبة لدخولهم المحققة فى مصر .

٢) **مبدأ التبعية الاقتصادية :**

حيث أخضع للضريبة على الدخل الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين عادة فى مصر أياً كانت جنسيتهم مصريين أو أجانب بالنسبة لدخولهم المحققة فى مصر .

- وقد تم استبدال الفقرة الأولى من المادة (٦) بالقرار بقانون ٥٣ لسنة ٢٠١٤ الصادر فى ٢٠١٤/٦/٣٠ ، والذى يُعمل بها اعتباراً من أول يوليو ٢٠١٤ ، وقد جاء به ما نصه:

" تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافى دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة فى مصر أو خارجها إذا كانت مصر مركزاً لنشاطه التجارى أو الصناعى كما تسرى الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة فى مصر . "

ويتضح من نص هذه الفقرة :

- بالنسبة للأشخاص الطبيعيين المقيمين :

أخذ المشرع فى تحديد نطاق فرض الضريبة على الدخل من حيث الأشخاص الطبيعيين المقيمين عادة فى مصر بمبدأى الإقليمية وعالمية الإيراد ، حيث أخضع للضريبة على الدخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين فى مصر أياً كانت جنسيتهم مصريين أو أجانب بالنسبة لدخولهم المحققة سواء كان مصدرها مصر أو الخارج ، وبالنسبة لدخولهم المحققة من الخارج بشرط أن تكون مصر مركزاً لنشاطه التجارى أو الصناعى .

- بالنسبة للأشخاص الطبيعيين غير المقيمين :

أبقى المشرع فى تحديد نطاق فرض الضريبة على الدخل من حيث الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين فى مصر بمبدأ التبعية الاقتصادية ، حيث يخضع للضريبة على الدخل ما يحصل عليه الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين عادة فى مصر أياً كانت جنسيتهم مصريين أو أجانب من مصدر فى مصر .

وطبقاً لنص المادة رقم (٨ مكرراً) من اللائحة التنفيذية للقانون المضافة بالقرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ الصادر فى ٢٠١٥/٤/٦ ، تتحدد الأحوال التى تكون مصر مركزاً للنشاط التجارى أو الصناعى أو المهنى للشخص الطبيعى المقيم ، حيث تنص على ما يلى

" فى تطبيق أحكام الفقرة الأولى من المادة (٦) ، والفقرة الأولى من المادة (١٧) والمادة (٣٢) من القانون ، تُعد مصر مركزاً للنشاط التجارى أو الصناعى أو المهنى

للشخص الطبيعى المقيم إذا كانت مقراً يتخذ فيه قرارات الإدارة اللازمة لنشاطه أو مقراً لمصالحه الرئيسية لهذا النشاط . "

ويتضح من نص المادة (٨ مكرراً) من اللائحة التنفيذية للقانون :

تكون مصر مركزاً للنشاط التجارى أو الصناعى أو المهنى للشخص الطبيعى المقيم فى أى من الأحوال الآتية :-

١) إذا كانت مقراً يتخذ فيه قرارات الإدارة اللازمة لنشاطه

٢) إذا كانت مقراً لمصالحه الرئيسية لهذا النشاط .

وعاء الضريبة

كما يتضح من نص الفقرة الثانية من المادة (٦) من القانون:

أن الضريبة تسرى على مجموع صافى الدخل الذى يحققه الشخص الطبيعى فى مصر خلال السنة السابقة من الإيرادات الآتية :

١. المرتبات وما فى حكمها .
٢. النشاط التجارى أو الصناعى .
٣. النشاط المهنى أو غير التجارى .
٤. الثروة العقارية .

وقد أفرد القانون بابا مستقلا لكل من هذه الإيرادات .

الشريحة التى لا تستحق عنها ضريبة

تنص المادة (٧) [(١)] من القانون على ما يلى :

" تستحق الضريبة على ما يجاوز خمسة آلاف جنيه من مجموع صافى الدخل الذى يحققه الممول المقيم خلال السنة " .

كما تنص المادة (٩) [(٢)] من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" يكون حساب الشريحة التى لا تستحق عنها ضريبة ، ومقدارها خمسة آلاف جنيه ، دون تخفيض بالنسبة للممول المقيم حتى ولو لم تستمر مدة عمله أو مزاولة نشاطه الفترة الضريبية بأكملها ، وفى حالة تعدد مصادر الدخل تخصم تلك الشريحة أولاً من إيرادات المرتبات وما فى حكمها ، فإذا تبقى منها جزء يتم خصمه من أى إيراد آخر " .

(١) المادة (٧) من القانون ملغاة بالقرار بقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ ، ويعمل بها اعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠١٣.

(٢) المادة (٩) من اللائحة التنفيذية للقانون مستبدلة بالقرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ .

ويتضح من ذلك ما يلي :

أنه يخصم للممول الفرد (الشخص الطبيعى) المقيم فى مصر من مجموع صافى دخله خلال السنة من الإيرادات السابقة المنصوص عليها فى المادة رقم (٦) من القانون مبلغ (٥٠٠٠ جنيه شريحة لا تستحق عنها ضريبة) دون التفرقة بين الحالة الاجتماعية للممول ودون التفرقة بين جنسه سواءً كان رجلاً أو امرأة .

وكذلك دون تخفيض لهذه الشريحة (لا تنسب) سواء زاول الممول نشاطه عن فترة ضريبية كاملة أو جزء منها .

وفى حالة تعدد مصادر دخل الممول ، يخصم مبلغ الـ ٥٠٠٠ جنيه من المرتبات وما فى حكمها أولاً ، وإذا تبقى جزء منها يستكمل من الإيرادات الأخرى .

وقد سبق ذكر الأحوال التى يعتبر فيها الشخص الطبيعى مقيماً فى مصر طبقاً للمادة رقم (٢) من القانون .

- هذا وقد تم استبدال نص المادة (٩) [(١)] من اللائحة التنفيذية للقانون بالقرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ الصادر فى ٢٠١٥/٤/٦ ويعمل بها اعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠١٣، ٢٠١٤ حيث جاء به مانصه:

" فى تطبيق أحكام المادتين (٦ / فقرة أولى) ، والمادة (٨) من القانون ، تُستحق الضريبة على ما يجاوز خمسة آلاف جنيه من مجموع صافى دخل الممول دون تكرار أو تخفيض أو تنسيب بالنسبة للممول المقيم أو غير المقيم ، ولو لم تستمر مدة عمله أو مزاولة نشاطه الفترة الضريبية بأكملها ، وفى حالة تعدد مصادر الدخل تُخصم تلك الشريحة أولاً من إيرادات المرتبات وما فى حكمها فإذا تبقى منها جزء يتم خصمه من أى إيراد آخر."

ويتضح من ذلك ما يلي :

يخصم للممول الفرد (الشخص الطبيعى) المقيم أو غير المقيم فى مصر من مجموع صافى دخله خلال السنة من الإيرادات المنصوص عليها فى المادة رقم (٦) من القانون

---

(١) تم استبدال المادة رقم (٩) من اللائحة التنفيذية للقانون بالقرار رقم ١٩٥ لسنة ٢٠١٧ فى ٢٠١٧/٧/٢٦

أو تنسيب سواء زاول الممول نشاطه عن فترة ضريبية كاملة أو جزء منها ، وفى حالة تعدد مصادر دخل الممول ، يخصم مبلغ الـ ٥٠٠٠ جنيه من المرتبات وما فى حكمها أولاً ، وإذا تبقى منها جزء يستكمل من الإيرادات الأخرى .

*وتطبق المادة المشار إليها بالنسبة للشخص الطبيعى الغير مقيم فى مصر اعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠١٣ وفقاً لنص البند / ٣ من المادة الأولى من القانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ بشأن تعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل فى ١٨ مايو سنة ٢٠١٣.

أسعار الضريبة

تنص المادة (٨) [(١)] من القانون على ما يلى :

" تكون أسعار الضريبة على النحو الآتى :

- الشريحة الأولى : أكثر من ٥٠٠٠ جنيه حتى ٢٠٠٠٠ جنيه (١٠ %)
- الشريحة الثانية : أكثر من ٢٠٠٠٠ جنيه حتى ٤٠٠٠٠ جنيه (١٥ %)
- الشريحة الثالثة : أكثر من ٤٠٠٠٠ جنيه (٢٠ %)

ويتم تقريب مجموع صافى الدخل السنوى عند حساب الضريبة لأقرب عشرة جنيهات أقل"

يتضح من نص هذه المادة :

- أسعار الضريبة تصاعدية ، حيث يتم تقسيم وعاء الضريبة إلى شرائح ، يرتفع سعر الضريبة بارتفاع قيمة الوعاء .
- يتم خصم الشريحة التى لا تستحق عنها ضريبة قبل تطبيق سعر الضريبة .
- يحسب سعر الضريبة على المتبقى وفقاً لما يلى :

(١٠ %) على الـ ١٥٠٠٠ جنيه الأولى

(١٥ %) على الـ ٢٠٠٠٠ جنيه التالية

(٢٠ %) على ما يزيد عن ٣٥٠٠٠ جنيه

---

(١) المادة (٨) من القانون مستبدلة بالمرسوم بقانون رقم ٥١ لسنة٢٠١١ ، ثم تم تعديلها بالقرار بقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ ،ثم تعديلها بالقانون ٦٩ لسنة ٢٠١٥، ثم تم تعديلها بالقانون رقم ٨٢ لسنة ٢٠١٧.

مع تقريب وعاء الضريبة إلى أقرب عشرة جنيهات أقل .

- تسرى هذه الشرائح والأسعار اعتباراً من الفترة الضريبية التى تبدأ من ٢٠٠٥/١/١ أوتنتهى بعد ٢٠٠٥/٦/٩ حتى الفترة الضريبية التى تبدأ من ٢٠١١/١/١ أو أى تاريخ لاحق وتنتهى قبل ٢٠١١/٧/١ وبالنسبة لضريبة الدخل المقررة على المرتبات وما فى حكمها تسرى الشرائح والأسعار المذكورة اعتباراً من مرتبات شهر يوليو ٢٠٠٥ حتى شهر يونيو سنة ٢٠١١ ، وفقاً للمادة التاسعة من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

- هذا وقد صدر مرسوم بقانون رقم ٥١ لسنة ٢٠١١ بتاريخ ٢٠١١/٦/٢٦ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل ، والذى ورد به ما نصه :

"يستبدل بنص المادة (٨) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، النص الآتى :

المادة (٨) : تكون أسعار الضريبة على النحو الآتى :

الشريحة الأولى أكثر من ٥٠٠٠ جنيه حتى ٢٠٠٠٠ جنيه (١٠ %)

الشريحة الثانية : أكثر من ٢٠٠٠٠ جنيه حتى ٤٠٠٠٠ جنيه (١٥ %)

الشريحة الثالثة : أكثر من ٤٠٠٠٠ جنيه حتى ١٠٠٠٠٠٠٠ جنيه (٢٠ %)

الشريحة الرابعة أكثر من ١٠٠٠٠٠٠٠ جنيه (عشرة ملايين جنيه) (٢٥ %)

ويتم تقريب مجموع صافى الدخل السنوى عند حساب الضريبة لأقرب عشرة جنيهات أقل . "

- هذا وقد أصدرت المصلحة الكتاب الدورى رقم (٢٢) لسنة ٢٠١١ بتاريخ ٢٠١١/٨/٢٢ بشأن تحديد نطاق سريان ضريبة الدخل وفقاً للشرائح والأسعار المقررة بالمرسوم بقانون رقم ٥١ لسنة ٢٠١١ ، حيث ورد به ما نصه :

" أولاً : تسرى الشرائح والأسعار المشار إليها عن السنوات الضريبية التى تنتهى فى تاريخ لاحق لتاريخ أول يوليو لسنة ٢٠١١ على سند أن الواقعة المنشأة للضريبة هى واقعة نهاية السنة المالية .

ثانياً : بالنسبة لضريبة الدخل المقررة على المرتبات وما فى حكمها تسرى الشرائح والأسعار المذكورة سابقاً بالنسبة لهذه الضريبة اعتباراً من مرتب شهر يوليو سنة ٢٠١١ . "

- كما صدر القرار بقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ بتاريخ ٢٠١٢/١٢/٦ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، والذى ورد به ما نصه :

"يستبدل بنص المادة (٨) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، النص الآتى :

المادة (٨) : تلغى المادة (٧) ومع عدم الإخلال بالبند (١) من المادة ١٣ من القانون تكون شرائح وأسعار الضريبة على النحو الآتى :

الشريحة الأولى : حتى ٥٠٠٠ جنيه معفاة من الضريبة .

الشريحة الثانية : أكثر من ٥٠٠٠ جنيه حتى ٣٠٠٠٠ جنيه (١٠ %)

الشريحة الثالثة : أكثر من ٣٠٠٠٠ جنيه حتى ٤٥٠٠٠ جنيه (١٥ %)

الشريحة الرابعة : أكثر من ٤٥٠٠٠ جنيه حتى ١٠٠٠٠٠٠ جنيه (٢٠ %)

الشريحة الخامسة : أكثر من ١٠٠٠٠٠٠ جنيه (واحد مليون جنيه) (٢٥ %)

ويتم تقريب مجموع صافى الدخل السنوى عند حساب الضريبة لأقرب عشرة جنيهات أقل."

- هذا وقد تم إرجاء العمل بالقرار بقانون المشار إليه بعاليه ، ثم صدر القانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ فى ٢٠١٣/٥/١٨ بشأن تعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ، والذى ورد به ما نصه :

" يستبدل بنص المادة (٨) من قانون الضريبة على الدخل وتعديلاته ، النص الآتى :

تكون أسعار الضريبة على النحو الآتى :

الشريحة الأولى : حتى ٥٠٠٠ جنيه معفاة من الضريبة .

الشريحة الثانية : أكثر من ٥٠٠٠ جنيه حتى ٣٠٠٠٠ جنيه (١٠ %)

الشريحة الثالثة : أكثر من ٣٠٠٠٠ جنيه حتى ٤٥٠٠٠ جنيه (١٥ %)

الشريحة الرابعة : أكثر من ٤٥٠٠٠ جنيه حتى ٢٥٠٠٠٠ جنيه (٢٠ %)

الشريحة الخامسة أكثر من ٢٥٠٠٠٠ جنيه (٢٥ %)

ويتم تقريب مجموع صافى الدخل السنوى عند حساب الضريبة لأقرب عشرة جنيهات أقل . "

- تسرى هذه الشرائح والأسعار على إيرادات النشاط التجارى والصناعى وإيرادات المهن غير التجارية وإيرادات الثروة العقارية للأشخاص الطبيعيين اعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠١٣ حتى الفترة الضريبية التى تبدأ من ٢٠١٥/١/١ وتنتهى قبل ٢٠١٥/٨/٢١ ، وبالنسبة لضريبة المرتبات وما فى حكمها تسرى اعتباراً من مرتبات شهر يونيو ٢٠١٣ حتى شهر أغسطس ٢٠١٥ على أن يعمل بالبند / ١ من المادة (١٣) من القانون اعتباراً من ٢٠١٣/٩/١ .

ملحوظــة : تسرى أحكام القانون ١١ لسنة ٢٠١٣ على النحو التالى :-

١) الأحكام المتعلقة بضريبة المرتبات وما فى حكمها اعتباراً من أول يونيه ٢٠١٣.

٢) الأحكام المتعلقة بالضريبة على إيرادات النشاط التجارى والصناعى وإيرادات المهن غير التجارية وإيرادات الثروة العقارية للأشخاص الطبيعيين اعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠١٣ .

- كما صدر القرار بقانون رقم ٩٦ لسنة ٢٠١٥ بتاريخ ٢٠١٥/٨/٢٠ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، والذى ورد به ما نصه :

"يستبدل بنص المادة (٨) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، النص الآتى :

المادة (٨) :

" تكون أسعار الضريبة على النحو الآتى :

الشريحة الأولى حتى ٦٥٠٠ جنيه فى السنة معفاة من الضريبة

الشريحة الثانية : أكثر من ٦٥٠٠ جنيه حتى ٣٠٠٠٠ جنيه (١٠ %)

الشريحة الثالثة : أكثر من ٣٠٠٠٠ جنيه حتى ٤٥٠٠٠ جنيه (١٥ %)

الشريحة الرابعة : أكثر من ٤٥٠٠٠ جنيه حتى ٢٠٠٠٠٠ جنيه (٢٠ %)

الشريحة الخامسة أكثر من ٢٠٠٠٠٠ جنيه (٢٢.٥ %)

ويتم تقريب مجموع صافى الدخل السنوى عند حساب الضريبة لأقرب عشرة جنيهات أقل ."

– تسرى هذه الشرائح والأسعار اعتباراً من الفترة الضريبية التى تبدأ من ٢٠١٥/١/١ أو أى تاريخ لاحق أو تنتهى بعد ٢٠١٥/٨/٢٠ ، وبالنسبة لضريبة الدخل المقررة على المرتبات وما فى حكمها تسرى اعتباراً من مرتبات شهر سبتمبر ٢٠١٥ .

- هذا وقد صدر الكتاب الدورى رقم (١) لسنة٢٠١٦ بتعديل الكتاب الدورى رقم ٢٨ لسنة ٢٠١٥ الخاص بتطبيق التعديلات التى تمت على قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩٦ لسنة٢٠١٥ ، حيث ينص البند أولاً فيما يخص تطبيق شرائح الضريبة على الدخل المنصوص عليها فى المادة (٨) بعد تعديلها ، ما نصه:

أولاً : "يكون حساب الشريحة المعفاة ومقدارها ٦٥٠٠ جنيه {ستة الاف وخمسمائة جنيه } دون تخفيض بالنسبة للممول حتى ولو لم تستمر مدة عمله أو مزاولة نشاطه الفترة الضريبية بأكملها .

وتسرى الشرائح على الوعاء السنوى عن السنة الكاملة ، ولا يتم تنسيب الشريحة المعفاة بالنسبة للوعاء الضريبى عن الفترة التى تنتهى بعد العمل بالتعديلات التى يتضمنها قرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم ٩٦ لسنة ٢٠١٥ .

وبالنسبة للأوعية الخاصة بالفترات التى تنتهى قبل العمل بهذا التعديل (فى حالة انقطاع الإقامة أو حالة الوفاة) يسرى عليها القانون المعمول به عند حدوث الواقعة المنشئة للضريبة .

مع مراعاة أن الفترة الضريبية للأشخاص الطبيعيين فى السنة المالية التى تبدأ من ١ / ١ وتنتهى فى ١٢/٣١ ويسرى التعديل على الوعاء السنوى فى ٢٠١٥/١٢/٢ عن السنة كاملة .

.....

خامساً : يلغى كل ما يخالف ذلك من أحكام.

سادساً : يعمل بهذا الكتاب الدوري اعتباراً من تاريخ العمل بأحكام قرار بقانون رقم ٩٦ لسنة٢٠١٥.

الضريبة الإضافية (مضافة بنص المادة الأولى بالقرار بقانون رقم ٤٤ لسنة ٢٠١٤)

"تفرض ضريبة إضافية سنوية اعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠١٤ بنسبة ٥% على ما يجاوز مليون جنية من وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين ، وذلك لمدة ثلاث سنوات."

هذا وقد صدر القانون رقم ٩٦ لسنة ٢٠١٥ فى ٢٠١٥/٨/٢٠ باستبدال نص المادة الأولى من القرار بقانون رقم ٤٤ لسنة ٢٠١٤ ، بالنص الآتى:

" تفرض ضريبة إضافية سنوية مؤقتة لمدة سنة واحدة اعتباراً من السنة الضريبية الحالية بنسبة (٥%) على ما يجاوز مليون جنيه من وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين أو أرباح الأشخاص الاعتبارية طبقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل المشار إليه ، ويتم ربطها وتحصيلها وفقاً لتلك الأحكام" .

- كما صدر القانون رقم ٨٢ لسنة ٢٠١٧ بتاريخ ٢٠١٧/٦/٢١ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، والذى ورد به ما نصه :

المادة الأولى:

"يستبدل بنص المادة (٨) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، النص الآتى :

المادة (٨) :

" تكون أسعار الضريبة على النحو الآتى :

الشريحة الأولى	حتى ٧٢٠٠ جنيه فى السنة معفاة من الضريبة		
الشريحة الثانية :	أكثر من ٧٢٠٠ جنيه حتى ٣٠٠٠٠	جنيه	(١٠ %)
الشريحة الثالثة :	أكثر من ٣٠٠٠٠ جنيه حتى ٤٥٠٠٠	جنيه	(١٥ %)
الشريحة الرابعة :	أكثر من ٤٥٠٠٠ جنيه حتى ٢٠٠٠٠٠	جنيه	(٢٠ %)
الشريحة الخامسة	أكثر من ٢٠٠٠٠٠ جنيه		(٢٢.٥ %)

ويتم منح الخاضعين للشرائح الثلاثة الآتية خصماً من الضريبة المستحقة عليهم ، على النحو الآتى:

الشريحة الثانية (٨٠%)

الشريحة الثالثة (٤٠%)

الشريحة الرابعة (٥%)

ويكون منح الخصم المشار إليه فى الفقرة السابقة لمرة واحدة وفقاً لأعلى شريحة يقع فيها الممول ، ولايجوز منح هذا الخصم لمن يخضعون للشريحة الخامسة.

ويتم تقريب مجموع صافى الدخل السنوى عند حساب الضريبة لأقرب عشرة جنيهات أقل وتحدد اللائحة التنفيذية كيفية حساب الضريبة."

المادة الثانية

تسرى أحكام المادة السابقة على النحو الآتى :

أولاً : بالنسبة لممولى المرتبات وما فى حكمها اعتباراً من أول الشهر ال تلى لتاريخ نشر هذا القانون في الجريدة الرسمية .

ثانيًا : بالنسبة لممولي النشاط التجار ى أو المهنى أو غير التجار ى أو إيرادات الثروة العقارية ، اعتباراً من الفترة الضريبية التى تنته ى بعد تاريخ نشر هذا القانون فى الجريدة الرسمية ."

أى تسرى هذه الشرائح والأسعار اعتباراً من الفترة الضريبية التى تبدأ من ٢٠١٧/١/١أو أى تاريخ لاحق أو تنتهى بعد ٢٠١٧/٦/٢١ ، وبالنسبة لضريبة الدخل المقررة على المرتبات وما فى حكمها تسرى اعتباراً من مرتبات شهر يوليو ٢٠١٧ . .

- هذا وقد صدر القرار الوزارى رقم ١٩٥ لسنة ٢٠١٧ بتاريخ ٢٦ /٢٠١٧/٧ باستبدال نص المادة (٩) من اللائحة التنفيذية للقانون ، كما تم اضافة المادتين (٩ مكرر ، ٩مكرر ١) حيث ورد بهما ما نصه :
- المادة (٩) من اللائحة التنفيذية للقانون

""فى تطبيق حكم الماد (٨) المعدل بالمادة الأولى بالقانون رقم ٨٢ لسنة ٢٠١٧ تستحق الضريبة على ما يجاوز ٧٢٠٠ جنيه (سبعة آلاف ومائتا جنيه) من مجموع صافى دخل الممول دون تكرار أو تنسيب أو تخفيض ، ولو لم تستمر مدة عمله أو مزاولة نشاطه الفترة الضريبية بأكملها ، وفى حالة تعدد مصادر الدخل تخصم تلك

الشريحة أولاً من المرتبات وما فى حكمها فإذا تبقى منها جزء يتم خصمه من أى إيراد آخر ."

- **المادة (مكرر٩) من اللائحة التنفيذية للقانون:**

" فى تطبيق حكم المادة (٨) الفقرة الثانية المعدلة بالمادة الأولى بالقانون رقم ٨٢ لسنة ٢٠١٧ يكون منح الخصم الضريبى وفقاً لما يلى :

١) الشريحة الثانية تكون نسبة الخصم (٨٠ %) .

٢) الشريحة الثالثة تكون نسبة الخصم (٤٠ %) .

٣) الشريحة الرابعة تكون نسبة الخصم (٥ %) .

٤) الخصم لمرة واحدة فقط .

٥) يتم منح الخصم وفقاً لأعلى شريحة يقع فيها الممول من إجمالى الضريبة المستحقة على الممول .

لا يستفيد بهذا الخصم من يخضعون للشريحة الخامسة ."

- **المادة (٩ مكرر/١) من اللائحة التنفيذية للقانون:**

" فى تطبيق حكم الفقرة الأولى من المادة الثانية من القانون رقم ٨٢ لسنة ٢٠١٧ يستحق الخصم الضريبي المشار إليه عن الفترة من ٧/١ حتى ٢٠١٧/١٢/٣١ فقط ولا يستحق الخصم عن الفترة الأولى من ١/١ حتى ٢٠١٧/٦/٣٠ ، وتلتزم جهة العمل بإجراء تسوية ضريبية واحدة فى نهاية العـام الضريبى ٢٠١٧ وذلك إعمـالاً لنص المادة (١٠) الفقرة الأولى من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ " .

بالنسبة لممولى النشاط التجارى أو المهنى أو غير التجارى أو إيرادات الثروة العقارية تسرى أحكام المادة (٨) المعدلة اعتباراً من الفترة الضريبية التى تنتهى بعد تاريخ نشر هذا القانون فى الجريدة الرسمية ."

- **كما صدر القانون رقم ٩٧ لسنة ٢٠١٨ بتاريخ ٢٠١٨/٦/٢٣ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، والذى ورد به ما نصه :**

المادة الأولى:

"يستبدل بنص المادة (٨) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، النص الآتى :

المادة (٨) :

" تكون أسعار الضريبة على النحو الآتى :

الشريحة الأولى حتى ٨٠٠٠ جنيه فى السنة (معفاة من الضريبة)

الشريحة الثانية : أكثر من ٨٠٠٠ جنيه حتى ٣٠٠٠٠ جنيه (١٠ %)

الشريحة الثالثة : أكثر من ٣٠٠٠٠ جنيه حتى ٤٥٠٠٠ جنيه (١٥ %)

الشريحة الرابعة : أكثر من ٤٥٠٠٠ جنيه حتى ٢٠٠٠٠٠ جنيه (٢٠ %)

الشريحة الخامسة أكثر من ٢٠٠٠٠٠ جنيه (٢٢.٥ %)

يتم منح الخاضعين للشرائح الثلاثة التالية خصماً من الضريبة المستحقة عليهم ، على النحو الآتي:

الشريحة الثانية (٨٥%)

الشريحة الثالثة (٤٥%)

الشريحة الرابعة (٧.٥%)

ويكون منح الخصم المشار إليه فى الفقرة السابقة لمرة واحدة وفقاً لأعلى شريحة يقع فيها الممول ، ولايجوز منح هذا الخصم لمن يخضعون للشريحة الخامسة.

ويتم تقريب مجموع صافى الدخل السنوى عند حساب الضريبة لأقرب عشرة جنيهات أقل وتحدد اللائحة التنفيذية كيفية حساب الضريبة.

المادة الثانية

تسرى أحكام المادة السابقة على النحو الآتى :

أولاً : بالنسبة لممولى المرتبات وما فى حكمها اعتباراً من أول الشهر ال تالى لتاريخ نشر هذا القانون في الجريدة الرسمية .

ملحوظة : قد صدر فى هذا الخصوص الكتاب الدورى رقم ٥ لسنة ٢٠١٨ ، والكتاب الدورى رقم ٢٣ لسنة ٢٠١٨ فى ألية تطبيق المادة ٨ من القانون.

ثانيًا : بالنسبة لممولي النشاط التجار ى أو المهنى أو غير التجار ى أو إيرادات الثروة العقارية ، اعتباراً من الفترة الضريبية التى تنته ى بعد تاريخ نشر هذا القانون فى الجريدة الرسمية ."

أى تسرى هذه الشرائح والأسعار اعتباراً من الفترة الضريبية التى تبدأ من ٢٠١٨/١/١أو أى تاريخ لاحق أو تنتهى بعد ٢٠١٨/٦/٢٣ ، وبالنسبة لضريبة الدخل المقررة على المرتبات وما فى حكمها تسرى اعتباراً من مرتبات شهر يوليو ٢٠١٨ . .

وفيما يلى أمثلة لحساب الضريبة

مثـال (١)

ممول مجموع صافى دخله عن عام ٢٠٠٥ مبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه .

احسب الضريبة المستحقة عن عام ٢٠٠٥

الحـــل :

٥٠٠٠ جنيه (شريحة لا تستحق عليها ضريبة)

الـ ١٥٠٠٠ جنيه الأولى × ١٠ % = ١٥٠٠ جنيه

الـ ٢٠٠٠٠ جنيه التالية × ١٥ % = ٣٠٠٠ جنيه

الـ ١٠٠٠٠ جنيه الباقية × ٢٠ % = ٢٠٠٠ جنيه

الضريبة المستحقة عن عام ٢٠٠٥ ٦٥٠٠ جنيه

مثـــال (٢)

بلغ الوعاء الضريبى لأحد الممولين عن عام ٢٠١١ مبلغ ٣٥٠٠٠٠ جنيه .

احسب الضريبة المستحقة عن عام ٢٠١١.

الحـــل :

٥٠٠٠ جنيه (شريحة لا تستحق عليها ضريبة)

الـ ١٥٠٠٠ جنيه الأولى × ١٠ % = ١٥٠٠ جنيه

الـ ٢٠٠٠٠ جنيه التالية × ١٥ % = ٣٠٠٠ جنيه

الـ ٣١٠٠٠٠ جنيه الباقية × ٢٠ % = ٦٢٠٠٠ جنيه

الضريبة المستحقة عن عام ٢٠١١ ٦٦٥٠٠ جنيه

مثـــال (٣)

بلغ الوعاء الضريبى لأحد الممولين عن عام ٢٠١٣ مبلغ ٣٥٠٠٠٠ جنيه .

احسب الضريبة المستحقة عن عام ٢٠١٣.

الحـــل :

٥٠٠٠ جنيه (شريحة معفاة من الضريبة)

الـ ٢٥٠٠٠ جنيه الأولى × ١٠ % = ٢٥٠٠ جنيه

الـ ١٥٠٠٠ جنيه التالية × ١٥ % = ٢٢٥٠ جنيه

الـ ٢٠٥٠٠٠ جنيه التالية × ٢٠ % = ٤١٠٠٠ جنيه

الـ ١٠٠٠٠٠ جنيه الباقية × ٢٥ % ٢٥٠٠٠ جنيه

الضريبة المستحقة عن عام ٢٠١٣ ٧٠٧٥٠ جنيه

مثـــال (٤)

بلغ الوعاء الضريبى لأحد الممولين عن عام ٢٠١٥ مبلغ ٤٠٠ ٠٠٠ جنيه .

احسب الضريبة المستحقة عن عام ٢٠١٥

الحـــل :

٦٥٠٠ جنيه (شريحة معفاة من الضريبة)

الـ ٢٣٥٠٠ جنيه الأولى × ١٠ % = ٢٣٥٠ جنيه

الـ ١٥٠٠٠ جنيه التالية × ١٥ % = ٢٢٥٠ جنيه

الـ ١٥٥٠٠٠ جنيه التالية × ٢٠ % = ٣١٠٠٠ جنيه

الـ ٢٠٠٠٠٠ جنيه الباقية × ٢٢.٥ % ٤٥٠٠٠ جنيه

الضريبة المستحقة عن عام ٢٠١٥ ٨٠٦٠٠ جنيه

مثـــال (٥)

بلغ الوعاء الضريبى لأحد الممولين عن عام ٢٠١٧ مبلغ ٠٠ ٤٠٠ جنيه .

احسب الضريبة المستحقة عن عام ٢٠١٧.

الحـــل :

٧٢٠٠ جنيه الأولى (شريحة معفاة من الضريبة)

الـ ٢٢٨٠٠ جنيه الثانية× ١٠ % = ٢٢٨٠ جنيه

الـ ١٠٠٠٠ جنيه التالية × ١٥ % = ١٥٠٠ جنيه

اجمالى الضريبة ٣٧٨٠ جنيه

نسبة الخصم :

الشريحة التى يقع فيها صافى الدخل الخاضع للضريبة

(الشريحة الثالثة) نسبة الخصم ٤٠(%)

يخصم : ٣٧٨٠ × ٤٠% =١٥١٢جنيه

إجمالى الضريبة المستحقة ٢٢٦٨ جنيه

مثـــال (٦)

بلغ الوعاء الضريبى لأحد الممولين عن عام ٢٠١٧ مبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه .

احسب الضريبة المستحقة عن عام ٢٠١٧

الحـــل :

٧٢٠٠ جنيه الأولى (شريحة معفاة من الضريبة)

الـ ٢٢٨٠٠ جنيه الثانية × ١٠ % = ٢٢٨٠ جنيه

الـ ١٥٠٠٠ جنيه الثالثة × ١٥ % = ٢٢٥٠ جنيه

ال١٥٥٠٠٠ جنيه الرابعة × ٢٠% ٣١٠٠٠ جنيه

ال ١٠٠٠٠٠ جنيه الخامسة ×٢٢.٥ % ٢٢٥٠٠ جنيه

لايوجد نسبة خصم ضريبى للشريحة الخامسة.

الضريبة المستحقة ٥٨٠٣٠ جنيه

المأمورية المختصة فى تطبيق أحكام الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

أوضحت المادة (٨) من اللائحة التنفيذية للقانون المقصود بالمأمورية المختصة فى تطبيق أحكام الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين حيث تنص على ما يلى :

" يقصد بمأمورية الضرائب المختصة فى تطبيق أحكام الكتاب الثانى من القانون ما يأتى :

١) بالنسبة للمرتبات وما فى حكمها :
المأمورية المنصوص عليها فى المادة (١٠) من هذه اللائحة .
٢) إذا اقتصر دخل الممول على إيرادات من نشاط تجارى أو صناعى تكون المأمورية المختصة هى المأمورية التى يقع فى دائرتها مركز مزاولة النشاط ، وإذا تعددت منشآت الممول أو فروعها تكون المأمورية المختصة هى المأمورية التى يقع فى دائرتها المركز الرئيسى للنشاط من واقع السجل التجارى .
٣) إذا اقتصر دخل الممول على إيرادات من النشاط المهنى أو غير التجارى تكون المأمورية المختصة هى المأمورية التى يقع فى دائرتها مركز مزاولة النشاط وإذا تعددت مراكز مزاولة النشاط تكون المأمورية المختصة هى المأمورية التى يقع فى دائرتها المركز الرئيسى للنشاط الذى يحدده الممول .
٤) إذا كان للممول إيرادات من النشاط التجارى والصناعى ، ومن النشاط المهنى أو غير التجارى تكون المأمورية المختصة هى المأمورية التى يقع فى دائرتها النشاط المهنى .
٥) إذا اقتصر دخل الممول على إيرادات من الثروة العقارية تكون المأمورية المختصة هى المأمورية التى يقع فى دائرتها محل إقامته وفى حالة تعدد محل إقامته تكون المأمورية المختصة هى المأمورية التى يقع فى دائرتها محل الإقامة الذى يحدده ، أما إذا لم يحدد محل إقامته تكون المأمورية المختصة هى المأمورية التى يقع فى دائرتها أياً من عقاراته المبنية أو الأراضى الزراعية أو الوحدات السكنية أو المفروشة التى يؤجرها ، وإذا كان للممول إيرادات من النشاط التجارى أو الصناعى ، تكون المأمورية المختصة هى المأمورية التى يقع فى دائرتها المركز الرئيسى للنشاط التجارى أو الصناعى .
٦) إذا تضمن دخل الممول إيرادات من النشاط التجارى أو الصناعى ومن النشاط المهنى أو غير التجارى ، ومن الثروة العقارية تكون المأمورية المختصة هى مأمورية النشاط المهنى .
٧) مركز كبار الممولين إذا كان الممول ممن تقرر أو يتقرر تعامله مع المركز .
٨) [(١)]مراكز متوسطى الممولين إذا كان ممن تقرر أو يتقرر تعامله مع هذه المراكز .
٩) [(٢)]مراكز صغار إذا كان ممن تقرر أو يتقرر تعامله مع هذه المراكز .

[(١-٢)] أضيف البند (٨ ، ٩) بالقرار الوزارى رقم ٧٧٩ لسنة ٢٠٠٧ المسجل بتاريخ ٢٠٠٧/١٢/٣١

وفى حالة تغيير مركز مزاولة النشاط الذى يتخذ أساساً لتحديد المأمورية المختصة ينعقد الاختصاص عن السنوات التالية لتاريخ التغيير لمأمورية مركز النشاط الجديد بما فيها السنة المنتهية بعد تاريخ التغيير .

وعلى المأمورية المختصة قبل تغيير مركز مزاولة النشاط إنهاء إجراءات الفحص والإخطار وإحالة ملف الممول إلى مأمورية مركز مزاولة النشاط الجديد خلال ثلاثة أشهر مع مراعاة مدد التقادم ."

- هذا وقد صدر الكتاب الدورى رقم ٣١ لسنة ٢٠١٧ بشأن المأمورية المختصة بمحاسبة إيرادات الثروة العقارية ، حيث جاء به مانصه :

" نظراً لورود العديد من الاستفسارات بشأن المأمورية المختصة بمحاسبة إيرادات الثروة العقارية المنصوص عليها بالمادة (٤٢) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته.

وبمتابعة الإداء على مستوى المصلحة تبين قيام بعض المأموريات بفتح ملفات ومحاسبتها والربط عليها رغم أنها لاتقع ضمن إختصاصها.

بدراسة الموضوع فى ضوء أحكام المادة (٨) من اللائحة التنفيذية للقانون وتعديلاتها التى تنص بالبندين (٥،٦) على الآتى :

٥ .إذا اقتصر دخل الممول على إيرادات من الثروة العقارية تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التى يقع فى دائرتها محل إقامته وفى حالة تعدد محال إقامته تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التى يقع فى دائرتها محل الإقامة الذى يحدده ، أما إذا لم يحدد محل إقامته تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التى يقع فى دائرتها أياً من عقاراته المبنية أو الأراضى الزراعية أو الوحدات السكنية أو المفروشة التى يؤجرها، وإذا كان للممول إيرادات من النشاط التجارى أو الصناعى ، تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التى يقع فى دائرتها المركز الرئيسي للنشاط التجارى أو الصناعى .

٦ . إذا تضمن دخل الممول إيرادات من النشاط التجارى أو الصناعي ، ومن النشاط المهني أو غير التجارى ، ومن الثروة العقارية تكون المأمورية المختصة هى مأمورية النشاط المهنى .

لذا تنبه المصلحة على كافة الوحدات بضرورة مراعاة ما يلى :

- **إذا اقتصر نشاط الممول على إيرادات الثروة العقارية فأنه يجب التفرقة بين أمرين :**

الأول : إذا كان محل إقامة الممول معلوماً للمصلحة فإن المأمورية المختصة بمحاسبة نشاط الثروة العقارية هى المأمورية الكائن بها عنوان إقامته.

الثانى : إذا لم يكن محل إقامة الممول معلوماً للمصلحة فإن المأمورية المختصة بنشاط الثروة العقارية هى المأمورية الكائن بها العقار محل المحاسبة .

- **فى حالة تضمن دخل الممول إيرادات من النشاط التجارى أو الصناعى ومن إيرادات الثروة العقارية تكون المأمورية المختصة هى المأمورية التى يقع فى دائرتها المركز الرئيسى للنشاط التجارى أو الصناعى.**
- **فى حالة تضمن دخل الممول إيرادات من النشاط التجارى أو الصناعى ومن النشاط المنى أو غير التجارى ومن الثروة العقارية تكون المأمورية المختصة هى مأمورية النشاط المهنى.**
- **فى حالة تكرار التصرفات العقارية يراعى المحاسبة وفقاً لأحكام البند رقم (٧) من المادة (١٩) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته وتكون المأمورية المختصة فى هذه الحالة هى المأمورية التى يقع فى دائرتها المركز الرئيسى للنشاط وفقاً لأحكام البندين (٤،٢) من المادة (٨) من اللائحة التنفيذية، وتنفيذ ما ورد بالبند ثالثاً من الكتاب الدورى رقم (١٠) لسنة ٢٠١٦ بشأن حصر التصرفات العقارية.**

ويمتنع على كافة المأموريات فتح ملفات لاتقع فى نطاق غختصاصها او محاسبتها حتى لايتعرض المسئول للمسألة التأديبية.

وعلى قطاع المناطق الضريبية والإدارة المركزية للتوجيه والرقابة والإدارات التابعة لها مراعاة تنفيذ ما ورد بهذا الكتاب الدورى بكل دقة."

الباب الثانى
المرتبات وما فى حكمها

المرتبات وما فى حكمها

تمهيد :

وردت الأحكام الخاصة بالمرتبات وما فى حكمها فى الباب الثانى من الكتاب الثانى من القانون فى المواد من (٩ : ١٦) ، وتناولتها اللائحة التنفيذية للقانون فى المواد من (١٠ : ٢٣) ، وذلك على الوجه التالى :

- نطاق الضريبة تناولتها :
  - ~ المادة رقم (٩) من قانون الضريبة على الدخل
  - ~ المادة رقم (١١) من اللائحة التنفيذية للقانون

- الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة تناولتها :
  - ~ المواد من (١١ :١٢) من قانون الضريبة على الدخل
  - ~ المواد من (١٢ : ١٦) من اللائحة التنفيذية للقانون

- الإعفاءات تناولتها :
  - ~ المادة رقم (١٣) من قانون الضريبة على الدخل
  - ~ المواد من (١٧ : ٢٠) من اللائحة التنفيذية للقانون

- المأمورية المختصة تناولتها :
  - ~ المادة رقم (١٠) من اللائحة التنفيذية للقانون

- التزامات أصحاب الأعمال أو مستحق الإيراد تناولتها :
  - ~ المواد من (١٤ : ١٦) من قانون الضريبة على الدخل
  - ~ المواد من (٢١ : ٢٣) من اللائحة التنفيذية للقانون

وسنتناول هذه المواد بالشرح كما يلى :

الباب الثانى
المرتبات وما فى حكمها

مقدمة :

تعتبر الإيرادات الناتجة عن العمل هى نطاق سريان الضريبة على المرتبات وما فى حكمها ، أى أن مصدر الإيراد يكون العمل لدى الغير وتحت إشرافه فلا بد من وجود علاقة تبعية برب العمل وعدم استقلالية العامل ، اياً كانت تسمية أو صور أو أسباب هذا الإيراد ، فقد يكون أجراً أو مكافأة ، أو حوافز ..... الخ .

تعريفـــات

المـــــرتب :

يقصد بالمرتب ما يدفع عادة عن العمل الأصلى وعلى الأخص لموظفى الحكومة والهيئات العامة ويكون دفعه شهرياً وبصفة دورية .

ما فى حكم المرتبات :

هى الإيرادات الدورية التى تتخذ شكل المرتبات مثل (الوهبة والبقشيش ومقابل الخدمة الذى يمنح إلى عمال المقاهى والفنادق ، وكذا العمولة التى تدفع على المبيعات فى المحلات التجارية أو غيرها) .

الأجـــــور :

هى ما يثاب به العمل اليدوى وتدفع عادة فى فترات متقاربة باليوم أو الأسبوع وهذا ما يميزها عن المرتبات والمهايا ، ويشمل الأجر كل ما يعطى للعامل مقابل عمله أياً كان نوعه مضافاً إليه جميع العلاوات وذلك طبقاً لنصوص عقد العمل .

المكافـــآت :

وهذه الكلمة لها مدلولات كثيرة فيمكن أن تطلق على ما يمنح للعامل نظير قيامه بالعمل بشكل دورى ، وكما تطلق على المبالغ التى تدفع علاوة على المرتب أو الأجر نظير الأعمال الإضافية التى يقوم بها المستخدم أو العامل والتى تعتبر مكملة للعمل الأصلى مثل مكافآت ساعات العمل الإضافية ، وقد تدفع هذه المبالغ بصفة عرضية مثل المكافآت التشجيعية ومكافآت الإنتاج والمنح .

المزايا النقدية والعينية :

هى عبارة عن المبالغ والمنافع والخدمات التى يحصل عليها العامل بسبب عمله بالإضافة إلى الإيراد الأصلى ولا تكون عوضاً عن نفقات تكبدها فى سبيل أداء عمله .

ومن أمثلة المزايا النقدية : (بدل طبيعة العمل – بدل التمثيل)

ومن أمثلة المزايا العينية : (السكن المجانى – الوجبة المجانية)

وتحدد اللائحة التنفيذية للقانون أسس تقدير قيمة المزايا العينية .

الحصـــص :

المبالغ التى تدفعها المنشأة أو الشركة للعاملين بها على أساس نسبة معينة من الأرباح كأجر عن عملهم .

الأنصبـــــة :

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

وقد تضمن قانون الخدمة المدنية الصادر بالقرار بقانون رقم ٨١ لسنة ٢٠١٦ فى ٢٠١٦/١١/١ ، بالمادة رقم (٢) معنى الكلمات والعبارات التالية :

الأجر الوظيفى :

الأجر المنصوص عليه فى الجداول الملحقة بهذا القانون مضموماً إليه جميع العلاوات المقررة بمقتضى هذا القانون .

الأجر المكمل :

كل ما يحصل عليه الموظف نظير عمله بخلاف الأجر الوظيفى .

كامل الأجر :

كل ما يحصل عليه الموظف نظير عمله من أجر وظيفى وأجر مكمل .

وفيما يلى الجداول المرفقة بقانون الخدمة المدنية المحددة للأجر الوظيفى

جدول رقم (١) الوظائف التخصصية

المستوى الوظيفى	الدرجة المالية المعادلة	المدد البينية اللازمة للترقية	نسبة الترقية بالاختيار	الأجر الوظيفى الشهرى
الممتازة	الممتازة	تحددها شروط شغل الوظيفة	مسابقة	٢٠٦٥
العالية	العالية	تحددها شروط شغل الوظيفة	مسابقة	١٤١٥
مدير عام	مدير عام	تحددها شروط شغل الوظيفة	مسابقة	١٣٣٥
الأول (أ)	الأولى أقدمية أكثر من سنة	تحددها شروط شغل الوظيفة	مسابقة	١١٩٥
الأول (ب)	الأولى أقدمية حتى سنة	ثلاث سنوات	١٠٠٪	١١٧٥
الثانى (أ)	الثانية أقدمية أكثر من ٣ سنوات	ثلاث سنوات	٥٠٪	١٠٣٥
الثانى (ب)	الثانية أقدمية حتى ٣ سنوات	ثلاث سنوات	٤٠٪	١٠٢٠
الثالث (أ)	الثالثة أقدمية أكثر من ٦ سنوات	ثلاث سنوات	٣٠٪	٩١٠
الثالث (ب)	الثالثة أقدمية أكثر من ٣ سنوات وحتى ٦ سنوات	ثلاث سنوات	٢٥٪	٨٩٥
الثالث (ج)	الثالثة أقدمية حتى ٣ سنوات	-	-	٨٨٠

جدول رقم (٢) الوظائف الكتابية والفنية

المستوى الوظيفى	الدرجة المالية المعادلة	المدد البينية اللازمة للترقية	الأجر الوظيفى الشهرى
الأول (أ) فنى/ كاتب	الأولى أقدمية سنة فأكثر	٣ سنوات	١١٩٥
الأول (ب) فنى/ كاتب	الأولى أقدمية حتى سنة	٣ سنوات	١١٧٥
الثانى (أ) فنى/ كاتب	الثانية أقدمية أكثر من ٣ سنوات	٣ سنوات	١٠٣٥
الثانى (ب) فنى/ كاتب	الثانية أقدمية حتى ٣ سنوات	٣ سنوات	١٠٢٠
الثالث (أ) فنى/ كاتب	الثالثة أقدمية أكثر من ٦ سنوات	٣ سنوات	٩١٠
الثالث (ب) فنى/ كاتب	الثالثة أقدمية أكثر من ٣ سنوات وحتى ٦ سنوات	٣ سنوات	٨٩٥
الثالث (ج) فنى/ كاتب	الثالثة أقدمية حتى ٣ سنوات	٣ سنوات	٨٨٠
الرابع (أ) فنى/ كاتب	الرابعة أقدمية أكثر من سنتين	٣ سنوات	٨٥٠
الرابع (ب) فنى/ كاتب	الرابعة أقدمية حتى سنتين	-	٨٤٥

جدول رقم (٣) الوظائف الحرفية والخدمة المعاونة

المستوى الوظيفى	الدرجة المالية المعادلة	المدد البينية اللازمة للترقية	الأجر الوظيفى الشهرى
الثانى (أ) حرفى	الثانية أقدمية أكثر من ٣ سنوات	٣ سنوات	١٠٣٥
الثانى (ب) حرفى	الثانية أقدمية حتى ٣ سنوات	٣ سنوات	١٠٢٠
الثالث (أ) معاون خدمة	الثالثة أقدمية أكثر من ٦ سنوات	٣ سنوات	٩١٠
الثالث (ب) معاون خدمة/حرفى	الثالثة أقدمية أكثر من ٣ سنوات وحتى ٦ سنوات	٣ سنوات	٨٩٥
الثالث (ج) معاون خدمة/حرفى	الثالثة أقدمية حتى ٣ سنوات	٣ سنوات	٨٨٠
الرابع (أ) معاون خدمة/حرفى	الرابعة أقدمية أكثر من سنتين	٣ سنوات	٨٥٠
الرابع (ب) معاون خدمة/حرفى	الرابعة أقدمية حتى سنتين	٣ سنوات	٨٤٥
الخامس (أ) معاون خدمة/حرفى	الخامسة أقدمية أكثر من سنتين	٣ سنوات	٨٤٣
الخامس (ب) معاون خدمة/حرفى	الخامسة أقدمية حتى سنتين	٣ سنوات	٨٤٠
السادس (أ) معاون خدمة	السادسة أقدمية أكثر من سنتين	٣ سنوات	٨٣٧
السادس (ب) معاون خدمة	السادسة أقدمية حتى سنتين	-	٨٣٥

نطاق سريان الضريبة

تنص المادة (٩) من القانون على ما يلي :

" تسرى الضريبة على المرتبات وما فى حكمها على النحو الآتى :

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

٢) ما يستحق للممول من مصدر أجنبى عن أعمال أديت فى مصر .

٣) مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة فى شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام من غير المساهمين .

٤) مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين فى شركات الأموال مقابل عملهم الإدارى .

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

يتضح من نص هذه المادة :

طبقا للبند / ١ من المادة (٩) من القانون

تسرى الضريبة على كل ما يتقاضاه الممول نتيجة العمل لدى الغير (أى وجود علاقة تبعية) بعقد (موظف) أو بدون عقد (عمال اليومية) بصفة دورية أو غير دورية ، وذلك عن الأعمال التى تؤدى فى مصر أو تؤدى فى الخارج ويدفع مقابلها من خزانة مصرية ، ومن هذه المبالغ على سبيل المثال وليس الحصر : –

الأجور – المكافآت – الحوافز – العمولات – المنح – الأجور الإضافية – البدلات –الحصص والأنصبة فى الأرباح – المزايا النقدية والعينية .

طبقا للبند / ٢ من المادة (٩) من القانون

تسرى الضريبة على ما يستحق للممول من خزانه أجنبية بشرط أن يكون عن أعمال أديت فى مصر ، كما الحال بالنسبة (لموظفى السفارات الأجنبية بمصر من غير الدبلوماسيين ، والعاملين بالمراكز الثقافية الأجنبية) .

طبقاً للبند / ٣ من المادة (٩) من القانون

تسرى الضريبة على مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة فى شركات القطاع العام باعتبارهم موظفين فى هذه الشركات ، كما تسرى على مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة من غير المساهمين فى شركات قطاع الأعمال العام الخاضعة لأحكام القانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ .

طبقاً للبند / ٤ من المادة (٩) من القانون

تسرى الضريبة على ما يحصل عليه مقابل العمل الإدارى رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة (المنتدبون) والمديرين فى شركات الأموال الخاضعة لأحكام القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ من شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة .

أسس تقدير قيمة المزايا العينية الخاضعة للضريبة

أوضحت المادة (١١) من اللائحة التنفيذية للقانون أسس تقدير قيمة المزايا العينية الخاضعة للضريبة ، حيث تنص على ما يلى :

" يقصد بالمزايا النقدية والعينية ، فى تطبيق حكم المادة (٩) من القانون ، كل ما يحصل عليه العامل نقداً أو عيناً دون أن يكون عوضاً عن نفقات يتحملها فى سبيل أداء عمله ، وعلى أن تمثل منفعة شخصية له . وتحدد قيمة الميزة العينية على أساس القيمة السوقية ، ومع ذلك يكون تقدير قيمة المزايا العينية التالية على النحو المبين قرين كل منها:

١) سيارات الشركة التى توضع تحت التصرف الشخصى للعامل :

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

٢) الهواتف المحمولة :

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

٣) القروض والسلفيات المقدمة من أصحاب العمل :

فى حالة تقديم صاحب العمل قرض للعامل فيما يجاوز إجمالى ما يحصل عليه العامل خلال الستة أشهر السابقة على حصوله على القرض بدون عائد أو بعائد يقل عن ٧% يتم تحديد قيمة الميزة بنسبة ٧ % أو بالفرق بين سعر عائد القرض وبين سعر العائد المشار إليه إذا كان سعر عائد القرض أقل من ٧ % .

ويشمل القرض أى صورة من صوره بما فى ذلك المبالغ المدفوعة مقدماً أو الظاهرة فى دفاتر وسجلات رب العمل والمحملة على حساب العامل .

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

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

٥) أسهم الشركة التى تمنح بقيمة تقل عن القيمة السوقية للسهم :

تحدد قيمة الميزة على أساس الفرق بين القيمة السوقية للسهم فى تاريخ الحصول عليه وبين القيمة التى حوسب عليها العامل .

*هذا وقد صدر قرار وزير المالية رقم (٧٧٩) لسنة ٢٠٠٧ فى ٢٠٠٧/١٢/٣١ ، ثم القرار الوزارى رقم (٧٤) لسنة ٢٠٠٨ فى ٢٠٠٨/٢/٣ ، بشأن استبدال البند / ٥ من المادة (١١) من اللائحة التنفيذية للقانون ، وجاء به ما نصه :

" ٥) أسهم الشركة التى تمنح بقيمة تقل عن القيمة العادلة للسهم :

تحدد قيمة الميزة على أساس الفرق بين القيمة العادلة للسهم فى تاريخ الحصول عليه ، وبين القيمة التى حوسب عليها العامل .

وفى حالة وجود قيود على نقل ملكية الأسهم فإن الميزة لا تتحقق إلا عند زوال هذه القيود .

وفى جميع الأحوال ، على رب العمل حجز الضريبة وتوريدها طبقاً للمادة (١٤) من القانون وأن يدرج فى كشوف التسوية السنوية كافة ما يحصل عليه كل عامل من مزايا طبقاً للقواعد السابقة . ويقع على عاتق مستحق الإيراد حجز الضريبة وتوريدها إذا كان ملزماً بذلك طبقاً للمادة (١٦) من القانون . "

- **هذا وقد صدر الكتاب الدورى رقم (٥) لسنة ٢٠١٦ بشأن تعديل الكتاب الدورى رقم (٢٢) لسنة ٢٠١٥ الخاص بتوحيد قواعد وأسس فحص ضريبة المرتبات وما فى حكمها ،حيث جاء به مانصه:**

"سبق صدور الكتاب الدورى رقم (٢٢) لسنة ٢٠١٥ بتاريخ ٢٠١٥/٩/٨ ٠ بشأن بتوحيد قواعد وأسس فحص ضريبة المرتبات وما فى حكمها ٠

ونظراً لما أثير من تساؤلات واستفسارات حول تطبيق ما جاء بالكتاب الدورى المشار إليه ومدى اتساقه مع أحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته

لذا تنبه المصلحة إلى مراعاة الآتى : –

أولاً : المصروفات التى تتحملها الشركة فى الأنشطة الترفيهية ، والاجتماعية والثقافية والرياضية ومدى اعتبارها ضمن المزايا العينية والخدمية والخاضعة للضريبة بالنسب الواردة بالمادة (١١) من اللائحة التنفيذية للقانون أو معفاة طبقاً للبند [٥] من المادة (١٣) من القانون

يراعى الالتزام بما ورد بالمادة (١١) من اللائحة التنفيذية فى خضوع بعض المزايا للضريبة بالنسب المحددة قرين كل ميزة ، أما باقى المزايا فإنها تخضع للضريبة بالكامل وفقاً للقيمة التى تحملها رب العمل ٠

ومن ثم تخضع للضريبة على المرتبات وما فى حكمها كافة المصروفات المتعلقة بالأنشطة الاجتماعية والثقافية والترفيهية والرياضة ، وغيرها من المزايا الأخرى التى تتحملها الشركات كمزايا للعاملين لديها بما فى ذلك (اشتراك النوادى ، والمصايف سواء تمثلت فى شقق مستأجرة للعاملين أو فى صورة أخرى لها ، والرحلات ، والحج والعمرة ، والمدارس ٠٠٠٠٠الخ) .

.....

ثالثاً : يلغى الكتاب الدورى رقم [٢٢] لسنة ٢٠١٥ ٠

وعلى كافة وجهات المصلحة تنفيذ هذا الكتاب الدورى بكل دقة

وعلى قطاع المناطق الضريبية والإدارة المركزية للتوجيه والرقابة والإدارات التابعة لها مراعاة تنفيذ هذا الكتاب الدورى بكل دقة ٠ "

نوضح بالأمثلة التالية كيفية تحديد قيمة بعض المزايا العينية الخاضعة للضريبة

مثال (١)

احسب قيمة الميزة العينية على القروض التالية ، إذا علمت أن إجمالى ما يتقاضاه العامل خلال الستة أشهر السابقة على حصوله على القرض مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه .

١) قيمة القرض ١٨٠٠٠ جنيه بعائد ٧ %

٢) قيمة القرض ٥٠٠٠٠ جنيه بدون عائد

٣) قيمة القرض ٥٠٠٠٠ جنيه بعائد قدره ٥ %

الحـــــل

١) قيمة القرض ١٨٠٠٠ جنيه بعائد (٧ %)

هذا القرض لا يُعد ميزة عينية حيث يقل عن إجمالى ما يتقاضاه العامل خلال الستة أشهر السابقة على حصوله على القرض .

٢) قيمة القرض ٥٠٠٠٠ جنيه بدون عائد

قيمة الميزة العينية = (٥٠٠٠٠ – ٢٠٠٠٠) × ٧ % = ٢١٠٠ جنيه

٣) قيمة القرض ٥٠٠٠٠ جنيه بعائد قدره (٥ %)

قيمة الميزة العينية = (٥٠٠٠٠ – ٢٠٠٠٠) × (٧ % – ٥ %)

= ٣٠٠٠٠ × ٢ %

= ٦٠٠ جنيه

مثال (٢)

بتاريخ ٢٠٠٦/٧/١ اشترى عامل بإحدى الشركات عدد ١٠٠ سهم من أسهم الشركة مقابل ١٥ جنيه للسهم ، فى حين أن قيمته الأسمية وقت الشراء ٢٠ جنيه ، ولا يوجد قيود على نقل ملكية الأسهم .

المطلـــوب :

تحديد قيمة الميزة العينية الخاضعة للضريبة .

الحـــــل

تحدد قيمة الميزة العينية الخاضعة للضريبة بالفرق بين القيمة الأسمية للسهم وما سدد فعلاً.

قيمة الميزة العينية = ١٠٠ سهم × (٢٠ جنيه – ١٥ جنيه) = ٥٠٠ جنيه

مثال (٣)

بتاريخ ٢٠٠٨/٤/١ اشترى عامل بإحدى الشركات عدد ١٠٠ سهم من أسهم الشركة مقابل ١٥ جنيه للسهم ، فى حين أن القيمة العادلة للسهم فى تاريخ الشراء ٤٥ جنيه ، ولا يوجد قيود على نقل ملكية الأسهم .

المطلـــوب :

تحديد قيمة الميزة العينية الخاضعة للضريبة .

الحـــــل

تحدد قيمة الميزة العينية الخاضعة للضريبة بالفرق بين القيمة العادلة للسهم وما سدد فعلا .

قيمة الميزة العينية = ١٠٠ سهم × (٤٥ جنيه – ١٥ جنيه) = ٣٠٠٠ جنيه

مثال (٤)

بتاريخ ٢٠١٣/٣/١ اشترى عامل بإحدى الشركات عدد ٢٠٠ سهم من أسهم الشركة مقابل ٢٠ جنيه للسهم ، فى حين أن القيمة العادلة للسهم فى تاريخ الشراء ٥٠ جنيه ، ولم يتم نقل ملكية الأسهم حتى ٢٠١٣/١٢/٣١ ، حيث أدوات حقوق الملكية لا تستحق إلا بعد أن يتم العامل مدة خدمة بالشركة ثلاث سنوات .

المطلـــوب :

تحديد قيمة الميزة العينية الخاضعة للضريبة .

الحـــــل

لا يوجد أى ميزة عينية خاضعة للضريبة عن عام ٢٠١٣ من أسهم الشركة المشتراة ، لأن الميزة لا تتحقق إلا عند زوال القيود على نقل ملكية الأسهم للعامل .

وفى جميع الأحوال يجب على رب العمل أن يدرج بكشوف التسوية السنوية قيمة المزايا العينية التى يحصل عليها العامل طبقاً للقواعد السابقة ، مع حجز الضريبة وتوريدها إلى المأمورية المختصة ، أو على عاتق مستحق الإيراد إذا كان هو الملتزم بتوريد الضريبة .

تحديد الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة

تنص المادة (١٠) من القانون على ما يلى :

" تحدد الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة عن كل جزء من السنة تم الحصول فيه على أى إيراد من الإيرادات الخاضعة للضريبة بنسبة مدته إلى سنة وعلى أساس الإيراد الشهرى بعد تحويله إلى إيراد سنوى .

وفى حالة حدوث تغيير فى الإيراد الخاضع للضريبة يعدل حساب هذا الإيراد من تاريخ التغيير على أساس الإيراد الجديد أو الإيراد القديم أيهما أقل بعد تحويله إلى إيراد سنوى ، ويتم فى كل سنه إجراء تسوية وفقاً للإجراءات والقواعد التى تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون .

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

سنوية الضريبة

يتضح[1] من نص الفقرة الأولى من المادة (١٠) من القانون ما يلى :

أن الضريبة على المرتبات وما فى حكمها سنوية ، وتستحق عن كل جزء من السنة تم الحصول فيه على أى إيراد من الإيرادات الخاضعة للضريبة بنسبة مدته وعلى أساس الإيراد الشهرى بعد تحويله إلى إيراد سنوى .

فمثلا : تسلم احد العمال العمل فى ٢٠١٣/٧/١٥ ، وحصل على راتب قدره ٤٠٠ جنيه عن شهر يوليو ، كيف تحسب الضريبة .

الحـــــل : يحول الراتب إلى شهرى ثم سنوى

أى ٤٠٠ (عن نصف شهر) × ٢ × ١٢ شهر = ٩٦٠٠ جنيه

ثم تحسب الضريبة السنوية ولتكن ٢٠ جنيه وتحول إلى شهرى

أى (٢٠ ÷ ١٢ شهر) × ١ / ٢

---

(١) ملحوظة : يراعى عند تسوية الضريبة عن سنتى ٢٠١٨/٢٠١٧الكتاب الدورى رقم ٥ لسنة ٢٠١٨ ،والكتاب الدورى رقم ٢٣ لسنة ٢٠١٨.

حساب الضريبة فى حالة تغيير الإيراد

تقضى الفقرة الثانية من المادة (١٠) من القانون على ما يلى :

فى حالة حدوث تغيير فى الإيراد ، يعدل حساب الإيراد على أساس الإيراد الجديد أو القديم أيهما أقل وذلك من تاريخ حدوث التغيير ، على أن يتم إجراء التسوية فى نهاية السنة .

وفى هذا الشأن تنص المادة (١٣) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" فى حالة حدوث تغيير فى إيرادات العامل من المرتبات وما فى حكمها الخاضعة للضريبة يجوز لجهة العمل حساب الضريبة المستحقة على العاملين على أساس الإيراد الجديد بعد تحويله إلى إيراد سنوى مع حجز فرق الضريبة الناتج بين الإيراد القديم والإيراد الجديد واحتفاظ الجهة بهذا الفرق لديها لحساب العاملين مع عدم احتساب مقابل تأخير على الفرق المحتجز " .

وطبقا لحكم هذه المادة :

الأصل أن يتم حساب الضريبة على أساس الإيراد القديم وتوريد الضريبة المحسوبة إلى مأمورية الضرائب المختصة ، ولكن يجوز لجهة العمل حساب الضريبة على أساس الإيراد الجديد بعد تحويله إلى إيراد سنوى مع حجز فرق الضريبة الناتج عن المحاسبة بين الإيراد الجديد والإيراد القديم طرف الجهة فى حساب العاملين وتوريده فى نهاية السنة إلى مأمورية الضرائب المختصة دون حساب مقابل تأخير على هذا الفرق .

إجراءات وقواعد التسوية فى نهاية السنة

حددت المادة (١٤) من اللائحة التنفيذية للقانون إجراءات وقواعد التسوية فى نهاية السنة ، حيث تنص على ما يلى :

" فى تطبيق حكم المادة السابقة تلتزم جهة العمل بإجراء تسوية فى نهاية السنة وفقاً للآتى:

١) تحدد الإيرادات من المرتبات وما فى حكمها التى تقاضاها العامل من جهة عمله الأصلى خلال السنة .

٢) تخصم الإعفاءات المنصوص عليها فى المادة (١٣) من القانون وطبقا لأحكامها .

٣) تحسب الضريبة على ما يجاوز خمسة آلاف جنيه من صافى المرتبات وما فى حكمها، ولا يتأثر حساب الضريبة وفقاً لحكم هذه المادة بأية مبالغ يحصل عليها العامل من جهات عمل أخرى ، ولا يجوز تكرار خصم الشريحة التى لا تستحق عليها ضريبة من أى إيراد آخر .

٤) تسدد الجهة ما يستحق من فروق الضريبة إن وجدت دون الإخلال بحق جهة العمل فى الرجوع على العامل بما هو مدون .

ويجب إجراء التسوية المشار إليها وتقديمها خلال شهر يناير من كل سنة وتوريد ناتج التسوية إلى مأمورية الضرائب المختصة .

وفى حالة وجود فروق ضريبية ناتجة عن الفحص يتم حساب مقابل التأخير اعتباراً من اليوم التالى لانتهاء الأجل المحدد لتقديم التسوية السنوية " .

المعالجة الضريبية لمتجمد المرتبات

وتقضى الفقرة الأخيرة من المادة (١٠) من القانون على ما يلى :

بالنسبة لمتجمد المرتبات والأجور وما فى حكمها التى تصرف دفعة واحدة فى سنة ما، يتم توزيع هذا المتجمد على سنوات الاستحقاق ، ويعاد حساب الإيراد الداخل فى وعاء الضريبة عن كل سنة ، وتحسب الضريبة على أساس ذلك ، ويتم تسوية الضريبة المستحقة على هذا الأساس ، فيما عدا مقابل الأجازات .

استثناءات من سعر الضريبة

تنص المادة (١١) من القانون على ما يلى :

" استثناء من أحكام المادة (٨) من هذا القانون ، تسرى الضريبة على جميع المبالغ التى تدفع لغير المقيمين أياً كانت الجهة أو الهيئة التى تستخدمهم لأداء خدمات تحت إشرافها ، كما تسرى الضريبة على المبالغ التى يحصل عليها المقيمون من غير جهات عملهم الأصلية وذلك بسعر (١٠%) بغير أى تخفيض لمواجهة التكاليف ودون إجراء أى خصم آخر .

وفى جميع الأحوال يتم حجز الضريبة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر طبقاً للقواعد والإجراءات التى تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون " .

كما تنص المادة (١٥) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" تسرى الضريبة بسعر ١٠% وفقاً لحكم المادة (١١) من القانون على المبالغ التى تدفع لغير المقيمين أيا كانت الجهة أو الهيئة التى تستخدمهم لأداء خدمات تحت إشرافها ، والمبالغ التى يحصل عليها المقيمون من غير جهات عملهم الأصلية بغير أى تخفيض لمواجهة التكاليف ودون إجراء أى خصم آخر ، بما فى ذلك الشريحة التى لا تستحق عليها الضريبة المنصوص عليها فى المادة (٧) والإعفاءات المنصوص عليها فى المادة (١٣) من القانون .

وتلتزم الجهات التى تقوم بدفع المبالغ المشار إليها فى الفقرة السابقة بحجز الضريبة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر عن المبالغ المدفوعة خلال الشهر السابق ، وذلك على النموذج رقم (٢ مرتبات) .

ويقصد بجهة العمل الأصلية الجهة المعين فيها العامل والتى يصرف منها مرتبه الأصلى وتعد فى حكم جهة العمل الأصلية الجهة التى يؤدى فيها العامل عمله لأكثر من ٥٠% من وقته أو يحصل منها على أكثر من ٥٠% من دخله خلال الفترة الضريبية وتلتزم هذه الجهة بخصم مبلغ تحت حساب الضريبة عن المبالغ التى تصرف للعامل منها وفقاً لأحكام المواد (٧) و (٨) و (١٠) و (١٣) من القانون ، وفى هذه الحالة تطبق أحكام المادة (١١) من القانون على المرتب المجرد الذى يحصل عليه العامل من الجهة المعين فيها ، ويتم حساب الضريبة المستحقة وفقاً لأحكام هذه المادة طبقا لما ورد بالنموذج رقم (٣ مرتبات) .

ويقصد بالمأمورية المختصة فى تطبيق حكم المادة (١١) من القانون :

١) بالنسبة للمقيم المأمورية التى يقع فى نطاقها جهة العمل غير الأصلية .

٢) بالنسبة لغير المقيم تحدد المأمورية المختصة وفقاً لحكم المادة (٢٣) من هذه اللائحة " .

- **هذا وقد صدر القانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ بتاريخ ٢٠١٣/٥/١٨ باستبدال نص المادة (١١) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، ويعمل بها اعتباراً من ٢٠١٣/٦/١ ، حيث جاء به ما نصه :**

" استثناءً من أحكام المادة (٨) من قانون الضريبة على الدخل ، تسرى الضريبة على المبالغ التى يحصل عليها المقيمون من غير جهات عملهم الأصلية وذلك بسعر (١٠٪) بغير أى تخفيض لمواجهة التكاليف ودون إجراء أى خصم آخر .

وفى جميع الأحوال يتم حجز الضريبة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوما الأولى من كل شهر طبقا للقواعد والإجراءات التى تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون . "

* **كما صدر القرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠٠٥ فى ٢٠١٥/٤/٦ باستبدال نص المادة (١٥) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل ، حيث جاء به ما نصه :**

" تسرى الضريبة بسعر (١٠ %) وفقاً لحكم المادة (١١) من القانون على المبالغ التى يحصل عليها المقيمون من غير جهات عملهم الأصلية بغير أى تخفيض لمواجهة التكاليف ودون إجراء أى خصم آخر ، بما فى ذلك الشريحة المعفاة من الضريبة المنصوص عليها فى المادة (٨) من القانون والإعفاءات المنصوص عليها فى المادة (١٣) من القانون .

وتلتزم الجهات التى تقوم بدفع المبالغ المشار إليها فى الفقرة الأولى بحجز الضريبة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال خمسة عشر يومًا الأولى من كل شهر عن المبالغ المدفوعة خلال الشهر السابق ، وذلك على النموذج رقم (٢ مرتبات) .

ويقصد بجهة العمل الأصلية الجهة المعين فيها العامل والتى يصرف منها مرتبه الأصلى وتُعد فى حكم جهة العمل الأصلية الجهة التى يحصل منها على أكثر من (٥٠ %) من دخله خلال الفترة الضريبية وتلتزم هذه الجهة بخصم مبلغ تحت حساب الضريبة عن المبالغ التى تصرف للعامل منها وفقاً لأحكام المواد (٨) و (١٠) و (١٣) من القانون ، وفى هذه الحالة تطبق أحكام المادة (١١) منه على المرتب المجرد الذى يحصل عليه

العامل من الجهة المعين فيها ، ويتم حساب الضريبة المستحقة وفقاً لأحكام هذه المادة طبقاً لما ورد بالنموذج رقم (٣ مرتبات) .

ويقصد بالمأمورية المختصة فى تطبيق حكم المادة (١١) من القانون المأمورية التى يقع فى نطاقها جهة العمل غير الأصلية .

وتسرى الضريبة على المبالغ التى تُدفع لغير المقيمين أيا كانت الجهة أو الهيئة التى تستخدمهم لأداء خدمات تحت إشرافها وفقاً للأحكام العامة للضريبة على المرتبات وما فى حكمها ، ووفقاً لسعر الضريبة المنصوص عليه فى المادة (٨) من القانون " .

يتضح مما سبق ما يلى :

تسرى الضريبة على :-

١) المبالغ التى تدفع لغير المقيمين أياً كانت الجهة أو الهيئة التى تستخدمهم لأداء خدمات تحت إشرافها بسعر (١٠%) بدون خصم أى تكاليف أو إجراء أى تسويات حتى ٢٠١٣/٥/٣٠ ، واعتباراً من ٢٠١٣/٦/١ عند احتساب وعاء الضريبة للشخص غير المقيم يتمتع بنفس المزايا التى يتمتع بها الشخص المقيم فى حدود ما نص عليه القانون ، أى تسرى الضريبة وفقاً للأحكام العامة للضريبة على المرتبات وما فى حكمها ، ووفقاً لسعر الضريبة المنصوص عليه فى المادة (٨) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته .

٢) المبالغ التى تدفع للمقيمين من غير جهات عملهم الأصلية بسعر (١٠%) بدون خصم أى تكاليف أو إجراء أى تسويات .

بالنسبة للمبالغ التى يحصل عليها المقيمين من غير جهات عملهم الأصلية ، فقد أوضحت الفقرتان الثالثة والرابعة من المادة (١٥) من اللائحة التنفيذية للقانون المقصود بجهة العمل الأصلى ، وما يُعد فى حكمها على الوجه التالى :

المقصود بجهة العمل الأصلية

هى الجهة التى يعين فيها العامل وبها ملف التعاقد ويحصل منها على راتبه الأصلى .

ما يعد فى حكم جهة العمل الأصلية

هى الجهة التى يؤدى فيها العامل (أكثر من ٥٠% من وقته " ذلك حتى ٢٠١٣/٥/٣٠ " .

ووفقاً للقرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥) هي الجهة التي يحصل فيها العامل علي أكثر من ٥٠% من دخله خلال الفترة الضريبية .

وتلتزم هذه الجهة بخصم مبلغ تحت حساب الضريبة على المبالغ التى تصرفها للعامل على أساس خصم الشريحة الأولى المعفاة وقدرها ٥٠٠٠ جنيه وإخضاعها للضريبة بالشرائح الواردة بالمادة (٨) من القانون ، بعد رد الوعاء الشهرى إلى وعاء سنوى طبقا للمادة (١٠) من القانون ، والتمتع بالإعفاءات الواردة بالمادة (١٣) من القانون .

المعاملة الضريبية :

لما يحصل عليه العامل من جهة عمل أخرى بخلاف جهة عمله الأصلى وذلك إذا قضى (أكثر من ٥٠% من وقته وذلك حتى ٢٠١٣/٥/٣٠ ، ووفقاً للقرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥) أو يتقاضى فيها أكثر من ٥٠% من دخله خلال الفترة الضريبية ويتم حساب الضريبة المستحقة وفقاً للأحكام العامة للضريبة على المرتبات وما فى حكمها ، ووفقاً لسعر الضريبة المنصوص عليه فى المادة (٨) من القانون ، . طبقاً لما ورد بالنموذج رقم (٣ مرتبات) ، أما بالنسبة لما يحصل عليه العامل من جهة عمله الأصلى فيخضع للضريبة بسعر (١٠ %) بغير أى تخفيض لمواجهة التكاليف ودون إجراء أى خصم آخر ، بما فى ذلك الشريحة المعفاة من الضريبة المنصوص عليها فى المادة (٨) من القانون والإعفاءات المنصوص عليها فى المادة (١٣) من القانون .

- هذا وقد صدر الكتاب الدورى رقم (٥) لسنة ٢٠١٦ بشأن تعديل الكتاب الدورى رقم (٢٢) لسنة ٢٠١٥ الخاص الخاص بتوحيد قواعد وأسس فحص ضريبة المرتبات وما فى حكمها ،حيث جاء به مانصه:

"سبق صدور الكتاب الدورى رقم (٢٢) لسنة ٢٠١٥ بتاريخ ٢٠١٥/٩/٨ ٠ بشأن بتوحيد قواعد وأسس فحص ضريبة المرتبات وما فى حكمها ٠

ونظراً لما أثير من تساؤلات واستفسارات حول تطبيق ما جاء بالكتاب الدورى المشار إليه ومدى اتساقه مع أحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته

لذا تنبه المصلحة إلى مراعاة الآتى : –

.....

ثانيا : المقصود بجهة العمل غير الأصلية فى حكم المادة (١٥) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته :

– الجهة غير المُعين فيها العامل ، والتى يحصل منها على ما لا يجاوز ٥٠% من دخله.

–الجهة المُعين فيها العامل إذا كان يحصل على أقل من ٥٠% من هذا الدخل ٠

وفى حالة تعدد جهات العمل التى يحصل العامل على ما لا يجاوز ٥٠% من جملة دخله فى أى من هذه الجهات تكون جهة العمل المُعين فيها العامل ابتداء هى جهة عمله الأصلية وبعض النظر عما يحصل عليه منها

ثالثاً : يلغى الكتاب الدورى رقم [٢٢] لسنة ٢٠١٥ ٠

وعلى كافة جهات المصلحة تنفيذ هذا الكتاب الدورى بكل دقة .

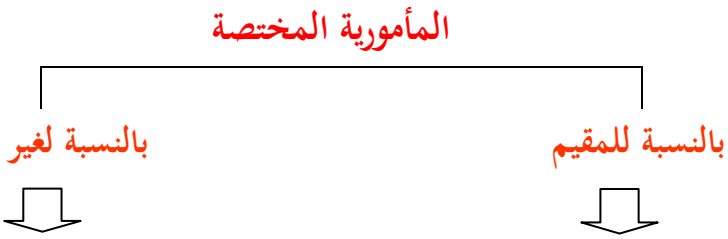
وعلى قطاع المناطق الضريبية والإدارة المركزية للتوجيه والرقابة والإدارات التابعة لها مراعاة تنفيذ هذا الكتاب الدورى بكل دقة ٠ "

التزام الجهات التى تقوم بدفع هذه المبالغ :

تلتزم الجهات التى تقوم بدفع هذه المبالغ إلى غير المقيمين حتى ٢٠١٣/٥/٣٠ ووفقاً للقرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥) للعاملين المقيمين من غير جهات عملهم الأصلية بحجز الضريبة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال ١٥ يوماً الأولى من كل شهر عن المبالغ المدفوعة عن الشهر السابق ، على النموذج رقم (٢ مرتبات) .

المأمورية المختصة فى تطبيق حكم المادة (١١) من القانون :

بينت الفقرة الأخيرة من المادة (١٥) من اللائحة التنفيذية قبل استبدالها ، المقصود بالمأمورية المختصة فى تطبيق حكم المادة (١١) من القانون كما بالشكل التالى :



وبينت الفقرة الخامسة من المادة (١٥) من اللائحة التنفيذية للقانون المستبدلة بالقرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ ، المقصود بالمأمورية المختصة فى تطبيق حكم المادة (١١) من القانون المأمورية التى يقع فى نطاقها جهة العمل غير الأصلية .

خضوع مرتبات ومكأفات لاعبو الكرة وغيرهم من اللاعبين والمدربين للضريبة

- فى هذا الخصوص صدر ال كتاب الدورى رقم (٢٠) لسنة ٢٠١٦ بتاريخ ٢٠١٦/١٠/٢٠ بشأن خضوع مرتبات ومكافآت لاعبو الكرة وغيرهم من اللاعبين والمدربين للضريبة على المرتبات وما فى حكمها ، حيث جاء به ما نصه:

"لما كانت الأندية الرياضية لا تعتبر من الجهات الحكومية أو القطاع العام كما لا تعتبر من المنشآت التجارية والصناعية .

ونظرا لما أثير من استفسارات حول مدى خضوع مرتبات ومكافآت لاعبو الكرة وغيرهم من اللاعبين والمدربين للضريبة على المرتبات وما فى حكمها .

واستمرارا لسياسة المصلحة فى دعم مناخ الثقة والتعاون بينها وبين سائر الممولين حتى يستشعر كل ممول بأنه يستظل بمظلة العدالة ويحتمى بسيف القانون مساهما فى أداء الضريبة بالقدر المناسب لطاقته دون ظلم أو إجحاف .

توجه المصلحة نظر المأموريات الى التحقق من تحصيل الضريبة على المرتبات وما فى حكمها عن كل ما يحصل عليه لاعبو الكرة وغيرهم من اللاعبين والمدربين من مرتبات ومكافآت وغيرها من الإيرادات الخاضعة للضريبة أى كانت مسمياتها ، وذلك تطبيقا لأحكام المواد (٩) ، (١١) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١

لسنة٢٠٠٥ وتعديلاته ، والمواد (١١) ، (١٤) ، (١٥) من اللائحة التنفيذية رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدلة بالقرار الوزاري رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ ٠

وعلى المأموريات المختصة فى سبيل ذلك اتخاذ الإجراءات الآتية :-

١)الإطلاع على الدفاتر والحسابات الختامية للنوادي والاتحادات الرياضية وعلى العقود المبرمة بين النوادي وكل من اللاعبين والمدربين ٠

٢)مطالبة النوادي والاتحادات الرياضية بتقديم العقود المبرمة والتسويات الضريبية السنوية طبقا للقوائم المالية على أن تشمل على (كل ما يحصل عليه لاعبو الكرة وغيرهم من اللاعبين والمدربين من مرتبات وما فى حكمها سواء تم صرفه بعقد أو بدون عقد من النادي أو الاتحاد أو مركز الشباب ، وما تم استقطاعه منهم تحت حساب الضريبة ، وما تم توريده إلى المأمورية المختصة سواء على نموذج (٢ مرتبات) أو نموذج (٣ مرتبات) طبقاً لأحكام المواد المشار إليها بعالية من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ، وبلائحته التنفيذية رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاتها.

٣)الإطلاع على الرصيد الدائن لحساب مصلحة الضرائب عن السنوات السابقة بالميزانية ومطالبة الجهة (النادى – الاتحاد – مراكز الشباب) بهذا الرصيد ٠

٤) الإطلاع لدى الاتحادات الرياضية لتحديد أسماء اللاعبين الذين تم انتدابهم أو إشراكهم فى مسابقات خارجية دون أنديتهم والمبالغ التى يتقاضونها ٠

٥) فحص حساب الإيرادات والمصروفات للتحقق من وجود ضريبة مسددة نيابة عن اللاعبين أو المدربين ويتم المحاسبة عنها لكونها ميزة تحمل الضريبة ٠

٦) الإطلاع على اللائحة المالية الخاصة بكل نشاط من أوجه الأنشطة الرياضية التى تزاولها الأندية والتى على أساسها يتم الصرف لكل لاعب او مدرب ٠

وعلى كل من قطاع المناطق الضريبية ، والإدارة المركزية للتوجيه والرقابة متابعة التنفيذ بكل دقة ٠"

حالات غير خاضعة للضريبة

تنص المادة (١٢) من القانون على أنه : " لا تخضع للضريبة :

١) المعاشات . ٢) مكافآت نهاية الخدمة " .

طبقا لنص هذه المادة يخرج هذان البندان من نطاق الخضوع للضريبة على الإيرادات من المرتبات وما فى حكمها ، ونذكر فيما يلى مفهوم كل منها :

المعاشـــــات :

هى المبالغ التى تصرفها الهيئات العامة أو الحكومية بصفة دورية لموظفيها مدى الحياة بسبب بلوغهم سن التقاعد أو انتهاء خدمتهم ، أو تصرف للمستحقين فى حالة وفاته ، وهى معفاة بموجب القانون ٧٩ لسنة ١٩٧٥ .

مكافأة نهاية الخدمة :

وضحت المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية للقانون ، المقصود بمكافأة نهاية الخدمة حيث تنص على ما يلى : " يقصد بمكافأة نهاية الخدمة ، فى تطبيق حكم البند ٢ من المادة (١٢) من القانون ، المكافأة التى تحددها النظم المطبقة فى الجهة أو الشركة أو المنشأة بمناسبة انتهاء خدمة العامل وفى حالة عدم وجود هذه النظم أو وجودها وعدم تنظيمها لهذه المكافأة تحدد مكافأة نهاية الخدمة وفقاً لأحكام قانون العمل " .

الإعفـــاءات :

تنص المادة (١٣) من القانون على ما يلى :

"مع عدم الإخلال بالإعفاءات الضريبية الأخرى المقررة بقوانين خاصة يعفى من الضريبة:

١) مبلغ ٧٠٠٠ [١] جنيه إعفاء شخصياً سنوياً للممول .

٢) اشتراكات التأمين الاجتماعى وغيرها مما يستقطع وفقاً لأحكام قوانين التأمين الاجتماعى أو أية نظم بديلة عنها .

٣) اشتراكات العاملين فى صناديق التأمين الخاصة التى تنشأ طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة الصادر بالقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ .

٤) أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحى على الممول لمصلحته أو مصلحة

---

[١] أصبحت (٧٠٠٠ جنيه) بدلاً من (٤٠٠٠ جنيه) مستبدلة بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ ويُعمل بها اعتباراً من ٢٠١٣/٩/١ .

الزوج أو أولاده القصر ، وأية أقساط تأمين لاستحقاق معاش .

٥) المزايا العينية الجماعية التالية :

أ) الوجبة الغذائية التى تصرف للعاملين .

ب) النقل الجماعى للعاملين أو ما يقابله من تكلفة .

ج) الرعاية الصحية .

د) الأدوات والملابس اللازمة لأداء العمل .

هـ) المسكن الذى يتيحه رب العمل للعاملين بمناسبة أدائهم للعمل .

٦) حصة العاملين من الأرباح التى يتقرر توزيعها طبقاً للقانون .

٧) ما يحصل عليه أعضاء السلكين الدبلوماسى والقنصلى والمنظمات الدولية وغيرهم من الممثلين الدبلوماسيين الأجانب وذلك فى نطاق عملهم الرسمى بشرط المعاملة بالمثل وفى حدود تلك المعاملة .

ويشترط بالنسبة للبندين (٣) و (٤) ألا تزيد جملة ما يعفى للممول على (١٥%) من صافى الإيراد أو ثلاثة آلاف جنيه أيهما أكبر ، ولا يجوز تكرار إعفاء ذات الاشتراكات والأقساط من أى دخل آخر منصوص عليه فى المادة (٦) من هذا القانون " .

٧ وتم استبدال الفقرة الأخيرة من المادة رقم (١٣) بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ الصادر فى ٢٠١٤/٦/٣٠ الذى يُعمل بها اعتباراً من أول يوليو ٢٠١٤ ، بالنص الآتى

" ويشترط لتطبيق الإعفاء المنصوص عليه البندين (٣ و ٤) ألا تزيد جملة ما يعفى للممول على (١٥٪) من صافى الإيراد أو عشرة آلاف جنيه أيهما أقل ، ولا يجوز تكرار إعفاء الاشتراكات والأقساط المنصوص عليها فى هذين البندين ضمن أى دخل أخر منصوص عليه فى المادة (٦) من هذا القانون . "

وحددت المادة رقم (١٢) من اللائحة التنفيذية للقانون ما يتم استبعاده عند تحديد الإيرادات الداخلة فى وعاء ضريبة المرتبات وما فى حكمها ، حيث تنص على ما يلى :

" يجب عند تحديد الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة استبعاد المبالغ الآتية :

١. المبالغ المعفاة بقوانين خاصة .

٢. مبلغ ٧٠٠٠ (سبعة آلاف جنيه) إعفاءً شخصياً سنوياً للممول المنصوص عليه فى البند (١) من المادة (١٣) من القانون . [١]

٣. اشتراكات التأمين الاجتماعي وغيرها مما يُستقطع وفقاً لأحكام قوانين التأمين الاجتماعي المصرية أو أية نظم بديلة عنها تنشأ طبقاً لأحكام القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٠ بشأن أنظمة التأمين الاجتماعي الخاص البديلة .

٤. اشتراكات العاملين فى صناديق التأمين الخاصة التى تنشأ طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة الصادر بالقانون ٥٤ لسنة ١٩٧٥.

٥. اقساط التامين على الحياة والتامين الصحى على الممول لمصلحته أو مصلحة الزوج أو اولاده القصر وأية اقساط تامين لاستحقاق المعاش ، وذلك مع مراعاة حكم المادة (١٨) من هذه اللائحة.

ويُشترط بالنسبة للبندين (٤) و (٥) من هذه المادة ألا تزيد جملة ما يُعفى للممول على (١٥%) من صافى الإيراد أو (عشرة آلاف جنيه) أيهما أقل، ولا يجوز تكرار إعفاء الاشتراكات والأقساط المنصوص عليها فى هذين البندين ضمن أى دخل آخر منصوص عليه فى المادة (٦) من القانون . [٢]

ويجب توريد ما تم خصمه إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر عن المبالغ المدفوعة خلال الشهر السابق .

وفى حالة حدوث تغيير فى الإيراد الخاضع للضريبة يتم تطبيق الحكم الوارد بالمادة (١٤) من هذه اللائحة " .

وطبقا لنصوص هذه المواد يعفى من الضريبة على المرتبات وما فى حكمها ما يلى :

الإعفاءات الممنوحة بقوانين خاصة :

طبقاً لصدر المادة (١٣) من القانون والبند / ١ من المادة (١٢) من اللائحة التنفيذية للقانون ، لا يترتب على تطبيق أحكام هذا القانون أى مساس بالإعفاءات الممنوحة بقوانين خاصة .

مثال ذلك (العلاوات الخاصة) .

---

[١]،[٢] البند / ٢ والفقرة الأخيرة مستبدلة بالقرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥

الإعفاء الشخصى :

طبقاً لنص البند / ١ من المادة (١٣) من القانون والبند / ٢ من المادة (١٢) من اللائحة التنفيذية للقانون :

- يخصم مبلغ ٤٠٠٠ جنيه إعفاءً شخصياً للممول سنوياً من ٢٠٠٥/٧/١ حتى ٢٠١٣/٨/٣١ .
- يخصم مبلغ ٧٠٠٠ جنيه إعفاءً شخصياً للممول سنوياً بداية من ٢٠١٣/٩/١ .

اشتراكات التأمين الاجتماعى :

طبقاً للبند / ٢ من المادة (١٣) من القانون والبند / ٣ من المادة (١٢) من اللائحة التنفيذية للقانون :

تعفى من الضريبة حصة العامل فى اشتراكات التأمين الاجتماعى وغيرها المستقطعة وفقاً لأحكام قوانين التأمين الاجتماعى أو أى نظم أخرى بديلة .

المقصود بالنظم البديلـة :

توضح المادة (١٧) من اللائحة التنفيذية للقانون المقصود بالنظم البديلة ، حيث تنص على أنه :

" يقصد بالنظم البديلة ، فى تطبيق حكم البند (٢) من المادة (١٣) من القانون ، النظم التى يتم إنشاؤها وفقاً لأحكام القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٠ المشار إليه أو أى من القوانين المصرية الأخرى " .

حساب حصة العامل فى التأمينات الاجتماعية :

١) بالنسبة للأجور الأساسية :

تحسب بنسبة ١٣% إذا كان العامل غير خاضع لنظام التأمين الصحى أو بنسبة ١٤% إذا كان العامل خاضع لنظام التأمين الصحى .

ويلاحظ أن الأجر الذى تحسب عليه النسبة السابقة ، يتمثل فى الأجر الأساسى مضافاً إليه العلاوات الخاصة التى ضمت إلى المرتب .

٢) بالنسبة للأجور المتغيرة :

تحسب بنسبة ١٠% إذا كان العامل غير خاضع لنظام التأمين الصحى أو بنسبة ١١% إذا كان العامل خاضع لنظام التأمين الصحى .

وتشمل الأجور المتغيرة على سبيل المثال (حوافز الإنتاج – العمولات – البدلات التى لا تستبعد بقرار من رئيس مجلس الوزراء – الأجور الإضافية – المكافآت – العلاوات الاجتماعية والإضافية – ما يزيد عن الحد الأقصى للأجر الأساسى) .

اشتراكات صناديق التأمين الخاصة :

طبقاً للبند / ٣ من المادة (١٣) من القانون والبند / ٤ من المادة (١٢) من اللائحة التنفيذية للقانون :

تعفى من الضريبة اشتراكات العاملين فى صناديق التأمين الخاصة التى تنشأ طبقاً لأحكام القانون ٥٤ لسنة ١٩٧٥ وهو القانون الخاص بإصدار قانون صناديق التأمين الخاصة ، حيث يقرر نظم تأمين خاصة للعاملين .

أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحى :

طبقاً للبند / ٤ من المادة (١٣) من القانون والبند / ٥ من المادة (١٢) من اللائحة التنفيذية للقانون :

يعفى من الضريبة أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحى على الممول لصالحه أو لمصلحة الزوج أو الأولاد القصر ، وكذلك أى أقساط تأمين أخرى لاستحقاق معاش .

ويشترط أن يكون التأمين فى شركات مسجلة لدى الهيئة المصرية العامة للرقابة على التأمين طبقاً لما جاء بالمادة (١٨) من اللائحة التنفيذية للقانون .

ملحوظة :

يتضح من نص الفقرة الأخيرة من المادة (١٣) من القانون ، التى استبدلت بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ الصادر فى ٢٠١٤/٦/٣٠ ، وكذلك الفقرة الثانية من المادة رقم (١٢) من اللائحة التنفيذية للقانون المستبدلة بالقرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ والذى يُعمل بها اعتباراً من أول يناير ٢٠١٤ وفقاً للنص الوارد بالإرشادات الخاصة بالإقرار الضريبى عن عام ٢٠١٤ ، أنها تضمنت الأحكام الآتية :

أولاً : بالنسبة للفترات الضريبية حتى ٢٠١٣/١٢/٣١ :

- بالنسبة للبندين (٣ ، ٤) من المادة رقم (١٢) من القانون ، وكذلك البند (٤ ، ٥) من المادة رقم (١٢) من اللائحة التنفيذية للقانون ، يجب ألا تزيد جملة ما يعفى للممول على ١٥% من صافى الإيراد أو ٣٠٠٠ جنيه أيهما أكبر ، مقارنة بالمسدد الفعلى أيهما أقل .

-لا يجوز تكرار إعفاء هذه الاشتراكات أو الأقساط من أى إيراد من الإيرادات المنصوص عليها فى المادة (٦) من القانون .

وفى هذا الخصوص تنص المادة (٢٠) من اللائحة التنفيذية (الملغاة بالقرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥) على ما يلى :

" يحسب المبلغ المعفى من الضريبة ، فى تطبيق حكم الفقرة الأخيرة من المادة (١٣) من القانون ، على النحو الآتى :

إذا كانت نسبة الـ ١٥% أقل من ٣٠٠٠ جنيه يكون المبلغ المعفى هو المبلغ المدفوع بحد أقصى ٣٠٠٠ جنيه .

وإذا كانت نسبة الـ ١٥% أكبر من ٣٠٠٠ جنيه يكون المبلغ المعفى هو المبلغ المدفوع بحد أقصى يعادل قيمة نسبة الـ ١٥% " .

- وفى ضوء ما سبق تكون القيمة المعفاة لاشتراكات العاملين فى صناديق التأمين الخاصة التى تنشأ طبقاً لأحكام القانون ٥٤ لسنة ١٩٧٥ ، وأقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحى على الممول لصالحه أو لمصلحة الزوج أو الأولاد القصر ، وكذلك أى أقساط تأمين أخرى لاستحقاق معاش حتى ٢٠١٣/١٢/٣١ كما يلى :

اشتراكات صناديق التأمين الخاصة التى تنشأ طبقاً لأحكام القانون ٥٤ لسنة ١٩٧٥ وأقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحى وأية أقساط تأمين أخرى لاستحقاق معاش

(١٥%) من صافى الإيراد السنوى	أو	٣٠٠٠ جنيه		
أيهما أكبر ⇐			مقارنة	بالمدفوع
أيهما أقل				

وتطبيقاً لذلك نسوق المثال التالى :

فيما يلى المبلغ الفعلى المسدد للممول (أ ، ب ، ج) لاشتراكات العاملين فى صناديق التأمين الخاصة المنشأة طبقاً لأحكام القانون ٥٤ لسنة ١٩٧٥ وأقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحى على الممول لصالحه أو لمصلحة الزوج أو الأولاد القصر ، والمبلغ الذى يمثل نسبة الـ ١٥ % من صافى إيراد المرتبات لكل منهم .

الممول	المسدد الفعلى	الـ ١٥ % من صافى إيراد
أ	٢٩٠٠	٢٧٠٠
ب	٣٥٠٠	٢٨٠٠
ج	٧٠٠٠	٦٠٠٠

المطلـــوب :

حدد القيمة المعفاة طبقا لحكم البندين (٣ ، ٤) من المادة ١٣ من القانون لكل ممول .

الحـــل

بيان	(١٥%) من صافى الإيراد	أو	٣٠٠٠ جنيه		بالمسدد الفعلى (أيهما أقل)
	أيهما أكبر ⇦			مقارنة	
الممول (أ)	٢٧٠٠	أو	3 ٣٠٠٠	مقارنة	3 ٢٩٠٠
	يتم إعفاء المسدد الفعلى وقيمته (٢٩٠٠ جنيه)				
الممول (ب)	٢٨٠٠	أو	3 ٣٠٠٠	مقارنة	٣٥٠٠
	يتم إعفاء مبلغ الـ (٣٠٠٠ جنيه)				
الممول (ج)	3 ٦٠٠٠	أو	٣٠٠٠	مقارنة	٧٠٠٠
	يتم إعفاء نسبة الـ (١٥ %) وقيمته (٦٠٠٠ جنيه)				

ثانياً : بالنسبة للفترات الضريبية التى تبدأ اعتباراًمن ٢٠١٤/١/١ :

حددت الفقرة الأخيرة من المادة رقم (١٣) المستبدلة بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ الصادر فى ٢٠١٤/٦/٣٠ وكذلك الفقرة الثانية من المادة رقم (١٢) من اللائحة التنفيذية للقانون المستبدلة بالقرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ ، شروط الإعفاء لاشتراكات العاملين فى صناديق التأمين الخاصة التى تنشأ طبقا لأحكام قانون

صناديق التأمين الخاصة الصادر بالقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ ، وأقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحى على الممول لمصلحته أو مصلحة الزوج أو أولاده القصر ، وأية أقساط تأمين لاستحقاق معاش ، كما يلى :

يجب ألا تزيد جملة ما يعفى للممول على (١٥٪) من صافى الإيراد أو عشرة آلاف جنيه أيهما أقل ، ولا يجوز تكرار إعفاء الاشتراكات والأقساط المنصوص عليها فى هذين البندين ضمن أى دخل أخر منصوص عليه فى المادة (٦) من هذا القانون .

وحيث أنه يُعمل بهذا التعديل اعتباراً من أول يناير ٢٠١٤ وفقاً للنص الوارد بالإرشادات الخاصة بالإقرار الضريبى عن عام ٢٠١٤ ، ومن ثم يتم تطبيق الأحكام الآتية بالنسبة للفترات الضريبية التى تبدأ اعتباراً من ٢٠١٤/١/١ :

- بالنسبة للبندين (٣ ، ٤) من المادة (١٣) من القانون والبند (٤ ، ٥) من اللائحة التنفيذية للقانون يجب ألا تزيد جملة ما يعفى للممول على ١٥% من صافى الإيراد أو ١٠٠٠٠ جنيه أيهما اقل ، مقارنة بالمسدد الفعلى أيهما أقل .
- لا يجوز تكرار إعفاء هذه الاشتراكات أو الأقساط من أى إيراد من الإيرادات المنصوص عليها فى المادة (٦) من القانون .

- وبناء على سبق تكون القيمة المعفاة لاشتراكات العاملين فى صناديق التأمين الخاصة التى تنشأ طبقاً لأحكام القانون ٥٤ لسنة ١٩٧٥ ، وأقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحى على الممول لصالحه أو لمصلحة الزوج أو الأولاد القصر ، وكذلك أى أقساط تأمين أخرى لاستحقاق معاش اعتباراً من ٢٠١٤/١/١ كما يلى :

(١٥%) من صافى الإيراد السنوى	أو	١٠٠٠٠ جنيه		
أيهما أقل ⇐			مقارنة	بالمدفوع
أيهما أقل				

وتطبيقاً لذلك نسوق المثال التالى :

فيما يلى المبلغ الفعلى المسدد للممول (س ، ص ، ل) لاشتراكات العاملين فى صناديق التأمين الخاصة المنشأة طبقاً لأحكام القانون ٥٤ لسنة ١٩٧٥ وأقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحى على الممول لصالحه أو لمصلحة الزوج أو الأولاد القصر ، والمبلغ الذى يمثل نسبة الـ ١٥ % من صافى إيراد المرتبات لكل منهم .

الممول	المسدد الفعلى	الـ ١٥ % من صافى إيراد
س	٩٠٠٠	١١٠٠٠
ص	١٤٠٠٠	١٣٠٠٠
ل	١٠٠٠٠	٨٠٠٠

المطلـــوب :

حدد القيمة المعفاة طبقا لحكم البندين (٣ ، ٤) من المادة ١٣ من القانون لكل ممول .

الحـــل

بيان	(١٥%) من صافى الإيراد	أو	١٠٠٠٠ جنيه		بالمسدد الفعلى
	أيهما أقل ⇦			مقارنة	(أيهما أقل)
الممول (س)	١١٠٠٠	أو	١٠٠٠٠	مقارنة	٩٠٠٠
	يتم إعفاء المسدد الفعلى وقيمته (٩٠٠٠ جنيه)				
الممول (ص)	١٣٠٠٠	أو	١٠٠٠٠	مقارنة	١٤٠٠٠
	يتم إعفاء مبلغ الـ (١٠٠٠٠ جنيه)				
الممول (ل)	٨٠٠٠	أو	١٠٠٠٠	مقارنة	١٠٠٠٠
	يتم إعفاء نسبة الـ (١٥ %) وقيمته (٨٠٠٠ جنيه)				

المزايا العينية الجماعية

حدد البند / ٥ من المادة (١٣) من القانون وكذلك البند / ٦ من المادة (١٢) من اللائحة التنفيذية للقانون المزايا العينية الجماعية المعفاة من الضريبة (السابق ذكرهما) وذلك بالشروط التى حددتها المادة (١٩) من اللائحة التنفيذية للقانون ، حيث تنص على ما يلى :

" يشترط لتمتع المزايا العينية التالية بالإعفاء من الضريبة ما يأتى :

١) أن تكون الوجبة الغذائية فى موقع العمل .

٢) أن يكون النقل الجماعى لجميع العاملين أو لفئة منهم فى وسائل نقل جماعية سواء كانت السيارة مملوكة أو مستأجرة .

٣) أن يكون المسكن مملوكاً لرب العمل أو مستأجراً من الغير وتستلزمه طبيعة العمل".

يتضح من البند / ٥ من المادة (١٣) من القانون والمادة (١٩) من اللائحة التنفيذية ما يلى :

يقتصر إعفاء قيمة المزايا العينية الجماعية التالية من الضريبة دون غيرها .

أ) الوجبة الغذائية التى تصرف فى موقع العمل لجميع العاملين ، كما فى الشركات الكيماوية وشركات الأسمنت ، فإذا ما تم صرف بدل للوجبة يخضع للضريبة .

ب) النقل الجماعى لجميع العاملين أو لفئة منهم ، سواء فى حالة توفير سيارات مملوكة للشركة ، أو ما يقابلها من تكلفة كما فى حالة تأجير سيارات من الغير .

ج) الرعاية الصحية لجميع العاملين .

د) الأدوات والملابس التى تستلزمها طبيعة العمل .

هـ) المسكن المجانى الذى يستلزمه طبيعة العمل ويوفره رب العمل للعاملين مقابل عملهم، سواء كان هذا المسكن مملوكاً لرب العمل أو مستأجراً من الغير .

حصة العاملين من الأرباح

طبقا للبند (٦) من المادة (١٣) من القانون وكذلك البند / ٧ من المادة (١٢) من اللائحة التنفيذية للقانون :

يعفى من الضريبة حصة العاملين من الأرباح والتى يتم توزيعها سنوياً طبقا للقانون .

ما يحصل عليه أعضاء السلكين الدبلوماسى والقنصلى

طبقا لنص البند (٧) من المادة (١٣) من القانون :

يعفى من الضريبة ما يحصل عليه أعضاء السلكين الدبلوماسى والقنصلى والمنظمات الدولية وغيرهم من الممثلين الدبلوماسيين الأجانب وهذا الإعفاء قاصراً على ما يحصلون عليه مقابل عملهم الرسمى وبشرط المعاملة بالمثل وفى حدود تلك المعاملة ، ويتم ذلك عادة فى شكل اتفاقيات دولية ثنائية .

المأمورية المختصة

أوضحت المادة (١٠) من اللائحة التنفيذية للقانون المقصود بالمأمورية المختصة فى تطبيق أحكام الضريبة على المرتبات وما فى حكمها ، حيث تنص على أنه :

" يقصد بالمأمورية المختصة فى تطبيق أحكام الباب الثانى من الكتاب الثانى من القانون :

١) مأمورية ضرائب التفتيش على المصالح الحكومية بالقاهرة أو الإسكندرية ، بحسب الأحوال ، إذا كان صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيرادات إحدى الجهات الحكومية أو وحدات الإدارة المحلية أو إحدى الهيئات العامة أو الأشخاص الاعتبارية التى لا تمارس نشاطاً خاضعاً للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية أو إذا كان الملتزم بدفع الإيراد إحدى الهيئات الخاصة العاملة فى ميدان رعاية الشباب والرياضة والنقابات العامة بالقاهرة أو الإسكندرية ، بحسب الأحوال ، أو المأمورية الجغرافية التى يقع فى دائرتها أى من الجهات السابقة بباقى المحافظات التى يتم تحديدها بقرار من رئيس مصلحة الضرائب .

٢) المأمورية المحددة طبقاً لحكم المادة (٥٣) من هذه اللائحة إذا كان صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيراد جهة من الجهات المنصوص عليها فى المادة (٤٨) من القانون .

٣) المأمورية المحددة طبقاً لحكم المادة (٨) من هذه اللائحة إذا كان صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيراد أحد الأفراد الذين يزاولون نشاطاً خاضعاً للضريبة .

٤) مأمورية الضرائب التى يقع فى دائرتها محل الإقامة أو المركز الرئيسى للأفراد أو الجهات الذين لم يرد ذكرهم فى البنود السابقة وكذلك الحالات التى يلتزم فيها مستحقوا الإيراد الخاضع للضريبة بالتوريد طبقاً لحكم المادة (١٦) من القانون .

٥) مركز كبار الممولين إذا كان الممول ممن تقرر أو يتقرر تعامله مع المركز " .

التزامات أصحاب الأعمال

تنص المادة (١٤) من القانون على ما يلى :

" على أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيرادات الخاضعة للضريبة بما فى ذلك الشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة أن يحجزوا مما يكون عليهم دفعه

من المبالغ المنصوص عليها فى المادة (٩) من هذا القانون مبلغاً تحت حساب الضريبة المستحقة وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون ، ويتعين عليهم أن يوردوا إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر ما تم حجزه من الدفعات فى الشهر السابق .

وعلى أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيراد سداد ما يستحق من فروق الضريبة وذلك كله دون الإخلال بحقهم فى الرجوع على الممول بما هو مدين به " .

كما تنص المادة (٢١) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" على أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع إيراد المرتبات وما فى حكمها أن يوردوا ما تم خصمه تحت حساب الضريبة ، بعد حسابها طبقاً للسعر المحدد بالمادتين (٨) و (١١) من القانون .

وعلى الشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة الالتزام بتطبيق أحكام المواد من (١١) إلى (١٥) والمواد من (١٨) إلى (٢٠) من هذه اللائحة وتقديم النماذج الواردة بها " .

يتضح مما سبق ما يلى :

يقع على أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيراد الخاضع للضريبة بما فى ذلك الشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة الالتزامات الآتية :

-حجز مبلغاً تحت حساب الضريبة المستحقة طبقاً للسعر المحدد بالمادتين (٨) و (١١) من القانون .

-توريد ما تم خصمه تحت حساب الضريبة إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالى ، وذلك على النماذج (٢ ، ٣ مرتبات).

-سداد ما يستحق من فروق الضريبة وذلك بعد إجراء التسويات فى نهاية العام أو الناشئة عن الفحص دون الإخلال بحقهم فى الرجوع على الممول بما يستحق عليه .

التزامات أخرى لأصحاب الأعمال

تنص المادة (١٥) من القانون على ما يلى :

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

١) تقديم إقرار ربع سنوى إلى مأمورية الضرائب المختصة فى يناير وإبريل ويوليو وأكتوبر من كل عام على النموذج المعد لذلك .

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

وتبين اللائحة التنفيذية قواعد وإجراءات تنفيذ أحكام هذه المادة " .

كما تنص المادة (٢٢) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" يكون تقديم الإقرار الربع سنوى ، المنصوص عليه فى المادة (١٥) من القانون على النموذج رقم (٤ مرتبات) ويجب أن يبين فى هذا النموذج :

١) عدد العاملين .

٢) إجمالى المرتبات وما فى حكمها المنصرفة خلال الثلاثة أشهر السابقة .

٣) المبالغ المستقطعة تحت حساب الضريبة والمبالغ المسددة عن ذات المدة وصورة من إيصالات السداد .

٤) التعديلات التى طرأت على العاملين بالزيادة أو النقص بالعدد .

كما يجب إخطار مأمورية الضرائب السابق إرسال الإقرارات المنصوص عليها فى البند / ١ من المادة (١٥) من القانون بأية تعديلات تطرأ عليها وذلك فى الإقرار الربع سنوى التالى .

ويعطى العامل بناء على طلبه كشفاً مبيناً فيه إسمه ثلاثياً ومبلغ ونوع الدخل وقيمة الضريبة المحجوزة " .

مما سبق ، يلتزم أصحاب الأعمال أيضاً :

- بتقديم إقرار ربع سنوى فى يناير / إبريل / يوليو / أكتوبر من كل عام إلى مأمورية الضرائب المختصة ، على النموذج رقم (٤ مرتبات) .
- كما يجب إخطار المأمورية المختصة بأى تعديلات تطرأ على البيانات السابق تقديمها وذلك فى الإقرار الربع سنوى التالى .
- إعطاء العامل كشفا مبينا به اسمه ثلاثياً ومبلغ ونوع الدخل وقيمة الضريبة المخصومة منه بناء على طلبه .

التزام العامل

تنص المادة (١٦) من القانون على ما يلى :

" إذا كان صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيراد الخاضع للضريبة غير مقيم فى مصر أو لم يكن له فيها مركز أو منشأة ، يكون الالتزام بتوريد الضريبة على عاتق مستحق الإيراد الخاضع للضريبة طبقاً للقواعد والإجراءات التى تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون " .

طبقا لنص هذه المادة :

يلتزم العامل بتوريد الضريبة المستحقة إلى مأمورية الضرائب المختصة فى حالة ما إذا كان صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيراد غير مقيم فى مصر أو لم يكن له مركز أو منشأة بها .

المأمورية المختصة فى تطبيق حكم المادة (١٦) من القانون

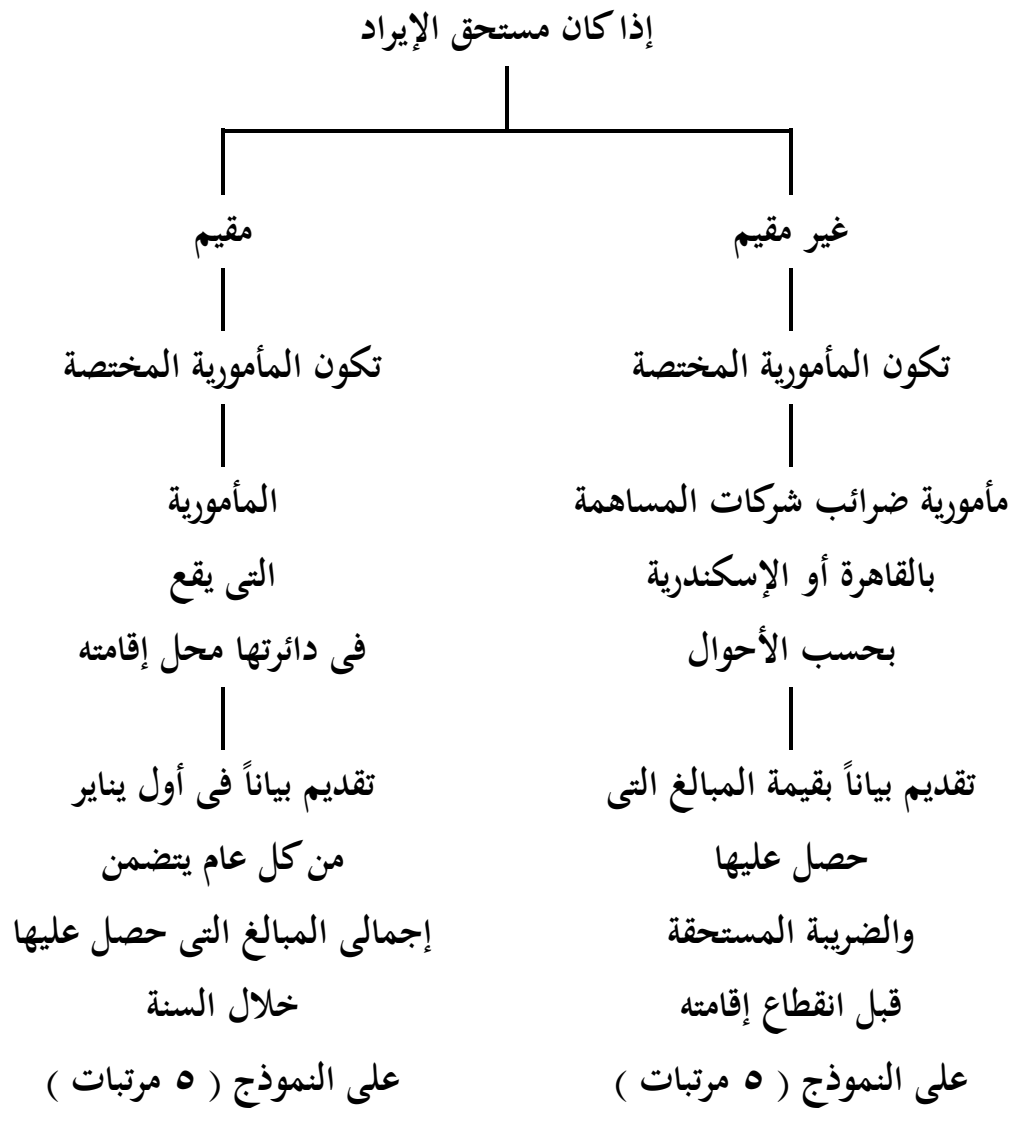
تنص المادة (٢٣) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" تكون المأمورية المختصة بالنسبة إلى مستحق الإيراد المنصوص عليه فى المادة (١٦) من القانون ، هى مأمورية ضرائب شركات المساهمة بالقاهرة أو الإسكندرية بحسب الأحوال ، إذا كان مستحق الإيراد غير مقيم ، وعليه أن يقدم إلى المأمورية المذكورة بياناً بقيمة المبالغ التى حصل عليها والضريبة المستحقة قبل انقطاع إقامته .

وإذا كان مستحق الإيراد مقيماً ، تكون المأمورية المختصة هى المأمورية التى يقع فى دائرتها محل إقامته ، وعليه أن يقدم إلى هذه المأمورية فى أول يناير من كل عام بيانا شاملاً إجمالى المبالغ التى حصل عليها خلال السنة السابقة .

وفى جميع الأحوال ، يجب تقديم البيان المشار إليه مع الضريبة المستحقة على النموذج رقم (٥ مرتبات) " .

طبقاً لنص هذه المادة :



مثال (١)

موظف حكومى تقاضى عن شهر يوليو ٢٠٠٥ المبالغ التالية بالجنيه :

٧٠٠	مرتب أساسى (يتضمن ٤١٥ جنيه علاوات خاصة مضافة)
٦٠٠	حوافز
٥٠	بدل انتقال مقابل تكلفة فعلية
٣١٥	علاوة خاصة غير مضافة
١٠٠	بدل طبيعة عمل
٣٠٠	أجور إضافية
١٠	علاوة اجتماعية إضافية
٢٠٧٥	الإجمالى

المطلـــــوب : حساب الضريبة المستحقة عن شهر يوليو ٢٠٠٥ إذا علمت أن :

- العامل غير خاضع للتأمين الصحى .
- يسدد الموظف شهريا مبلغ ٢٥ جنيه اشتراك صندوق تأمين خاص ، ١٠٠ جنيه قسط تأمين على حياته لصالح زوجته وأولاده القصر ، كما يسدد مبلغ ٨٠ جنيه شهرياً قسط تأمين على حياة زوجته لمصلحته .
- الحد الأقصى للاشتراك فى التأمينات الاجتماعية بالنسبة للأجر أساسى مبلغ ٦٨٧.٥ جنيه ، وبالنسبة للأجور المتغيرة ٥٠٠ جنيه شهرياً .

الحـــــل

حساب حصة التأمينات الاجتماعية :

العامل غير خاضع للتأمين الصحى لذا يتم حساب حصته فى التأمينات الاجتماعية بنسبة (١٣%) بالنسبة للأجور الأساسية ، بنسبة (١١%) بالنسبة للأجور المتغيرة ، ونظراً لأن المرتب الأساسى والأجور المتغيرة للعامل تجاوزت الحد الأقصى لأجر الاشتراك الأساسى سنوياً وأجر الاشتراك المتغير سنوياً ، فتكون قيمة الاشتراك الشهرى التى يتحملها العامل :

-على المرتب الأساسى	= ٦٨٧.٥ جنيه × ١٣% =	٨٩ جنيه
-على الأجور المتغيرة	= ٥٠٠ جنيه × ١٠% =	٥٠ جنيه
قيمة الاشتراك الشهرى مقابل الاشتراك فى نظم التأمين الاجتماعى		١٣٩ جنيه

حساب ضريبة المرتبات

يرد الإيراد الشهرى إلى إيراد سنوى (م ١٠ من القانون)

جنيه	جنيه	بيـان
	٨٤٠٠	مرتب أساسى (٧٠٠ × ١٢ شهر)
	٧٢٠٠	حوافز (٦٠٠ × ١٢ شهر)
	٦٠٠	بدل انتقال (٥٠ × ١٢ شهر)
	٣٧٨٠	علاوة خاصة غير مضافة (٣١٥ × ١٢ شهر)
	١٢٠٠	بدل طبيعة عمل (١٠٠ × ١٢ شهر)
	٣٦٠٠	أجور إضافية (٣٠٠ × ١٢ شهر)
	١٢٠	علاوة اجتماعية إضافية (١٠ × ١٢ شهر)
٢٤٩٠٠		جملة ما حصل عليه الموظف
		(يخصم منه)
		١) إعفاءات بقوانين خاصة :
	٤٩٨٠	–علاوة خاصة ضمت للمرتب (٤١٥ × ١٢)
	٣٧٨٠	–علاوة خاصة لم تضم للمرتب
	١٢٠	–علاوة اجتماعية
		٢) بدلات لمقابلة مصروفات فعلية :
	٦٠٠	–بدل انتقال مقابل تكلفة فعلية (فقرة ب بند / ٥ م ١٣ ق)
		٣) إعفاءات طبقا للمادة (١٣ ق) ، المادة (١٢ لائحة)
	٤٠٠٠	–إعفاء شخصى (م ١٣ / ١ ق)
	١٠٦٨	–تأمينات اجتماعية على الأجر الأساسى (م ١٣ / ٢ ق)
	٦٠٠	–تأمينات اجتماعية على الأجور المتغيرة (م ١٣ /٢ ق)
	٩٨	٤) دمغة نسبية (٨.٢٠ × ١٢ شهر)
١٥٢٤٦		إجمالى الخصومات
٩٦٥٤		صافى الإيراد السنوى

٩٦٥٤		ما قبلة (صافى الإيراد السنوى)
		(يخصم منه)
	٣٠٠	–اشتراك صندوق خاص (م ١٣ / ٣ ق)
	١٢٠٠	–قسط التأمين على حياة الممول (م ١٣ / ٤ ق)
١٥٠٠		
٨١٥٤		–الوعاء الضريبى
٥٠٠٠		–شريحة لا تستحق عنها ضريبة (م ٧ من القانون)
٣١٥٠		صافى الوعاء الخاضع للضريبة مقرب لأقرب عشرة جنيهات أقل

الضريبة السنوية المستحقة = ٣١٥٠ × ١٠% (الشريحة الأولى) = ٣١٥ جنيه

الضريبة المستحقة عن شهر يوليو ٢٠٠٥ = ٣١٥ جنيه ÷ ١٢ شهر = ٢٦ جنيه

إيضاحات الحل :

١) حساب ضريبة الدمغة النسبية :

–وفقاً لأحكام المادة (٧٩) من قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته ، وقد ورد به ما نصه : " تستحق ضريبة نسبية على ما تصرفه الجهات الحكومية وشركات القطاع العام والجمعيات التعاونية من المرتبات والأجور والمكافآت وما فى حكمها والإعانات على الوجه الآتى " :

.....

–وأوضحت المادة رقم (٢٧) من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته ، ما نصه : " تستحق الضريبة المنصوص عليها في المادتين ٧٩ ، ٨٠ من القانون وتحسب قيمتها على كل مبلغ يتم صرفه على حدة ".

إجمالى ما حصل عليه الموظف شهريا ٢٠٧٥ جنيه ، فتكون حساب ضريبة الدمغة النسبية طبقاً لأحكام قانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته كما يلى :

٢٠٧٥		إجمالى ما حصل عليه الموظف شهرياً
		(يخصم منه)
	٤١٥	العلاوات الخاصة التى ضمت للمرتب
	٣١٥	العلاوات الخاصة التى لم تضم للمرتب
	١٠	علاوة اجتماعية إضافية
	٥٠	بدل انتقال مقابل تكلفة فعلية
	١٣٩	تأمينات اجتماعية
	٥٠	شريحة معفاة
٩٧٩		إجمالى الخصومات
١٠٩٦		وعاء ضريبة الدمغة النسبية

فتكون فئة ضريبة الدمغة النسبية ٠٧.٥% (م ٧٩ قانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته)

ضريبة الدمغة النسبية شهرياً = ١٠٩٦ × ٠٧.٥% = ٨.٢٠ جنيه

٢) اشتراكات العامل فى صناديق التأمين الخاصة وأقساط التأمين على الحياة :

– المسدد السنوى فى صناديق التأمين الخاصة = ٢٥ جنيه × ١٢ شهر = ٣٠٠ جنيه

– المسدد لأقساط التأمين على حياة الممول = ١٠٠ جنيه × ١٢ شهر = ١٢٠٠ جنيه

وطبقاً لحكم الفقرة الثانية من المادة (١٣) من القانون والفقرة الثانية من المادة (١٢) من اللائحة التنفيذية يجب ألا تزيد جملة ما يعفى للممول بالنسبة للبندين (٣ ، ٤) على (١٥% من صافى الإيراد أو ٣٠٠٠ جنيه) أيهما أكبر مقارنة بالمسدد الفعلى أيهما أقل

١٥ % من صافى الإيراد السنوى = (١٤٤٨ جنب)	أو	٣٠٠٠ جنيه		بالمدفوع ١٥٠٠أيهما أقل
	أيهما أكبر ⟸		مقارنة	
يتم إعفاء المسدد الفعلى وقيمته (١٥٠٠ جنيه) الأقل				

طبقاً للبند (٤) من المادة (١٣) من القانون : " يعفى من الضريبة أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحى على الممول لصالحه أو لمصلحة الزوج أو الأولاد القصر ، وكذلك

أى أقساط تأمين أخرى لاستحقاق معاش " ومن ثم لا يُعد من الإعفاءات من الضريبة قسط التأمين على حياة الزوجة .

مثال (٢)

تقاضى أحد الخبراء الأجانب من شركة بترول خاصة خلال فترة إقامته بمصر من ٢٠٠٥/٥/١٨ تاريخ دخوله البلاد حتى ٢٠٠٥/٩/١٨ تاريخ مغادرته البلاد مبلغ ٢٠٠٠٠ دولار أمريكى مقابل خدمات أداها للشركة وتحت إشرافها .

المطلـــــوب :

حساب الضريبة المستحقة على المرتبات فى الأحوال الآتية :

١) تحمل الخبير للضريبة .

٢) تحمل الشركة للضريبة .

الحـــــل

١) الضريبة المستحقة على الخبير :

-مدة الإقامة : ١٢٤ يوم (غير مقيم)

-تحويل الإيراد بالعملة المصرية ، بفرض أن سعر الدولار الأمريكى وفقاً للسعر المعلن عنه من البنك المركزى فى ٢٠٠٥/٩/١٨ هو ٥.٧٩ جنيه .

الإيراد بالعملة المصرية = ٢٠٠٠٠ × ٥.٧٩ = ١١٥٨٠٠ جنيه

-الضريبة المستحقة على الخبير = ١١٥٨٠٠ × ١٠% = ١١٥٨٠ جنيه (م١١ق

٢) الضريبة المستحقة على الشركة :

نظراً لأن ما تقاضاه الخبير هو الصافى بعد خصم نسبة ١٠% (سعر الضريبة طبقاً للمادة ١١ من القانون) ، أى يمثل ٩٠% من المبلغ الخاضع للضريبة وبذلك يمكن تحديد الضريبة المستحقة بطريقتين .

الطريقة الأولى :

المبلغ الخاضع للضريبة = ١١٥٨٠٠ جنيه × $\frac{١٠٠}{٩٠}$ = ١٢٨٦٦٧ جنيه

= ١٢٨٦٦٧ × ١٠% = ١٢٨٦٦.٧ جنيه

الطريقة الثانية :

المبلغ الخاضع للضريبة = ١١٥٨٠٠ جنيه × $\frac{١٠}{٩٠}$ = ١٢٨٦٦.٧ جنيه

مثال (٣)

تقاضى أحد العاملين بشركة طيران أجنبية تعمل فى مصر خلال الفترة الضريبية من ٢٠١٣/١/١ حتى ٢٠١٣/١٢/٣١ المبالغ التالية بالجنيه :

٧٠٠	–مرتب أساسى شهرى
١٢٠٠٠	–مكافآت سنوية
٢٤٠	–أجور إضافية شهرية
٤٨٠	–بدل طبيعة عمل سنوية
٨٤٠٠	–بدل تمثيل واستقبال سنوى
٢٠٠٠٠	–حوافز إنتاج سنوية
١٠٠	–بدل انتقال شهرى مقابل تكلفة فعلية
٢٥٠	–بدل نقدى للوجبة الغذائية شهرى

علماً بأنه :

–حصل على تذاكر سفر بالطائرة مجاناً له ولزوجته قيمتها ٧٠٠٠ جنيه

–مشترك فى احد صناديق التأمين الخاصة بواقع ٦٠٠ جنيه سنوياً .

–يسدد قسط تأمين على حياته لمصلحة أولاده القصر بواقع ٢٠٠٠ جنيه سنوى .

المطلـــــوب :

حساب الضريبة المستحقة عن عام ٢٠١٣ ، إذا علمت أن :

١. البدلات التى تقاضاها العامل غير معفاة بقوانين خاصة .

٢. الحد الأقصى للاشتراك فى التأمينات الاجتماعية بالنسبة للأجر الأساسى مبلغ ١١٥٥٠ جنيه سنوياً والأجور المتغيرة مبلغ ١٦٥٦٠ جنيه سنوياً .

الحـــــل

حساب ضريبة المرتبات

جنيه	جنيه	بيـان
	٨٤٠٠	مرتب أساسى السنوى (٧٠٠ × ١٢ شهر)
	١٢٠٠٠	مكافآت سنوية
	٢٨٨٠	أجور إضافية (٢٤٠ × ١٢ شهر)
	٤٨٠	بدل طبيعة عمل سنوية
	٨٤٠٠	بدل تمثيل واستقبال سنوى
	٢٠٠٠٠	حوافز إنتاج سنوية
	١٢٠٠	بدل انتقال سنوى (١٠٠ × ١٢ شهر)
	٧٠٠٠	تذاكر سفر مجانية
	٣٠٠٠	بدل الوجبة النقدى
٦٣٣٦٠		جملة ما تقاضاه العامل (يخصم منه)
	١٢٠٠	١) بدل انتقال مقابل تكلفة فعلية (البند ٥ / ب م ١٣ قانون)
	٥٠٠٠	٢) إعفاء شخصى (م ١٣ / ١ قانون)
	١٠٩٢	–تأمينات اجتماعية على الأجر الأساسى (م ١٣ / ٢ ق)
	١٦٥٦	–تأمينات اجتماعية على الأجور المتغيرة (م ١٣ / ٢ ق)
٨٩٤٨		
٥٤٤١٢		صافى الإيراد
		(يخصم منه)
	٦٠٠	اشتراك فى صناديق التأمين الخاصة (م ١٣ / ٣ ق)
	٢٠٠٠	قسط التأمين على حياة الممول (م ١٣ / ٤ ق)
٢٦٠٠		
٥١٨١٢		–الوعاء الضريبى
٥٠٠٠		–شريحة لا تستحق عنها ضريبة (م ٨ من القانون)
٤٦٨١٠		صافى الوعاء الخاضع للضريبة مقرب لأقرب عشرة جنيهات أقل

الضريبة المستحقة :

الـ ٢٠٨٣٣ جنيه الأولى	× (١٠%)	= ٢٠٨٣ جنيه
الـ ١٧٠٨٣ جنيه التالية	× (١٥%)	= ٢٥٦٣ جنيه
الـ ٨٨٩٤ الباقية	× (٢٠%)	= ١٧٧٩ جنيه
٤٦٨١٠ جنيه		= ٦٤٢٥ جنيه

إيضاحات الحل :

١) تم تحويل الإيراد الشهرى إلى إيراد سنوى تطبيقاً لحكم المادة رقم (١٠) من القانون

٢) حساب حصة التأمينات الاجتماعية :

أ – المرتب السنوى للعامل قيمته ٨٤٠٠ جنيه وهو يقل عن الحد الأقصى للاشتراك بالتأمينات الاجتماعية بالنسبة للأجر الأساسى السنوى عن عام ٢٠١٣ وقيمته ١١٥٥٠ جنيه سنوياً ، لذا تم حساب حصة الاشتراك بالتأمينات الاجتماعية على المرتب السنوى للعامل الأقل .

ب –اجمالى الأجور المتغيرة السنوى تزيد على الـ ١٦٥٦٠ جنيه الحد الأقصى للاشتراك بالتأمينات الاجتماعية عن عام ٢٠١٣ سنوياً ، لذا تم حساب حصة التأمينات الاجتماعية على الحد الأقصى للاشتراك بالنسبة للأجور المتغيرة .

–على المرتب الأساسى = ٨٤٠٠ جنيه × ١٣% = ١٠٩٢ جنيه

–على الأجور المتغيرة = ١٦٥٦٠ جنيه × ١٠% = ١٦٥٦ جنيه

٣) تم خصم بدل الانتقال من إجمالى الإيراد لأنه مقابل نفقة فعلية تحملها العامل طبقاً (م ١٣ / ٥ – ب قانون) .

٤) تم إخضاع البدل النقدى للوجبة الغذائية حيث أن الإعفاء يقتصر على الوجبة الغذائية العينية للعاملين (م ١٣ / ٥ – أ قانون) .

٥) تم خصم مبلغ ٢٦٠٠ جنيه " المسدد الفعلى " مقابل اشتراك صناديق التأمين الخاصة وأقساط التأمين على حياة الممول لصالح أولاده القصر ، حيث أنه أقل من الـ ١٥% من صافى الإيراد ، وذلك طبقاً لحكم الفقرة الثانية من المادة (١٣) من القانون " يجب ألا تزيد جملة ما يعفى للممول بالنسبة للبندين على (١٥% من

صافى الإيراد أو ٣٠٠٠ جنيه) أيهما أكبر مقارنة بالمسدد الفعلى أيهما أقل كما يلى:

١٥ % من صافى الإيراد السنوى = (٨١٦٢ جنب) 3	أو	٣٠٠٠ جنيه		بالمدفوع 32600 أيهما أقل
		أيهما أكبر ⟸	مقارنة	

يتم إعفاء المسدد الفعلى وقيمته (٢٦٠٠ جنيه) الأقل

تم تحديد الضريبة المستحقة عن عام ٢٠١٣ على صافى الوعاء الخاضع للضريبة من المرتبات وما فى حكمها ، وفقاً للشرائح وأسعار الضريبة الواردة بالمرسوم بقانون رقم ٥١ لسنة ٢٠١١ من ٢٠١٣/١/١ حتى ٢٠١١/٥/٣١ ، والواردة بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ من ٢٠١٣/٦/١ حتى ٢٠١٣/١٢/٣١ كما يلى :

(٥ شهور) من ١/١ حتى ٢٠١٣/٥/٣١		(٧ شهور) من ٦/١ حتى ٢٠١٣/١٢/٣١		إجمالى صافى الوعاء	سعر الضريبة
١٢٥٠ جنيه × ٥	+	٢٠٨٣.٣ جنيه × ٧	=	٢٠٨٣٣	(١٠%)
١٦٦٦.٧ جنيه × ٥	+	١٢٥٠ جنيه × ٧	=	١٧٠٨٣	(١٥%)
المبلغ المتبقى				٨٨٩٤	(٢٠%)
				٤٦٨١٠	

- هذا وقد صدر الكتاب الدوري رقم ٣٥ لسنة ٢٠١٧ بتاريخ ٢٠١٧/٧/٢٠ بشان أحكام تطبيق الضريبة على المرتبات وما فى حكمها وفقا للتعديلات التي تمت بالقانون رقم ٨٢ لسنة ٢٠١٧ حيث ورد به ما نصه :-

" صدر القانون رقم ٨٢ لسنة ٢٠١٧ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

وقد تم إعداد هذا الكتاب الدوري لتعميمه على قطاعات مصلحة الضرائب المصرية ومأمورياتها لإتباع ما ورد به لدى تطبيق الأحكام المشار إليها توضيحاً لتلك الأحكام بما ييسر التطبيق على الممولين المخاطبين بها ، وحسماً لأى خلاف فى وجهات النظر فى هذا الشأن ، وذلك على النحو التالى :

أولاً: فيما يخص تطبيق شرائح الضريبة على الدخل المنصوص عليها فى المادة (٨) بعد تعديلها (الشريحة المعفاة)

- بالنسبة للوعاء الخاص بالفترة التى تنتهي قبل العمل بهذا القانون (حالة الوفاة – ترك العمل – انقطاع الإقامة أو غير ذلك من الأسباب) يسرى عليه القانون المعمول به قبل صدور التعديلات ٠
- ويكون حساب الشريحة المعفاة وقدرها ٧٢٠٠ جنيه (فقط سبعة آلاف ومائتا جنيه) دون تنسيب أو تخفيض بالنسبة للوعاء الخاص بالفترة التى تبدأ أو تستمر فى تاريخ العمل بالقانون ٨٢ لسنة ٢٠١٧ ، وتسرى الشرائح على الوعاء السنوى عن سنة كاملة ٠

ثانياً: فيما يخص الفترة الضريبية التى يتم تطبيق الخصم الضريبي بشأنها

لا يطبق الخصم الضريبي المقرر بالمادة الأولى من القانون ٨٢ لسنة ٢٠١٧ على الجزء من إيراد الممول الذى تحقق خلال الفترة السابقة على ٢٠١٧/٧/١ ٠

ثالثاً: فيما يخص تحديد كيفية حساب الخصم الضريبى:

- يتم حساب الخصم الضريبى وفقاً لنص المادة الأولى من القانون ٨٢ لسنة ٢٠١٧ وفقاً للخطوات التالية :

١ يتم تحديد صافى الدخل السنوى وفقاً للقواعد القانونية المطبقة ، وبعد حصول الممول على كافة الإعفاءات القانونية المقررة بالمادة (١٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ٠

٢ تحتسب الشريحة المعفاة وقدرها ٧٢٠٠ جنيه وفقاً لنص المادة (٨) من القانون ٨٢ لسنة ٢٠١٧ ٠

٣ يتم احتساب إجمالي الضريبة المستحقة على ذلك الوعاء ٠

٤ يتم تحديد الشريحة الضريبية الواقع فيها صافى إيراد الممول وتحدد نسبة الخصم الضريبى المستحق وفقاً لتلك الشريحة على كامل صافى الإيراد الخاضع للضريبة (كما هو مبين بالأمثلة المرفقة) ٠

٥ تطبق نسبة الخصم الضريبى الواردة فى البند (٤) وتحدد قيمة الخصم الضريبى ٠

٦ تحدد الضريبة واجبة السداد بالفرق بين إجمالى الضريبة المستحقة بند ٣ مخصوماً منها قيمة الخصم الضريبى بند (٥) ٠

رابعا: فيما يخص التسويات الضريبية:

- تلتزم جهة العمل بإجراء تسوية ضريبية واحدة فقط فى نهاية الفترة الضريبية ٢٠١٧
- على كافة وحدات المصلحة تنفيذ هذا الكتاب الدوري بكل دقة ٠"

أمثلة لحساب الضريبة طبقاً للقانون ٨٢ لسنة ٢٠١٧
بتعديل بعض أحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥

أولاً أمثلة عن الفترة الضريبية ٢٠١٧

الحالة الأولى : ▪ ممول يبلغ صافى دخله عن الفترة من ٢٠١٧/١/١ حتى ٢٠١٧/١٢/٣١ (٢٥٠٠٠) جنيه بعد حصوله على كافة الإعفاءات المقررة قانوناً .

صافى الدخل السنوى	٢٥٠٠٠ جنيه
١ . الشريحة الأولى (٧٢٠٠ X ٠ %)	٠
٢ . الشريحة الثانية (١٧٨٠٠ X ١٠ %)	١٧٨٠ جنيه
٣ . إجمالي الضريبة المستحقة (١) + (٢)	١٧٨٠ جنيه
٤ . تحديد الشريحة التى يقع بها صافى الدخل الخاضع للضريبة	الشريحة الثانية
٥ . تحديد نسبة الخصم الضريبى للشريحة الثانية هى ٨٠ % على الفترة من ٢٠١٧/٧/١ حتى ٢٠١٧/١٢/٣١	(٨٠% X ٦ / ١٢ شهر)
٦ . قيمة الخصم الضريبى = ١٧٨٠ج X (٨٠% X ٦ / ١٢ شهر)	٧١٢ جنيه
٧ . إجمالى الضريبة المستحقة على الممول عن الفترة من ٢٠١٧/١/١ حتى ٢٠١٧/١٢/٣١ (٣) – (٦)	١٠٦٨ جنيه

الحالة الثانية : . ممول صافى دخله عن الفترة من ٢٠١٧/١/١ حتى ٢٠١٧/١٢/٣١ هو (٤٠٠٠٠) جنيه بعد حصوله على كافة الإعفاءات المقررة قانوناً

صافى الدخل السنوى	٤٠٠٠٠ جنيه
١ . الشريحة الأولى (٧٢٠٠ X ٠ %)	٠
٢ . الشريحة الثانية (٢٢٨٠٠ X ١٠ %)	٢٢٨٠ جنيه
٣ . الشريحة الثالثة (١٠٠٠٠ X ١٥ %)	١٥٠٠جنيه
٤. إجمالي الضريبة المستحقة (١) ÷ (٢) ÷ (٣)	٣٧٨٠ جنيه
٥ . تحديد الشريحة التى يقع بها صافى الدخل الخاضع للضريبة	الشريحة الثالثة
٦ . تحديد نسبة الخصم الضريبى للشريحة الثالثة هى ٤٠ % على الفترة من ٢٠١٧/٧/١ حتى ٢٠١٧/١٢/٣١	(٤٠% X ١٢/٦ شهر)
٧ . قيمة الخصم الضريبى = ١٧٨٠ج X (٤٠% ÷ ١٢ شهرX ٦)	٧٥٦ جنيه
٨ . إجمالى الضريبة المستحقة على الممول عن الفترة من ٢٠١٧/١/١ حتى ٢٠١٧/١٢/٣١ (٤) – (٧)	٣٠٢٤ جنيه

الحالة الثالثة : ▪ ممول صافى دخله عن الفترة من ٢٠١٧/١/١ حتى ٢٠١٧/١٢/٣١ هو (٦٠٠٠٠) جنيه بعد حصوله على كافة الإعفاءات المقررة قانوناً

صافى الدخل السنوى	٦٠٠٠٠ جنيه
١ . الشريحة الأولى (٧٢٠٠ X ٠ %)	٠
٢ . الشريحة الثانية (٢٢٨٠٠ X ١٠ %)	٢٢٨٠ جنيه
٣ . الشريحة الثالثة (١٥٠٠٠ X ١٥ %)	٢٢٥٠ جنيه
٤ . الشريحة الرابعة (١٥٠٠٠ X ٢٠ %)	٣٠٠٠ جنيه
٥. إجمالي الضريبة المستحقة (١) + (٢) + (٣) + (٤)	٧٥٣٠ جنيه
٦ . تحديد الشريحة التى يقع بها صافى الدخل الخاضع للضريبة	الشريحةالرابعة
٧ . نسبة الخصم الضريبى للشريحة الرابعة هى ٥% على الفترة من ٢٠١٧/٧/١ حتى ٢٠١٧/١٢/٣١	(٥% X ٦/١٢شهر)
٨ . قيمة الخصم الضريبى = ٧٥٣٠ج X (٥% X ٦/١٢شهر)	٢٥ ر١٨٨ جنيه
٩ . إجمالى الضريبة المستحقة على الممول عن الفترة من ٢٠١٧/١/١ حتى ٢٠١٧/١٢/٣١ (٥) – (٨)	٧٥ر٧٣٤١ جنيه

الحالة الرابعة : . ممول صافى دخله عن الفترة من ٢٠١٧/١/١ حتى ٢٠١٧/١٢/٣١ هو (٢٤٠٠٠٠) جنيه بعد حصوله على كافة الإعفاءات المقررة قانوناً

صافى الدخل السنوى	٢٤٠٠٠٠ جنيه
١ . الشريحة الأولى (٧٢٠٠ X ٠ %)	٠
٢ . الشريحة الثانية (٢٢٨٠٠ X ١٠ %)	٢٢٨٠ جنيه
٣ . الشريحة الثالثة (١٥٠٠٠ X ١٥ %)	٢٢٥٠ جنيه
٤ . الشريحة الرابعة (١٥٥٠٠٠ X ٢٠ %)	٣١٠٠٠ جنيه
٥. الشريحة الخامسة (٤٠٠٠٠ X ٥ر٢٢ %)	٩٠٠٠ جنيه
٦. إجمالي الضريبة المستحقة (١) + (٢) + (٣) + (٤) + (٥)	٤٤٥٣٠ جنيه
٧ . تحديد الشريحة التى يقع بها صافى الدخل الخاضع للضريبة	الشريحة الخامسة
٨ . لا يوجد نسبة خصم ضريبى للشريحة الخامسة	٠
٩ . قيمة الخصم الضريبى	٠
١٠ . إجمالى الضريبة المستحقة على الممول عن الفترة من ٢٠١٧/١/١ حتى ٢٠١٧/١٢/٣١ (٦) – (٩)	٤٤٥٣٠ جنيه

ثانياً : أمثلة عن الفترة الضريبية التالية لسنه ٢٠١٧

يستحق ممول المرتبات وما فى حكمها بعد العام الضريبى ٢٠١٧ الخصم الضريبى على كامل الوعاء الخاضع للفترة الضريبية كما بالأمثلة التالية :

الحالة الأولى : . ممول صافى دخله (٢٥٠٠٠) جنيه بعد حصوله على كافة الإعفاءات المقررة قانوناً .

صافى الدخل السنوى	٢٥٠٠٠ جنيه
١ . الشريحة الأولى (٧٢٠٠ X ٠ %)	٠
٢ . الشريحة الثانية (١٧٨٠٠ X ١٠ %)	١٧٨٠ جنيه
٣ . إجمالي الضريبة المستحقة (١) + (٢)	١٧٨٠ جنيه
٤ . تحديد الشريحة التى يقع بها صافى الدخل الخاضع للضريبة	الشريحة الثانية
٥ . تحديد نسبة الخصم الضريبى للشريحة الثانية	٨٠%
٦ . قيمة الخصم الضريبى = ١٧٨٠ج X ٨٠ %	١٤٢٤ جنيه
٧ . إجمالى الضريبة المستحقة على الممول عن الفترة من ٢٠١٧/١/١ حتى ٢٠١٧/١٢/٣١ (٣) – (٦)	٣٥٦ جنيه

الحالة الثانية : . ممول صافى دخله (٤٠٠٠٠) جنيه بعد حصوله على كافة الإعفاءات المقررة قانوناً .

صافى الدخل السنوى	٤٠٠٠٠ جنيه
١ . الشريحة الأولى (٧٢٠٠ X ٠ %)	٠
٢ . الشريحة الثانية (٢٢٨٠٠ X ١٠ %)	٢٢٨٠ جنيه
٣ . الشريحة الثالثة (١٠٠٠٠ X ١٥ %)	١٥٠٠جنيه
٤. إجمالي الضريبة المستحقة (١) ÷ (٢) ÷ (٣)	٣٧٨٠ جنيه
٥ . تحديد الشريحة التى يقع بها صافى الدخل الخاضع للضريبة	الشريحة الثالثة
٦ . نسبة الخصم الضريبى للشريحة الثالثة	٤٠%
٧ . قيمة الخصم الضريبى = ٣٧٨٠ج X ٤٠ %	١٥١٢ جنيه
٨ . إجمالى الضريبة المستحقة على الممول عن الفترة من ٢٠١٧/١/١ حتى ٢٠١٧/١٢/٣١ (٤) – (٧)	٢٢٦٨ جنيه

الحالة الثالثة : . ممول صافى دخله (٦٠٠٠٠) جنيه بعد حصوله على كافة الإعفاءات المقررة قانوناً ٠

صافى الدخل السنوى	٦٠٠٠٠ جنيه
١ . الشريحة الأولى (٧٢٠٠ X ٠ %)	٠
٢ . الشريحة الثانية (٢٢٨٠٠ X ١٠ %)	٢٢٨٠ جنيه
٣ . الشريحة الثالثة (١٥٠٠٠ X ١٥ %)	٢٢٥٠ جنيه
٤ . الشريحة الرابعة (١٥٠٠٠ X ٢٠ %)	٣٠٠٠ جنيه
٥. إجمالي الضريبة المستحقة (١) + (٢) + (٣) + (٤)	٧٥٣٠ جنيه
٦ . تحديد الشريحة التى يقع بها صافى الدخل الخاضع للضريبة	الشريحةالرابعة
٧ . نسبة الخصم الضريبى للشريحة الرابعة	٥%
٨ . قيمة الخصم الضريبى = ٧٥٣٠ج X٥ %	٥ ر٣٧٦ جنيه
٩ . إجمالى الضريبة المستحقة على الممول عن الفترة من ٢٠١٧/١/١ حتى ٢٠١٧/١٢/٣١ (٥) – (٨)	٥ر٧١٥٣ جنيه

الحالة الرابعة : . ممول صافى دخله (٢٤٠٠٠٠) جنيه بعد حصوله على كافة الإعفاءات المقررة قانوناً

صافى الدخل السنوى	٢٤٠٠٠٠ جنيه
١ . الشريحة الأولى (٧٢٠٠ X ٠ %)	٠
٢ . الشريحة الثانية (٢٢٨٠٠ X ١٠ %)	٢٢٨٠ جنيه
٣ . الشريحة الثالثة (١٥٠٠٠ X ١٥ %)	٢٢٥٠ جنيه
٤ . الشريحة الرابعة (١٥٥٠٠٠ X ٢٠ %)	٣١٠٠٠ جنيه
٥. الشريحة الخامسة (٤٠٠٠٠ X ٥ر٢٢ %)	٩٠٠٠ جنيه
٦. إجمالي الضريبة المستحقة (١) + (٢) + (٣) + (٤) + (٥)	٤٤٥٣٠ جنيه
٧ . تحديد الشريحة التى يقع بها صافى الدخل الخاضع للضريبة	الشريحة الخامسة
٨ . لا يوجد نسبة خصم ضريبى للشريحة الخامسة	٠
٩ . قيمة الخصم الضريبى	٠
١٠ . إجمالى الضريبة المستحقة على الممول عن الفترة من ٢٠١٧/١/١ حتى ٢٠١٧/١٢/٣١ (٦) – (٩)	٤٤٥٣٠ جنيه

الباب الثالث

النشاط التجارى والصناعى

الباب الثالث

النشاط التجارى والصناعى

تمهيد :

وردت الأحكام الخاصة بإيرادات النشاط التجارى والصناعى بالباب الثالث من الكتاب الثانى الخاص بالضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وذلك فى المواد من (١٧ : ٣١) من القانون ، كما تناولتها اللائحة التنفيذية للقانون فى المواد من (٢٤ : ٤١) وذلك على الوجه التالى :

- مقدمة : تحديد أرباح النشاط التجارى والصناعى وتناولتها :
  - ~ المواد من (١٧ : ١٨) من قانون الضريبة على الدخل
  - ~ والمادة (٢٤) من اللائحة التنفيذية
- الفصل الأول : الإيرادات الخاضعة للضريبة وتناولتها :
  - ~ المواد من (١٩ : ٢١) من قانون الضريبة على الدخل
  - ~ المواد من (٢٥ : ٢٧) من اللائحة التنفيذية
- الفصل الثانى : تحديد الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة وتناولتها :
  - ~ المواد من (٢٢ : ٣٠) من قانون الضريبة على الدخل
  - ~ المواد من (٢٨ : ٤٠) من اللائحة التنفيذية
- الفصل الثالث : الإعفاءات وتناولتها :
  - ~ المادة رقم (٣١) من قانون الضريبة على الدخل
  - ~ المواد من (٤١ : ٤٢) من اللائحة التنفيذية

وسنتناول بالشرح أحكام هذه المواد على الوجه التالى :

تحديد أرباح النشاط التجارى والصناعى :

تنص المادة (١٧)[١] من القانون على ما يلي :

" تحدد أرباح النشاط التجارى والصناعى على أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات التجارية والصناعية بما فى ذلك الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة المنصوص عليها فى البنود (١ و ٢ و ٤) من المادة (٢٥) من هذا القانون ، والأرباح المحققة من التعويضات التى يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أى أصل من هذه الأصول وكذلك أرباح التصفية التى تحققت خلال الفترة الضريبية وذلك كله بعد خصم جميع التكاليف واجبة الخصم .

ويتحدد صافى الربح على أساس قائمة الدخل المعده وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافى الربح المشار إليه."

كما تنص المادة (٢٤)[٢] من اللائحة التنفيذية للقانون قبل الاستبدال على أنه :

" يعمل فى شأن تحديد صافى الربح ، المنصوص عليه فى الفقرة الثانية من المادة (١٧) من القانون ، بحكم المادة (٧٠) [٣] من هذه اللائحة ، وتكون المعاملة الضريبية للأرباح الراسمالية التى تتحقق من بيع الأصول المنصوص عليها فى البند (٣) من المادة (٢٥) من القانون وفقاً لحكم المادة (٢٦) منه" .

يتضح مما سبق ان أرباح النشاط التجاري والصناعى يتضمن:

١) الإيراد الناتج من جميع العمليات التجارية والصناعية المحققة فى مصر .

٢) الأرباح الرأسمالية التى تحققها المنشأة من بيع الأصول المنصوص عليها فى البنود (١ ، ٢ ، ٤) من المادة (٢٥) من القانون وهى :

- المبانى والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات (م ٢٥ ق بند / ١) .
- الأصول المعنوية التى يتم شراءها بما فى ذلك شهرة النشاط (م ٢٥ ق بند / ٢

---

(١) الفقرة الأولى من المادة ١٧ من القانون مستبدلة بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ فى ٢٠١٤/٦/٣٠ ويعمل به اعتباراً من ٢٠١٤/٧/١.

(٢) المادة (٢٤) من اللائحة التنفيذية للقانون تم استبدالها بالقرار الوزارى ١٧٢ لسنة ٢٠١٥.

(٣) المادة رقم (٧٠) من اللائحة التنفيذية تم تعديلها بالقرار الوزارى رقم ١٩٣ لسنة ٢٠٠٦ الصادر فى ٢٠٠٦/٤/٣ ، ثم تم استبدالها بالقرار الوزارى رقم ٧٧٩ لسنة ٢٠٠٧ الصادر فى ٢٠٠٧/١٢/٣١ ، ثم تم تعديلها بالقرار الوزارى رقم ١٦٠ لسنة ٢٠٠٨ الصادر فى ٢٠٠٨/٣/١٨ ، وأخيراً تم إلغائها بالقرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ الصادر فى ٢٠١٥/٤/٦ .

–الأراضى والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات والأصول الأخرى غير القابلة للاستهلاك بطبيعتها (م ٢٥ ق بند / ٤) .

- والربح الرأسمالى من بيع هذه الأصول = ثمن بيع الأصول – قيمتها الدفترية ضريبياً القيمة الدفترية = (تكلفة الأصل – مجمع الإهلاك السابق اعتماده ضريبياً حتى تاريخ البيع)

٣) الأرباح المحققة من التعويضات التى يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أى أصل من الأصول الواردة فى البنود (١ ، ٢ ، ٤) من المادة (٢٥) من القانون وذلك كالتعويضات التى تحصل عليها المنشأة من الغير ومنها :

–التعويضات نتيجة عدم تنفيذ المسئولية التعاقدية من الغير تجاه المنشأة مثل التأخر فى تنفيذ عقود التوريدات والإنشاءات .

–التعويضات من شركات التأمين أو من الدولة عند الهلاك أو الاستيلاء على أى أصل من هذه الأصول ، ويخضع للضريبة الأرباح الناتجة من الفرق بين قيمة التعويضات والقيمة الدفترية لهذه الأصول .

٤) أرباح التصفية نتيجة بيع المنشأة أو انتهاء أعمالها أو لأى سبب آخر .

وطبقاً للمادة (٢٤) من اللائحة التنفيذية يُعمل فى شأن تحديد صافى الربح المنصوص عليه فى الفقرة الثانية من المادة (١٧) من القانون (أى صافى الربح المحاسبى المحدد على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية) بحكم المادة (٧٠) من اللائحة التنفيذية للقانون .

- هذا وقد تم استبدال الفقرة الأولى من المادة (١٧) بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ الصادر فى ٢٠١٤/٦/٣٠ ويُعمل بها اعتباراً من أول يوليو ٢٠١٤ ،وقد جاء به ما نصه:

" تحدد أرباح النشاط التجارى والصناعى على أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات التجارية والصناعية فى مصر وكذلك الإيرادات المحققة من الخارج إذا كانت مصر مركزاً للنشاط التجارى والصناعى للممول ، بما فى ذلك الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة المنصوص عليها في البنود (١) ، (٢) ، (٤) من المادة (٢٥) من

هذا القانون ، والأرباح المحققة من التعويضات التي يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من هذه الأصول والأوراق المالية ، وكذلك أرباح التصفية التى تتحقق خلال الفترة الضريبية ، وذلك كله بعد خصم جميع التكاليف واجبة الخصم ."

كما تم استبدال المادة (٢٤) من اللائحة التنفيذية للقانون بالقرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ الصادر فى ٢٠١٥/٤/٦ ، ويُعمل بها اعتباراً من ٢٠١٥/٤/٧ ، حيث جاء به ما نصه:

" يكون تحديد صافى الربح المنصوص عليه فى الفقرة الثانية من المادة (١٧) من القانون على أساس الإيرادات والتكاليف الفعلية ، وتكون المعاملة الضريبية للأرباح الرأسمالية التى تتحقق من بيع الأصول المنصوص عليها فى البند / ٣ من المادة (٢٥) من القانون وفقاً لحكم المادة (٢٦) منه .

فى حالة قيام شركة مقيمة بالاستثمار فى شركة غير مقيمة تطبق طريقة حقوق الملكية فى تقييم الاستثمارات ، وذلك إذا تحققت الشروط الآتية :

أ – أن تكون الإيرادات غير خاضعة للضريبة فى الدول الأخرى المسجل فيها الشركة غير المقيمة أو معفاة منها ، أو لا يجاوز سعر الضريبة فيها (٧٥ %) من سعر الضريبة المطبق فى مصر .

ب –أن تزيد نسبة الملكية فى الشركة غير المقيمة على (١٠ %) .

ج –أن يكون أكثر من (٧٠ %) من إيرادات الشركة غير المقيمة ناتج عن توزيعات أو فوائد أو إتاوات أو أتعاب مقابل إدارة أو إيجارات .

ويراعى فى حالة تطبيق حقوق الملكية أن يتم تحديد الأرباح الناتجة عن التصرف فى تلك الاستثمارات على أساس الفرق بين تكلفة اقتناء الاستثمار وقيمة بيعه " .

ويتضح من هذه النصوص أن أرباح النشاط التجارى والصناعى تحدد على أساس :

١. الإيراد الناتج من جميع العمليات التجارية والصناعية المحققة فى مصر حتى ٢٠١٤/٦/٣٠ ، بالإضافة للإيرادات المحققة من الخارج إذا كانت مصر مركزاً للنشاط التجارى والصناعى للممول اعتباراً من ٢٠١٤/٧/١ .

٢. الأرباح الرأسمالية التى تحققها المنشأة من بيع الأصول المنصوص عليها فى البنود (١ ، ٢ ، ٤) من المادة (٢٥) من القانون وهى :

– المبانى والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات (م ٢٥ ق بند / ١) .

الأصول المعنوية التى يتم شراءها بما فى ذلك شهرة النشاط (م ٢٥ ق بند / ٢)

– الأراضى والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات والأصول الأخرى غير القابلة للاستهلاك بطبيعتها (م ٢٥ ق بند / ٤) .

والربح الرأسمالى من بيع هذه الأصول = ثمن بيع الأصول – قيمتها الدفترية ضريبياً

القيمة الدفترية = (تكلفة الأصل – مجمع الإهلاك السابق اعتماده ضريبياً حتى تاريخ البيع).

٣. الأرباح المحققة من التعويضات التى يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أى أصل من الأصول الواردة فى البنود (١ ، ٢ ، ٤) من المادة (٢٥) من القانون وذلك كالتعويضات التى تحصل عليها المنشأة من الغير ومنها :

–التعويضات نتيجة عدم تنفيذ المسئولية التعاقدية من الغير تجاه المنشأة مثل التأخر فى تنفيذ عقود التوريدات والإنشاءات .

–التعويضات من شركات التأمين أو من الدولة عند الهلاك أو الاستيلاء على أى أصل من هذه الأصول ، ويخضع للضريبة الأرباح الناتجة من الفرق بين قيمة التعويضات والقيمة الدفترية لهذه الأصول .

٤. الأرباح المحققة من الأوراق المالية اعتباراً من ٢٠١٤/٧/١ ، وذلك حسب نسبة الاستثمار ومستوى السيطرة فى الشركة المستثمر فيها ، وهى تتضمن ما يلى :

–توزيعات الأرباح عن الأسهم والحصص ، سواء تحققت هذه التوزيعات فى مصر أو فى الخارج وأياً كانت الصورة التى يتم بها التوزيع .

–الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف فى الأوراق المالية أو الحصص بالشركات سواء تحققت هذه الأرباح فى مصر أو فى الخارج .

٥. أرباح التصفية نتيجة بيع المنشأة أو انتهاء أعمالها لأى سبب أخر .

وطبقاً للفقرة الثانية من المادة (١٧) من القانون :

يتحدد صافى الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، ويتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام القانون ، ونظراً لإلغاء المادة (٧٠) من اللائحة التنفيذية للقانون بالقرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ الصادر فى ٢٠١٥/٤/٦ ، واعتباراً من ٢٠١٥/٧/١ يتحدد الوعاء الضريبي على النحو التالى:

❖ تحديد الوعاء الضريبى بالنسبة (للأشخاص الطبيعيين اعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠١٥ والأشخاص الاعتبارية اعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠١٥ أو الفترة الضريبية التى تبدأ بعد ٢٠١٥/٤/٦) على أساس الإيرادات والتكاليف الفعلية ، على النحو التالى :

- يتم حساب صافى الربح المحاسبى على أساس الإيرادات والتكاليف الفعلية على الأخص ، بما يأتى :

صافى الربح المحاسبى (الخسارة المحاسبية) المدرج بقائمة الدخل وفقا لمعايير المحاسبة المصرية		×××
(يضاف إليه)		
١) المبالغ المدرجة بقائمة الدخل ولا تُعد من التكاليف الفعلية		
– قيمة انخفاض صافى القيمة البيعية للمخزون عن قيمته الدفترية	××	
– الفروق المدينة الناتجة عن تقييم العملة الأجنبية	××	
– خسائر الاضمحلال فى القيمة	××	
– الفروق المدينة الناتجة عن إعادة تقييم الاستثمارات المالية المحتفظ بها لغرض المتاجرة	××	
٢) المبالغ التى لم تدرج بقائمة الدخل وتُعد من الإيرادات الفعلية		
– الفروق الدائنة الناتجة عن تغيير السياسات المحاسبية بأثر رجعى المدرجة ضمن حقوق الملكية	××	
– الفروق الدائنة الناتجة عن تصحيح الأخطاء المحاسبية الهامة المدرجة ضمن حقوق الملكية	××	
• إجمالى الإضافات		×××
(يخصم منه)		
١) المبالغ المدرجة بقائمة الدخل ولا تُعد من الإيرادات الفعلية		
– الفروق الدائنة الناتجة عن تقييم العملة الأجنبية	××	
– عكس أية خسارة ناتجة عن اضمحلال فى القيمة	××	
– الفروق الدائنة الناتجة عن إعادة تقييم الاستثمارات المالية المحتفظ بها لغرض المتاجرة	××	
٢) المبالغ التى لم تدرج بقائمة الدخل وتُعد من التكاليف الفعلية		
– الفروق المدينة الناتجة عن تغيير السياسات المحاسبية بأثر رجعى المدرجة ضمن حقوق الملكية	××	
– الفروق المدينة الناتجة عن تصحيح الأخطاء المحاسبية الهامة المدرجة ضمن حقوق الملكية	××	
• إجمالى الخصومات		××
صافى الربح على أساس الإيرادات والتكاليف الفعلية		×××

- ويتم تطبيق السياسات المحاسبية والأحكام الواردة بمواد قانون الضريبة على الدخل ومواد اللائحة التنفيذية للقانون التى تتعارض مع السياسات المحاسبية الواردة بمعايير المحاسبة المصرية على صافى الربح المحاسبى المشار إليه لتحديد الوعاء الضريبى .

أسس محاسبة المنشآت الصغيرة

تنص المادة (١٨) من القانون على ما يلي :

" يصدر بقواعد وأسس المحاسبة الضريبية وإجراءات تحصيل الضريبة على أرباح المنشآت الصغيرة قرار من الوزير ، وبما لا يتعارض مع أحكام قانون تنمية المنشآت الصغيرة الصادر بالقانون رقم ١٤١ لسنة ٢٠٠٤ ، وذلك بما يتفق مع طبيعتها وييسر أسلوب معاملتها الضريبية " .

- يتضح من هذا النص ما يلي :

-أن المشرع قد راعى تشجيع المنشآت الصغيرة وخول وزير المالية فى إصدار قواعد مبسطة لأسس محاسبتها وإجراءات تحصيل الضريبة منها وذلك تشجيعاً لهذه المنشآت على القيام بدورها فى تنمية الاقتصاد المصرى .

كما قررت المادة ألا يتعارض ما سيصدر من أسس محاسبة وإجراءات تحصيل الضريبة مع أحكام قانون تنمية المنشآت الصغيرة الصادر بالقانون رقم ١٤١ لسنة ٢٠٠٤ الصادر فى ٨ يونية ٢٠٠٤ .

وقد صدر بخصوص محاسبة المنشآت الصغيرة ما يلي :

- القرار الوزارى رقم (٤١٤) لسنة ٢٠٠٩ بشأن قواعد وأسس المحاسبة الضريبية للمنشآت الصغيرة وإجراءات تحصيل الضريبة على أرباحها الصادر فى ٢٠٠٩/٧/٢ .
- الكتاب الدورى رقم (٢) الصادر ٢٠٠٩/١١/١٦ بشأن قواعد وأسس محاسبة للمنشآت الصغيرة فى ضوء القرار الوزارى رقم (٤١٤) لسنة ٢٠٠٩ .
- القرار الوزارى رقم (٥٤) لسنة ٢٠١٢ بشأن قواعد وأسس المحاسبة الضريبية للمنشآت الصغيرة وإجراءات تحصيل الضريبة على أرباحها .
- التعليمات التنفيذية رقم (١٢) لسنة ٢٠١٢ بشأن قواعد وأسس المحاسبة الضريبية للمنشآت الصغيرة بمناسبة صدور القرار الوزارى رقم (٥٤) لسنة ٢٠١٢ .

توزيعات الأرباح التى يحصل عليها الشخص الطبيعى
الذى يزاول نشاط يندرج ضمن المنشآت الصغيرة

تنص المادة (٢٦ مكررا / ١) من اللائحة التنفيذية للقانون المضافة بالقرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ الصادر فى ٢٠١٥/٤/٦ ، على ما يلى :

" فى تطبيق حكم المادتين (١٨ ، ٤٦ مكرراً / ٢) من القانون يتم حساب الضريبة على توزيعات الأرباح التى يحصل عليها الشخص الطبيعى الذى لديه محفظة أوراق مالية ولا يتعامل أو لا يزيد رقم تعاملاته فى الأوراق المالية بيعاً وشراءً خلال الفترة الضريبية على ٥ ملايين جنيه على أساس ضريبة مستقطعة بنسبة (٥ %) أو (١٠ %) بحسب الأحوال ، ولا تدخل هذه التوزيعات مرة أخرى عند تحديد الوعاء الخاضع للضريبة وفقاً لحكم المادة (٦) من القانون " .

- يتضح من هذا النص ما يلى :

يتم حساب الضريبة على توزيعات الأرباح التى يحصل عليها الشخص الطبيعى الذى يزاول نشاط يندرج ضمن المنشآت الصغيرة وفقاً لحكم المادة (١٨) من القانون سواء لديه محفظة أوراق مالية ولا يتعامل بيعاً وشراءً خلال الفترة الضريبية أو لديه محفظة أوراق مالية ولا يزيد رقم تعاملاته فى الأوراق المالية بيعاً وشراءً خلال الفترة الضريبية على ٥ ملايين جنيه ، على أساس ضريبة مستقطعة بنسبة (٥%) أو (١٠%) كما يلى :

(١٠ %) وذلك دون خصم أية تكاليف على توزيعات الأرباح إذا كانت نسبة الاستثمار فى الشركة القائمة بالتوزيع			(٥ %) وذلك دون خصم أية تكاليف على توزيعات الأرباح إذا كانت نسبة المساهمة
لا تزيد على ٢٥ % من رأس المال أو حقوق التصويت	تزيد على ٢٥ % من رأس المال ، أو حقوق التصويت ، وتقل مدة حيازة الأسهم أو الحصص عن سنتين	تزيد على ٢٥ % من رأس المال أو حقوق التصويت ، وتزيد مدة حيازة الأسهم أو الحصص عن سنتين	

ولا تدخل هذه التوزيعات مرة أخرى عند تحديد الوعاء الخاضع للضريبة وفقاً لحكم المادة (٦) من القانون .

الفصل الأول

الإيرادات الخاضعة للضريبة

نطاق سريان الضريبة :

تنص المادة (١٩) من القانون على ما يلى :

" تسرى الضريبة على أرباح النشاط التجارى والصناعى بما فيها :

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

٢) أرباح أصحاب الحرف والأنشطة الصغيرة .

٣) الأرباح التى تتحقق من أى نشاط تجارى أو صناعى ولو اقتصر على صفقة واحدة ، وتبين اللائحة التنفيذية لهذا القانون القواعد الخاصة لما يعتبر صفقة واحدة فى تطبيق أحكام هذا البند .

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

٥) الأرباح الناتجة عن تأجير محل تجارى أو صناعى سواء شمل الإيجار كل أو بعض عناصره المادية أو المعنوية وكذلك الأرباح الناتجة عن تأجير الآلات الميكانيكية والكهربائية ، عدا الجرارات الزراعية وماكينات الرى وملحقاتها والآلات والمعدات المستخدمة فى الزراعة.

٦) أرباح نشاط النقل بأنواعه المختلفة .

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

٨) الأرباح الناتجة عن عمليات تقسيم الأراضى للتصرف فيها أو البناء عليها .

٩) أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضى ، ومشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها آليا وحظائر تربية الدواب ، وحظائر تربية المواشى وتسمينها فيما جاوز عشرين رأسا ومشروعات مزارع ومصائد الثروة السمكية .

كما تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة عن الاستثمار فى الأوراق المالية فى الخارج أو التصرف فيها ." [١]

- ويتضح من هذا النص سريان الضريبة على أرباح المنشآت والأنشطة التالية :

١) أرباح المنشآت التجارية أو الصناعية ومنشآت المناجم والمحاجر والبترول :

تسرى الضريبة على أرباح النشاط التجارى أو الصناعى ، ولتحديد المقصود بالمنشآت التجارية يتم الرجوع إلى القانون التجارى رقم (١٧) لسنة ١٩٩٩حيث تنص المواد من (٤ حتى ٩) على ما يلى :

مادة (٤) :

" يعد عملاً تجارياً :

أ – شراء المنقولات أيا كان نوعها بقصد بيعها أو تأجيرها بذاتها أو بعد تهيئتها فى صورة أخرى ، وكذلك بيع أو تأجير هذه المنقولات .

ب –استئجار المنقولات بقصد تأجيرها وكذلك تأجير هذه المنقولات .

ج –تأسيس الشركات التجارية ".

مادة (٥) :

" تعد الأعمال الآتية تجارية إذا كانت مزاولتها على وجه الاحتراف :

أ – توريد البضائع والخدمات .

ب –الصناعة .

ج –النقل البرى والنقل فى المياه الداخلية .

د – الوكالة التجارية والسمسرة أيا كانت طبيعة العمليات التى يمارسها السمسار .

هـ –التأمين على اختلاف أنواعه .

و – عمليات البنوك والصرافة .

ز – استيداع البضائع ووسائط النقل والمحاصيل وغيرها .

ح –أعمال الدور والمكاتب التى تعمل فى مجالات النشر ، والطباعة ، والتصوير ، والكتابة على الآلات الكاتبة ، وغيرها ، والترجمة ، والإذاعة ، والتليفزيون ، والصحافة ، ونقل الأخبار ، والبريد ، والاتصالات ، والإعلان .

[١] فقرة ثانية مضافة بالقرار بقانون ٥٣ لسنة ٢٠١٤ الصادر فى ٢٠١٤/٦/٣٠ .

ط –الاستغلال التجارى لبرامج الحاسب الآلى والبث الفضائى عبر الأقمار الصناعية .

ي –العمليات الاستخراجية لمواد الثروات الطبيعية كالمناجم والمحاجر ومنابع النفط والغاز وغيرها.

ك –مشروعات تربية الدواجن والمواشى وغيرها بقصد بيعها .

ل –مقاولات تشييد العقارات أو ترميمها أو تعديلها أو هدمها أو طلائها ومقاولات الأشغال العامة .

م – تشييد العقارات أو شراؤها أو استئجارها بقصد بيعها أو تأجيرها كاملة أو مجزأة إلى شقق أو غرف أو وحدات إدارية أو تجارية سواء كانت مفروشة أو غير مفروشة.

ن –أعمال مكاتب السياحة ومكاتب التصدير والاستيراد والإفراج الجمركى ومكاتب الاستخدام ومحال البيع بالمزاد العلنى .

س –أعمال الفنادق والمطاعم والمقاهى والتمثيل والسينما والسيرك وغير ذلك من الملاهى العامة .

ع –توزيع المياه أو الغاز أو الكهرباء وغيرها من مصادر الطاقة ."

مادة (٦) :

" يعد أيضاً عملاً تجارياً كل عمل يتعلق بالملاحة التجارية بحرية كانت أو جوية على وجه الخصوص ما يأتى :

أ – بناء السفن أو الطائرات وإصلاحها وصيانتها .

ب –شراء أو بيع أو تأجير أو استئجار السفن أو الطائرات .

ج –شراء أدوات أو مواد تموين السفن أو الطائرات .

د – النقل البحرى والنقل الجوى .

هـ –عمليات الشحن أو التفريغ .

و – استخدام الملاحين أو الطيارين أو غيرهم من العاملين فى السفن أو الطائرات ."

مادة (٧) :

" يكون عملاً تجارياً كل عمل يمكن قياسه على الأعمال المذكورة فى المواد السابقة لتشابهه فى الصفات والغايات ."

مادة (٨) :

١) الأعمال التى يقوم بها التاجر لشئون تتعلق بتجارته تعد أعمالاً تجارية .

٢) كل عمل يقوم به التاجر يعد متعلقاً بتجارته ما لم يثبت غير ذلك .

مادة (٩) :

" لا يعد عملاً تجارياً بيع الزارع منتجات الأرض التى يزرعها سواء كان مالكاً لها أو مجرد منتفع بها ."

- ويلاحظ أن القانون التجارى قد اعتبر أعمال الصناعة أيضاً عملاً تجارياً إذا كانت مزاولتها تتم على وجه الاحتراف وذلك طبقاً للبند (ب) من المادة (٥) .

٢) أرباح أصحاب الحرف والأنشطة الصغيرة :

ويقصد بالحرفى الشخص الذى يزاول العمل بصفة مستقلة ولحساب نفسه وباستخدام مهارته وخبرته فى العمل الذى غالباً ما يكون يدوياً مع الاستعانة ببعض العدد والآلات البسيطة .

ومن أمثلة أصحاب الحرف الحداد والسباك والنجار والحلاق والميكانيكى وغيرهم ممن يطلق عليهم أرباب الحرف .

٣) الأرباح التى تتحقق من أى نشاط تجارى أو صناعى ولو اقتصر على صفقة واحدة :

" يقصد بالصفقة الواحدة . كل شراء يجريه ممول مقيم بغرض البيع لأصول منقولة غير مشتراه للاستعمال الشخصى . بشرط أن تكون الصفقة بغرض تجارى أو صناعى ، وأن يتم البيع خلال فترة اثنى عشر شهراً من تاريخ الشراء " . (م ٢٥ من اللائحة التنفيذية للقانون)

٤) أرباح أعمال السمسرة والوكالة بالعمولة :

يقصد بالسمسرة : أعمال الوساطة التى تتم بين طرفين للتقريب بينهم مثل البائع والمشترى أو المؤجر والمستأجر أو مقدم ومتلقى الخدمة مقابل أجر .

وتشمل أعمال الوساطة عمليات الشراء أو البيع أو التأجير للعقارات أو أى نوع من السلع أو الخدمات أو القيم المنقولة ، حيث يمارس الوسيط أو السمسار هذا العمل بصفة مستقلة ويكون له سجل ومكان محدد لمزاولة النشاط .

أما الوكالة بالعمولة : طبقاً لتعريف القانون التجارى بالمادة ١٦٦/ ١ هى عقد يتعهد بمقتضاه الوكيل بأن يجرى باسمه تصرفاً قانونياً لحساب الموكل .

ويدخل ضمن الوكلاء بالعمولة قيام بعض محلات الخردوات والأكشاك وغيرهم ببيع طوابع البريد والدمغة حيث تقضى تعليمات المصلحة بإخضاع هذه الأعمال للضريبة باعتبارها أعمال وكالة بالعمولة .

٥) الأرباح الناتجة عن تأجير محل تجارى أو صناعى وتأجير الآلات الميكانيكية والكهربائية :

أ – تأجير المحلات التجارية أو الصناعية

تخضع للضريبة الأرباح الناتجة عن تأجير المحلات التجارية أو الصناعية بشرط أن يشتمل الإيجار على كل أو بعض العناصر المادية " الإيجار بالجدك " أو يشتمل على العناصر المعنوية " الشهرة مثلا " سواء كان المؤجر مالكاً للعقار أو مستأجراً " إيجار من الباطن".

ب –تأجير الآلات الميكانيكية أو الكهربائية

تخضع للضريبة الأرباح الناتجة عن تأجير الآلات الميكانيكية والكهربائية والالكترونية والرقمية [١] ، ويستثنى من الخضوع أرباح تأجير الجرارات الزراعية وماكينات الرى وملحقاتها وكافة الآلات والمعدات المستخدمة فى الزراعة .

٦) أرباح نشاط النقل بأنواعه المختلفة :

تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة من نشاط النقل سواء للأفراد أو البضائع وغيرها سواء كان هذا النقل برياً أو بحرياً أو جوياً وأياً كانت الوسيلة المستخدمة فى النقل.

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

يشترط لسريان الضريبة على الأرباح المشار إليها ما يلى :

أ – أن يزاول الشخص تشييد العقارات أو شراءها لحساب نفسه .

ب –أن يكون التشييد أو الشراء بقصد البيع .

---

[١] تخضع للضريبة أرباح تأجير الآلات الالكترونية والرقمية وغيرها باعتبارها من الآلات الكهربية (م ٢٦) من اللائحة التنفيذية للقانون .

ج –أن تكون المزاولة على وجه الاحتراف .

ويخضع هذا الربح للضريبة سواء نتج عن بيع العقار كله أو مجزأ إلى شقق أو غرف أو وحدات إدارية أو تجارية أو غير ذلك من أشكال البيع .

٨) الأرباح الناتجة عن عمليات تقسيم الأراضى للتصرف فيها أو البناء عليها :

ويتضح من هذا البند أن شرط الخضوع هو أن يكون هناك عمليات تقسيم للأراضى يليها تصرف فيها بالبيع أو بأى شكل من أشكال التصرف أو يليها أعمال بناء على الأراضى التى تم تقسيمها ، فالواقعة المنشئة للضريبة هنا هى واقعة تقسيم الأراضى ، سواء كانت هذه الأراضى مشتراه أو موروثة ، وسواء كانت عمليات التقسيم بغرض التصرف فيها أو البناء عليها .

٩) أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضى ومشروعات الثروة الحيوانية والسمكية :

تسرى الضريبة على :–

أ – أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضى .

ب –مشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها آلياً وحظائر تربية الدواب

ج –مشروعات استغلال حظائر تربية المواشى وتسمينها فيما جاوز عشرين رأساً .

د – مشروعات مزارع ومصائد الثروة السمكية .

أرباح الاستثمار فى الأوراق المالية :

تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة عن الاستثمار فى الأوراق المالية فى الخارج أو التصرف فيها وفقاً للفقرة الثانية من المادة (١٩) من القانون المضافة بالقرار بقانون ٥٣ لسنة ٢٠١٤ الصادر فى ٢٠١٤/٦/٣٠ ويعمل به اعتباراً من أول يوليو ٢٠١٤ .

ويُقصد بالأرباح الناتجة عن الاستثمار فى الأوراق المالية المشار إليها توزيعات الأرباح الناتجة عن ملكية الأوراق المالية والأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف فيها (م ٢٦ مكرر / فقرة ثانية) من اللائحة التنفيذية للقانون مضافة بالقرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٤) .

ويراعى أنه فى تطبيق حكم المادة رقم (٤٦ مكرراً / ١) من القانون ، يُعتبر الاستثمار فى الأوراق المالية فى الخارج أو التصرف فيها نشاطاً تجارياً (م ٢٦ مكرر / فقرة أولى) من اللائحة التنفيذية مضافة بالقرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٤) .

أرباح إعادة تقييم أصول المنشأة الفردية عند الإسهام فى رأس مال شركة مساهمة :

تنص المادة (٢٠) من القانون على ما يلى :

" لا تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة عن إعادة تقييم أصول المنشأة الفردية عند تقديمها كحصة عينية نظير الإسهام فى رأسمال شركة مساهمة ، وذلك بشرط أن تكون الأسهم المقابلة للحصة العينية اسمية وألا يتم التصرف فيها قبل مضى خمس سنوات "

ويتضح من هذا النص ما يلى :

أن الأرباح الناتجة عن إعادة تقييم أصول المنشأة الفردية لتقديمها كحصة عينية مقابل الإسهام فى رأسمال إحدى الشركات المساهمة ، لا تسرى عليها الضريبة إلا بالشرطين التاليين :

-أن تكون الأسهم المقابلة للحصة العينية اسمية (باسم صاحب المنشأة الفردية) .

-ألا يتصرف مقدم الحصة العينية بهذه الأسهم قبل مضى خمس سنوات .

وهدف المشرع من هذا الإعفاء تكوين كيانات اقتصادية كبيرة مثل شركات المساهمة بالإضافة لضمان التحقق من حقيقة عملية إعادة التقييم .

أرباح العقـود طويلة الأجـــل :

تنص المادة (٢١) من القانون على أنه :

" يتحدد صافى الربح الضريبى 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 التى تم تنفيذها حتى نهاية الفترة الضريبية منسوبة إلى إجمالى 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 وفقاً للفقرة السابقة تعادل نسبة ما تم تنفيذه خلال الفترة الضريبية وعلى أن يتم تسوية ربح العقد فى

نهاية الفترة الضريبية التى انتهى فيها تنفيذه على أساس إيراداته الفعلية مخصوماً منها التكاليف الفعلية بعد استنزال ما سبق تقديره من أرباح .

فإذا اختتم حساب الفترة الضريبية التى انتهى خلالها تنفيذ العقد بخسارة ، تخصم هذه الخسارة من أرباح الفترة أو الفترات الضريبية السابقة المحدد تنفيذ العقد خلالها وبما لا يجاوز أرباح العقد خلال تلك الفترة . ويتم إعادة حساب الضريبة على هذا الأساس ويسترد الممول ما سدده بالزيادة منها .

فإذا تجاوزت الخسارة الناشئة عن تنفيذ العقد الحدود المشار إليها فى الفقرة السابقة ، يتم ترحيل باقى الخسائر إلى السنوات التالية طبقاً لأحكام المادة (٢٩) من هذا القانون .

وفى تطبيق أحكام هذه المادة يقصد بالعقد طويل الأجل عقد التصنيع أو التجهيز أو الإنشاء أو أداء الخدمات المرتبطة بها والذى تنفذه المنشأة لحساب الغير على أساس قيمة محددة ويستغرق تنفيذه أكثر من فترة ضريبية واحدة " .

كما تنص المادة (٢٧) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" يتحدد صافى الربح الخاضع للضريبة ، طبقاً للمادة (٢١) من القانون ، على جميع ما ترتبط به المنشأة من عقود طويلة الأجل وذلك وفقاً للخطوات الآتية :

١) يتم تحديد نسبة الإنجاز على أساس التكلفة الفعلية للأعمال المنفذة حتى نهاية الفترة الضريبية منسوبة إلى إجمالى التكاليف المقدرة للعقد ، على أن يراعى إعادة حساب هذه النسبة عند تغيير هذه التكاليف .

٢) يتم تحديد إجمالى الأرباح المقدرة للعقد على أساس الفرق بين قيمة العقد والتكاليف المقدرة له ، على أن يراعى إعادة احتساب إجمالى الأرباح المقدرة عند تغيير قيمة العقد .

٣) يتم تحديد الربح المقدر للعقد خلال كل فترة ضريبية على أساس إجمالى الأرباح المقدرة للعقد بالكامل مضروبة فى نسبة الإنجاز المحددة بالبند (١) .

وفى نهاية العقد يتم تحديد صافى الربح أو الخسارة الفعلية للعقد على أساس التكاليف الفعلية مطروحة من الإيرادات الفعلية .

فإذا اختتم حساب العقد فى الفترة الضريبية التى انتهى خلالها تنفيذه بخسارة تخصم هذه الخسارة من أرباح الفترة أولاً فإذا لم تكف أرباح الفترة يخصم رصيد الخسارة من

الفترات الضريبية السابقة المحددة لتنفيذ العقد خلالها وبما لا يجاوز الأرباح المقدرة والمصرح عنها خلال تلك الفترات الضريبية السابقة ولكل عقد على حده .

وتتم إعادة حساب الضريبة على هذا الأساس ، ويسترد الممول ما سبق أن سدده بالزيادة منها فإذا تجاوزت الخسارة الناشئة عن تنفيذ العقد الأرباح المقدرة خلال الفترة أو الفترات الضريبية السابقة للعقد ، يتم ترحيل باقى الخسائر إلى السنوات التالية إعمالاً لحكم المادة (٢٩) من القانون " .

ويتضح مما سبق ما يلى :

- المقصود بالعقود طويلة الآجل :

أوضحت الفقرة / ٧ من المادة رقم (٢١) أن المقصود بالعقود طويلة الأجل هى عقود التصنيع أو التجهيز أو الإنشاء أو أداء الخدمات المرتبطة بها والتى تنفذها المنشأة لحساب الغير على أساس قيمة محددة ويستغرق تنفيذها أكثر من فترة ضريبية واحدة .

- ونورد فيما يلى أمثلة لهذه العقود :

-عقود المقاولات .

-عقود تصنيع السفن أو اللنشات أو الأوناش كبيرة الحجم .

-عقود تجهيز المصانع أو المولات.

-عقود الصيانة أو أداء الخدمات الأخرى المرتبطة بالعقود السابقة

- مع مراعاة أن المحاسبة الضريبية للعقود طويلة الآجل تطبق على العقود طويلة الآجل محددة القيمة . وبالتالى لا يتم تطبيقها على كل من :
  - العقود قصيرة الأجل المنفذة بالكامل خلال الفترة الضريبية .
  - العقود طويلة الآجل غير محددة القيمة (عقود بالتكلفة + نسبة) .

المرحلة الأولى (تقديرى) : تحديد الأرباح المقدرة للعقد تحت التنفيذ لكل فترة ضريبية

أوضحت الفقرة الأولى من المادة (٢١) من القانون أساس تحديد الربح الضريبى عن كل فترة ضريبية من هذه العقود ، وهو نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد .

نسبة الإنجاز (نسبة الإتمام) :

أوضحت الفقرة الثانية من المادة (٢١) من القانون والبند " ١ " من الفقرة الأولى من المادة (٢٧) من اللائحة التنفيذية للقانون كيفية حساب هذه النسبة وذلك بنسبة

التكلفة الفعلية للأعمال المنفذة خلال الفترة الضريبية إلى إجمالى التكاليف المقدرة للعقد مع مراعاة إعادة حساب هذه النسبة عند تغيير هذه التكاليف .

مثـــال (١) :

تعاقد أحد المقاولين على إنشاء شبكة صرف صحى لإحدى القرى السياحية بمبلغ ٣ مليون جنيه على أن يتم الانتهاء من تنفيذ العقد خلال سنتان من تاريخ توقيع العقد ، فإذا كان العقد قد تم توقيعه فى ٢٠٠٩/٧/١ .

المطلـوب :

حساب نسبة الانجاز أو نسبة ما تم تنفيذه من العقد خلال الفترة من ٢٠٠٩/٧/١ وحتى ٢٠٠٩/١٢/٣١ إذا علمت ما يلى :

- إجمالى التكاليف المقدرة للعقد مبلغ ٢ ٤٠٠ ٠٠٠ جنيه .
- إجمالى التكاليف الفعلية خلال المدة من ٢٠٠٩/٧/١ وحتى ٢٠٠٩/١٢/٣١ مبلغ ٦٠٠ ٠٠٠ جنيه .

الحـــل :

$$\text{نسبة الانجاز} = \frac{\text{إجمالى التكاليف الفعلية خلال الفترة الضريبية}}{\text{إجمالى التكاليف المقدرة للعقد}}$$

$$\text{نسبة الانجاز} = \frac{٦٠٠\,٠٠٠}{٢\,٤٠٠\,٠٠٠} = ٢٥\ \%$$

❖ **الربح المقدر للعقد :**

بينت الفقرة الثالثة من المادة (٢١) من القانون والبند " ٢ " من الفقرة الأولى من المادة (٢٧) من اللائحة التنفيذية للقانون أن الربح المقدر للعقد يحسب بالفرق بين قيمته وإجمالى التكاليف المقدرة له ، مع مراعاة إعادة احتساب إجمالى الأرباح المقدرة عند تغيير قيمة العقد .

مثـــال (٢) :

من واقع المثال "١ " المطلوب حساب الربح المقدر لهذا العقد .

الحـــل :

الربح المقدر للعقد = إجمالى قيمة العقد – إجمالى التكاليف المقدرة له

= ٣ ٠٠٠ ٠٠٠ – ٢ ٤٠٠ ٠٠٠ = ٦٠٠ ٠٠٠ جنيه

❖ **الربح المقدر للفترة الضريبية :**

أوضحت الفقرة الرابعة من المادة (٢١) من القانون والبند " ٣ " من الفقرة الأولى من المادة (٢٧) من اللائحة التنفيذية للقانون كيفية حساب الربح المقدر خلال كل فترة ضريبية حيث قررت أن يتم ذلك بنسبة من الربح المقدر وفقاً للفقرة الثالثة تعادل نسبة ما تم تنفيذه أو إنجازه خلال هذه الفترة .

مثـــال (٣) :

من واقع المثال السابق حدد الربح المقدر خلال الفترة الضريبية من ٢٠٠٩/٧/١ حتى ٢٠٠٩/١٢/٣١ .

الحـــل :

الربح المقدر خلال الفترة الضريبية = الربح المقدر للعقد × نسبة الانجاز عن تلك الفترة

= ٦٠٠ ٠٠٠ × ٢٥ % = ١٥٠ ٠٠٠ جنيه

المرحلة الثانية (فعلى) : تحديد نتيجة العقد فى الفترة الضريبية التى ينتهى فيها تنفيذه

بينت الفقرة الرابعة من المادة (٢١) من القانون والفقرة الثانية من المادة (٢٧) من اللائحة التنفيذية للقانون تسوية ربح أو خسارة العقد فى نهاية الفترة الضريبية التى انتهى تنفيذ العقد خلالها ، وذلك على أساس إيراداته الفعلية مخصوماً منها التكاليف الفعلية بعد خصم ما سبق تقديره من أرباح خلال الفترات الضريبية السابقة .

ولإيضاح كيفية تطبيق ذلك نسوق المثال التالى :

مثـــال (٤) :

بلغت التكاليف الفعلية للعقد المشار إليه فى المثال السابق خلال الفترات الباقية لتنفيذه ما يلى :

–عام ٢٠١٠ مبلغ ١ ٠٠٠ ٠٠٠ جنيه .

–الفترة من ٢٠١١/١/١ وحتى ٢٠١١/٦/٣٠ موعد التسليم

مبلغ ٤٠٠ ٠٠٠ جنيه .

المطلوب :

حساب الأرباح المقدرة لهذا العقد خلال عام ٢٠١٠ وتسويته فى نهاية فترة التنفيذ النهائى للعقد .

الحـــل :

أولاً : حساب الربح المقدر للعقد عن عام ٢٠١٠ :

$$\text{نسبة الانجاز خلال ٢٠١٠} = \frac{\text{إجمالى التكاليف الفعلية خلال عام ٢٠١٠}}{\text{إجمالى التكاليف المقدرة للعقد}}$$

$$\text{نسبة الانجاز} = \frac{١\,٠٠٠\,٠٠٠}{٢\,٤٠٠\,٠٠٠} = ٤٤.٦٦٦\ \%$$

الربح المقدر لعام ٢٠١٠ = الربح المقدر للعقد × نسبة الانجاز خلال العام

= ٦٠٠ ٠٠٠ × ٤٤.٦٦٦ % = ٢٥٠ ٠٠٠ جنيه

ثانياً : لتسوية العقد فى نهاية فترة التنفيذ يتم ذلك بطريقتين كما يلى

- **الطريقة الأولى :**

١) حساب الأرباح الفعلية للعقد بخصم التكاليف الفعلية طوال فترات التنفيذ من الإيرادات الفعلية للعقد .

الأرباح الفعلية للعقد = الإيرادات الفعلية للعقد – مجموع التكاليف الفعلية للعقد

= ٣ ٠٠٠ ٠٠٠ – (٦٠٠ ٠٠٠ + ١ ٠٠٠ ٠٠٠ + ٤٠٠ ٠٠٠)

= ٣ ٠٠٠ ٠٠٠ – ٢ ٠٠٠ ٠٠٠ = ١ ٠٠٠ ٠٠٠ جنيه

٢) حساب أرباح الفترة التى انتهى فيها تنفيذ العقد فى ٢٠١١/٦/٣٠ وذلك بخصم الأرباح المقدرة خلال الفترات السابقة من الأرباح الفعلية للعقد كما يلى :

~ أرباح الفترة من ٢٠١١/١/١ حتى ٢٠١١/٦/٣٠

= الأرباح الفعلية – الأرباح المقدرة للفترات الضريبية السابقة

= ٣ ٠٠٠ ٠٠٠ – (١٥٠ ٠٠٠ + ٢٥٠ ٠٠٠)

= ٣ ٠٠٠ ٠٠٠ – ٤٠٠ ٠٠٠ = ٦٠٠ ٠٠٠ جنيه

- **الطريقة الثانية :**

أرباح / خسائر الفترة التى ينتهى فيها تنفيذ العقد

= (الإيرادات الفعلية للعقد – مجموع التكاليف الفعلية للعقد)

– الأرباح المقدرة للفترات الضريبية السابقة

= { ٣ ٠٠٠ ٠٠٠ – (٦٠٠ ٠٠٠ + ١ ٠٠٠ ٠٠٠ + ٤٠٠ ٠٠٠) }

– (١٥٠ ٠٠٠ + ١٥٠ ٠٠٠)

= (٣ ٠٠٠ ٠٠٠ – ٢ ٠٠٠ ٠٠٠) – ٤٠٠ ٠٠٠

= ١ ٠٠٠ ٠٠٠ – ٤٠٠ ٠٠٠ = ٦٠٠ ٠٠٠ جنيه

معالجة الخسارة التى قد تتحقق فى نهاية فترة تنفيذ العقد :

بينت الفقرة الخامسة من المادة (٢١) من القانون والفقرة الثالثة والرابعة من المادة (٢٧) من اللائحة التنفيذية للقانون كيفية معالجة الخسارة التى قد تتحقق فى نهاية فترة تنفيذ العقد ، وذلك بخصم هذه الخسارة من الأرباح المقدرة للعقد خلال الفترات السابقة وبما لا يجاوز أرباح العقد خلال تلك الفترات ، حيث يتم إعادة حساب الضريبة على هذا الأساس واسترداد الممول لما يكون قد سدده من ضرائب بالزيادة.

مثـــال (٥) :

بفرض أنه قبل تسليم شبكة الصرف الصحى المشار إليها فى الأمثلة السابقة ، وعند إجراء اختبارات الكبس للتأكد من سلامة الشبكة ، انفجرت المواسير وتطلبت عملية الإصلاح واستبدال مواسير وخطوط الصرف بالشبكة تكلفة إضافية قدرها ١١٠٠٠٠٠ جنيه وامتد العمل حتى ٢٠١١/١٢/٣١ .

المطلـوب :

إيضاح كيفية معالجة هذه التكاليف فى ضوء أحكام المادة (٢١) من القانون والمادة (٢٧) من اللائحة التنفيذية للقانون .

الحـــل

أولاً : من واقع مثال " ٤" تبلغ التكلفة الفعلية خلال المدة من ٢٠١١/١/١ حتى ٢٠١١/٦/٣٠ مبلغ ٤٠٠ ٠٠٠ جنيه .

فتكون إجمالى التكاليف الفعلية خلال عام ٢٠١١ =

٤٠٠ ٠٠٠ + ١ ١٠٠ ٠٠٠ = ١ ٥٠٠ ٠٠٠ جنيه

وعلى ذلك تعاد تسوية العقد فى نهاية الفترة كما يلى :

١) حساب الأرباح الفعلية للعقد بخصم التكاليف الفعلية طوال فترات التنفيذ من الإيرادات الفعلية للعقد .

الأرباح الفعلية للعقد = الإيرادات الفعلية للعقد – مجموع التكاليف الفعلية للعقد

= ٣ ٠٠٠ ٠٠٠ – (٦٠٠ ٠٠٠ + ١ ٠٠٠ ٠٠٠ + ١ ٥٠٠ ٠٠٠)

= ٣ ٠٠٠ ٠٠٠ – ٣ ١٠٠ ٠٠٠ = (١٠٠ ٠٠٠ جنيه) (خسارة)

٢) حساب خسارة الفترة التى انتهى فيها تنفيذ العقد فى ٢٠١١/١٢/٣١ وذلك بإضافة قيمة الأرباح المقدرة خلال الفترات السابقة (نظراً لأنها أرباح تقديرية لم تتحقق) إلى الخسارة الفعلية للعقد كما يلى :

خسارة ٢٠١١ = خسارة العقد – أرباح مقدرة للفترات الضريبية السابقة لم تتحقق

= – ١٠٠ ٠٠٠ – ٤٠٠ ٠٠٠

= – ٥٠٠ ٠٠٠

ثانياً : يتم خصم هذه الخسارة من الأرباح المقدرة للعقد خلال السنوات السابقة وبما لا يجاوز هذه الأرباح إذا كان نشاط المنشأة يتضمن عقداً واحداً وذلك على النحو التالى:

يتم ترحيل الخسارة للخلف أى يتم خصم رصيد الخسارة من الأرباح المقدرة فى الفترات الضريبية السابقة للعقد وبما لا يجاوز أرباح العقد عن تلك الفترات ، وفى هذه الحالة يتم إعادة حساب الضريبة ويحق للممول استرداد الضريبة التى سددها بالزيادة فى السنوات السابقة مع الأخذ فى الاعتبار أن ترحيل الخسارة للخلف يبدأ بالسنوات الأحدث فالأقدم

الأرباح المقدرة للعقد عام ٢٠١٠	٢٥٠ ٠٠٠
–خسائر العقد عام ٢٠١١	(٥٠٠ ٠٠٠)
المتبقى من الخسارة	(٢٥٠ ٠٠٠)
الأرباح المقدرة للعقد عام ٢٠٠٩	١٥٠ ٠٠٠
–المتبقى من خسائر عام ٢٠١١	(٢ ٥٠ ٠٠٠)
خسارة العقد	(١٠٠ ٠٠٠)

وهو نفسه مبلغ الخسارة الفعلية للعقد كما هو موضح فى بداية هذا المثال وسنوضح كيفية معالجته عند تناول أحكام الفقرة السادسة من المادة (٢١) من القانون فى الخطوة التالية ، أما الضرائب التى سبق سدادها عن الأرباح المقدرة للعقد خلال سنتى ٢٠٠٩ ، ٢٠١٠ يحق للممول استردادها طبقاً لحكم الفقرة الخامسة من المادة .

ترحيل الخسائر الناتجة عن تنفيذ العقود طويلة الأجل :

بينت الفقرة السادسة من المادة (٢١) من القانون والفقرة الرابعة من المادة (٢٧) من اللائحة التنفيذية للقانون كيفية ترحيل الخسائر الناتجة عن تنفيذ العقود طويلة الأجل بعد خصم إجمالى خسارة العقد من الأرباح المقدرة خلال فترات تنفيذه حيث قررت أنه يتم ترحيل باقى هذه الخسائر إلى السنوات التالية طبقاً لأحكام المادة (٢٩) من القانون والتى تقضى بترحيل الخسائر المحققة إلى أرباح السنوات التالية وحتى السنة الخامسة .

وفى المثال السابق ونظراً لأن الباقى من خسائر العقد هو مبلغ ١٠٠ ٠٠٠ جنيه فإنه يتم ترحيله إلى أرباح العام الضريبى ٢٠١٢ وإذا تبقى بعد ذلك جزء من الخسارة فيمكن ترحيله سنوياً حتى السنة الخامسة .

- **فى حالة نشاط المنشأة يتضمن أكثر من عقد :**

يجب مراعاة الآتى إذا كان ناتج العقد خسارة :

١) يتم إجراء مقاصة بين خسائر العقد وأرباح العقود الأخرى فى الفترة الضريبية .

٢) إذا لم تكف أرباح العقود الأخرى فى الفترة الضريبية لاستغراق الخسارة فإنه يتم ترحيل الخسارة للخلف أى يتم خصم رصيد الخسارة من الأرباح المقدرة فى الفترات الضريبية السابقة للعقد وبما لا يجاوز أرباح العقد عن تلك الفترات ، وفى هذه الحالة يتم إعادة حساب الضريبة ويحق للممول استرداد الضريبة التى سددها بالزيادة فى السنوات السابقة ، مع الأخذ فى الاعتبار أن ترحيل الخسارة للخلف يبدأ بالسنوات الأحدث فالأقدم .

٣) إذا تجاوزت الخسائر الناشئة عن تنفيذ العقد الحدود الواردة فى (١) ، (٢) أعلاه يتم ترحيل رصيد الخسارة إلى السنوات التالية لمدة خمس سنوات .

مثـال (٦) :

تعاقدت شركة (الفاطمية) للمقاولات محافظة القاهرة على بناء مجمع مدارس ، قيمة التعاقد مبلغ ١٢٠ مليون جنيه ، العقد سوف يستغرق تنفيذه ٣ سنوات بداية من ٢٠١٣/١/١ ، وفى بداية العقد تم تقدير إجمالى تكاليف العقد بناء على الميزانية التقديرية مبلغ ١٠٠ مليون جنيه ، وبلغت إجمالى التكاليف المنفقة بالمليون جنيه خلال الفترات الضريبية كما يلى :

بيان	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥
التكاليف الفعلية المنفقة لأعمال العقد التى تم تنفيذها	٣٠	٤٠	٢٥

المطـلوب :

حساب الأرباح المقدرة للعقد خلال السنوات ٢٠١٣ ، ٢٠١٤ وتسويته فى نهاية فترة التنفيذ وفقاً لقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ولائحته التنفيذية .

الحـــل

المرحلة الأولى (تقديرى) : تحديد الأرباح المقدرة للعقد لكل فترة ضريبية

١) الربح المقدر للعقد = إجمالى قيمة العقد – التكلفة التقديرية للعقد

= ١٢٠ مليون – ١٠٠ مليون = ٢٠ مليون

٢) تحديد الربح المقدر لكل فترة ضريبية :

السنة	التكلفة الفعلية المنفقة بالمليون جنيه		التكلفة التقديرية للعقد بالمليون جنيه		نسبة الإتمام	الربح المقدر للفترة الضريبية بالمليون جنيه ربح العقد × نسبة الإتمام
٢٠١٣	٣٠	÷	١٠٠	=	٣٠ %	٢٠ × ٣٠ % = ٦
٢٠١٤	٤٠	÷	١٠٠	=	٤٠%	٢٠ × ٤٠ % = ٨

المرحلة الثانية (فعلى) :

- **تحديد نتيجة العقد فى الفترة الضريبية التى انتهى تنفيذه فيها عام ٢٠١٥**

أرباح عام ٢٠١٥ بالمليون جنيه =

(الإيرادات الفعلية للعقد – مجموع التكاليف الكلية) – الأرباح المقدرة للفترات السابقة

= { ١٢٠ – (٣٠ + ٤٠ + ٢٥) } – (٦ + ٨) = ١١ (أرباح)

مثـــال (٧) :

فى المثال (٦) بفرض أنه فى يوليو ٢٠١٥ أرتفع سعر طن حديد التسليح ونتيجة لهذا تحملت الشركة تكاليف إضافية للعقد قيمتها ٣٠ مليون جنيه ، ولم تتحفظ الشركة بحقها فى تعديل قيمة العقد فى حالة ارتفاع أسعار تكاليف العقد .

المطلوب :

تحديد أرباح العقد عام ٢٠١٥.

الحـــل (بالمليون جنيه)

إجمالى التكاليف الفعلية للعقد عام ٢٠١٥ = ٢٥ + ٣٠ = ٥٥

خسائر العقد عام ٢٠١٥ =

(الإيرادات الفعلية للعقد – مجموع التكاليف الكلية) – الأرباح المقدرة للفترات السابقة

= { ١٢٠ – (٣٠ + ٤٠ + ٥٥) } – (٦ + ٨)

= (١٢٠ – ١٢٥) – (٦ + ٨)

= – ٥ – ١٤ = (١٩)

يتم خصم رصيد الخسارة من الأرباح المقدرة فى الفترات الضريبية السابقة للعقد أعوام ٢٠١٣ ، ٢٠١٤ وبما لا يجاوز أرباح العقد عن تلك الفترات ، مع الأخذ فى الاعتبار أن ترحيل الخسارة للخلف يبدأ بالسنوات الأحدث فالأقدم وذلك على النحو التالى بالمليون جنيه :

الأرباح المقدرة للعقد عام ٢٠١٤	٨
–خسائر العقد عام ٢٠١٥	(١٩)
المتبقى من الخسارة	(١١)
الأرباح المقدرة للعقد عام ٢٠١٣	٦
–المتبقى من خسائر عام ٢٠١٥	(١١)
خسارة العقد	(٥)

ويحق للشركة استرداد ما سبق سدادة من ضريبة عن السنوات ٢٠١٣ ، ٢٠١٤ وذلك تطبيقاً لأحكام المادة (٢٧) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل ، ويتم ترحيل خسارة العقد وقيمته ٥ مليون جنيه إلى السنوات التالية لمدة خمس سنوات أعمالاً لأحكام المادة (٢٩) من القانون .

الفصل الثانى
تحديد الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة

الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة :

تنص المادة (٢٢) من القانون على ما يلى :

" يتحدد صافى الأرباح التجارية والصناعية الخاضع للضريبة على أساس إجمالى الربح بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق هذه الأرباح ، ويشترط فى التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يأتى :

١) أن تكون مرتبطة بالنشاط التجارى أو الصناعى للمنشأة ولازمة لمزاولة هذا النشاط .

٢) أن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات ، وذلك فيما عدا التكاليف والمصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات " .

ويتضح من هذا النص :

أن صافى الأرباح يتحدد على أساس إجمالى الربح طبقاً لحكم المادة (١٧) من القانون بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق هذه الأرباح كما بينت الشروط الواجب توافرها لخصم هذه التكاليف والمصروفات وهى :

- أن تكون مرتبطة بنشاط المنشأة وينفق للحصول على الربح أو الحفاظ عليه وليست استعمالاً للربح .
- ألا تكون مبالغاً فيها وفى الحدود اللازمة دون مبالغة أو إسراف .
- أن تكون حقيقية ومؤكدة وتمت بالفعل وتخص السنة المالية ، وألا تكون مقابل التزامات محتملة لم تقع بعد مثل المخصصات .
- أن تكون مؤيدة بالمستندات الخارجية الصحيحة التى تُعد أقوى حجية لإثبات جدية التكاليف والمصروفات .
- أن تكون إيراديه وليست رأسمالية ، فالتكاليف الإيراديه تنفق فى سبيل استمرار مزاولة المنشأة لنشاطها المعتاد ، أما التكاليف الرأسمالية تنفقها المنشاة بهدف الحصول على أصل جديد أو لزيادة العمر الإنتاجى للأصل أو لزيادة الطاقة الإنتاجية للأصل وهذا المصروف يحمل على الأصل ليكون جزء من تكلفته وما يعتمد منه ضريبياً هو قسط الإهلاك الخاص بهذا الأصل .

التكاليف والمصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات :

استثنى المشرع التكاليف والمصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بالمستندات من شرط أن تكون مؤيدة بالمستندات مثل المصروفات النثرية والإكراميات اللازمة للنشاط وغيرها من المصروفات ذات الطبيعة المماثلة .

بينت المادة (٢٨) من اللائحة التنفيذية للقانون المقصود بتلك التكاليف والمصروفات وأمثلتها والنسبة المسموح بها لتلك التكاليف والمصروفات حيث تنص على ما يلي :

" يقصد بالتكاليف والمصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات ، فى تطبيق أحكام البند / ٢ من المادة (٢٢) من القانون ، التكاليف والمصروفات التى يتعذر فى الغالب نظراً لطبيعتها إثباتها بمستندات خارجية ، وتتوافر بالنسبة لها أذون صرف داخلية أو بيانات أسعار ، ومنها :

١) مصروفات الانتقالات الداخلية .

٢) مصروفات البوفيه للضيافة الداخلية لعملاء المنشأة .

٣) مصروفات النظافة .

٤) الدمغات العادية والنقابية اللازمة لتسيير أعمال المنشأة .

٥) مصروفات الصيانة العادية .

٦) الجرائد والمجلات اليومية أو الأسبوعية أو الشهرية إذا كانت تستلزمها طبيعة المهنة أو النشاط .

ويشترط ألا تزيد المصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات ، بما فى ذلك الإكراميات ، على (٧%) من إجمالى المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات " .

ويتضح مما سبق أنه :

عند حساب المصروفات غير المؤيدة مستندياً والمحملة بقائمة الدخل سواء ضمن مصروفات التشغيل أو المصروفات العمومية والإدارية أو مصروفات البيع والتوزيع يتم مقارنتها بنسبة الـ ٧ % من إجمالى المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة مستندياً .

ولأغراض احتساب نسبة الـ ٧ % من المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة مستندياً يقصد بالمصروفات العمومية والإدارية وفقاً لنماذج الإقرارات الضريبية أرقام (٢٧) ، (٢٨)

المعدلة بالقرار الوزارى رقم (٥٧) لسنة ٢٠١١ الصادر فى ٢٠١١/١/١٣ هى تلك الواردة بقائمة الدخل التفصيلية المعُدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية بعد استبعاد كل مما يلى :

- إهلاكات الأصول الثابتة .
- المخصصات والاحتياطيات.
- خسائر إعادة تقييم العملات الأجنبية .
- خسائر بيع الأوراق المالية .
- خسائر ناتج تقييم الاستثمارات المتداولة .

ويُعد بند الأجور والمرتبات الوارد ضمن المصروفات العمومية والإدارية من البنود المؤيدة بالمستندات .

التكاليف والمصروفات

الواردة بالمادتين (٢٣ ، ٢٤) من قانون الضريبة على الدخل وتعديلاته :

ما يُعد من التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم :

تنص المادة (٢٣) من القانون على ما يلى :

" يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم على الأخص ، ما يأتى :

١) عوائد القروض المستخدمة في النشاط أيا كانت قيمتها ، وذلك بعد خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة ، أو المعفاة منها قانونا .

٢) الإهلاكات لأصول المنشأة ، والمنصوص عليها فى المادة (٢٥) من هذا القانون .

٣) الرسوم والضرائب التى تتحملها المنشأة عدا الضريبة التى يؤديها الممول طبقا لهذا القانون .

٤) أقساط التأمين الاجتماعي المقررة على صاحب المنشأة لصالح العاملين ولصالحه، والتى يتم أداؤها للهيئة القومية للتأمين الاجتماعى .

٥) المبالغ التي تستقطعها المنشآت سنويا من أموالها أو أرباحها لحساب الصناديق الخاصة للتوفير أو الادخار أو المعاش أو غيرها سواء أكانت منشأة طبقا لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ ، أم القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٠ بشأن أنظمة التأمين الاجتماعي الخاص البديلة ، أم كانت منشأة طبقا لنظام له لائحة أو شروط خاصة وذلك بما لا يجاوز (٢٠٪) من مجموع مرتبات وأجور العاملين بها بشرط أن يكون للنظام الذي ترتبط بتنفيذه المنشآت

لائحة أو شروط خاصة منصوصا فيها على أن ما تؤديه المنشآت طبقا لهذا النظام 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 ضد عجزه أو وفاته أو للحصول على مبلغ أو إيراد ، وذلك بحيث لا تجاوز قيمة الأقساط (٣٠٠٠ جنيه) فى السنة .

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

٨) التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة طبقا لأحكام القوانين المنظمة لها ، ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومى ومؤسسات البحث العلمى المصرية ، وذلك بما لا يجاوز (١٠٪) من الربح السنوى الصافي للممول .

٩) الجزاءات المالية والتعويضات التى تستحق على الممول نتيجة مسئوليته العقدية " .

ما لا يعد من التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم :

تنص المادة (٢٤) من القانون على ما يلى :

" لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يأتى :

١) الاحتياطيات والمخصصات على اختلاف أنواعها.

٢) ما يقضى به على الممول من غرامات وعقوبات مالية وتعويضات بسبب ارتكابه أو ارتكاب أحد تابعيه جناية أو جنحة عمدية .

٣) الضريبة على الدخل المستحقة طبقا لهذا القانون.

٤) العائد المسدد على قروض فيما يجاوز مثلى سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزي فى بداية السنة الميلادية التى تنتهى فيها الفترة الضريبية.

٥) عوائد القروض والديون على اختلاف أنواعها المدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها.

٦) تكلفة التمويل والاستثمار المتعلقة بالإيرادات المعفاة من الضريبة قانوناً ، وتحدد اللائحة التنفيذية طريقة احتساب هذه التكلفة [١] .

---

[١] البند / ٦ من المادة (٢٤) مضاف بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣ الصادر فى ٢٠١٣/٥/١٨

وسنتناول ذلك على النحو التالى:

عوائد القروض (المدينة)

يقصد بالعوائد المدينة كل ما يتحمله الممول (الفرد) من مبالغ مقابل ما يحصل عليه من قروض وتعد أو قد لا تعد من التكاليف الواجبة الخصم ، كما يلى :-

أ – عوائد القروض المستخدمة فى النشاط

طبقاً لحكم البند " ١ " من المادة (٢٣) من القانون ، تعد من التكاليف الواجبة الخصم أياً كانت قيمتها بعد خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها قانوناً .

وطبقاً للمادة (٢٩) من اللائحة التنفيذية للقانون ، يقصد بالعوائد الدائنة كل ما يحصل عليه الممول من مبالغ مقابل الاستثمار فى القروض والسلفيات والديون أياً كان نوعها والسندات وأذون الخزانة والودائع والتأمينات النقدية ، وتخصم العوائد الدائنة الغير خاضعة للضريبة أو المعفاة منها من العوائد المدينة للقروض المستخدمة فى النشاط.

ب –العائد المسدد على قروض فيما يجاوز مثلى سعر الائتمان والخصم

طبقاً للبند / ٤ من المادة (٢٤) من القانون ، لا يعد من التكاليف الواجبة الخصم .

وطبقاً للمادة (٣١) من اللائحة التنفيذية للقانون ، يتم احتساب العائد المسدد على القروض على أساس سعر الائتمان والخصم [١] المعلن لدى البنك المركزى فى أول يناير أو أول يوم عمل فى بداية السنة الميلادية .

بفرض إن إحدى المنشآت حصلت على قرض من أحد البنوك بيانه كما يلى :

قيمة الفائدة	قيمة القرض	سعر الفائدة
٥٠٠ ٠٠٠	٢ ٠٠٠ ٠٠٠ جنيه	بفائدة ٢٥ % سنوياً

---

(١) سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى هو :

السعر	السنوات	الكتاب الدورى
١٠ %	٢٠٠٦/٢٠٠٥	٤ لسنة ٢٠٠٦
٩ %	٢٠٠٨/٢٠٠٧	١٣ لسنة ٢٠٠٨

%١١.٥	٢٠٠٩	٢ لسنة ٢٠١١
%٨.٥	٢٠١١/٢٠١٠	٢ لسنة ٢٠١١
%٩.٥	٢٠١٣/٢٠١٢	٢ لسنة ٢٠١٣
%٨.٧٥	٢٠١٤	٢ لسنة ٢٠١٤
%٩.٧٥	٢٠١٦/٢٠١٥	٢لسنة ٢٠١٦

سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى فى الأول من يناير ٢٠١٣ هو ٩.٥%

فيكون العائد المسدد على القرض فيما يجاوز مثلى سعر الائتمان والخصم الذى لا يُعد من التكاليف واجبة الخصم = ٢ ٠٠٠ ٠٠٠ × (٢٥ % – ١٩ %) = ١٢٠ ٠٠٠جنيه

ج – عوائد القروض والديون على اختلاف أنواعها المدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها

طبقاً لحكم البند "٥" من المادة (٢٤) من القانون ، لا تعد من التكاليف الواجبة الخصم.

وطبقاً للمادة (٣٢) من اللائحة التنفيذية للقانون ، لا تشمل العوائد المنصوص عليها فى البند السابق عوائد السندات التى تطرح فى اكتتاب عام .

مثـال (١) :

بلغت المصروفات التمويلية لإحدى منشآت الأشخاص الطبيعيين مبلغ ١.٣٦٠.٠٠٠ جنيه خلال عام ٢٠١٣ وتتمثل فى العوائد المدنية عن قروض بيانها كما يلى :

قيمة الفائدة	بيـان الجهة	قيمة القرض بالجنيه	سعر الفائدة سنوياً
١٥٠.٠٠٠	قرض من شقيق الممول	١.٠٠٠.٠٠٠	بفائدة ١٥ %
٤٦٠.٠٠٠	قرض بنك مصر فرع طنطا	٢.٠٠٠.٠٠٠	بفائدة ٢٣ %
٧٥٠.٠٠٠	قرض بنك الإسكندرية فرع الزيتون	٣.٠٠٠.٠٠٠	بفائدة ٢٥ %
١.٣٦٠.٠٠٠	الإجمالى		

–وسعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى فى الأول من يناير ٢٠١٣ هو (٩.٥%) .

–وجد ضمن الإيرادات عام ٢٠١٣ مبلغ ٢٠٠.٠٠٠ جنيه عائد سندات من إحدى شركات الأموال المقيدة فى البورصة المصرية (الاستثمار قبل الحصول على القروض المذكورة) .

المطلـــوب :

تحديد العوائد المدينة التى تُعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم وفقاً لقانو ن الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ولائحته التنفيذية وتعديلاتها .

الحـــل

العوائد المدينة التى لا تُعد من التكاليف واجبة الخصم

١) العوائد الدائنة المعفاة من الضريبة قانوناً .

(م ٢٣ بند ١ ق) ، (م ٢٩ لائحة)

٢٠٠.٠٠٠ (م ٣١ بند ٤ فقرة أولى قانون) :

عوائد السندات وصكوك التمويل على اختلاف أنواعها المقيدة فى سوق الأوراق المالية المصرية التى تصدرها الدولة أو شركات الأموال.

١٥٠.٠٠٠ ٢) عائد القرض المدفوع لشخص طبيعى غير خاضع للضريبة

(م ٢٤ بند ٥ ق) ، (م ٣٢ ل)

٢٦٠.٠٠٠ ٣) العائد المسدد على القروض فيما يجاوز مثلى سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك فى الأول من يناير ٢٠١٣

(م ٢٤ بند ٤ ق) ، (م ٣١ ل)

- قرض بنك مصر فرع طنطا

= ٢.٠٠٠.٠٠٠ × (٢٣ % – ١٩ %) = ٨٠.٠٠٠ جنيه

- قرض بنك الإسكندرية فرع الزيتون

= ٣.٠٠٠.٠٠٠ × (٢٥ % – ١٩ %) = ١٨٠.٠٠٠ جنيه

٦١٠.٠٠٠ العوائد المدينة التى لا تُعد من التكاليف واجبة الخصم ضريبياً

فتكون العوائد المدينة التى تُعد من التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم المعتمدة ضريبياً

= ١.٣٦٠.٠٠٠ – ٦١٠.٠٠٠ = ٧٥٠.٠٠٠ جنيه

الرسوم والضرائب

طبقاً لحكم البند " ٣ " من المادة (٢٣) من القانون ، تعد من التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم ، الرسوم والضرائب التى تتحملها المنشأة نتيجة مزاولة نشاطها وذلك مثل رسوم الشهر والتوثيق ، والضرائب الجمركية ، والضرائب العقارية المسددة عن الأطيان الزراعية أو العقارات المبنية المملوكة للمنشأة والمدرجة ضمن أصولها ومستغلة فى مزاولة نشاطها ، ورسوم تجديد رخصة المنشأة ورخص تسيير سيارات المنشأة ، وغيرها من الضرائب سواء كانت ضرائب مباشرة أو غير مباشرة ، ويشترط لاعتمادها ضمن التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم أن تكون مسددة وليست مستحقة .

وطبقاً لحكم البند " ٣ " من المادة (٢٤) من القانون ، لا تعد من التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم الضرائب التى يسددها الممول طبقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته .

أقساط التأمين الإجتماعى

طبقاً لحكم البند " ٤ " من المادة (٢٣) من القانون ، تعد أقساط التأمين الإجتماعى من التكاليف الواجبة الخصم المقررة على صاحب المنشأة لصالح العاملين ولصالحه ، والتى يتم أداؤها للهيئة القومية للتأمين الاجتماعى ، ويشترط لخصمها أن تكون مسددة بغض النظر عن المدة التى تخصها .

المبالغ التى تستقطعها المنشآت سنوياً من أموالها أو أرباحها لحساب الصناديق الخاصة للتوفير أو الادخار أو المعاش أو غيرها

طبقاً لحكم البند " ٥ " من المادة (٢٣) من القانون ، تعد من التكاليف الواجبة الخصم سواء أكانت منشأة طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ ، أم القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٠ بشأن أنظمة التأمين الاجتماعى الخاص البديلة ، أم كانت منشأة طبقاً لنظام له لائحة أو شروط خاصة وذلك بما لا يجاوز (٢٠%) من مجموع مرتبات وأجور العاملين بها بشرط أن يكون للنظام الذى ترتبط بتنفيذه المنشآت لائحة أو شروط خاصة منصوصاً فيها على أن ما تؤديه المنشآت طبقاً لهذا النظام يقابل مكافأة نهاية الخدمة أو المعاش ، وأن تكون أموال هذا النظام منفصلة أو مستقلة عن أموال المنشأة ومستثمرة لحسابه الخاص .

وقد بينت المادة (٣٠) من اللائحة التنفيذية شروط اعتبار أموال النظام أو الصندوق منفصلة عن أموال المنشأة حيث تنص على ما يلي :

"يشترط لاعتبار أموال النظام منفصلة أو مستقلة عن أموال المنشأة ، فى تطبيق حكم البند/٥ من المادة (٢٣) من القانون ، ما يأتى :

١) أن يكون لدى النظام أو الصندوق حساب خاص بالبنوك مستقلاً عن حسابات المنشأة .

٢) أن يتم استثمار أمواله لحسابه الخاص .

٣) أن تكون له دفاتر وحسابات مستقلة عن حسابات المنشأة " .

وهنا يجب توافر الشروط التالية :

١) أن يكون للنظام الذى ترتبط بتنفيذه المنشآت لائحة أو شروط خاصة منصوص فيها على أن ما تؤديه المنشآت طبقاً لهذا النظام يقابل التزاماتها لمكافأة نهاية الخدمة أو المعاش

٢) أن تدفع المبالغ إلى صندوق جماعى خاص بجميع العاملين بالمنشأة بدون استثناء – بمعنى أنه يشترط أن يكون صرف المبالغ المخصصة إلى الموظفين مباشرة ، ولا تملك المنشأة الحق فى حرمان أحدهم ،وأن يكون الصرف طبقاً للائحة الصندوق أو قانون العمل .

٣) أن يكون للصندوق شخصية معنوية مستقلة عن شخصية المنشأة – وفى هذه الحالة لا يصح للمنشأة التصرف فى المبالغ المودعة لهذه الصناديق أو إعادتها إلى ملكيتها الخاصة .

٤) أن يكون للنظام أو الصندوق حساب خاص بالبنوك مستقل عن حسابات المنشأة .

٥) أن تكون أموال هذه الصناديق مستثمرة لحسابه الخاص خارج أموال المنشأة – بعيداً عن أعمال المضاربة واحتمالات الخسارة لضمان سداد التزامات هذا النظام .

٦) أن يكون للصندوق أو النظام دفاتر وحسابات مستقلة عن حسابات المنشأة .

٧) ألا تجاوز المبالغ التى تستقطعها المنشآت سنوياً من أرباحها لحساب هذه الصناديق الخاصة (٢٠%) من مجموع مرتبات وأجور العاملين بها .

ومما هو جدير بالذكر أن المادة الأولى من القانون ٥٤ لسنة ١٩٧٥ الخاص بصناديق التأمين الخاصة تقضى بأنه :

" يقصد بصندوق التأمين الخاص كل نظام بأى جمعية أو نقابة أو هيئة أو من أفراد تربطهم مهنة ، أو عمل واحد ، أو أى صلة اجتماعية تتألف بغير رأس المال ، ويكون الغرض منه وفقاً لنظامه الأساسى أن يؤدى إلى أعضائه أو المستفيدين منه تعويضات أو مزايا مالية ، أو مرتبات دورية ، أو معاشات محددة ، وذلك فى الحالات الآتية :

أ – زواج العضو وذريته أو بلوغه سناً معينة أو وفاة العضو أو من يعوله .

ب –التقاعد عن العمل أو ضياع مورد الرزق .

ج –عدم القدرة على العمل بسبب المرض أو الحوادث .

د – أية أغراض توافق عليها المؤسسة المصرية العامة للتأمين .

وتقضى المادة (١١) من نفس القانون بأن يكون من بين موارده اشتراكات الأعضاء وما تساهم به الدولة أو الجهة التى يتبعها الصندوق .

أقساط التأمين التى يعقدها الممول ضد عجزه أو وفاته أو للحصول على مبلغ أو إيراد

طبقاً لحكم البند " ٦ " من المادة (٢٣) من القانون ، تعد هذه الأقساط من التكاليف الواجبة الخصم بشرط أن تكون وثيقة التأمين ضد عجز الممول أو وفاته أو لتأمين حصوله على مبلغ معين فى نهاية فترة التأمين وبحيث لا يجاوز قيمة الأقساط مبلغ ٣٠٠٠ جنيه سنوياً ، مع مراعاة عدم خصم هذه الأقساط من أى إيراد أخر .

التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة أياً كان مقدارها

طبقاً لحكم البند " ٧ " من المادة (٢٣) من القانون ، تعد هذه التبرعات من التكاليف الواجبة الخصم أياً كان مقدارها بشرط تكون نقدية وليست عينية .

التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية

طبقاً لحكم البند " ٨ " من المادة (٢٣) من القانون ، يشترط لاعتبارها من التكاليف واجبة الخصم أن تكون مدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها ، ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومى ومؤسسات البحث العلمى المصرية ، وذلك بما لا يجاوز (١٠%) من الربح السنوى الصافى للممول .

ويراعى أنه بالنسبة لهذه التبرعات والإعانات ما يلى :

إذا كانت محملة على قائمة الدخل يتم إضافتها مؤقتاً لصافى الربح المحاسبى للوصول لصافى الربح الضريبى المعدل ، فى هذه الحالة يتم حساب الـ ١٠ % من الربح السنوى الصافى للممول للتبرعات المعتمدة ضريبياً كما يلى :

= صافى الربح الضريبى المعدل × (١٠ ÷ ١١٠) مقارنة بالمدفوع أيهما أقل

وفيما يلى مثال لتوضيح ذلك :

بلغ صافى ربح أحد الممولين عن نشاطه التجارى عام ٢٠١٥ مبلغ ١٠٠.٠٠٠ جنيه وتضمنت قائمة الدخل التبرعات الآتية بالجنيه :

١) تبرع نقدى لوزارة الأوقاف ٧.٠٠٠

٢) تبرع نقدى لأحد الفقراء ٢.٠٠٠

٣) تبرع نقدى لإحدى مؤسسات البحث العلمى الكندية ٢٠٠٠ دولار ١٤.٠٠٠

(سعر صرف الدولار فى تاريخ التبرع ٧ جنيه)

٤) تبرع نقدى لإحدى مؤسسات البحث العلمى المصرية ١٠.٠٠٠

٥) تبرع نقدى لإحدى المستشفيات الحكومية ١٥.٠٠٠

المطـلوب :

تحديد صافى الوعاء الخاضع للضريبة لعام ٢٠١٥ .

الحـل

	جنيه	جنيه
-صافى الربح المحاسبى		**١٠٠.٠٠٠**
يضاف إليه :		
-تبرع نقدى لأحد الفقراء	**٢.٠٠٠**	
-تبرع نقدى لإحدى مؤسسات البحث العلمى الكندية	**١٤.٠٠٠**	
-تبرع نقدى لإحدى مؤسسات البحث العلمى المصرية (مؤقتاً)	**١٠.٠٠٠**	
		٢٦.٠٠٠

- صافى الربح الضريبى المعدل	١٢٦.٠٠٠
يخصم منه :	
–تبرع نقدى لإحدى مؤسسات البحث العلمى المصرية = ١٢٦.٠٠٠ × (١٠ / ١١٠) = ١١.٤٥٥ جنيه	١٠.٠٠٠
–صافى الوعاء الخاضع للضريبة عام ٢٠١٥	١١٦.٠٠٠

إيضاحات الحل :

١) تعتمد التبرعات النقدية المدفوعة لوزارة الأوقاف ، وإحدى المستشفيات الحكومية بالكامل ، حيث تُعد من التكاليف الواجبة الخصم التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة أيا كان مقدارها وفقاً للبند / ٧ من المادة (٢٣) من القانون .

٢) تم إضافة التبرعات النقدية لأحد الفقراء وكذلك التبرعات المدفوعة لإحدى مؤسسات البحث العلمى الكندية لصافى الربح المحاسبى ، حيث لا تُعد من التكاليف الواجبة الخصم .

٣) تم إضافة التبرعات المدفوعة لإحدى مؤسسات البحث العلمى المصرية مؤقتاً لصافى الربح المحاسبى لحين تحديد صافى الربح الضريبى المعدل ، حيث تُعد من التكاليف الواجبة الخصم فيما لا يجاوز (١٠ / ١١٠) من صافى الربح السنوى للممول مقارنة بالمدفوع أيهما أقل ، وتم خصمها بالكامل من صافى الربح الضريبى المعدل حيث أنها أقل من النسبة المحددة قانوناً وفقاً للبند / ٨ من المادة (٢٣) من القانون .

الجزاءات المالية والتعويضات والغرامات والعقوبات

طبقاً لحكم البند " ٩ " من المادة (٢٣) من القانون ، تعد الجزاءات المالية والتعويضات التى تستحق على الممول نتيجة مسئوليته العقدية من التكاليف الواجبة الخصم .

وطبقاً لحكم البند " ٢ " من المادة (٢٤) من القانون ، لا تعد من التكاليف الواجبة الخصم الغرامات والعقوبات المالية والتعويضات التى يُقضى بها على الممول نتيجة

ارتكابه أو أحد تابعيه جناية أو جنحة عمديه ، مثل غرامات مخالفة قوانين الضرائب وقانون المرور وقوانين الغش التجارى والتسعيرة الجبرية وإشغال الطريق وغيرها .

الاحتياطيات والمخصصات على اختلاف أنواعها

طبقاً لحكم البند " ١ " من المادة (٢٤) من القانون ، لا تُعد الاحتياطيات والمخصصات على اختلاف أنواعها من التكاليف واجبة الخصم أياً كان الغرض منها .

وفيما يلى تعريف كل من المخصص والاحتياطى :-

- **المخصص** :

هو التزام غير محدد التوقيت ولا المقدار وفقاً للمعيار المحاسبى المصرى رقم (٢٨) الخاص بالمخصصات والأصول والالتزامات المحتملة ، والالتزام هو التزام حال على المنشأة ناتج من أحداث حدثت فى الماضى والذى يتطلب تسويته حدوث تدفقات خارجة لموارد متضمنة منافع اقتصادية .

ويتم قياس المخصص بأفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام الحالى فى تاريخ الميزانية ويتم الاعتراف به محاسبياً فى ذات التاريخ حيث يُعد من الأعباء التى يجب تحميلها للإيراد قبل الوصول لصافى أرباح أو خسائر المنشأة ، أى أنه يتم تكوينه بغض النظر عن نتيجة النشاط من صافى ربح أو صافى خسارة ، والمخصص مصدرة إيرادات المشروع ويكون لمواجهة التزام حال (قانونى أو حكمى) ، والمخصصات هى أحد بنود قائمة الدخل ، ويظهر فى قائمة المركز المالى ضمن الالتزامات المتداولة .

- **الاحتياطى** :

هو كل مبلغ يحتجز من الأرباح الصافية القابلة للتوزيع ، و يتم تكوينه وفقاً لحكم المادة رقم (٤٠) من قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة الصادر بالقانون رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١ وتعديلاته ، حيث يتم تكوينه لتغطية خسائر الشركة أو زيادة رأس المال (مثل الاحتياطى القانونى) ، أو للتجديدات والتوسعات (مثل الاحتياطى النظامى) ، أو احتياطيات تهدف إلى مساعدة الدولة فى تنفيذ خطة التنمية الاقتصادية (مثل احتياطى شراء السندات الحكومية) أو (أى احتياطيات أخرى) ، وبالتالى يلزم تحقيق المنشأة صافى ربح حتى يتم تكوين

الاحتياطى ، والاحتياطيات هى أحد بنود حقوق الملكية بقائمة المركز المالى وتظهر فى حساب توزيع الأرباح باعتباره استعمالاً للربح .

تكلفة التمويل والاستثمار المتعلقة بالإيرادات المعفاة من الضريبة قانوناً

طبقاً لحكم البند " ٦ "[١] من المادة (٢٤) من القانون ، لا تعد من التكاليف واجبة الخصم تكلفة التمويل والاستثمار المتعلقة بالإيرادات المعفاة من الضريبة قانوناً .

وطبقاً لحكم المادة رقم (٣٢ مكرراً)[٢] من اللائحة التنفيذية للقانون يُقصد بتكلفة التمويل والاستثمار المبالغ المستحقة أو المدفوعة والمحملة على (قائمة الدخل أو قائمة المركز المالى) ومنها العوائد المدينة المدفوعة أ و المستحقة على الودائع والقروض والسلفيات والديون وأية صورة من صور التمويل بالدين بالإضافة إلى المصاريف العمومية والإدارية التى يتحملها الممول بسبب مزاولة النشاط ، ولا تدخل الإهلاكات والمخصصات ضمن المصاريف العمومية والإدارية .

ويتم تحديدها وفقاً لإحدى الطريقتين الآتيتين :-

١) طريقة التخصيص :

وتطبق هذه الطريقة فى الحالة التى يكون الغرض من الحصول على هذه الأموال الاستثمار فى تحقيق إيرادات معفاة من الضريبة قانوناً ، فى هذه الحالة تكون تكلفة التمويل والاستثمار التى لا تُعد من التكاليف واجبة الخصم هى العوائد المدفوعة مقابل الحصول على هذه الأموال .

٢) طريق التقسيم النسبى :

وتطبق هذه الطريقة إذا لم يكن الغرض الوحيد من الحصول على هذه الأموال الاستثمار فى تحقيق إيرادات معفاة من الضريبة قانوناً ، فى هذه الحالة يتم تحديد تكلفة التمويل والاستثمار المتعلقة بالإيرادات المعفاة من الضريبة قانوناً التى لا تُعد من التكاليف واجبة الخصم وفقاً لما يأتى :

---

[١] البند / ٦ للمادة (٢٤) من القانون مضاف بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ الصادر فى ٢٠١٣/٥/١٨.

[٢] المادة رقم (٣٢ مكرراً) من اللائحة التنفيذية مضافة بالقرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ الصادر فى ٢٠١٥/٤/٦ .

$$\frac{\text{إجمالى الإيرادات المعفاة قانوناً}}{\text{إجمالى الإيرادات الكلية التى حققتها الشركة خلال العام}} \times \text{تكلفة التمويل والاستثمار}$$

الإهـــلاكات

تعريفات وفقاً للمعيار المحاسبى المصرى رقم (١٠) الخاص بالأصول الثابتة وإهلاكاتها

- **الإهـــلاك :**

هو التحميل المنتظم للقيمة القابلة للإهلاك من الأصل الثابت على العمر الإنتاجى المقدر له .

- **القيمة القابلة للإهـــلاك :**

هى تكلفة الأصل الثابت أو أى قيمة أخرى بديلة للتكلفة فى القوائم المالية ناقصاً القيمة التخريدية له أو القيمة المتبقية له في نهاية عمره الإنتاجى المقدر.

- **العمر الإنتاجى المقدر للأصـل : هو إما أن يكون :**

أ) الفترة التى تتوقع المنشأة أن تنتفع خلالها بالأصل الثابت .

أو ب) عدد وحدات الإنتاج التى تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل الثابت .

- **القيمة الدفتريـة هى :**

القيمة التى يظهر بها الأصل الثابت فى الميزانية بعد خصم مجمع الإهلاك الخاص به ومجمع خسائر الاضمحلال فى قيمته .

- **طرق الإهـــلاك :**

هناك طرق متعددة للإهلاك يمكن استخدامها لتحميل قيمة الإهلاك بطرق منتظمة على مدار العمر الإنتاجى المقدر للأصل ، وتشمل هذه الطرق طريقة القسط الثابت ، طريقة القسط المتناقص ، وطريقة مجموع الوحدات .

- **تاريخ بدأ إهـــلاك الأصل الثابت :**

عندما يكون متاحاً للاستخدام أى عندما يكون فى مكانه وفى حالته التى يصبح عليها قادراً على التشغيل بالطريقة التى حددتها الإدارة .

ويُعد الإهلاك من التكاليف الواجبة الخصم طبقاً لنص المادة (٢٥ ، ٢٦) من القانون حيث :-

تنص المادة (٢٥) من القانون على ما يلى :

" يكون حساب الإهلاكات لأصول المنشأة على النحو الآتى :

١) (٥%) من تكلفة شراء أو إنشاء أو تطوير أو تجديد أو إعادة بناء أى من المبانى والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات وذلك عن كل فترة ضريبية .

٢) (١٠%) من تكلفة شراء أو تطوير أو تحسين أو تجديد أى من الأصول المعنوية التى يتم شراؤها ، بما فى ذلك شهرة النشاط وذلك عن كل فترة ضريبية .

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

أ – الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات نسبة ٥٠% من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية .

ب –جميع أصول النشاط الأخرى نسبة ٢٥% من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية .

٤) لا يحسب إهلاك للأرض والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات والأصول الأخرى للمنشأة غير القابلة بطبيعتها للاستهلاك " .

وتنص المادة (٢٦) من القانون على ما يلى :

" يقصد بأساس الإهلاك فى تطبيق أحكام المادة (٢٥) من هذا القانون القيمة الدفترية للأصول كما هى مدرجة فى الميزانية الافتتاحية للفترة الضريبية ، ويزيد هذا الأساس بما يوازى تكلفة الأصول المستخدمة وتكلفة التطوير أو التحسين أو التجديد أو إعادة البناء وذلك خلال الفترة الضريبية ، ويقل الأساس بما يوازى قيمة الإهلاك السنوى وقيمة بيع الأصول التى تم التصرف فيها وبقيمة التعويض الذى تم الحصول عليه نتيجة فقدها أو هلاكها خلال الفترة الضريبية .

فإذا كان أساس الإهلاك بالسالب ، تضاف قيمة التصرف فى الأصل أو التعويض عنه إلى الأرباح التجارية والصناعية للممول ، أما إذا لم يجاوز أساس الإهلاك عشرة آلاف جنيه ، يعد أساس الإهلاك بالكامل من التكاليف واجبة الخصم " .

يتضح من نص المادة (٢٥ ، ٢٦) من القانون ما يلى :

تم تقسيم الأصول الثابتة إلى أربعة مجموعات ، وحدد لكل مجموعة طريقة حساب الإهلاك على الوجه الآتى :

المجموعة الأولى

المبانى والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات :-

يحسب الإهلاك لهذه المجموعة بنسبة (٥ %) من تكلفة شراء أو إنشاء أو تطوير أو تجديد أو إعادة البناء ، عن كل فترة ضريبية .

المجموعة الثانية

~ الأصول المعنوية المشتراة بما فى ذلك شهرة النشاط :-

يحسب الإهلاك بنسبة (١٠ %) من تكلفة شراء أو تطوير أو تحسين أو تجديد اى من هذه الأصول ، عن كل فترة ضريبية .

وقد بينت المادة (٣٣) من اللائحة التنفيذية للقانون المقصود بالأصول المعنوية التى يتم شراؤها تطبيقاً لحكم البند "٢ " من المادة (٢٥) من القانون ، حيث تنص على ما يلى :

" يقصد بالأصول المعنوية التى يتم شراؤها فى تطبيق حكم البند " ٢ " من المادة (٢٥) من القانون ، الأصول التى ليس لها وجود مادى ويحتفظ بها للاستخدام فى الإنتاج أو لتوريد السلع أو الخدمات أو للتأجير للغير كالتراخيص وحقوق الملكية الفكرية والاسم التجارى وحقوق النشر وبراءات الاختراع وحقوق الطبع وأفلام الصور المتحركة التى تحصل عليها المنشأة نظير دفع مبلغ من المال ، أما بالنسبة للأصول المعنوية التى يتم إنشاؤها بمعرفة المنشأة فيتم إهلاكها طبقا للبند " ٢ " من المادة (٢٥) من القانون مع مراعاة استبعاد تكاليف إنشاء الأصل المعنوى التى تم تحميلها ضمن التكاليف فى السنوات السابقة وذلك طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية " .

المجموعة الثالثة

أ) الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات :-

يحسب لها الإهلاك بنسبة (٥٠ %) من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية .

ب) أصول النشاط الأخرى :-

الغير منصوص عليها بالبند (١ ، ٢ ، ٣ / أ ، ٤) من هذه المادة مثل الآلات والمعدات والسيارات والأثاث وخلافه ويحسب لها الإهلاك بنسبة (٢٥ %) من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية .

المجموعة الرابعة

الأراضى والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات والأصول الأخرى غير القابلة للاستهلاك بطبيعتها لايحسب لها إهلاك.

أســاس الإهــلاك

تنص المادة (٣٤) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" يراعى بالنسبة لنظام أساس الإه .لاك المنصوص عليه فى المادتين (٢٥) و (٢٦) من القانون ، ما يأتى :

١) تحدد القيمة القابلة للإهلاك ، على أساس رصيد كل مجموعة أصول فى أول الفترة مضافاً إليه مشتريات الأصول وكافة الإضافات خلال العام كتكلفة نقل الأصل وتركيبه والعمرات التى تؤدى إلى إطالة العمر الإنتاجى للأصل مخصوماً منه قيمة التصرفات فى الأصول أو التعويضات .

ويعامل هذا الرصيد على النحو الآتى :

أ – إذا كان الرصيد الناتج وفقاً للفقرة السابقة سالباً يتم إضافة هذا الرصيد إلى أرباح النشاط .

ب –إذا كان الرصيد عشرة آلاف جنيه فأقل يحمل بالكامل على قائمة الدخل ويعد من التكاليف واجبة الخصم فى ذات السنة .

ج –إذا كان الرصيد يزيد على عشرة آلاف جنيه يحسب الإهلاك لكل مجموعة وفقاً للنسب الواردة بالبند " ٣ " من المادة (٢٥) من القانون دون النظر إلى مدة استخدام أصول المجموعة ، ويرحل الرصيد المتبقى أياً كانت قيمته إلى الفترة الضريبية التالية كأساس للإهلاك .

٢) لا يجوز مخالفة نسب الإهلاك المنصوص عليها فى المادة (٢٥) من القانون وذلك لأغراض حساب الضريبة .

٣) لا تخضع الأصول المهداة التى تدرج قيمتها ضمن الاحتياطيات للضريبة ، ولا يسرى بشأنها الإهلاك المقرر بالمواد (٢٥) و (٢٦) و (٢٧) من القانون ، بحسب الأحوال " .

فى ضوء ما سبق يمكن تحديد القيمة القابلة للإهلاك ، طبقاً لنظام أساس الإه .لاك بالمعادلة التالية :

×××	رصيد أول الفترة (لكل مجموعة أصول) التى تمثل : (تكلفة مجموعة الأصول – مجمع الإهلاك الضريبى أول المدة)
	➥ يضاف إليه :
××	تكلفة المشتريات لمجموعة الأصول خلال الفترة الضريبية .
××	تكاليف التطوير أو التحسين أو التجديد أو العمرات التى تؤدى إلى إطالة العمر الإنتاجى للأصل .
	➥ يخصم منه :
××	قيمة التصرفات فى الأصول(ثمن البيع) خلال الفترة الضريبية .
××	التعويضات الناتجة عن فقد أو هلاك أو الاستيلاء على أصول المجموعة .
×××	■ رصيد أخر الفترة

١) فإذا كان رصيد آخر الفترة سالباً ، يتم إضافته إلى أرباح النشاط حيث ، يُعد من الإيرادات الخاضعة للضريبة .

٢) وإذا كان رصيد آخر الفترة عشرة ألاف جنيه فأقل يُعد من التكاليف واجبة الخصم فى ذات السنة .

٣) أما إذا كان رصيد آخر الفترة يزيد على عشرة ألاف جنيه ، فيحسب الإهلاك من هذا الرصيد طبقاً للنسب الواردة بالبند / ٣ من المادة (٢٥) من القانون ، ويرحل الباقى أياً كانت قيمته إلى الفترة الضريبية التالية ، كأساس للإهلاك .

ملحوظة

لا يترتب على التصرفات فى هذه الأصول أو التعويضات أية أرباح أو خسائر رأسمالية لأغراض حساب الضريبة .

بالنسبة للأصول المهداة للمنشأة أو التى تحصل عليها فى صورة منح حكومية من الدولة فى مقابل التزام والتى تضاف قيمتها مباشرة إلى حقوق المساهمين وفقاً للمعالجة المحاسبية باستخدام طريقة مدخل رأس المال الواردة بالمعيار المحاسبى المصرى رقم (١٢) الخاص بالمحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية ، لا يحسب لها إهلاك عادى أو إهلاك معجل .

مثـال (١) :

بلغ قيمة الإهلاك المحاسبى لأصول إحدى المنشآت عن السنة المالية المنتهية فى ٢٠١٣/١٢/٣١ مبلغ (١٣٠ ٠٠٠ جنيه) بطريقة القسط الثابت وبيانها كالتالى :

الأصـل	التكلفة	نسبة الإهلاك	قيمة الإهلاك المحاسبى	مجمع الإهلاك المحاسبى أول المدة	مجمع الإهلاك الضريبى المعتمد أول المدة
١) سيارات	٥٠٠٠٠٠	٢٠ %	١٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	١٧٥٠٠٠
إضافات ٢٠١٣/٧/١	١٠٠٠٠٠	٢٠%	٢٠٠٠٠	--	--
٢) أثاث	١٠٠٠٠٠	١٠ %	١٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٤٣٧٥٠
الإجمالى			١٣٠٠٠٠	٢٤٠٠٠٠	٢١٨٧٥٠

المطلـوب :

حساب قيمة الإهلاك الضريبى عن عام ٢٠١٣ فى الحالات التالية :

بيان	الحالة (١)	الحالة (٢)	الحالة (٣)
ثمن بيع الأصول من هذه المجموعة خلال عام ٢٠١٣	٤٩٠٠٠٠	٤٧٥٠٠٠	٣٧٥٢٥٠

الحـــــل

-هذه الأصول تندرج ضمن مجموعة الأصول الواردة بالبند / ٣ فقرة / ب من المادة رقم (٢٥) من القانون ، لذا يتم إهلاكها ضريبياً طبقاً لنظام أساس الإهلاك وفقاً للمادة رقم (٢٦) من القانون والمادة رقم (٣٤) من اللائحة التنفيذية للقانون .

-رصيد أول الفترة = تكلفة مجموعة الأصول – مجمع الإهلاك الضريبى أول المدة = ٦٠٠ ٠٠٠ – ٢١٨ ٧٥٠ = ٣٨١ ٢٥٠ جنيه

الحالة رقم (١) :

جنيه	بيـان
٣٨١ ٢٥٠	-رصيد أول الفترة فى ٢٠١٣/١/١
١٠٠ ٠٠٠	(يضاف إليه) الإضافات التى تمت خلال السنة
٤٨١ ٢٥٠	-الرصيد بعد الإضافات
(٤٩٠ ٠٠٠)	(يخصم منه) ثمن بيع الأصول خلال العام
(٨ ٧٥٠)	-الرصيد فى ٢٠١٣/١٢/٣١

-يتضح أن الرصيد فى ٢٠١٣/١٢/٣١ سالب بمبلغ ٨ ٧٥٠ جنيه ، يتم إضافته إلى صافى الربح المحاسبى حيث يُعد من الإيرادات الخاضعة للضريبة .

الحالة رقم (٢) :

جنيه	بيـان
٣٨١ ٢٥٠	-رصيد أول الفترة فى ٢٠١٣/١/١
١٠٠ ٠٠٠	(يضاف إليه) الإضافات التى تمت خلال السنة
٤٨١ ٢٥٠	-الرصيد بعد الإضافات
(٤٧٥ ٠٠٠)	(يخصم منه) ثمن بيع الأصول خلال العام
٦ ٧٥٠	-الرصيد فى ٢٠١٣/١٢/٣١

-يتضح أن الرصيد مبلغ ٦٧٥٠ جنيه وهو أقل من عشرة آلاف جنيه ، لذلك تخصم بالكامل من صافى الربح المحاسبى حيث يُعد من التكاليف الواجبة الخصم فى عام ٢٠١٣ .

الحالة رقم (٣) :

جنيه	بيان
٣٨١ ٢٥٠	-رصيد أول الفترة فى ٢٠١٣/١/١
١٠٠ ٠٠٠	(يضاف إليه) الإضافات التى تمت خلال السنة
٤٨١ ٢٥٠	-الرصيد بعد الإضافات
(٣٧٥ ٢٥٠)	(يخصم منه) ثمن بيع الأصول خلال العام
١٠٦ ٠٠٠	-الرصيد فى ٢٠١٣/١٢/٣١
(٢٦ ٥٠٠)	(يخصم منه) قسط الإهلاك (٢٥ %) م٢٥ بند / ٣ فقرة / ب
٧٩ ٥٠٠	الرصيد المتبقى (رصيد أساس الإهلاك فى بداية الفترة ٢٠١٤)

إيضاحات للحل :

-الرصيد فى ٢٠١٣/١٢/٣١ مبلغ ١٠٦ ٠٠٠ جنيه وهو يزيد على عشرة ألاف جنيه ، فيحسب الإهلاك بنسبة (٢٥ %) طبقاً للبند / ٣ فقرة / ب من المادة (٢٥) من القانون من هذا الرصيد لمجموعة تلك الأصول .

-وبالتالى يكون الإهلاك الضريبى عام ٢٠١٣

= ١٠٦ ٠٠٠ × ٢٥% = ٢٦ ٥٠٠ جنيه

-يرحل الرصيد المتبقى وقيمته ٧٩ ٥٠٠ جنيه إلى الفترة الضريبية ٢٠١٤ كرصيد لأساس الإهلاك فى ٢٠١٤/١/١ .

الإهـــلاك المعجل :

طبقاً للمادة (٢٧) من القانون يُعد الإهلاك المعجل من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ، حيث تنص على ما يلى :

" تخصم نسبة (٣٠ %) من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة فى الاستثمار فى مجال الإنتاج سواء كانت جديدة أو مستعملة ، وذلك فى أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول .

ويتم حساب أساس الإهلاك المنصوص عليه فى المادة (٢٥) من هذا القانون عن تلك الفترة الزمنية بعد خصم نسبة الـ (٣٠ %) المذكورة .

ويشترط لتطبيق أحكام الفقرتين السابقتين أن يكون لدى الممول دفاتر وحسابات منتظمة " .

هذا وقد تم استبدال المادة (٢٧) من القانون بالقرار بقانون رقم ١٧ لسنة ٢٠١٥ الصادر فى ٢٠١٥/٣/١٢ ، والذى يُعمل بها اعتباراً من ٢٠١٥/٣/١٣ ، بالنص الآتى:

يجوز بناءً على طلب الممول أن تخصم نسبة (٣٠ %) من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة فى الاستثمار فى مجال الإنتاج ، سواء كانت جديدة أو مستعملة ، وذلك فى أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول ، ويتم حساب أساس الإهلاك المنصوص عليه فى المادة (٢٥) من هذا القانون عن تلك الفترة الزمنية بعد خصم نسبة الـ (٣٠ %) المذكورة .

وفى حالة عدم تقديم الطلب المشار إليه تطبق نسب الإهلاك الواردة بالمادتين (٢٥ ، ٢٦) من هذا القانون .

ويشترط لتطبيق أحكام الفقرتين السابقتين أن يكون لدى الممول دفاتر وحسابات منتظمة .

كما تنص المادة (٣٥) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" لأغراض حساب الضريبة ، فى تطبيق حكم المادة (٢٧) من القانون ، يجب استبعاد نسبة (٣٠ %) من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة فى مجال الإنتاج الصناعى سواء كانت جديدة أو مستعملة ، وذلك فى أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول ، ويتم إدراج القيمة الباقية إلى أساس الإهلاك المنصوص عليه فى المادة (٢٦) من القانون " .

ويتضح من ذلك ما يلى :

أن المشرع قد راعى إضافة إلى الإهلاكات العادية منح المنشآت ميزة إضافية فيما يتعلق بخصم الإهلاك المعجل للآلات والمعدات المستخدمة فى الاستثمار فى مجال الإنتاج الصناعى وذلك فى أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام هذه الآلات والمعدات وذلك بخصم نسبة (٣٠ %) من تكلفة هذه الأصول ، وذلك بالشروط الآتية :

١) أن تكون هذه الآلات والمعدات مستخدمة فى الاستثمار فى مجال الإنتاج الصناعى سواء كانت جديدة أو مستعملة .

٢) يتم حساب الإهلاك العادى بعد خصم الإهلاك المعجل .

٣) يحسب الإهلاك المعجل فى أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام هذه الآلات والمعدات وبنسبة (٣٠ %) كاملة أياً كان تاريخ استخدام الأصل .

٤) أن يكون لدى الممول دفاتر وحسابات منتظمة .

٥) بعد حساب الإهلاك المعجل بنسبة (٣٠ %) من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة فى الاستثمار فى مجال الإنتاج لدى المنشآت الصناعية ، يندرج المتبقى من تكلفة تلك الآلات والمعدات ضمن معادلة أساس الإهلاك وذلك لأغراض حساب الإهلاكات الضريبية .

٦) اعتباراً من ٢٠١٥/٣/١٣ إذا لم يتقدم الممول بطلب للمأمورية المختصة برغبته بخصم الإهلاك المعجل للآلات والمعدات المستخدمة فى الاستثمار فى مجال الإنتاج الصناعى المضافة خلال العام تطبق نسب الإهلاك الواردة بالمادتين (٢٥ ، ٢٦) من هذا القانون .

مثـال (٢) :

فيما يلى بيان الإهلاك المحاسبى لأصول إحدى المنشآت الصناعية المسجلة بالسجل الصناعى وفقاً للقانون رقم ٢٤ لسنة ١٩٧٧من واقع البيانات المسجلة فى دفاتر وسجلات المنشأة والقوائم المالية المُعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية عن الستة المالية المنتهية فى ٢٠١٣/١٢/٣١ :

◆ (٢٨ ٤٧٢ جنيه) إهلاك للمبانى بطريقة القسط المتناقص وبيانها :

الأصل	تكلفة الأصل		نسبة الإهلاك	قيمة الإهلاك	مجمع الإهلاك أول المدة
	الأرض	المبانى			
مبنى المنشأة (المركز الرئيسى	٤٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠	٢ %	١٥٠٦٠	٤٧٠٤٧
فرع طنطا (بيع فى ٦/٣٠)	٥٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	٢ %	٩٤١٢	٥٨٨٠٨
فرع الإسكندرية إضافة ٩/١	٢٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	٢ %	٤٠٠٠	--

◆ (٤٧ ٥٠٠ جنيه) إهلاك أصول معنوية قيمتها ٤٠٠٠٠٠ جنيه ممثلة فى :

(٢٥٠ ٠٠٠ جنيه) أصول معنوية (اسم تجارى) مشتراه فى ٢٠١٣/٧/١ ،

(١٥٠ ٠٠٠ جنيه) أصول معنوية أخرى تم إنشائها بمعرفة المنشأة قبل عام ٢٠١٣ وقد سبق تحميل ٢٥ % منها ضمن النفقات المعتمدة فى السنوات السابقة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، ومعدل الإهلاك المحاسبى ٢٠ % بطريقة القسط الثابت .

◆ (١ ١١٨ ٢٥٠ جنيه) إهلاك محاسبى للأصول الأخرى بطريقة القسط الثابت وبيانها :

الأصل	التكلفة	نسبة الإهلاك	قيمة الإهلاك المحاسبى	مجمع الإهلاك المحاسبى أول المدة	مجمع الإهلاك الضريبى أول المدة
آلات ومعدات إنتاجية	٤٠٠٠٠٠٠	%٢٠	٨٠٠٠٠٠	٢٤٠٠٠٠٠	٢٣١٢٥٠٠
إضافات ٢٠١٣/٧/١	١٠٠٠٠٠٠	%٢٠	١٠٠٠٠٠	--	--
أثاث ومعدات مكاتب	٥٠٠٠٠٠	% ١٠	٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٢٨٩٠٦٢
إضافات ٢٠١٣/٩/١	١٢٠٠٠٠	% ١٠	١٢٠٠٠	--	--
حاسبات آلية	٦٠٠٠٠٠	%٢٥	١٥٠٠٠٠	٤٥٠٠٠٠	٥٢٥٠٠٠
إضافات ٢٠١٣/٧/١	١٥٠٠٠٠	%٢٥	١٨٧٥٠	--	--

◆ وخلال العام تم بيع آلات ومعدات إنتاجية بمبلغ ٢٥٠ ٠٠٠ جنيه ، وبيع أثاث ومعدات مكاتب بمبلغ ٥٠ ٠٠٠ جنيه ، وبيع أجهزة حاسب آلى بمبلغ ٥٢ ٥٠٠ جنيه ، والآلات والمعدات الإنتاجية المضافة خلال العام تم استخدامها فى الفترة الضريبية ٢٠١٣ .

المطلـــوب :

حساب قيمة الإهلاك الضريبى لأصول المنشأة وفقاً لقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ولائحته التنفيذية وتعديلاتها .

علماً بأن المنشأة لديها دفاتر وحسابات منتظمة .

الحـــل

الإهلاك الضريبى للمبانى وفقاً للبند / ١ من المادة رقم (٢٥) من القانون :

الإهلاك الضريبى للمبانى =

تكلفة المبنى × نسبة الإهلاك الضريبى × الفترة الزمنية خلال السنة

	جنيه
-إهلاك مبانى المنشأة =	
٨٠٠٠٠٠ × ٥ % × (١٢ ÷ ١٢ شهر) =	٤٠ ٠٠٠
-إهلاك مبانى فرع طنطا من ١/١ حتى ٢٠١٣/٦/٣٠ =	
١٠٠٠٠٠٠ × ٥ % × (٦ ÷ ١٢ شهر) =	٢٥ ٠٠٠
-إهلاك مبانى فرع الإسكندرية من ٩/١ حتى ٢٠١٣/١٢/٣١ =	
٦٠٠٠٠٠ × ٥ % × (٤ ÷ ١٢ شهر) =	١٠ ٠٠٠
B الإهلاك الضريبى للمبانى عام ٢٠١٣ =	٧٥ ٠٠٠

الاهلاك الضريبى للأصول المعنوية وفقاً للبند / ٢ من المادة رقم (٢٥) من القانون والمادة رقم (٣٣) من اللائحة التنفيذية للقانون :

~ اهلاك الأصول المعنوية المشتراه (اسم تجارى) من ١/٧ حتى ٢٠١٣/١٢/٣١

= تكلفة اقتناء الأصل المعنوى × نسبة الإهلاك الضريبى × الفترة الزمنية

= ٢٥٠ ٠٠٠ × ١٠ % × (٦ ÷ ١٢) = ١٢ ٥٠٠ جنيه

~ اهلاك الأصول المعنوية التى تم إنشاؤها بمعرفة المنشأة :

= { تكلفة اقتناء الأصل- (تكلفة اقتناء الأصل × ٢٥%) } × نسبة الإهلاك

= { ١٥٠٠٠٠ - (١٥٠٠٠٠ × ٢٥%) } × ١٠ % = ١١ ٢٥٠ جنيه

الإهلاك الضريبى للآلات والمعدات والأثاث والحاسبات وفقاً لأساس الإهلاك :

~ رصيد أول الفترة فى ٢٠١٣/١/١ = التكلفة - مجمع الإهلاك الضريبى أول المدة

- رصيد أول الفترة للآلات والمعدات =

٤ ٠٠٠ ٠٠٠ - ٢ ٣١٢ ٥٠٠ = ١ ٦٨٧ ٥٠٠ جنيه

- رصيد أول الفترة للأثاث = ٥٠٠ ٠٠٠ - ٢٨٩ ٠٦٢ = ٢١٠ ٩٣٨ جنيه
- رصيد أول الفترة للحاسبات الآلية = ٦٠٠٠٠٠ - ٥٢٥٠٠٠ = ٧٥٠٠٠ جنيه

بيـان	حاسبات	أثاث	آلات ومعدات
–رصيد أول الفترة فى ٢٠١٣/١/١	٧٥٠٠٠	٢١٠٩٣٨	١٦٨٧٥٠٠
(+) الإضافات التى تمت خلال السنة	١٥٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠
–الرصيد بعد الإضافات	٢٢٥٠٠٠	٣٣٠٩٣٨	٢٣٨٧٥٠٠
يخصم ثمن بيع الأصول خلال العام	(٥٢٥٠٠)	(٥٠٠٠٠)	(٢٥٠٠٠٠)
–الرصيد فى ٢٠١٣/١٢/٣١ (١)	١٧٢٥٠٠	٢٨٠٩٣٨	٢١٣٧٥٠٠
نسبة الإهلاك (م ٢٥ بند / ٣)	% ٥٠	% ٢٥	% ٢٥
–قسط الإهلاك عام ٢٠١٣ (٢)	٨٦٢٥٠	٧٠٢٣٥	٥٣٤٣٧٥
الرصيد المتبقى (١ مخصوماً منه ٢) وهو يمثل : (رصيد أساس الإهلاك فى بداية الفترة ٢٠١٤)	٨٦٢٥٠	٢١٠٧٠٣	١٦٠٣١٢٥

الإهلاك الضريبى لأصول المنشأة عام ٢٠١٣

جنيه

١) الإهلاك الضريبى للمبانى	٧٥٠٠٠
٢) الإهلاك الضريبى للأصول المعنوية	٢٣٧٥٠
٣) الإهلاك المعجل للآلات والمعدات الإنتاجية المضافة خلال العام	٣٠٠٠٠٠
٤) الإهلاك الضريبى للآلات والمعدات وفقاً لأساس الإهلاك	٥٣٤٣٧٥
٥) الإهلاك الضريبى للأثاث ومعدات المكاتب وفقاً لأساس الإهلاك	٧٠٢٣٥
٦) الإهلاك الضريبى للحاسبات الآلية وفقاً لأساس الإهلاك	٨٦٢٥٠
قيمة الإهلاك الضريبى الأصول المنشأة عام ٢٠١٣	١٠٩٨٦١٠

إيضاحات للحـل :

١) الاهلاك الضريبى للأصول المعنوية :

طبقاً للمادة (٣٣) من اللائحة التنفيذية للقانون تم حساب القيمة القابلة للاستهلاك

للأصول المعنوية التى تم إنشاؤها بمعرفة المنشأة على أساس تكلفة اقتناء الأصل بعد استبعاد تكاليف إنشاء الأصل المعنوى التى تم تحميلها ضمن التكاليف فى السنوات السابقة وفقاً للمعيار المحاسبى المصرى رقم (٢٣) الأصول المعنوية ، والتى تم اعتمادها كمصروفات بقائمة الدخل .

وحيث أن تكلفة الأصول المعنوية التى تم إنشائها بمعرفة المنشأة وقيمتها ١٥٠ ٠٠٠ جنيه متضمنة ٢٥ % من النفقات المعتمدة فى السنوات السابقة .

فيكون القيمة الدفترية للأصول المعنوية التى تم إنشائها بمعرفة المنشأة = تكلفة الاقتناء – التكاليف المدرجة ضمن تكلفة الاقتناء والسابق اعتمادها كمصروفات

= { ١٥٠٠٠٠ – (١٥٠٠٠٠ × ٢٥%) } = ١١٢ ٥٠٠ جنيه

٢) الإهلاك المعجل :

بالنسبة للآلات والمعدات الإنتاجية المضافة فى ٢٠١٣/٧/١ يخصم لها إهلاك ضريبى معجل فى أول فترة ضريبية تم خلالها استخدام الأصل بنسبة (٣٠ %) من تكلفة الاقتناء ، حيث أن المنشأة صناعية ومسجلة بالسجل الصناعى وفقاً للقانون رقم ٢٤ لسنة ١٩٧٧، ولديها دفاتر وحسابات منتظمة ، فيكون :

الإهلاك المعجل للآلات والمعدات الإنتاجية المضافة خلال العام =

١ ٠٠٠ ٠٠٠ × ٣٠ % = ٣٠٠ ٠٠٠ جنيه

المتبقى من تكلفة الآلات والمعدات المضافة فى ٢٠١٣/٧/١ تدرج ضمن معادلة أساس الإهلاك بغرض حساب الإهلاكات الضريبية طبقاً للمادة (٢٥ / ٣ – أ) والمادة (٢٦) من القانون ، وقيمته :

١ ٠٠٠ ٠٠٠ – ٣٠٠ ٠٠٠ = ٧٠٠ ٠٠٠ جنيه

- **الديـــون المعدومة** :

تنص المادة (٢٨) من القانون على ما يلى :

" يسمح بخصم الديون المعدومة التى 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 مرتبطاً 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 .

ويعتبر من الإجراءات الجادة لاستيفاء الدين ما يلى :

أ – الحصول على أمر أداء فى الحالات التى يجوز فيها ذلك .

ب –صدور حكم من محكمة أول درجة بإلزام المدين بأداء قيمة الدين .

ج –المطالبة بالدين فى إجراءات تنفيذ حكم بإفلاس المدين أو إبرامه صلحاً واقياً من الإفلاس .

وإذا تم تحصيل الدين أو جزء منه وجب إدراج ما تم تحصيله ضمن إيرادات المنشأة فى السنة التى تم التحصيل فيها " .

كما تنص المادة (٣٦) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" يعد من الإجراءات الجادة لاستيفاء الدين ، فى تطبيق حكم البند " ٤ " من المادة (٢٨) من القانون ، إجراء المدين صلحاً قضائياً واقياً من الإفلاس بناءً على طلب المدين لقاضى التفليسة مع جماعة الدائنين بشرط موافقة الدائنين الحائزين على ثلثى قيمة الديون ، ويتم الصلح الواقى من الإفلاس وفقاً لأحكام قانون التجارة الصادر بالقانون ١٧ لسنة ١٩٩٩ " .

- يتضح من ذلك ما يلى :

إن المادة (٢٨) من القانون قد جاءت مفصلة سواءً فيما يتعلق بشروط خصم الديون المعدومة باعتبارها من التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم و فيما يتعلق بما يعتبر من الإجراءات الجادة لتحصيل واستيفاء الدين .

كما بينت المادة (٣٦) من اللائحة التنفيذية أن إجراء المدين لصلح قضائى واقى من الإفلاس بناءً على طلبه وبشرط موافقة الدائنين أصحاب ثلثى قيمة الديون ، يُعد من الإجراءات الجادة لاستيفاء الدين .

وقد أوضحت الفقرة الأخيرة من المادة (٢٨) من القانون وجوب إدراج ما يتم تحصيله من الدين ضمن إيرادات المنشأة فى سنة التحصيل .

- **ترحيل الخسائـــر** :

تنص المادة (٢٩) من القانون على ما يلى :

" 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 شئ من الخسارة إلى حساب سنة أخرى " .

كما تنص المادة (٣٧) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" يتحدد وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وفقاً لحكم المادة (٦) من القانون ، وبالنسبة للشخص الذى تتعدد مصادر إيراداته المنصوص عليها فى الفقرة الثانية من ذات المادة فيما عدا المرتبات وما فى حكمها ، يراعى عند تحقق خسائر فى أحد هذه المصادر ألا يتم إجراء الجمع الجبرى إلا فى حدود صافى الدخل منها ، وإذا تبقى جزء من هذه الخسائر يطبق بشأنه حكم المادة (٢٩) من القانون والفقرة الثانية من المادة (٣٥) منه ، بحسب الأحوال " .

- ويتضح من ذلك ما يلى :

أن المشرع قد أقر مبدأ ترحيل الخسائر التى قد تتحقق فى إحدى السنوات إلى السنوات التالية وذلك بالشروط الآتية :

-خصم الخسائر من أرباح السنة التالية وحتى السنة الخامسة ، إذا لم تكف أرباح السنوات الأربع التالية لتغطيتها .

-عدم جواز نقل ما قد يتبقى من خسائر بعد الترحيل لمدة خمس سنوات إلى أرباح أى سنة تالية .

-يتم ترحيل الخسائر لجميع الممولين يستوى فى ذلك من تستند إقراراتهم إلى دفاتر وسجلات منتظمة مع الذين لا يمسكون دفاتر وسجلات منتظمة وتحدد أرباحهم بطريق التقدير ، وذلك بالنسبة لممولى النشاط التجارى والصناعى ، أما بالنسبة لممولى المهن غير التجارية ، فإنه يشترط بالنسبة لهم إمساك دفاتر منتظمة طبقاً لنص المادة (٣٥) من القانون والذى سيلى إيضاحه فيما بعد .

-فى حالة توقف الممول عن مزاولة النشاط الذى حقق فيه الخسارة تتوقف بالتالى عملية ترحيل باقى الخسائر ما لم يعاود الممول مزاولة نفس النشاط أو نشاط مماثل له خلال فترة الترحيل .

- فى حالة تعدد مصادر الإيراد للممول (أنشطة تجارية وصناعية ، مرتبات ، أنشطة مهنية ، ثروة عقارية حتى تاريخ استحقاق الضريبة المفروضة بالقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بإصدار قانون الضريبة على العقارات المبنية [١]) يتم معالجة الخسائر على الوجه التالى :

-يتم تحديد مجموع نتائج الأنشطة أو صافى الدخل من كافة المصادر المنصوص عليها بالمادة (٦) من القانون ، وأن يتم الجمع الجبرى أولاً لصافى الدخل من النشاط التجارى أو الصناعى والمهنى ، والثروة العقارية فى حالة المحاسبة على أساس فعلى ، ولا يتم خصم أية خسائر ناشئة عن هذا الجمع من صافى إيرادات المرتبات وما فى حكمها أو صافى إيرادات الثروة العقارية المحدد على أساس حكمى .

-إذا تبقى جزء لم يستنفذ من الخسارة يرحل إلى أرباح النشاط الذى تحققت الخسارة فيه ولمدة خمس سنوات ، دون أن يكون لذلك تأثير على وعاء الضريبة عند تجميع نتائج الأنشطة فى السنوات التالية لسنة تحقق الخسارة .

---

[١] تستحق الضريبة المفروضة بالقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ اعتباراً من الأول من يوليو ٢٠١٣ وفقاً للقرار بقانون رقم ١٠٣ لسنة ٢٠١٢ .

–أما فى حالة تحقق خسارة فى نشاطين للممول فى نفس السنة مثل النشاط التجارى أو الصناعى وكذلك النشاط المهنى فإنه يتم أولاً تجميع نتائج جميع الأنشطة بما فيها خسائر النشاطين التجارى أو الصناعى والمهنى وذلك فى سنة تحقق هذه الخسارة ، وإذا تبقى بعد ذلك جزء من الخسارة فإنه يتم تنسيب المتبقى من هذه الخسارة بنسبة الخسائر المحققة فى كل من النشاطين وترحيل الناتج إلى أرباح النشاط الخاص بها ولمدة خمس سنوات ، دون أن يكون لذلك تأثير على وعاء الضريبة كما أوضحنا فيما سبق (وفى جميع الأحوال لابد من توافر شروط ترحيل الخسائر طبقاً لأحكام المادتين ٢٩ ، ٣٥ من القانون) .

- كما يراعى عند تعدد سنوات تحقق الخسائر أن تتم عملية الترحيل لخسارة السنة الأقدم أولاً ولحين انتهاء السنوات الخمس المحددة قانوناً لعملية الترحيل ، ثم يلى ذلك ترحيل خسائر أى سنة أو سنوات تالية قد تتحقق خلال فترة ترحيل خسائر السنة الأقدم ، على أن ترحل خسائر كل سنة بصفة مستقلة ولمدة خمس سنوات تالية فقط دون أن يتم تجميع خسائر السنوات المتعاقبة وإجراء عملية الترحيل لها معاً حتى لا تتداخل فترات الترحيل وبحيث لا تزيد سنوات الترحيل عن خمس سنوات تلى سنة تحقيق الخسارة مهما تعددت سنوات تحقيق الخسائر وكذلك فترات الترحيل .

–ويلاحظ أنه لا يستفيد من ترحيل الخسارة إلا الممول الذى ربطت الخسارة باسمه دون غيره سواء استمر فى مزاولة النشاط الخاضع للضريبة فى نفس المنشأة أو زاول نفس النشاط أو نشاط آخر يخضع لنفس نوع الضريبة فى منشأة أو منشآت أخرى .

- بمعنى أنه لا يستفيد من ترحيل الخسائر المعتمدة ضريبياً لأحد الممولين ، المتنازل إليه بالنسبة لخسائر المتنازل ، وكذلك الورثة بالنسبة لخسائر مورثهم

- هذا وقد صدر الكتاب الدورى رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٧ بشأن مدى جواز إجراء الخصم بين الخسائر المحققة للممول فى أحد مصادر إيراداته من عناصر ضريبة الدخل وبين الأرباح المحققة فى أى عنصر أخر خاضع للضريبة طبقاً لأحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته، حيث ورد به ما نصه:

- نظراً لما أثير من استفسارات العديد من المأموريات حول مدى جواز إجراء الخصم بين الخسائر المحققة للممول فى أحد مصادر إيراداتهمن عناصر ضريبة الدخل وبين الأرباح المحققة له فى مصدر آخر طبقاً لأحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته.
- وعلى الأخص مدى أحقية الممول فى خصم الخسائر المهنية المحققة له فى وعاء المهن غير التجارية حال كونه ممسكاً لدفاتر وحسابات منتظمة لنشاطه المهنى فى الحالات التالية : -
- **أولاً** : خصم الخسائر المهنية المحققة من وعاء الثروة العقارية [فى ذات السنة] والتى يحاسب عنها على أساس القيمة الإيجازية الفعلية مخصوماً منها ٥٠% مقابل جميع التكاليف والمصروفات
- **ثانياً** : خصم الخسائر المهنية من الأرباح المحققة له من النشاط التجارى والصناعى [فى ذات السنة] حال عدم إمساكه لدفاتر وحسابات منتظمة لأرباح النشاط التجارى والصناعى.
- **ثالثاً** : خصم الخسائر المحققة للممول فى وعاء الثروة العقارية من الأرباح المحققة له فى وعاء الأرباح التجارية أو وعاء المهن غير التجارية متى إلتزم الممول بتطبيق المادة (٤٠) من القانون والمادة (٥٠) من اللائحة التنفيذية وطلب محاسبته على أساس الإيراد الفعلى .
- واستمراراً لسياسة المصلحة فى دعم المأموريات وتصويب أعمال الفحص بها ، وارساءاً لمبدأ التعاون ودعم مناخ الثقة بينها وبين الممولين على أساس من المصداقية والشفافية بما يشجع على الالتزام الطوعى ويحقق عدالة عبء توزيع الضريبة .
- وفى ضوء أحكام المواد (٢٩) ، (٣٥) من قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته والمواد (٣٧) ، (٤٥) ، (٤٦) من اللائحة التنفيذية للقانون وتعديلاتها .
- لذا توجه المصلحة نظر مأموريتها إلى ضرورة مراعاة ما يلى : -

[أولاً]

- أن الأصل طبقا لحكم المادة (٢٩) والفقرة الثانية من المادة (٣٥) [بحسب الأحوال] من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته هو أحقية الممول " سواء كان شخص طبيعى أو إعتبارى " فى خصم الخسائر التى اختتمت بها أحدى سنواته من أرباح السنة الأولى التالية ، على أن يستمر نقل ما تبقى من خسائر حتى السنة الخامسة
- يستثنى من ذلك الخسائر المالية الناتجة عن التصرف فى الأوراق المالية حيث تخصم هذه الخسائر فى حدود الأرباح الرأسمالية المحققة بذات السنة الضريبية ، وفى حالة

زيادة هذه الخسائر عن أرباح ذات السنة فإنه يستمر ترحيلها إلى السنوات التالية حتى السنة الثالثة وذلك طبقاً لحكم المادة (٢٩ مكرر) المضافة بالقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ .

- وبناء على ما تقدم فأنه طبقاً لحكم المادة (٣٧) من اللائحة التنفيذية " إذا تعددت مصادر دخل الممول وفقاً لحكم الفقرة الثانية بالمادة (٦) من القانون " فإنه يحق له خصم الخسائر المحققة فى احد هذه المصادر من أى مصدر آخر { عدا المرتبات وما فى حكمها } متى توافرت شروط تطبيق أحكام المادة (٢٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ولائحته التنفيذية رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاتها حيث يحق للممول خصم الخسائر المهنية المحققة من وعاء إيرادات الثروة العقارية بشرط أن يكون الممول قد طلب محاسبته على أساس الإيراد الفعلى طبقاً للأحكام والشروط الواردة بالمادة (٤٠) من القانون والمادة (٥٠) من لائحته التنفيذية وذلك حتى الفترة الضريبية ٢٠١٢ .
- إعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠١٣ وتحديداً إعتباراً من تاريخ استحقاق الضريبة المربوطة على العقارات المبنية وطبقاً لأحكام المادة الأولى والمادة الرابعة من القانون ١١٧ لسنة ٢٠١٤ والذى تم بموجبه تعديل المواعيد المنصوص عليها بالمادتين الثانية والثالثة من قانون الضريبة على العقارات المبنية وفقاً للتعديل الوارد بالمادة الأولى من القانون المذكور ، حيث أن تاريخ العمل بإلغاء المواد (٣٨ ، ٤٠ ، ٤٣ ، ٤٤) من قانون الضريبة على الدخل كان 'معلقاً على شرط هو أن تصبح الضريبة على العقارات المبنية واجبة الاستحقاق الأمر الذى يترتب عليه إنحصار إيرادات الثروة العقارية للممول فى الإيراد الخاضع للضريبة المحقق من تأجير العقارات المبنية أو جزء منها وفقاً لأحكام القانون المدنى ، والإيراد الناتج عن تأجير أى وحدة مفروشة أو جزء منها وكلاهما يحاسب على أساس قيمة الإيجار الفعلى مخصوماً منه ٥٠% مقابل جميع التكاليف والمصروفات .
- لذا فلا يحق للممول إعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠١٣ خصم الخسائر المهنية المحققة من وعاء إيرادات الثروة العقارية التى يحاسب عنها على أساس حكمى حيث لا مجال لأى خصم أو ترحيل بعد المصروفات الحكمى .

[ثانياً]

- يحق للممول خصم الخسائر المهنية من الأرباح المحققة له من النشاط التجارى والصناعى [فى ذات السنة [حال كونه ممسكاً لدفاتر وحسابات منتظمة للنشاط المهنى

[ثالثاً]

- أما عن مدى جواز خصم الخسائر المحققة للممول فى وعاء الثروة العقارية من الأرباح المحققة له فى وعاء الأرباح أو وعاء المهن غير التجارية فأنه بحسب الأصل يخضع للأحكام السابق الإشارة إليها بالبند أولاً والواردة بحكم المادة (٢٩) والمادة (٣٧) من اللائحة التنفيذية متى التزم الممول بتطبيق المادة (٤٠) من القانون والمادة (٥٠) م اللائحة التنفيذية وطلب محاسبته على أساس الإيراد الفعلى وذلك حتى الفترة الضريبية ٢٠١٢ .
- وإعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠١٣ التى أصبحت الضريبة المربوطة على العقارات المبنية واجبة الأداء وألغيت المادة (٤٠) من القانون فإن الإيراد الناتج عن التأجير طبقاً لأحكام القانون المدنى أو الإيراد الناتج عن تأجير أى وحدة مفروشة يحاسب على أساس قيمة الإيجار الفعلى مخصوماً منه ٥٠% مقابل جميع التكاليف والمصروفات وبالتالى فلا مجال لتحقق أى خسائر .
- وعلى السادة رؤساء القطاعات والمناطق الضريبية ورؤساء المأموريات تنفيذ هذا الكتاب بكل دقة وعلى الإدارة المركزية للتوجيه والرقابة متابعة التنفيذ ."

حالات عدم سريان ترحيل الخسائر :

١) المتنازل إليه بالنسبة لخسائر المتنازل .

٢) الورثة عن خسائر مورثهم .

٣) ممولى المهن الحرة (فى حالة عدم إمساك دفاتر منتظمة) .

ولإيضاح كيفية ترحيل الخسائر نورد الأمثلة التالية :

مثال (١) :

بلغت الخسائر المعتمدة لأحد الممولين عن نشاطه التجارى خلال سنة ٢٠٠٨ مبلغ ١٥٠٠٠٠ جنيه ، فإذا بلغت الأرباح المعتمدة خلال الخمس سنوات التالية :

السنة	٢٠٠٩	٢٠١٠	٢٠١١	٢٠١٢	٢٠١٣
الأرباح بالجنيه	٢٥٠٠٠	٣٠٠٠٠	٥٥٠٠٠	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠

المطـــلوب :

ترحيل خسائر سنة ٢٠٠٨ بالنسبة لهذا الممول .

الحـــل

نوضح فى الجدول التالى كيف يتم ترحيل خسائر سنة ٢٠٠٨ بالنسبة للممول :

خسائر عام ٢٠٠٨ (١٥٠٠٠٠)	بيان	٢٠٠٩	٢٠١٠	٢٠١١	٢٠١٢	٢٠١٣
	أرباح العام	٢٥٠٠٠	٣٠٠٠٠	٥٥٠٠٠	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
	الخسائر	(١٥٠٠٠٠)	(١٢٥٠٠٠)	(٩٥٠٠٠)	(٤٠٠٠٠)	لا شئ
	المرحلة					
	باقى الخسائر	(١٢٥٠٠٠)	(٩٥٠٠٠)	(٤٠٠٠٠)	..	..

ويلاحظ أن الخسائر قد استنفذت بالكامل خلال أربع سنوات أى قبل نهاية الخمس سنوات المحددة بنص القانون ، وعند الربط عن سنة ٢٠١٣ ، فسيكون على أرباحها بالكامل وقدرها ٤٠٠٠٠ جنيه .

مثال (٢) :

بلغت الخسائر المعتمدة لأحد الممولين عن نشاطه الصناعى فى سنة ٢٠١٠ مبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه ، فإذا بلغت الأرباح المعتمدة عن الخمس سنوات التالية :

السنة	٢٠١١	٢٠١٢	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥
الأرباح بالجنيه	٣٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٣٥٠٠٠	٢٧٠٠٠	٢٠٠٠٠

المطـــلوب :

ترحيل خسائر سنة ٢٠١٠ بالنسبة لهذا الممول .

الحـــل

نوضح فى الجدول التالى كيف يتم ترحيل خسائر سنة ٢٠١٠ بالنسبة للممول :

خسائر عام ٢٠١٠ (٢٠٠٠٠٠)	بيان	٢٠١١	٢٠١٢	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥
	أرباح العام	٣٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٣٥٠٠٠	٢٧٠٠٠	٢٠٠٠٠
	الخسائر	(٢٠٠٠٠٠)	(١٧٠٠٠٠)	(١٣٠٠٠٠)	(٩٥٠٠٠)	(٦٨٠٠٠)
	المرحلة					
	باقى الخسائر	(١٧٠٠٠٠)	(١٣٠٠٠٠)	(٩٥٠٠٠)	(٦٨٠٠٠)	(٤٨٠٠٠)

ويلاحظ أن الخسائر قد جبت أرباح الخمس سنوات التالية بالكامل ، وتبقى منها مبلغ ٤٨٠٠٠ جنيه لا ترحل لأرباح أى سنة أخرى طبقاً لنص القانون .

مثال (٣) :

بلغت الخسائر المعتمدة لأحد الممولين عن نشاطه التجارى سنة ٢٠٠٩ مبلغ ١٣٠٠٠٠ جنيه ، فإذا اعتمدت المأمورية خلال الخمس سنوات التالية النتائج الآتية :

السنة	٢٠١٠	٢٠١١	٢٠١٢	٢٠١٣	٢٠١٤
الأرباح بالجنيه	٢٥٠٠٠	(١٦٠٠٠)	١٦٥٠٠	٢٧٠٠٠	١٥٠٠٠

المطـــلوب :

إيضاح كيفية ترحيل الخسائر بالنسبة لهذا الممول .

الحـــل

نوضح فى الجدول التالى كيف يتم ترحيل خسائر سنة ٢٠٠٩ بالنسبة للممول :

	بيان	٢٠١٠	٢٠١١	٢٠١٢	٢٠١٣	٢٠١٤
خسائر عام ٢٠٠٩ (١٣٠٠٠٠)	أرباح العام	٢٥٠٠٠	(١٦٠٠٠)	١٦٥٠٠	٢٧٠٠٠	١٥٠٠٠
	الخسائر	(١٣٠٠٠٠)	(١٠٥٠٠٠)	(١٠٥٠٠٠)	(٨٨٥٠٠)	(٦١٥٠٠)
	المرحلة					
	باقى الخسائر	(١٠٥٠٠٠)	(١٠٥٠٠٠)	(٨٨٥٠٠)	(٦١٥٠٠)	(٤٦٥٠٠)

ويلاحظ أنه فى الترحيل إلى سنة ٢٠١١ ظلت الخسائر كما هى ، حيث إن النتيجة المعتمدة لسنة ٢٠١١ هى خسائر وليست أرباحاً .

- وقد جبت خسائر سنة ٢٠٠٩ أرباح السنوات حتى سنة ٢٠١٤ ، وتبقى منها مبلغ ٤٦٥٠٠ جنيهاً لا يرحل لأى سنة أخرى طبقاً لنص القانون .
- أما بالنسبة للخسائر المعتمدة فى سنة ٢٠١١ وقدرها ١٦٠٠٠ جنيه فترحل إلى الخمس سنوات التالية لها من سنة ٢٠١٢ وحتى نهاية سنة ٢٠١٦ ، ونظراً لأن خسائر سنة ٢٠٠٩ قد جبت أرباح السنوات حتى سنة ٢٠١٤ فلا يتبقى بالنسبة لخسائر سنة ٢٠١١ سوى سنتى ٢٠١٥ ، ٢٠١٦ للترحيل إليها إذا كانت نتيجتهما أرباحاً .

–ويراعى أنه إذا كانت نتيجة إحدى السنوات التى ترحل إليها خسائر سنة معينة هى الأخرى خسائر ، فلا يتم إضافة المتبقى من الخسائر الجارى ترحيلها إلى خسائر السنة التى يتم الترحيل إليها حتى لا تتداخل مدة الخمس سنوات المسموح بترحيل الخسائر إليها بنص القانون مع بعضها البعض كما سبق إيضاحه .

فإذا ما كانت أرباح السنوات التى ينتهى فيها ترحيل خسائر سنة ٢٠١١ وهى سنة ٢٠١٥ وسنة ٢٠١٦ تزيد على هذا المبلغ وقمت بترحيل الخسائر بالكامل إليها عن طريق الخطأ لكان معنى هذا أنك قمت بترحيل جزء من خسائر سنة ٢٠٠٩ إلى أكثر من مدة الخمس سنوات المنصوص عليها بالقانون .

مثال (٤) :

يمتلك أحد الممولين مكتباً للاستشارات الهندسية ، كما يعمل كمقاول ويمتلك أراضى زراعية يستغلها فى زراعة المحاصيل البستانية :

فلو فرضنا أن النتائج المعتمدة لهذه الأنشطة خلال السنوات ٢٠٠٩ / ٢٠١٤ كما يلى:

السنة	النشاط المهنى (استشارات)	النشاط التجارى (مقاول)	إيراد الأطيان (محاصيل بستانية)
٢٠٠٩	(٥٠٠٠٠)	(٢٠٠٠٠٠)	٤٠٠٠٠
٢٠١٠	١٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٤٢٠٠٠
٢٠١١	٣٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	٤٤٠٠٠
٢٠١٢	٣٥٠٠٠	٧٥٠٠٠	٤٣٠٠٠
٢٠١٣	٤٥٠٠٠	٦٠٠٠٠	٤٧٠٠٠
٢٠١٤	٣٨٠٠٠	٧٠٠٠٠	٤٥٠٠٠

فإذا علمت ما يلى :

يمسك الممول دفاتر منتظمة فى الأنشطة التجارية والمهنية كما يحاسب فعلياً عن إيراد الأطيان الزراعية .

المطـــلوب :

١) إيضاح كيفية ترحيل الخسائر المعتمدة فى نشاطيه المهنى والتجارى .

٢) تحديد صافى الربح الخاضع للضريبة فى السنوات ٢٠٠٩ / ٢٠١٤ .

الحـــل

أولاً : تجميع نتائج الأنشطة جميعاً تجميع جبرى فى سنة تحقق الخسائر ٢٠٠٩ كما يلى

		سنة ٢٠٠٩
– خسائر النشاط المهنى		(٥٠٠٠٠)
– خسائر النشاط التجارى	(+)	(٢٠٠٠٠٠)
– إيراد الثروة العقارية	(–)	٤٠٠٠٠
▪ صافى خسائر عام ٢٠٠٩		(٢١٠٠٠٠)

ثانياً : تنسيب المتبقى من الخسارة بنسبة الخسائر المحققة فى كل من النشاطين كالآتى :

المتبقى من خسائر النشاط المهنى = ٢١٠٠٠٠ × ٥٠٠٠٠ / ٢٥٠٠٠٠ = ٤٢٠٠٠ جنيه

المتبقى من خسائر النشاط التجارى = ٢١٠٠٠٠ × ٢٠٠٠٠٠ / ٢٥٠٠٠٠ = ١٦٨٠٠٠ جنيه

ثالثاً : ترحيل الناتج (من الخطوة السابقة) إلى أرباح النشاط الخاص بها ولمدة خمس سنوات كما يلى :

أ – ترحيل باقى خسائر النشاط المهنى :

باقى خسائر ٢٠٠٩	بيان	٢٠١٠	٢٠١١	٢٠١٢	٢٠١٣	٢٠١٤
(٤٢٠٠٠)	أرباح العام	١٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٣٥٠٠٠	٤٥٠٠٠	٣٨٠٠٠
	الخسائر المرحلة	(٤٢٠٠٠)	(٣٢٠٠٠)	(٢٠٠٠)	..	..
	باقى الخسائر	(٣٢٠٠٠)	(٢٠٠٠)	٣٣٠٠٠	٤٥٠٠٠	٣٨٠٠٠

ب –ترحيل باقى خسائر النشاط التجارى :

باقى خسائر ٢٠٠٩	بيان	٢٠١٠	٢٠١١	٢٠١٢	٢٠١٣	٢٠١٤
	أرباح العام	٥٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	٧٥٠٠٠	٦٠٠٠٠	٧٠٠٠٠

(١٦٨٠٠٠)	الخسائر المرحلة	(١٦٨٠٠٠)	(١١٨٠٠٠)	(٣٨٠٠٠)	..	..
	باقى الخسائر	(١١٨٠٠٠)	(٣٨٠٠٠)	٣٧٠٠٠	٦٠٠٠٠	٧٠٠٠٠

رابعاً : تجميع نتائج الأنشطة المختلفة بعد الترحيل وتحديد صافى الربح الخاضع للضريبة على الوجه التالى :

البيان / السنة	٢٠١٠	٢٠١١	٢٠١٢	٢٠١٣	٢٠١٤
أرباح النشاط المهنى	..	..	٣٣٠٠٠	٤٥٠٠٠	٣٨٠٠٠
أرباح النشاط التجارى	..	..	٣٧٠٠٠	٦٠٠٠٠	٧٠٠٠٠
إيراد الثروة العقارية	٤٢٠٠٠	٤٤٠٠٠	٤٣٠٠٠	٤٧٠٠٠	٤٥٠٠٠
الإجمالى	٤٢٠٠٠	٤٤٠٠٠	١١٣٠٠٠	١٥٢٠٠٠	١٥٣٠٠٠
شريحة معفاة من الضريبة	٥٠٠٠	٥٠٠٠	٥٠٠٠	٥٠٠٠	٥٠٠٠
الصافى الخاضع للضريبة	٣٧٠٠٠	٣٩٠٠٠	١٠٨٠٠٠	١٤٧٠٠٠	١٤٨٠٠٠

يلاحظ بالنسبة للمثال السابق ما يلى :

١) تم ترحيل الخسائر فى النشاط المهنى لتوافر شرط الترحيل بالنسبة لهذا النشاط ، وهو احتفاظ الممول بدفاتر منتظمة .

ترحيل خسائر النشاط التجارى أو الصناعى إلى أرباح السنوات الخمس التالية دون ضرورة توافر شرط إمساك دفاتر منتظمة ..

٢) استنفدت أرباح السنوات الخمس التالية فى كل من النشاطين التجارى والمهنى جميع الخسائر التى تحققت فى سنة ٢٠٠٩ فى هذا المثال ، ويراعى أنه فى حالة تبقى جزء من الخسائر سواء فى النشاط التجارى أو المهنى بعد استنفاد سنوات الترحيل الخمس ، لن يرحل إلى أرباح أى سنوات أخرى تالية .

خصم وترحيل الخسائر الرأسمالية المحققة الناتجة من التصرف فى الأوراق المالية

تنص المادة (٢٩ مكرراً) (١) من القانون المضافة بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ على ما يلى :

" استثناء من حكم المادة (٢٩) من هذا القانون تخصم الخسائر الرأسمالية المحققة نتيجة التصرف فى الأوراق المالية فى حدود الأرباح الرأسمالية المحققة من التصرف فى أوراق مالية خلال السنة الضريبية .

وفى حالة زيادة الخسائر الرأسمالية المحققة وفقاً لأحكام الفقرة السابقة من هذه المادة عن الأرباح الرأسمالية المحققة خلال السنة الضريبية يسمح بترحيل الزيادة فى الخسائر من الأرباح المحققة نتيجة التصرف فى الأوراق المالية فى السنوات التالية حتى السنة الثالثة ".

- **ويتضح من ذلك ما يلى :**

أن المشرع قد أقر مبدأ خصم وترحيل الخسائر الرأسمالية الناتجة من التصرف فى الأوراق المالية بالشروط التالية :

~ خصم الخسائر الرأسمالية الناتجة من التصرف فى الأوراق المالية فى حدود الأرباح الرأسمالية المحققة من التصرف فيها وفقاً للحساب الختامى لمحفظة العميل خلال السنة الضريبية .

~ إذا لم تكف الأرباح الرأسمالية المحققة من التصرف فى الأوراق المالية لتغطية الخسائر المحققة منها خلال السنة الضريبية ، يتم الآتى :

–ترحل الزيادة فى الخسائر إلى السنوات التالية وحتى السنة الثالثة .

---

(١) المادة (٢٩ مكرراً) مضافة بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ الصادر فى ٢٠١٤/٦/٣٠ ويُعمل بها اعتباراً من أول يوليو ٢٠١٤.

–عدم جواز نقل ما قد يتبقى من الخسائر الرأسمالية الناتجة من التصرف فى الأوراق المالية بعد الترحيل لمدة ثلاث سنوات من الأرباح الرأسمالية المحققة منها إلى أى سنة تالية ، إذا لم تكف الأرباح المحققة منها الثلاث سنوات التالية لتغطيتها .

ملحوظة :

- **صدر القرار بقانون رقم ٩٦ لسنة ٢٠١٥ فى ٢٠١٥/٨/٢٠ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، وقد جاء نص المادة الثانية منه كما يلى :**

" يوقف العمل بالأحكام المنصوص عليها فى القرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل المشار إليه فيما يتعلق بالضريبة على الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التعامل فى الاوراق المالية المقيدة بالبورصة ، وذلك لمدة عامين تبدأ من ٢٠١٥/٥/١٧ . "

- ويتضح من هذا النص :

~ إيقاف سريان الضريبة على الأرباح الرأسمالية التى تتحقق من التصرف فى الأوراق المالية المقيدة بالبورصة اعتباراً من ٢٠١٥/٥/١٧ حتى ٢٠١٧/٥/١٦ .

~ تتوقف عملية ترحيل الخسائر الرأسمالية المحققة قبل ٢٠١٥/٥/١٧ نتيجة التصرف فى الأوراق المالية المقيدة بالبورصة خلال فترة إيقاف سريان الضريبة واعتباراً من ٢٠١٧/٥/١٦ تخصم الخسائر الرأسمالية المحققة نتيجة التصرف فى الأوراق المالية المقيدة فى البورصة فى الفترة المتبقية من فترة الترحيل (الثلاث سنوات التالية لسنة تحققها) .

تحديد الربح الخاضع للضريبة للأشخاص المرتبطون على أساس السعر المحايد

تنص المادة (٣٠) من القانون على ما يلى :

" إذا قام الأشخاص المرتبطون بوضع شروط فى معاملاتهم التجارية أو المالية تختلف عن الشروط التى تتم بين أشخاص غير مرتبطين من شأنها خفض وعاء الضريبة أو نقل عبئها من شخص خاضع للضريبة إلى آخر معفى منها أو غير خاضع لها ، يكون للمصلحة تحديد الربح الخاضع للضريبة على أساس السعر المحايد .

ولرئيس المصلحة إبرام اتفاقات مع أشخاص مرتبطة على إتباع طريقة أو أكثر لتحديد السعر المحايد فى تعاملاتها .

وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون طرق تحديد السعر المحايد " .

- ويتضح من هذا النص :

تحدد هذه المادة شروط المعاملات بين الأشخاص المرتبطون التى قد تؤثر فى تحديد وعاء الضريبة أو نقل عبء الضريبة من شخص خاضع للضريبة لشخص معفى أو غير خاضع للضريبة ، ويحق للمصلحة فى هذه الحالة تحديد الربح على أساس السعر المحايد.

وتنص المواد (٣٨ ، ٣٩ ، ٤٠) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

- تنص المادة (٣٨) من اللائحة التنفيذية للقانون

" للمصلحة التحقق من تطبيق الأشخاص المرتبطين للسعر المحايد فى معاملاتهم بشأن تبادل السلع والخدمات والمواد الخام والمعدات الرأسمالية وتوزيع المصروفات المشتركة والإتاوات والعوائد وغير ذلك من المعاملات التجارية أو المالية التى تتم فيما بينهم " .

- كما تنص المادة (٣٩) من اللائحة التنفيذية للقانون

" يتم تحديد السعر المحايد ، المنصوص عليه فى المادة (٣٠) من القانون ، طبقاً لإحدى الطرق الآتية :

١) طريقة السعر الحر المقارن :

وفقاً لها يكون تحديد سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة على أساس سعر ذات السلعة أو الخدمة إذا تمت بين الشركة وأشخاص غير مرتبطين .

ويعتمد فى هذه المقارنة على أساس سلعة أو خدمة أخرى مماثلة ويؤخذ فى الاعتبار العوامل الآتية :

أ – الشروط القانونية التى يتحمل بها كل طرف من أطراف التعاقد .

ب –ظروف السوق .

ج. الظروف الخاصة بالعملية المعنية .

٢) طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح :

ووفقاً لهذه الطريقة ، يكون تحديد سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة على أساس إجمالى تكلفة السلعة أو الخدمة مضافاً إليها نسبة مئوية معينة كهامش ربح لصالح الشركة البائعة أو مؤدية الخدمة ، ويحدد هامش الربح على أساس هامش الربح الذى يحصل عليه الممول فى معاملاته التى تتم مع أطراف مستقلة أو هامش الربح الذى يحصل عليه طرف مستقل آخر فى معاملات أخرى مشابهة .

٣) طريقة سعر إعادة البيع :

ووفقاً لهذه الطريقة ، يكون تحديد سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة على أساس سعر السلعة أو الخدمة وفقاً لسعر إعادة البيع إلى طرف ثالث غير مرتبط بعد خصم نسبة تمثل هامش ربح مناسب للطرف الوسيط، ويحدد هامش الربح على أساس الهامش الذى يحصل عليه نفس البائع من خلال معاملاته مع أطراف مستقلة ، كما يجوز أن يحدد على أساس الهامش الذى يحصل عليه الممول المستقل فى معاملة مماثلة " .

- كما تنص المادة (٤٠) من اللائحة التنفيذية على ما يلى :

" تكون الأولوية فى تحديد السعر المحايد لطريقة السعر الحر المقارن ، وفى حالة عدم توافر البيانات اللازمة لتطبيق هذه الطريقة يتم تطبيق إحدى الطريقتين الأخريين المنصوص عليهما فى المادة السابقة .

وفى حالة عدم إمكانية تطبيق أى من الطرق الثلاث المشار إليها فى المادة السابقة ، يجوز إتباع أى طريقة من الطرق الواردة بنموذج منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية أو أى طريقة أخرى ملائمة للممول .

وفى جميع الأحوال يجوز الاتفاق مسبقاً بين الإدارة الضريبية والممول على الطريقة التى يتبعها الممول فى تحديد السعر المحايد عند تعامله مع الأطراف المرتبطة " .

فى ضوء ما سبق ، نوضح ما يلى :

المقصود بالشخص المرتبط :-

هو كل شخص يرتبط بممول بعلاقة تؤثر فى تحديد وعاء الضريبة بما فى ذلك :

١) الزوج والزوجة والأصول والفروع .
٢) شركة الأشخاص والشركاء المتضامنون والموصون فيها .
٣) شركة الأموال والشخص الذي يملك فيها بشكل مباشر أو غير مباشر (٥٠%) على الأقل من عدد أو قيمة الأسهم أو من حقوق التصويت .
٤) أى شركتين أو أكثر يملك شخص آخر (٥٠%) على الأقل من عدد أو قيمة الأسهم أو حقوق التصويت فى كل منها .

(م ١ من الأحكام العامة للقانون)

المقصود بالسعر المحايد :-

السعر الذى يتم التعامل بمقتضاه بين شخصين غير مرتبطين أو أكثر، ويتحدد وفقا لقوى السوق وظروف التعامل .

(م ١ من الأحكام العامة للقانون)

نوع التعامل :

- **شراء أصول ثابتة أو خدمات أو منتجات تامة الصنع .**
- **تقديم أو الحصول على خدمات .**
- **التنازل أو الحصول على نشاط أو عقود أو جزء منها .**
- **شراء أو بيع أو تبادل للاستثمارات فى أوراق مالية .**
- **سداد أو الحصول على عوائد .**
- **سداد أو الحصول على إتاوات .**

(القرار الوزارى رقم ٥٧ لسنة ٢٠١١ بشأن إصدار نماذج الإقرارات الضريبية ٢٠١١)

طرق تحديد السعر المحايد :

١) **طريقة السعر الحر المقارن .**
٢) **طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح .**
٣) **طريقة سعر إعادة البيع .**
٤) **طريقة من الطرق الواردة بنموذج منظمة التعاون الاقتصادى الأوروبى .**
٥) **طريقة أخرى يتم الاتفاق عليها مع الإدارة الضريبية .**

وتكون الأولوية فى تحديد السعر المحايد لطريقة السعر الحر المقارن ، وفى حالة عدم إمكانية التطبيق يتم اختيار أى طريقة أخرى .

الخطوات الأساسية اللازمة لتطبيق السعر المحايد

١. **حصر المعاملات التى تتم بين المنشأة والأشخاص المرتبطة وتحديد طبيعة تلك المعاملات.**
٢. **اختيار الطريقة المناسبة لتحديد السعر المحايد فى ضوء الطرق الواردة فى القانون واللائحة التنفيذية للقانون.**
٣. **توفير المستندات المؤيدة لكيفية اختيار الطريقة وأسباب ومعايير الاختيار.**

ولإيضاح كيفية تحديد السعر المحايد نورد الأمثلة التالية :

مثـال (١) :

فى ٢٠١٣/١١/٤ قامت إحدى المنشآت الفردية لمواد البناء ببيع ٥٠٠٠ طن أسمنت لشقيق الممول الذى يمتلك منشاة فردية للمقاولات والإنشاءات بإحدى المجتمعات العمرانية الجديدة والتى مازالت فى فترة الإعفاء الضريبى ، وفقاً لقانون ضمانات وحوافز الاستثمار الصادر بالقانون رقم (٨) لسنة ١٩٩٧ ، بسعر الطن ٦٠٠ جنيه ، وتم إدراج الإيرادات بالدفاتر من هذه المعاملة طبقاً لهذا السعر ، بينما بلغ سعر بيع طن الأسمنت من نفس النوع بين المنشاة والأشخاص غير المرتبطين فى ذات تاريخ المعاملة مبلغ ٧٠٠ جنيه .

المطلـوب :

حدد طبيعة هذه المعاملة وطريقة المعالجة الضريبية .

الحـل

يتضح من المعاملة التجارية السابقة نقل عبء ضريبة الدخل من شخص خاضع للضريبة (منشأة مواد البناء) إلى منشأة شقيقة للمقاولات والإنشاءات التى مازالت فى فترة الإعفاء الضريبى ، وطبقاً لأحكام المادة (٣٠) من القانون والمادة (٣٩) من اللائحة التنفيذية للقانون يتم تحديد صافى الربح الخاضع للضريبة كما يلى :

فى هذا التعامل يتم تحديد السعر المحايد باستخدام طريقة السعر الحر المقارن.

حيث يتم تحديد سعر بيع طن الأسمنت فيما بين الأطراف المرتبطة (الممول وشقيقة) على أساس سعر بيع طن الأسمنت التى تم بين الشركة وأشخاص غير مرتبطين فى ذات تاريخ المعاملة ، ويكون :

-السعر المحايد لهذه المعاملة = ٥٠٠٠ طن × ٧٠٠ جنيه = ٣ ٥٠٠ ٠٠٠ جنيه.

-لذا يضاف لصافى الربح المحاسبى الفرق بين السعر المحايد والسعر المسجل بالدفاتر وقدره :-

= ٣ ٥٠٠ ٠٠٠ - (٥ ٠٠٠ طن × ٦٠٠ جنيه)

= ٣ ٥٠٠ ٠٠٠ - ٣ ٠٠٠ ٠٠٠ = ٥٠٠ ٠٠٠ جنيه

مثال (٢) :

شركة التقى للصناعة والتجارة (شركات تضامن) باعت بضاعة فى ٢٠١٢/٧/٢٣ بمبلغ ١ ٢٠٠ ٠٠٠ جنيه لأحد الشركاء المتضامنون فى الشركة والذى يمتلك منشاة فردية ومازالت فى فترة الإعفاء الخمسى المنصوص عليه فى البند / ٥ من المادة (٣١) من القانون لحصوله على قرض من الصندوق الاجتماعى وتكلفتها ١ ١٠٠ ٠٠٠ جنيه ، فى حين هامش ربحه من مبيعات نفس نوع البضاعة للأطراف المستقلة هو ٢٥ % .

المطلـــوب :

حدد السعر المحايد لهذه المعاملة .

الحـــل

فى هذا التعامل يتم تحديد السعر المحايد باستخدام طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح .

حيث يتم تحديد سعر بيع البضاعة فيما بين الأطراف المرتبطة (الشركة وأحد الشركاء المتضامنون فيها) على أساس إجمالى تكلفة البضاعة مضافاً إليها نسبة مئوية معينة كهامش ربح لصالح الشركة البائعة ، ويتم تحديد هامش الربح على أساس هامش الربح الذى تحصل عليه الشركة فى معاملاتها التى تمت مع أطراف مستقلة وقدرة ٢٥ % ، وذلك على النحو التالى :

- السعر المحايد وفقاً لطريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح

$$\text{السعر المحايد للبضاعة المباعة} = \text{التكلفة} \times \frac{١٠٠}{١٠٠\ \% - \text{نسبة هامش الربح}}$$

$$= ١\ ١٠٠\ ٠٠٠ \times \frac{١٠٠\ \%}{١٠٠\ \% - ٢٥\ \%} = ١\ ٤٦٦\ ٦٦٧ \text{ جنيه}$$

لذلك يضاف لصافى الربح المحاسبى

الفرق بين السعر المحايد والسعر المسجل بالدفاتر وقدره :-

= ٦٦٧ ٤٦٦ ١ – ٠٠٠ ٢٠٠ ١ = ٦٦٧ ٢٦٦ جنيه

الفصل الثالث

الإعفـــاءات

حالات الإعفاء من الضريبة :

حددت المادة (٣١) من القانون حالات الإعفاء من الضريبة على إيرادات النشاط التجارى والصناعى ، وسنتناول كل منها على الوجه التالى :

١) أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضى :

ينص البند " ١ " من المادة (٣١) من القانون على أن يعفى من الضريبة :

" أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضى وذلك لمدة عشر سنوات إعتباراً من تاريخ بدء مزاولة النشاط " .

ويهدف المشرع من منح الإعفاء لمدة عشر سنوات لهذه المشروعات إلى تشجيع إقبال رؤوس الأموال على استصلاح الأراضى أو استزراعها للتوسع فى مساحة الرقعة الزراعية وبالتالى زيادة معدلات التنمية الاقتصادية وزيادة الناتج القومى لمواجهة إحتياجات الزيادة المطردة فى السكان .

ويلاحظ أن هذا الإعفاء كان مقرراً أيضاً فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته ولنفس المدة أيضاً (عشر سنوات) ولكن إعتباراً من أول سنة ضريبية تالية لتاريخ إعتبار الأرض منتجة ، مما أدى إلى تراخى الممولون فى أعمال تسوية الأراضى واستصلاحها وتمهيدها للزراعة اعتماداً على أن الإعفاء مرهون بتاريخ إعتبار الأراضى منتجة وليس من تاريخ بدء مزاولة النشاط .

وقد جاء القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لمعالجة هذه الثغرة بربط الإعفاء بتاريخ بدء المزاولة وليس بتاريخ إعتبار الأراضى منتجة ، بحيث تحسب مدة الإعفاء إعتباراً من تاريخ بدء مزاولة النشاط فى استصلاح أو استزراع الأراضى .

- ويثور التساؤل حول موقف منشآت استصلاح واستزراع الأراضى المقامة فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والتى كان مقرراً لها إعفاء لمدة عشر سنوات إعتباراً من أول سنة ضريبية تالية لتاريخ اعتبار الأراضى منتجة طبقاً لحكم البند ثانياً من المادة (٣٦) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، حيث يوجد بشأنها حالتان نوضحهما فيما يلى :

الحالة الأولى :

منشآت أقيمت فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وانتهت مدة الإعفاء العشرى لها قبل تاريخ العمل بقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

فى هذه الحالة فلن تتمتع هذه المنشآت بأى إعفاء إضافى حيث استنفذت مدة الإعفاء العشرى الخاصة بها قبل العمل بقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

الحالة الثانية :

منشآت أقيمت فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ولم تستنفذ مدة الإعفاء المقررة لها قبل تاريخ العمل بقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

فى هذه الحالة يستمر الإعفاء لهذه المنشآت فى ظل قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .وفى حدود ما تبقى لها من مدة العشر سنوات (طبقا للمادة الثانية من قانون الإصدار) .

٢) أرباح منشآت الإنتاج الداجنى وتربية النحل وحظائر تربية المواشى وتسمينها ومشروعات مصايد ومزارع الأسماك وأرباح مشروعات مراكب الصيد :

ينص البند " ٢ " من المادة (٣١) من القانون على أن يعفى من الضريبة :

" أرباح منشآت الإنتاج الداجنى وتربية النحل وحظائر تربية المواشى وتسمينها ، ومشروعات مصايد ومزارع الأسماك ، وأرباح مشروعات مراكب الصيد ، وذلك لمدة عشر سنوات من تاريخ بدء مزاولة النشاط " .

وتنص المادة (٤١) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" يراعى ما يلى عند تطبيق حكم المادة (٣١) من القانون :

١. يشمل الإعفاء المقرر لحظائر تربية المواشى وتسمينها ما تنتجه هذه المواشى من ألبان بشرط عدم مزاولة نشاط تجارة الألبان ومنتجاتها بصفة مستقلة .

٢. يسرى الإعفاء المقرر لمشروعات مراكب الصيد على الأرباح الناتجة عن المشروع لمدة عشر سنوات من تاريخ بداية النشاط ، ويقصد بالمشروع مزاولة نشاط الصيد سواء بمركب واحد أو أكثر مملوك أو مستأجر .

ويقتصر هذا الإعفاء على الأرباح الناتجة عن نشاط الصيد .

٣. يسرى الإعفاء المقرر لمنشآت تربية النحل على المنشآت التى لم تمض على بدء مزاولتها النشاط قبل تاريخ العمل بالقانون مدة عشر سنوات ، وذلك فى حدود ما تبقى من هذه المدة ، أما المنشآت التى تبدأ فى مزاولة النشاط بعد تاريخ العمل بالقانون فتتمتع بكامل مدة الإعفاء " .

ويتضح من ذلك أن الإعفاء يشمل ما يلى :

أ – منشآت الإنتاج الداجنى .

ب –منشآت تربية النحل .

ج –حظائر تربية وتسمين المواشى .

د – مشروعات مصايد ومزارع الأسماك .

هـ –مشروعات مراكب الصيد .

وذلك لمدة عشر سنوات من تاريخ بدء مزاولة النشاط .

ويلاحظ بالنسبة لهذه الإعفاءات ما يلى :

أولاً : منشآت الإنتاج الداجنى وحظائر تربية المواشى ومشروعات مصايد الأسماك :

بالنسبة لمنشآت الإنتاج الداجنى ، وحظائر تربية المواشى وتسمينها وكذلك مشروعات مصايد الأسماك والمقامة فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ فهناك حالتان للإعفاء بالنسبة لها وينطبق عليها ما سبق إيضاحه بالنسبة لمنشآت استصلاح واستزراع الأراضى المقامة فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بحيث لو كانت قد استنفذت مدة الإعفاء الخاصة بها قبل العمل بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فلن تتمتع بأى إعفاء إضافى ، أما الحالة الثانية فإذا كانت هذه المنشآت لم تستنفذ مدة الإعفاء المقررة لها قبل تاريخ العمل بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فيستمر الإعفاء لها فى ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فى حدود ما تبقى لها من مدة العشر سنوات .

- أما الشركات التى تبدأ مزاولة النشاط بعد تاريخ العمل بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فإنها تتمتع بالإعفاء لمدة عشر سنوات بالكامل .

مع ملاحظة الآتى :

–أن الإعفاء المقرر لحظائر تربية المواشى وتسمينها يشمل ما تنتجه هذه المواشى من ألبان بشرط عدم مزاولة نشاط تجارة الألبان ومنتجاتها بصفة مستقلة .

(م ٤١ / ١ من اللائحة)

–بالنسبة لمشروعات مصايد ومزارع الأسماك ، فقد كان الإعفاء قاصراً على مشروعات المصايد فقط فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته حيث سبق أن أصدرت المصلحة التعليمات التفسيرية رقم (٣) بتاريخ ١٩٩٠/١٠/١٣

بشأن عدم سريان الإعفاء المنصوص عليه فى المادة ٣٣ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على أرباح مشروعات استزراع الأسماك وذلك بناء على فتوى مجلس الدولة فى هذا الخصوص ، وقد عالج القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وذلك بإضافة مشروعات مزارع الأسماك إلى المشروعات المعفاة من الضريبة لمدة عشر سنوات من تاريخ بدء مزاولة النشاط نظراً لما لها من أهمية لا تقل عن مشروعات المصايد. وعلى ذلك فإن الإعفاء المقرر لمشروعات استزراع الأسماك يسرى بالنسبة لتلك المشروعات المقامة بعد تاريخ العمل بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، أما المشروعات المنشأة قبل هذا التاريخ فلا تتمتع بهذا الإعفاء .

ثانياً : مشروعات تربية النحل :

وبالنسبة لمشروعات تربية النحل فقد كانت تمنح إعفاءً مطلقاً فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته ، وبصدور القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والذى قرر فى المادة التاسعة من مواد قانون الإصدار بسريان أحكامه بالنسبة لإيرادات النشاط التجارى والصناعى اعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠٠٥ يثور التساؤل حول موقف هذه المشروعات خاصة تلك المنشأة قبل صدور القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

والرأى فى هذا الموضوع يرتبط بتاريخ مزاولة هذه المشروعات لنشاطها كما أوضحته اللائحة التنفيذية على الوجه التالى :

~ مشروعات تربية النحل المنشأة بعد صدور القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ :

وهذه تعفى لمدة ١٠ سنوات من تاريخ بدء مزاولة النشاط بصريح نص المادة (٣١) من القانون والمادة (٤١ / ٣) من اللائحة التنفيذية .

~ مشروعات تربية النحل المنشأة قبل صدور القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ :

ويمكن تقسيم هذه المشروعات إلى فئتين كما يلى :

- مشروعات أنشئت وبدأت نشاطها وتمتعت بالإعفاء فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته لمدة عشر سنوات أو أكثر .

وهذه المشروعات يبدأ خضوعها للضريبة إعتباراً من السنة الضريبية ٢٠٠٥ ولا تتمتع بأى مدد جديدة للإعفاء .

- مشروعات أنشئت فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته ولكنها لم تستكمل مدة العشر سنوات المنصوص عليها فى القانون ٩١لسنة ٢٠٠٥ .

وهذه المشروعات يستمر إعفائها من الضريبة حتى تستكمل مدة العشر سنوات المنصوص عليها فى القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ (م ٤١ / ٣ من اللائحة)

- ويلاحظ أيضاً بالنسبة لمشروعات تربية النحل ، أن المصلحة قد سبق أن أصدرت التعليمات التفسيرية رقم (٢) للمادة ٣٣ بتاريخ ١٩٨٨/٧/١٨ بشأن مدى خضوع الأرباح الناتجة من بيع عسل النحل للضريبة ، وقد جاء بهذه التعليمات أنه باستطلاع رأى مجلس الدولة فى مدى خضوع الأرباح الناتجة عن بيع عسل النحل للضريبة ، فقد رأت إدارة الفتوى إعفاء الأرباح الناتجة عن بيع العسل المنتج من المناحل من الضريبة إذا اقتصر الأمر على مجرد تنقيته من الشوائب وتعبئته قبل طرحه للبيع ، وقد جاء فى حيثيات هذا الرأى ما يلى :

(من حيث أنه لما كانت أرباح مشروعات تربية النحل معفاة من ضريبة شركات الأموال ، وأن الإعفاء قد ورد عاماً ومطلقاً ، وأن المطلق يؤخذ على إطلاقه ما لم يقيد أو يخصص . ومن ثم فإن الأرباح الناتجة عن مشروعات أو شركات تربية النحل أياً كان الشكل القانونى الذى تتخذه تكون معفاة من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، والضريبة على أرباح شركات الأموال على النحو المشار إليه ، ومقتضى إعفاء الربح من الضريبة ، أن يتحقق هذا الربح وهو لا يتحقق إلا نتيجة التعامل بالبيع فى منتجات مشروعات تربية النحل ، ومن هنا فإن بيع العسل لا يمنع إستحقاق الإعفاء بل إنه يلازمه ويظل الأمر كذلك إذا اقتصر نشاط المشروع على مجرد تنقية العسل المنتج وتصفيته من الشوائب وتعبئته فى عبوات تمهيداً لبيعه أياً كان حجم تلك العبوات ، وسواء تم البيع جملة واحدة أو على عدة مراحل ، إذ يعد ذلك تسويقاً للعسل المنتج على النحو الذى يراه صاحب المشروع محققاً للأرباح ، ولكن إذا أجريت عليه عمليات تكميلية كإضافة عناصر أو مواد أخرى إلى العسل المنتج بحيث تخرجه عن طبيعته السلعية كعسل فإنه فى هذه الحالة تخضع الأرباح الناتجة عن

العمليات التكميلية للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أو الضريبة على أرباح شركات الأموال بحسب الأحوال) .

ثالثاً : مشروعات مراكب الصيد :

بالنسبة لمشروعات مراكب الصيد ، فقد توسع المشرع فى المشروعات المعفاة منها ولم يقصر الإعفاء على مراكب الصيد التى يمتلكها أعضاء الجمعيات التعاونية لصيد الأسماك كما كان الحال فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته وذلك بغية تمتع جميع مراكب الصيد بهذا الإعفاء سواء كانت عضواً فى جمعية تعاونية أو لم تكن ، وسواءً تم مزاولة نشاط الصيد بمركب واحد أو أكثر مملوك أو مستأجر وذلك للتشجيع على مزاولة هذا النشاط لأهميته بالنسبة للمجتمع كمصدر هام للغذاء ، مع قصر الإعفاء على الأرباح الناتجة عن نشاط الصيد .

٣) ناتج الاستثمار فى الأوراق المالية المقيدة فى سوق الأوراق المالية المصرية :

ينص البند (٣)[(١)] من المادة (٣١) من القانون على أن يعفى من الضريبة :

" ناتج تعامل الأشخاص الطبيعيين عن استثماراتهم فى الأوراق المالية المقيدة فى سوق الأوراق المالية المصرية مع عدم جواز خصم الخسائر الناجمة عن هذا التعامل أو ترحيلها لسنوات تالية " .

ويتضح من هذا البند :

- أن المشرع قد أعفى ناتج تعامل الأشخاص الطبيعيين عن الاستثمار فى الأوراق المالية المختلفة المقيدة بالبورصة المصرية ، مهما بلغت قيمة هذا الناتج ، وفى

---

(١) تم إلغاء البند / ٣ من المادة (٣١) من القانون بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ الصادر فى ٢٠١٤/٦/٣٠ والذى يُعمل به اعتباراً من أول يوليو ٢٠١٤ .

حالة تحقيق هذا التعامل لخسائر فلا يجوز خصم هذه الخسائر من أرباح النشاط أو ترحيله إلى أى سنوات تالية ، وهذا الإعفاء يسرى حتى ٢٠١٤/٦/٣٠ .

-واعتباراً من أول يولية ٢٠١٤ تسرى الضريبة على ناتج تعامل الأشخاص الطبيعيين عن الاستثمار فى الأوراق المالية المختلفة ، سواء تحققت هذه الأرباح فى مصر أو فى الخارج وفقاً لأحكام المواد (٢٩ مكرراً ، ٤٦ مكرراً / ٣ حتى ٤٦ مكرراً / ٦) من القانون .

٤) عوائد السندات وصكوك التمويل والتوزيعات على أسهم رأس المال ، حصص رأس المال وصكوك الاستثمار :

ينص البند (٤) [1] من المادة (٣١) من القانون على أن يعفى من الضريبة :

" ما يحصل عليه الأشخاص الطبيعيون من :

-عوائد السندات وصكوك التمويل على إختلاف أنواعها المقيدة فى سوق الأوراق المالية المصرية التى تصدرها الدولة أو شركات الأموال .

-التوزيعات على أسهم رأس مال شركات المساهمة والتوصية بالأسهم .

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

-التوزيعات على صكوك الاستثمار التى تصدرها صناديق الاستثمار . "

ويتضح من هذا البند :

إعفاء ما يحصل عليه الأشخاص الطبيعيين نظير إستثماراتهم فى السندات وصكوك التمويل التى تصدرها شركات الأموال أو الدولة والمقيدة فى البورصة المصرية ، وكذلك التوزيعات التى يحصل عليها نظير مساهمتهم أو مشاركتهم فى رأس مال شركات الأموال وشركات الأشخاص وكذلك نظير إستثماراتهم فى صكوك الاستثمار التى تصدرها صناديق الاستثمار .

---

١) تم إلغاء البند / ٤ من المادة (٣١) من القانون بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ الصادر فى ٢٠١٤/٦/٣٠ والذى يُعمل به اعتباراً من أول يوليو ٢٠١٤ .

وقد قرر المشرع هذه الإعفاءات لتشجيع الأشخاص الطبيعيين على الاستثمار فى الأوراق المالية المختلفة ، وهذا الإعفاء يسرى حتى ٢٠١٤/٦/٣٠ .

واعتباراً من أول يولية ٢٠١٤ تسرى الضريبة على ما يحصل عليه الأشخاص الطبيعيون من :

-عوائد السندات وصكوك التمويل على إختلاف أنواعها المقيدة فى سوق الأوراق المالية المصرية التى تصدرها الدولة أو شركات الأموال .

-التوزيعات على أسهم رأس مال شركات المساهمة والتوصية بالأسهم .

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

-التوزيعات على صكوك الاستثمار التى تصدرها صناديق الاستثمار .

وفقاً لأحكام المواد (٤٦ مكرراً حتى ٤٦ مكرراً / ٢ ، ٤٦ مكرراً / ٦ ، ٥٦ مكرراً ، ٥٨) من القانون .

٥) عوائد المدخرات :

ينص البند (٥) من المادة (٣١) من القانون على أن يعفى من الضريبة :

" العوائد التى يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون عن الودائع وحسابات التوفير بالبنوك المسجلة فى جمهورية مصر العربية ، وشهادات الاستثمار والادخار والإيداع التى تصدرها تلك البنوك ، وعن الودائع وحسابات التوفير فى صناديق البريد ، وعن الأوراق المالية وشهادات الإيداع التى يصدرها البنك المركزى " .

ويتضح من هذا البند أنه :

تعفى العوائد التى يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون من الأوعية الادخارية الآتية :

-البنوك المسجلة فى مصر سواء كانت مصرية أو أجنبية .

-صناديق البريد .

-البنك المركزى المصرى .

- وذلك بالنسبة للأوعية الآتية :

-فى البنوك المصرية والأجنبية المسجلة فى مصر :

الودائع – حسابات التوفير – شهادات الاستثمار – شهادات الادخار – شهادات الإيداع .

–فى صناديق البريد :

الودائع – حسابات التوفير .

–فى البنك المركزى المصرى :

الأوراق المالية – شهادات الإيداع .

٦) أرباح المشروعات الجديدة الممولة من الصندوق الاجتماعى للتنمية :

ينص البند "٦" [(١)] من المادة (٣١) من القانون على أن يعفى من الضريبة :

" الأرباح التى تتحقق من المشروعات الجديدة المنشأة بتمويل من الصندوق الاجتماعى للتنمية فى حدود نسبة هذا التمويل وذلك لمدة خمس سنوات ابتداءً من تاريخ مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بحسب الأحوال ، ولا يسرى هذا الإعفاء إلا على أرباح من أبرم قرض الصندوق باسمه " .

كما تنص المادة (٤٢) [(٢)] من اللائحة التنفيذية فى هذا الخصوص على ما يلى :

" يشترط لتطبيق الإعفاء المقرر بالبند (٦) من المادة (٣١) من القانون لأرباح المشروعات الجديدة المنشأة بتمويل من الصندوق الاجتماعى للتنمية ما يأتى :

١) أن يكون تاريخ مزاولة النشاط بالمشروع لاحقا لتاريخ التمويل من الصندوق الأجتماعى للتنمية .

٢) أن تكون أرباح المشروع ناتجة عن مباشرة النشاط التجارى والصناعى فقط .

٣) أن يتخذ المشروع شكل المنشأة الفردية .

---

(٢) تم استبدال البند ٦ من المادة ٣١ من القانون ، بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣ ، ويعمل به اعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠١٣.

(٣) تم استبدال المادة ٤٢ من اللائحة التنفيذية للقانون بالقرار ١٧٢ لسنة ٢٠١٥

وتكون مدة الإعفاء الضريبى خمس سنوات تبدأ من تاريخ مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بحسب الأحوال ، ويتوقف سريان هذا الإعفاء إذا تم التنازل عن المنشأة أو تغيير شكلها القانونى .

وفى جميع الأحوال لا يسرى هذا الإعفاء الضريبى إلا بالنسبة للأرباح الناتجة عن التمويل من الصندوق الإجتماعى للتنمية " .

ويتضح من ذلك أن شروط إعفاء الأرباح المحققة من المشروعات الجديدة المنشأة بتمويل من الصندوق الاجتماعى للتنمية حتى الفترة الضريبية ٢٠١٢ ، ما يلى :

- أن يكون تاريخ مزاولة النشاط بالمشروع لاحقاً لتاريخ التمويل من الصندوق .
- أن يكون المشروع ممولا كليا أو جزئيا من الصندوق وأن كان المشروع ممولاً (جزئياً) بجزء من رأس المال الذى تم الحصول عليه من الصندوق فإن الأرباح التى تعفى تكون فى حدود نسبة التمويل من الصندوق .
- أن مدة الإعفاء خمس سنوات من بدء مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بحسب الأحوال .
- أن الإعفاء قاصر على أرباح من أبرم قرض الصندوق باسمه فقط ، بحيث يتوقف هذا الإعفاء إذا تم التنازل عن المنشأة أو تم تغيير شكلها القانونى .
- يشترط أن يتخذ المشروع شكل المنشأة الفردية .
- كما يشترط أن تكون أرباح المشروع ناتجة من النشاط التجارى والصناعى فقط .

*وقد تم استبدال البند "٦" من المادة رقم (٣١) من القانون بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ والذى يُعمل به اعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠١٣ ، بالنص التالى :

" الأرباح التى تتحقق من المشروعات الجديدة المنشأة بتمويل من الصندوق الاجتماعى للتنمية فى حدود نسبة هذا التمويل إلى رأس المال المستثمر ، وبحد أقصى ما يعادل (٥٠%) من الربح السنوى ، وبما لا يجاوز خمسين ألف جنيه وذلك لمدة خمس سنوات ابتداءً من تاريخ مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بحسب الأحوال ، وذلك بشرط إمساك دفاتر وحسابات منتظمة " .

*كما تم استبدال المادة (٤٢) من اللائحة التنفيذية للقانون بالقرار الوزارى ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ الصادر فى ٢٠١٥/٤/٦ بالنص التالى :

" يشترط لتطبيق الإعفاء المقرر بالبند { ٦} من المادة (٣١) من القانون لأرباح المشروعات الجديدة المنشأة بتمويل من الصندوق الاجتماعي للتنمية ما يأتى:

١) أن يكون تاريخ مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بالمشروع لاحقا لتاريخ الحصول على التمويل .

٢) أن تكون أرباح المشروع ناتجة عن مباشرة النشاط التجارى والصناعى فقط .

٣) إمساك دفاتر وحسابات مُنتظمة مبسطة تتفق وطبيعة النشاط .

وتكون مدة الإعفاء الضريبى خمس سنوات تبدأ من تاريخ مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بحسب الأحوال ، ويتوقف سريان هذا الإعفاء إذا تم تغيير الشكل القانونى للمشروع أو تغيير نشاطه ، كما يتوقف سريانه حال التنازل عن المشروع .

وفى جميع الأحوال لا يسرى الإعفاء إلا بالنسبة للأرباح الناتجة عن التمويل من الصندوق الإجتماعى للتنمية ، وفى حدود نسبة هذا التمويل إلى رأس المال المستثمر وفقاً لدراسة الجدوى المقدمة من الممول للصندوق والتى تم بناءً عليها منح التمويل ، ولا تتغير هذه النسبة خلال سنوات الإعفاء ، حتى ولو تغير رأس مال المنشأة ، وذلك كله بما لا يجاوز (٥٠ %) من الربح السنوى أو (خمسين ألف جنيه) أيهما أقل .

ويقصد برأس المال المستثمر مجموع صافى الأصول الثابتة مضافاً إليه الأصول المتداولة بعد خصم قيمة الخصوم المتداولة .

ويتضح من ذلك أن شروط إعفاء الأرباح المحققة من المشروعات الجديدة المنشأة بتمويل من الصندوق الاجتماعى للتنمية اعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠١٣ ، ما يلى :

- أن يكون تاريخ مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بالمشروع لاحقاً لتاريخ التمويل من الصندوق .
- أن تكون أرباح المشروع ناتجة من النشاط التجارى والصناعى فقط .
- أن تكون المنشأة لديها دفاتر وحسابات مُنتظمة مبسطة تتفق وطبيعة النشاط .

- أن تكون مدة الإعفاء خمس سنوات من بدء مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بحسب الأحوال .
- أن الإعفاء قاصر على أرباح من أبرم قرض الصندوق باسمه فقط ، ويتوقف سريان الإعفاء إذا تم تغيير الشكل القانونى للمشروع أو تغيير نشاطه ، كما يتوقف سريانه حال التنازل عن المشروع .

ويسرى الإعفاء فى حدود نسبة التمويل من الصندوق إلى رأس المال المستثمر وفقاً لدراسة الجدوى المقدمة من الممول للصندوق ، ولا تتغير هذه النسبة خلال سنوات الإعفاء ، حتى ولو تغير رأس مال المنشأة ، وذلك كله بما لا يجاوز (٥٠ %) من الربح السنوى أو (خمسين ألف جنيه) أيهما أقل .

ويتم تحديد رأس المال المستثمر كما يلى :

إجمالى الأصول الثابتة		×××
إجمالى الأصول المتداولة	××	
(–) إجمالى الالتزامات المتداولة	(××)	
رأس المال العامل		××
إجمالى الاستثمار (رأس المال المستثمر)		×××

- هذا وقد أصدرت المصلحة الكتاب الدورى رقم (١٨) لسنة ٢٠١٧ بتاريخ ٢٠١٧/٣/٣٠ بشأن شروط تطبيق الإعفاء الضريبى على أرباح المشروعات الممولة من الصندوق الاجتماعي للتنمية ، حيث ورد به ما نصه :

" نظراً لما أثير من تساؤلات حول شروط تطبيق الإعفاء الضريبى وفقاً لأحكام البند (٦) من المادة (٣١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ٠

وحرصاً من المصلحة على سلامة وتوحيد شروط منح الإعفاء الضريبى على الأرباح الناتجة عن مشروعات الصندوق الاجتماعى للتنمية وحسماً للمشكلات المثارة فى هذا الشأن وتوحيداً للقواعد المتعلقة باعتماد الإعفاء الضريبى من جانب كافة المأموريات ٠

وتطبيقاً لأحكام لقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته والمادة (٤٢) من القرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ الصادر بتعديل بعض أحكام اللائحة التنفيذية للقانون

لذا تنبه المصلحة بضرورة مراعاة القواعد الآتية عند التحقق من شروط تطبيق الإعفاء : –

أن يكون تاريخ مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بالمشروع لاحقاً لتاريخ الحصول على التمويل
وفى هذا الشأن يتعين على كافة المأموريات ضرورة الالتزام بما يلى : -

- **أن المقصود فى تحديد واقعة بدء مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج ومقارنتها بتاريخ الحصول على التمويل (القرض) هو تاريخ بدء المزاولة الفعلية للنشاط (والذى يختص بتحديده شعبة الفحص) وليس التاريخ الحكمى طبقاً لأقدم مستند (والذى يحدد من قبل شعبة الحصر والمعلومات) ما لم يكن هذا التاريخ يمثل واقعة بدء المزاولة الفعلية ٠**
- **ان واقعة بدء المزاولة الفعلية يحدد من خلال المستندات الدالة على التشغيل أو بدء النشاط الفعلى بالإضافة إلى المعاينات والتحريات ٠٠٠٠ الخ على سند أنها جميعاً تشكل وقائع مادية وقانونية يمكن إثبات حدوثها فى زمن معين بكافة طرق الإثبات [وتدل عليها القرائن والدلال التى يمكن بواسطتها التحقق من حدوث التزامن والمعاصرة بين توقيت تاريخ الحصول على التمويل وبين توقيت تاريخ بدء المزاولة الفعلية] ٠**
- **ان تكون أرباح المشروع ناتجة عن مباشرة النشاط التجارى والصناعى فقط فلا يسرى على ماعدا ذلك من أنشطة مهنية أو خدمية**
- **أن يتخذ الشكل القانونى للمشروع منشأة فردية أو شركة واقع ناشئة عن ميراث منشأة فردية بشرط أن يكون التمويل والإعفاء قد بدأ قبل تاريخ وفاة الممول وأن تستمر بذات الورثة ٠**
- **أن يلتزم الممول المستفيد من الإعفاء الضريبى بإمساك دفاتر وحسابات منتظمة مبسطة تتفق مع طبيعة النشاط ٠**
- **مدة الإعفاء الضريبى خمس سنوات تبدأ من تاريخ مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بحسب الأحوال ٠**

على أن يراعى توقف سريان الإعفاء فى الحالات التاليه : -

- **إذا تم تغير الشكل القانونى للمشروع إلى أى شكل قانونى آخر بخلاف كونه منشأة فردية أو شركة واقع ناشئة عن ميراث منشأة فردية [مع مراعاة أنه يعد تغيراً للشكل القانونى حالة تصرف " أحد أو بعض الورثة فى شركة الواقع عن كل أو بعض حصته إلى الغير بما ينشأ معه شخص اعتبارى آخر جديد] ٠**
- **إذا تم تغير النشاط الذى تم بناءاً عليه الحصول على التمويل**
- **إذا تم التنازل عن المشروع إلى الغير ٠**
- **لا يسرى هذا الإعفاء إلا بالنسبة للأرباح الناتجة عن التمويل من الصندوق الاجتماعى للتنمية ، وفى حدود نسبة التمويل إلى رأس المال المستثمر وفقاً لدراسة**

الجدوى المقدمة من الممول للصندوق والتى تم بناء عليها منح التمويل ولا تتغير هذه النسبة خلال سنوات الإعفاء حتى لو تغير رأس مال المنشأة وذلك كله بما لا يتجاوز (٥٠%) من الربح السنوى أو خمسين ألف جنيه أيهما أقل ٠

مع مراعاة ما يلى

- رأس المال المستثمر = (صافى الأصول الثابتة + رأس المال العامل) ٠
- رأس المال العامل = (الأصول المتداولة – الخصوم المتداولة) ٠

على كل من قطاع المناطق الضريبية والإدارة المركزية للتوجيه والرقابة متابعة تنفيذ ما جاء بهذا الكتاب بكل دقة ٠"

ولإيضاح كيفية تحديد الأرباح التى تتحقق من المشروعات الجديدة المنشأة بتمويل من الصندوق الاجتماعى للتنمية المعفاة من الضريبة نورد المثال التالى :

مثـــال (١) :

بلغ صافى الربح الضريبى وفقاً للتشريع الضريبى عن عام ٢٠١٣ مبلغ ٢٦٠ ٠٠٠ جنيه علماً بأن المنشأة حصلت على تمويل من الصندوق الاجتماعى لاستكمال إنشاء نشاطها فى ٢٠١٣/١/١ بمبلغ ٣٥٠ ٠٠٠ جنيه وبدأت مزاولة النشاط فى ٢٠١٣/١/١٦ وتبين من قائمة المركز المالى أن رأس المال المستثمر بلغ ١ ٠٠٠ ٠٠٠ جنيه .

المطلـــوب :

تحديد صافى الوعاء الخاضع للضريبة عام ٢٠١٣.

الحـــل

طبقاً للبند / ٦ من المادة (٣١) من القانون المستبدل بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ ، وكذلك المادة (٤٢) من اللائحة التنفيذية للقانون المستبدلة بالقرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ ، تكون :

نسبة التمويل إلى رأس المال المستثمر

$$\text{صافى الربح الضريبى} \times \frac{\text{قيمة التمويل}}{\text{رأس المال المستثمر}}$$

$$= ٢٦٠ ٠٠٠ \times \frac{٣٥٠ ٠٠٠}{١ ٠٠٠ ٠٠٠} = ٩١ ٠٠٠ \text{ جنيه}$$

وبمقارنة نسبة التمويل إلى رأس المال المستثمر بملغ الـ ٥٠ ٠٠٠ جنيه

تكون الأرباح المعفاة من الضريبة للمنشأة عام ٢٠١٣ هى ٥٠ ٠٠٠ جنيه الأقل .

صافى الوعاء الخاضع للضريبة بالجنيه

٢٦٠ ٠٠٠	صافى الربح الضريبى المعدل (يخصم منه)	
(٥٠ ٠٠٠)	▪ الإعفاءات الواردة بقانون الضريبة على الدخل (م ٣١ بند ٦ قانون) : الأرباح المحققة من المشروع الجديد المنشأة بتمويل من الصندوق الاجتماعى للتنمية بحد أقصى ٠٠٠ ٥٠ جنيه	
٢١٠ ٠٠٠	صافى الوعاء الضريبى	
(٥ ٠٠٠)	▪ شريحة معفاة من الضريبة طبقاً للمادة (٨) من القانون	
٢٠٥٠٠٠	صافى الوعاء الخاضع للضريبة عام ٢٠١٣	

الباب الرابع
إيرادات المهن غير التجارية

الباب الرابع
إيرادات المهن غير التجارية

تمهيد :

تناول القانون إيرادات المهن غير التجارية بالباب الرابع من الكتاب الثانى الخاص بالضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وذلك فى المواد من (٣٢ وحتى ٣٦) من القانون ، والمواد من (٤٣ وحتى ٤٧ مكرراً) من اللائحة التنفيذية للقانون وتعديلاتها فى ثلاث فصول على الوجه التالى :

الفصل الأول : الإيرادات الخاضعة للضريبة

- المادة رقم (٣٢) من قانون الضريبة على الدخل

الفصل الثانى : تحديد الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة

- المواد (٣٣ – ٣٥) من قانون الضريبة على الدخل
- المواد (٤٣ حتى ٤٦) من اللائحة التنفيذية للقانون

الفصل الثالث : الإعفاء من الضريبة

- المادة (٣٦) من قانون الضريبة على الدخل
- المواد (٤٧ حتى ٤٧ مكرراً) من اللائحة التنفيذية للقانون

وسنتناول بالشرح أحكام هذه المواد على الوجه التالى :

الفصل الأول

الإيرادات الخاضعة للضريبة

نطاق الضريبـــة

تنص المادة (٣٢) من القانون على ما يلي :

" تفرض الضريبة على :

١) صافى إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التى يمارسها الممول بصفة مستقلة ،ويكون العنصر الأساسى فيها العمل ، إذا كانت ناتجة عن مزاولة المهنة أو النشاط فى مصر .

٢) الدخل الذى يتلقاه أصحاب حقوق الملكية الفكرية من بيع أو استغلال حقوقهم .

٣) أية إيرادات ناتجة عن أية مهنة أو نشاط غير منصوص عليه فى المادة (٦) من هذا القانون " .

- وقد تم استبدال المادة (٣٢) بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ الصادر فى ٢٠١٤/٦/٣٠ والذى يُعمل به اعتباراً من أول يوليو ٢٠١٤ ، بالنص الآتى :

" تفرض الضريبة على :

١) صافى إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التى يمارسها الممول بصفة مستقلة ، ويكون العنصر الأساسي فيها العمل ، إذا كانت ناتجة عن مزاولة المهنة أو النشاط فى مصر ، وكذلك إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية المحققة فى الخارج إذا كانت مصر مركزاً لنشاطه المهنى .

٢) الدخل الذى يتلقاه أصحاب حقوق الملكية الفكرية من بيع أو استغلال حقوقهم فى مصر أو خارجها .

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

ويتضح من هذه النصوص :

أن المشرع قد حدد الإيرادات الخاضعة للضريبة بالنسبة لإيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية فى ثلاث بنود سنتناولها بالإيضاح على الوجه التالى :

أولاً : صافى إيرادات المهن الحرة والمهن غير التجارية

ويجب فى البداية أن نوضح المقصود بكل من المهن الحرة والمهن غير التجارية .

(أ) المهن الحرة :

اختلف الفقهاء فى وضع تعريف محدد لماهية المهن الحرة ، ولا يسعنا فى مجال تعريفها إلا ما أوردته محكمة النقض فى حكمها الصادر بتاريخ ١٩٦١/٤/١٣ إذ عرف المهن الحرة : " إنها المهن التى يباشرها الممولون بصفة مستقلة والتى يكون العنصر الأساسى فيها العمل ، وتقوم على الممارسة الشخصية لبعض العلوم والفنون ، ولا يمنع من اعتبارها كذلك أن يكون الربح فيها مختلطاً ونتيجة استثمار رأس المال والعمل متى كان العمل هو المصدر الأول والغالب " .

ونرى أن هذا التعريف هو أقرب ما يكون لماهية المهن الحرة .

(ب) المهن غير التجارية :

لم يصدر تعريف واضح محدد لماهية المهن غير التجارية وعلى ذلك فيمكن أن نأخذ فى تعريفها بمفهوم المخالفة ، فتكون أرباح المهن غير التجارية هى الأرباح التى لا تنتج من مزاولة المهن التجارية .

أو بمعنى أشمل تعتبر أرباح المهن غير التجارية أية أرباح لا تتحقق من الأنشطة التجارية والصناعية ، ولم تذكر صراحة فى القانون التجارى وكذلك لاتندرج ضمن ضمن المرتبات وما فى حك

شروط سريان الضريبـــــة :

(أ) مزاولة المهنة بصفة مستقلة

يشترط لسريان الضريبة أن يزاول الممول المهنة ويمارس نشاطه لحساب نفسه وبكامل حريته وعلى مسئوليته ، فلا يكون مرتبطاً مع الغير بأى علاقة عمل تكون فى طبيعتها علاقة تبعية ، أو علاقة يفهم منها أنها علاقة الأجير برب العمل .

وإذا كانت علاقة الممول مع الغير ولو بعقد محرر أو شفهى ، وفى مقابل أجر دورى ولو ثابت ، ولكن الممول يمارس العمل بنفسه وتحت مسئوليته ، ففى هذه الحالة تخضع هذه الإيرادات للضريبة باعتبارها من إيرادات المهن غير التجارية .

أى أن ممارسة المهنة بصفة مستقلة تعنى

١) عدم التبعية للغير .
٢) القيام بالعمل تحت مسئوليته الشخصية .
٣) ناتج العمل من ربح أو خسارة يعود على الممول نفسه .

(ب) العنصر الأساسى هو العمل

يشترط لسريان الضريبة أن يكون العنصر الأساسى فى تحقيق الإيراد هو العمل دون رأس المال ، وإذا وجد رأس المال فإن دوره فى المهن غير التجارية يكون دوراً ثانوياً .

فمثلاً نجد رأس المال يعتبر ضرورياً ولازماً لبعض الأنشطة المهنية كجهاز الأشعة لطبيب الأشعة وكرسى الأسنان لطبيب الأسنان ، والمواد الكيماوية والميكروسكوبات لطبيب التحاليل ، وآلات الموسيقى للموسيقى ٠٠٠٠ وغيرها ضرورية ولازمة لمزاولة المهنة والنشاط ، إلا أنه لابد أن يعتمد عمل الممول أساساً على الممارسة الشخصية للعلوم وخبرته ومجهوده الذهني في مهنته ، وهى بلا شك العناصر الأساسية في التأثير على إيراداته ودخله من مهنته لأن عنصر رأس المال مهما كبر ومهما تنوع لا يمثل عنصراً أساسياً في تحقيق هذا الدخل .

بعكس الحال فى الأنشطة التجارية والصناعية التى يمثل رأس المال العنصر الأساسى فيها بجانب العمل.

(جـ) ممارسة المهنة على وجه الاعتياد

لكى يخضع الممول للضريبة على إيراداته من المهن غير التجارية يجب أن يمارس العمل على وجه الإعتياد ممارسة فعلية وبغرض الكسب والإمتهان لهذا العمل أو النشاط

غير التجارى ، ويستفاد ذلك من المعنى اللفظى لكلمة المهن الواردة بالقانون ، والعمل الذى يتم بصورة عرضية ولا يتسم بالتكرارية لا محل لخضوعه للضريبة .

(د) مزاولة المهنة أو النشاط فى مصر أو خارج مصر

أخذ المشرع حتى ٢٠١٤/٦/٣٠ بمبدأ إقليمية الضريبة كشرط لخضوع إيرادات المهن الحرة والمهن غير التجارية للضريبة المحققة فى مصر فقط .

واعتباراً من أول يولية ٢٠١٤ (تاريخ العمل بالقانون ٥٣ لسنة ٢٠١٤)أخذ المشرع بمبدأي الإقليمية وعالمية الإيراد لخضوع صافى إيرادات المهن الحرة والمهن غير التجارية للضريبة التى يمارسها الممول ، حيث أخضع للضريبة إيرادات المهن الحرة والمهن غير التجارية الناتجة عن مزاولة المهنة أو النشاط فى مصر ، وكذلك إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية المحققة فى الخارج إذا كانت مصر مركزاً للنشاط المهنى .

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

ويقصد بهذا البند الإيرادات التى يحصل عليها أصحاب حقوق الملكية الفكرية كالأدباء والمخترعين والملحنين وغيرهم من بيع اختراعاتهم أو نتاج أفكارهم من إبداعات علمية أو أدبية أو فنية أو استغلال حقوقهم بأى صورة من الصور فى مصر وذلك حتى ٢٠١٤/٦/٣٠ ، واعتباراً من أول يولية ٢٠١٤ ، يخضع للضريبة الدخل الذى يتلقاه أصحاب حقوق الملكية الفكرية من بيع أو استغلال حقوقهم فى مصر أو خارجها ، ومن ثم تفرض الضريبة على الإيرادات التى يحصل عليها أصحاب حقوق الملكية الفكرية كالأدباء والمخترعين والملحنين وغيرهم من بيع اختراعاتهم أو نتاج أفكارهم من إبداعات علمية أو أدبية أو فنية فى مصر أو خارجها أو استغلال حقوقهم بأى صورة من الصور فى مصر أو خارجها إذا كانت مصر مركزاً لنشاطه المهنى.

- هذا وقد أصدرت المصلحة الكتاب الدورى رقم (٢٢) لسنة ٢٠١٧ بتاريخ ٢٠١٧/٤/٢٠بشأن محاسبة المؤلفين والملحنين والموسيقيين والمطربين وغيرهم عن ضريبة المهن الحرة وغير التجارية ، حيث ورد به مانصه :

"سبق أن أصدرت المصلحة التعليمات التنفيذية رقم (٢٠) لسنه ١٩٨١ بشأن محاسبة المؤلفين والملحنين والموسيقين والمطربين عن ضريبة المهن الحرة وفى ضوء ما ورد بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ، وطبقاً لما جاء بالبند (٢) ، (٣) من المادة (٣٢) فى شأن الخضوع لضريبة المهن غير التجارية.

وفى إطار سعى المصلحة المتواصل لمد جسور الثقة بينها وبين الممولين بصفة عامة وأصحاب المهن غير التجارية خاصة بإعتبارهم قدوة لغيرهم من الممولين ، ولتكون سياستها فى ذلك حافز لكل ممول للمساهمة فى دفع عجلة التنمية بالقدر المناسب لطاقته دون ظلم او إجحاف وطبقاً لما جاء بالمادة (٢٢) من قانون الضريبة على الدخل **وتعديلاته والتى نصت على** :-

[تحدد الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة سنوياً على أساس صافى الإيرادات ، خلال السنة السابقة ، ويشمل الإيراد من المهن غير التجارية ....

ويكون تحديد صافى الإيرادات على أساس الإيراد الناتج عن العمليات المختلفة طبقاً لأحكام هذا القانون ....] .

ولما كانت المبالغ التى يحصل عليها المؤلفون والأدباء والملحنين وغيرهم من أصحاب حقوق الملكية الفكرية [مقابل حقوق النشر أو الإستغلال ، وكذلك المبالغ التى يحصل عليها ورثة أصحاب هذه الحقوق عن مؤلفاتهم أو أعمالهم الفنية عموماً والتى آلت إليهم بعد وفاة أصحابها إذ ما ظهرت فى صورة مرئية أو صوتية وتمثل حق الأداء العلنى] المحمية بقانون حماية الملكية الفكرية رقم ٨٣ لسنة ٢٠٠٢ والذى يتيح لأصحاب الحقوق الأصلية أو ورثتهم إبرام التصرفات القانونية المختلفة من [إجازة – تنازل – إيجار – بيع] والحصول على عائد نقدى مقابل تلك التصرفات .

فإن هذه المبالغ تعد إيراداً خاضعاً للضريبة طبقاً لأحكام البند (٢) من المادة (٣٢) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥

لذا تنبه المصلحة إلى ضرورة إلتزام المأموريات بما يلى :

يتعين على كافة المأموريات مناقشة أصحاب حقوق الملكية أو ورثتهم مناقشة تفصيلية ووافية عن إيراداتهم عن تلك الحقوق ومعرفة أسم الجهة المباع لها / أو المستغلة ومحاسبتهم من كافة المبالغ الخاصة بحقوق النشر أو الاستغلال وكذلك المبالغ التى

حصلوا عليها مقابل حق الأداء العلنى والحصول على كافة البيانات الخاصة بهذه المبالغ من جمعية المؤلفين والملحنين سنوياً نتيجة إذاعة إنتاجهم الفنى وخروجه فى صورة مسموعة أو مرئية واحتسابه ضمن إيراداتهم للتوصل إلى تحديد صافى الإيراد المهنى الحقيقى ٠

مع ضرورة خضوع أى إيرادات أخرى تحققت نتيجة ممارسة أى مهنة أو نشاط لم يرد ذكره بالمادة رقم (٦) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته لضريبة المهن الحرة وغير التجارية طبقاً للبند (٣) من المادة (٣٢) من القانون المشار إليه بعاليه على سند أن أحكام المهن الحرة وغير التجارية هى أحكام القانون العام ٠

على كل من قطاع المناطق الضريبية والإدارة المركزية للتوجيه والرقابة متابعة تنفيذ ما جاء بهذا الكتاب بكل دقة ٠ "

ثالثاً : الإيرادات الناتجة عن أية مهنة أو نشاط غير منصوص عليه فى المادة (٦) من القانون

تقضى المادة (٦) من القانون بفرض الضريبة على مجموع صافى دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين من المصادر الآتية :

١) المرتبات وما فى حكمها .

٢) النشاط التجارى أو الصناعى .

٣) النشاط المهنى أو غير التجارى .

٤) الثروة العقارية .

بمعنى أنه إذا تحققت لأى شخص إيرادات من أى نشاط أو مهنة لا تندرج تحت الإيرادات السابق بيانها ، فإنها تعد من إيرادات المهن غير التجارية ، وتطبق عليها أحكامها وتخضع للضريبة على هذا الأساس .

ومن هنا يتضح أن المشرع قصد بهذا النص أن يجعل من أحكام المهن غير التجارية أحكاماً للقانون العام .

مثال ذلك :

استغلال الورثة حقوق مورثهم المالية عن مؤلفاته التى آلت إليهم إذا ظهرت فى صورة مرئية أو صوتية (حق الأداء العلنى) ، أو الإرشاد عن جرائم التهرب الضريبى .

الفصل الثانى

تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة

تحديد صافى الإيرادات

تنص المادة (٣٣) من القانون علي ما يلى :

" تحدد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة سنويا علي أساس صافي الإيرادات ،خلال السنة السابقة، ويشمل الإيراد من المهن غير التجارية عائدات التصرف في أية أصول مهنية وعائدات نقل الخبرات أو التنازل عن مكاتب مزاولة المهنة كليا أو جزئيا وأية مبالغ محصلة نتيجة لإغلاق المكتب .

ويكون تحديد صافى الإيرادات على أساس الإيراد الناتج عن العمليات المختلفة طبقا لأحكام هذا القانون بعد خصم جميع التكاليف و المصروفات اللازمة لمباشرة المهنة بما فيها إهلاكات الأصول وذلك كله وفق أصول محاسبيه مبسطه يصدر بها قرار من الوزير .

ويُعد من التكاليف واجبة الخصم ما يلى :

١) رسوم القيد والاشتراكات السنوية ورسوم مزاولة المهنة .

٢) الضرائب التى يؤديها الممول بمناسبة مباشرة المهنة عدا الضريبة التي يؤديها وفقا لأحكام هذا القانون .

٣) المبالغ التى يؤديها الممول إلي نقابته وفقا لنظامها الخاص بالمعاشات .

٤) أقساط التأمين علي الحياة والتأمين الصحى على الممول لمصلحته ومصلحة زوجه وأولاده القصر .

وفى تطبيق أحكام البندين ٣ و ٤ يشترط ألا تزيد جملة ما يعفى للممول من صافى الإيراد الخاضع للضريبة على ٣٠٠٠ جنيه سنوياً .

ولا يجوز تكرار ذات الخصم من أى دخل آخر منصوص عليه فى المادة (٦) من هذا القانون " .

يتضح من نص هذه المادة :

إن صافى الإيراد يتحدد على أساس إجمالى الإيراد طبقاً لأحكام هذا القانون بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة شاملة إهلاكات الأصول .

وسنتناول فيما يلى الإيرادات الخاضعة للضريبة والتكاليف والمصروفات الواجبة الخصم

أولاً : الإيرادات الخاضعة للضريبة :

ورد بالفقرة الأولى من المادة (٣٣) من القانون الأحكام التالية :

يدخل فى وعاء الضريبة سنوياً صافى الإيرادات خلال السنة السابقة وقد سبق إيضاح ماهية الإيرادات الخاضعة للضريبة عند شرح أحكام المادة (٣٢) وسنوضح مدلول صافى الإيرادات عند شرح الفقرة الثانية من المادة (٣٣) .

وأهم ما يجب مراعاته فى إيرادات المهن غير التجارية أننا نأخذ بقاعدة الإيراد النقدى ، أى الإيراد الذى يحصل عليه الممول ويتقاضاه نتيجة مزاولة المهنة .

وتأسيساً على ذلك فالمبالغ التى يحصل عليها الممول خلال السنة بصرف النظر عما إذا كانت هذه المبالغ تخص هذه السنة ، أو أى سنة سابقة أو لا حقه ، تعتبر ضمن إيرادات السنة التى تم القبض فيها .

كما تدخل أيضاً ضمن إيرادات هذه السنة سائر الإيرادات المتعلقة بالمهنة التى يحصل عليها الممول مقدماً كمقدمات عن عمليات حتى لو لم يتم أداء العمل حتى نهاية السنة .

ومما هو جدير بالذكر أنه فى حالة ما إذا قام الممول برد كل أو بعض هذه المبالغ المحصلة مقدما فى نفس السنة التى حصلت فيها أو فى سنة لا حقه لها يحق للممول فى هذه الحالة أن يخصم هذه المبالغ من الإيرادات فى السنة التى تم فيها الرد .

وهناك استثناء وحيد من قاعدة الإيراد النقدى وهو حالة انقطاع صاحب العمل عن ممارسة النشاط لأى سبب من الأسباب كالتوقف أو الوفاة ، ففى هذه الحالة يدخل ضمن الإيرادات كافة الإيرادات المستحقة للممول ، وتضاف إلى إيرادات الفترة حتى تاريخ التوقف أو تاريخ الوفاة .

- أوضحت الفقرة الأولى أيضاً أن إيرادات المهن غير التجارية تشمل بجانب إيرادات مزاولة المهنة الإيرادات التالية :

أ – عائد التصرف فى أى أصل من أصول المهنة .

ب –عائد نقل الخبرات (التدريب أو الاستشارات) .

ج –عائد التنازل عن مكاتب مزاولة المهنة سواء تم التنازل عن كل تلك المكاتب أو جزء منها .

د –أيه مبالغ قد يحصل عليها الممول نتيجة لإغلاق مكتبه .

بمعنى أن أية أرباح رأسمالية أو تعويضات أو مبالغ يحصل عليها الممول بجانب إيرادات مزاولة المهنة وتتحقق نتيجة مزاولة المهنة تدخل كلها ضمن وعاء الضريبة .

وقد أوضحت المادة (٤٣) من اللائحة التنفيذية للقانون المقصود بعائدات التصرف فى أية أصول مهنية ، وعائدات التنازل عن مكاتب مزاولة المهنة ، وعائدات نقل الخبرات ، حيث تنص على ما يلى :

" يقصد بعائدات التصرف فى أية أصول مهنية وعائدات التنازل عن مكاتب مزاولة المهنة كلياً أو جزئياً ، المنصوص عليها فى الفقرة الأولى من المادة (٣٣) من القانون ، الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع أى أصل من الأصول المستخدمة فى مزاولة المهنة أو نتيجة التنازل عن المكتب أو جزء منه .

ويقصد بعائدات نقل الخبرات الأرباح التى تتحقق نتيجة التدريب أو الاستشارات لبعض مزاولى المهنة أو لأى جهة أخرى " .

ثانيا : التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم :

أوضحت الفقرة الثانية من المادة (٣٣) من القانون:

أن صافى الإيراد يتحدد على أساس إيراد مختلف العمليات بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة شاملة إهلاكات الأصول ، وذلك طبقاً لقواعد محاسبية مبسطة يصدر بها قرار من وزير المالية .

وتخصم المصروفات التى تم صرفها فعلاً (المبدأ النقدى) واللازمة لمباشرة النشاط والحصول على الإيراد خلال السنة .

ويجب أن تكون هذه المصروفات مؤيدة بالمستندات إلا في بعض المصروفات التي يتعذر حصوله فيها على مستندات كالنثريات والإكراميات .

علما بأنه يجوز فقط بالنسبة لبعض المصروفات الدورية اليقينية الثابتة التى لم تسدد حتى نهاية السنة الأخذ بمبدأ الاستحقاق ومن أمثلتها الإيجار .

وكذلك فى حالة الاستهلاكات فتخصم أقساط الاستهلاكات السنوية بصرف النظر عن أنها لم تدفع فى سنة المحاسبة .

وقد حددت الفقرة الثالثة من المادة (٣٣) من القانون والمادة (٤٤) من اللائحة أمثلة لما يعد من التكاليف واجبة الخصم على الوجه التالى :

-رسوم القيد والاشتراكات السنوية بالنقابات ورسوم مزاولة المهنة .
-الضرائب المؤداة والمتعلقة بمباشرة المهنة عدا الضريبة المؤداة طبقاً لهذا القانون .
-المبالغ المسددة للنقابات نظير المعاش ، وفقا لنظامها الخاص بالمعاشات .
-أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحى على الممول لمصلحته ومصلحة زوجه وأولاده القصر ، على أن يكون التأمين فى شركات خاضعة لأحكام قانون الإشراف والرقابة على التأمين فى مصر الصادر بالقانون (١٠) لسنة ١٩٨١ (م ٤٤ بند / ٤ لائحة) .

وقد أوضحت الفقرة الرابعة:

أنه بالنسبة للبندين الأخيرين يشترط ألا تزيد جملة ما يخصم للممول من صافى الإيراد الخاضع للضريبة مقابل هذين البندين على ٣٠٠٠ جنيه سنوياً .

كما أوضحت الفقرة الخامسة عدم جواز تكرار خصم أى من هذين البندين من أى دخل آخر خاص بالممول وخاضع للضريبة ، وفى جميع الأحوال يكون اعتماد هذه التكاليف من واقع الإيصالات الصادرة عن الجهات المختصة (م ٤٤ / فقرة أخيرة لائحة) .

التبرعـات

تنص المادة (٣٤) من القانون على ما يلى :

" يخصم من صافى الإيرادات المنصوص عليها فى المادة (٣٢) من هذا القانون التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة أو التى تؤول إليها بما لا يجاوز صافى الإيراد السنوى ، وكذلك التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة لإشراف الحكومة ولمؤسسات البحث العلمى المصرية ، وذلك بما لا يجاوز ١٠% من صافى الإيراد السنوى .

ولا يجوز خصم ذات التبرعات من أى إيراد آخر من الإيرادات المنصوص عليها فى المادة (٦) من هذا القانون . "

ويتضح من نص هذه المادة ما يلى :

أن المشرع فرق بين نوعين من التبرعات :

١) التبرعات العينية أو المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة تخصم طالما كانت مؤيدة بالمستندات ولكن ألا تزيد قيمتها عن ١٠٠% من صافى الإيراد السنوى ، بمعنى ألا يؤدى خصم هذه التبرعات إلى تحقيق خسارة .

٢) التبرعات والإعانات المدفوعة لكل من :

- الجمعيات والمؤسسات الأهلية (بشرط أن تكون مصرية مشهرة) .
- دور العلم والمستشفيات (بشرط خضوعها للإشراف الحكومى) .
- مؤسسات البحث العلمى المصرية .

- تخصم هذه التبرعات بما لا يجاوز ١٠ % من صافى الإيراد السنوى .

ملحوظة :

لا يجوز خصم أياً من هذه التبرعات من أى إيراد آخر خاص بالممول وخاضع للضريبة .

التكاليف اللازمة لتحقيق الإيراد

أوضحت الفقرة الأولى من المادة (٣٥) من القانون خصم التكاليف اللازمة لتحقيق الإيراد حيث تنص على ما يلى :

" يخصم من إجمالى إيراد الممول جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الإيراد من واقع الحسابات المنتظمة المؤيدة بالمستندات بما فى ذلك التكاليف والمصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات وطبقا لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون ، ويكون الخصم بنسبة ١٠% فى حالة عدم إمساك دفاتر منتظمة ".

يتضح من نص هذه المادة أنه :

يخصم من إجمالى إيرادات الممول جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة النشاط وتحقيق الإيرادات مع التفرقة بين حالتين :

١. في حالة إمساك الممول دفاتر منتظمة .

٢. في حالة عدم إمساك الممول لدفاتر منتظمة .

١) في حالة إمساك الممول دفاتر منتظمة :

أ – تكاليف ومصروفات مؤيدة بمستندات :

طبقاً لنص الفقرة الأولى من المادة (٣٥) من القانون يخصم من إجمالى إيراد الممول جميع التكاليف والمصروفات المؤيدة بمستندات واللازمة لمزاولة النشاط مثل الإيجار – الكهرباء – المياه – الغاز – المرتبات والأجور.... الخ ، طالما يتوفر فيها الشروط اللازمة للخصم والتى أوضحتها المادة (٤٥) من اللائحة التنفيذية للقانون حيث تنص على ما يلى :

" يشترط لخصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الإيرادات ، فى تطبيق حكم المادة (٣٥) من القانون ، ما يأتى :

١. أن يكون الممول ممسكا دفاتر وحسابات منتظمة .

٢. أن تكون التكاليف والمصروفات لازمة لمزاولة المهنة أو النشاط ، وأن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات فيما عدا التكاليف والمصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات " .

٣. تكاليف ومصروفات لم يجر العرف على إثباتها بمستندات " :

تنص الفقرة الأولى من المادة (٤٦) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" يسرى فى شأن تحديد المقصود بالتكاليف والمصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات المشار إليها فى المادة (٣٥) من القانون حكم المادة (٢٨) من هذه اللائحة"

طبقاً لنص هذه الفقرة ، والفقرة الأولى من المادة (٣٥) من القانون ، تخصم كذلك التكاليف والمصروفات اللازمة لمزاولة المهنة والتى يتعذر إثباتها بمستندات خارجية ويتوفر بالنسبة لها أذون صرف داخلية أو بيان أسعار والواردة بالمادة (٢٨) من اللائحة التنفيذية للقانون وبيانها كما يلى :

١) مصروفات الانتقالات الداخلية .

٢) مصروفات البوفيه للضيافة الداخلية لعملاء المنشأة .

٣) مصروفات النظافة .

٤) الدمغات العادية والنقابية اللازمة لتسيير أعمال المنشأة .

٥) مصروفات الصيانة العادية .

٦) الجرائد والمجلات اليومية أو الأسبوعية أو الشهرية إذا كانت تستلزمها طبيعة المهنة أو النشاط .

ويشترط ألا تزيد المصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات ، بما فى ذلك الإكراميات ، على ٧% من إجمالى المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات .

- **فى هذا الخصوص أصدرت المصلحة الكتاب الدورى رقم (٤٨) لسنة ٢٠١٧بتاريخ ٢٠١٧/١١/٢٦بشأن التكاليف والمصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات حيث ورد به ما نصه :**

" بمتابعة الأداء على مستوى المصلحة تبين وجود تباين واختلاف فى المعالجة الضريبية للتكاليف والمصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات بالنسبة للنشاط المهنى أو غير التجارى .

بدراسة الموضوع فى ضوء أحكام المادة (٣٥) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته والمادة (٤٦) من اللائحة التنفيذية للقانون التى نصت بالفقرة الأولى منها على :

" يسرى فى شأن تحديد المقصود بالتكاليف والمصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات المشار إليها فى المادة (٣٥) من القانون حكم المادة (٢٨) من هذه اللائحة "

وحيث أن المادة (٢٨) من اللائحة التنفيذية للقانون نصت على "

" يقصد بالتكاليف والمصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات فى تطبيق أحكام البند (٢) من المادة (٢٢) من القانون " التكاليف والمصرفات التى يتعذر فى الغالب نظراً لطبيعتها إثباتها بمستندات خارجية " وتتوافر بالنسبة لها أذون صرف داخلية أو بيانات أسعار ، ومنها .

١ - مصر وفات الانتقالات الداخلية .

٢ - .....

٣ - .....

ويشترط الا تزيد المصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات بما فى ذلك الإكراميات على ٧% من إحمالى المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات

لذا تنبه المصلحة على كافة المأموريات بضرورة مراعاة الآتى :

- يتم احتساب التكاليف والمصرفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات المنصوص عليها بالمادة (٤٦) من اللائحة التنفيذية للقانون ، نسبة لا تزيد عن ٧% من إجمالى المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات مثل { الإيجار – المرتبات والأجور – مصاريف الكهرباء – المياه – التليفونات – رسوم القيد والاشتراكات السنوية ورسوم مزاولة المهنة – الضرائب التى يؤديها الممول بمناسبة مباشرة المهنة عدا الضريبة التى يؤديها وفقاً للقانون – المبالغ التى يؤديها الممول إلى نقابته – أقساط التأمين }
- لا يدخل ضمن مفهوم المصروفات الإدارية والعمومية التى يتم احتساب قيمة الـ (٧%) المشار إليها منها { المستلزمات الطبية – أتعاب استشارية – المبالغ المنصرفة للمساعدين من ذوى المهنة – إهلاك الأصول الثابتة – أى تكاليف تشغيل لازمة لمباشرة المهنة }

"وعلى قطاع المناطق الضريبية والإدارة المركزية للتوجيه والرقابة والإدارات التابعة لها مراعاة تنفيذ ما جاء بهذا الكتاب بكل دقة "

٢) **فى حالة عدم إمساك الممول دفاتر منتظمة :**

تنص الفقرة الثانية من المادة (٤٦) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" وفى حالة عدم إمساك الممول دفاتر منتظمة تخصم نسبة ١٠% من إجمالى الإيرادات مقابل جميع التكاليف " .

طبقاً لنص هذه الفقرة ، ونص الفقرة الأولى من المادة (٣٥) من القانون فى حالة عدم إمساك الممول لدفاتر وحسابات منتظمة يخصم حكميا نسبة ١٠% من إجمالى الإيراد مقابل جميع التكاليف .

ترحيل الخسائر :

قررت المادة (٣٥) فى الفقرة الثانية منها سريان أحكام المادة (٢٩) بالنسبة لممولى المهن غير التجارية إذا كان الممول ممسكا لدفاتر منتظمة .

وتقضى المادة (٢٩) بترحيل الخسائر المحققة فى إحدى السنوات إلى أرباح السنة التالية وإذا تبقى جزء من الخسائر يتم ترحيله سنوياً حتى السنة الخامسة ، ولا يجوز الترحيل بعد ذلك إلى أى سنه أخرى .

وقد سبق إيضاح هذه الأحكام عند تناول أحكام المادة (٢٩) من القانون .

ملحوظة : فى حالة تعدد مصادر الإيراد للممول يراعى عند ترحيل الخسائر ماورد بالكتاب الدورى رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٧ والسابق تناوله عند شرح المادة ٢٩ من القانون .

تدريبـــات

تدريب (١) :

فيما يلى بيان بإيرادات ومصروفات مكتب أحد المحامين عن عام ٢٠١٢ :

الإيرادات

جنيه	بيـان
٦٢٠٠٠	أتعاب قضايا حصل عليها خلال العام .
٢٠٠٠٠	مقدم أتعاب عن أحد القضايا التى تعاقد عليها ولم يتم بشأنها أى إجراء .
٣٠٠٠	مكافأة عن إرشاده عن إحدى جرائم التهرب الضريبى .
٢٥٠٠٠	أتعاب قضايا عن السنة السابقة .
٣٠٠٠٠	أتعاب عن إحدى القضايا التى باشرها فى سوريا .
١٠٠٠٠	أرباح تدريب لبعض مزاولى مهنة المحاماة .

المصروفات

جنيه	بيـان
١٠٠٠٠	مرتبات العاملين بالمكتب .
٦٠٠٠	إيجار المكتب .
٢٤٠٠	كهرباء ومياه .
٤٠٠٠	مصروفات تليفون المكتب .
٣٠٠٠	مصاريف السيارة .
٥٠٠	كتب ومطبوعات .
٥٠٠	اشتراكه فى نقابة المحامين
١٠٠٠٠	تبرعات منها (١٠٠٠ جنيه لفقراء الحى ، ٥٠٠٠ جنيه للحكومة

والباقى لجمعيات خيرية مصرية مشهرة)

المطلوب :

تحديد الوعاء الخاضع للضريبة عن عام ٢٠١٢ إذا علمت أن الممول لا يمسك دفاتر منتظمة .

حل تدريب (١) :

الإيرادات الخاضعة للضريبة	جنيه	جنيه
أتعاب قضايا حصل عليها خلال العام	٦٢ ٠٠٠	
مقدم أتعاب عن أحد القضايا	٢٠ ٠٠٠	
أتعاب قضايا عن السنة السابقة	٢٥ ٠٠٠	
أرباح تدريب لبعض مزاولى مهنة المحاماة	١٠ ٠٠٠	
إيرادات أخرى (مكافأة إرشاد عن جرائم التهرب)	٣ ٠٠٠	
إجمالى الإيرادات		١٢٠ ٠٠٠
(يخصم منه)		
(١٠ %) مقابل جميع التكاليف والمصروفات حيث أن الممول لا يمسك حسابات منتظمة (م ٣٥ ق ، م ٤٦ ل)		١٢ ٠٠٠
صافى الإيراد السنوى		١٠٨ ٠٠٠
تبرعات للحكومة	٥ ٠٠٠	
تبرعات لجمعيات خيرية مصرية مشهرة (أقل من ١٠%) ١٠٨ ٠٠٠ × ١٠ % = ١٠ ٨٠٠	٤ ٠٠٠	
		٩ ٠٠٠
صافى الإيراد الخاضع للضريبة		٩٩ ٠٠٠

ملحوظة :

لم يدرج ضمن الإيراد أتعاب القضية التى تم مباشرتها بالخارج لعدم خضوعها للضريبة عام ٢٠١٢ .

تدريب (٢) :

فيما يلى بيان بإيرادات ومصروفات مكتب أحد الأطباء عن عام ٢٠١٤ :

الإيرادات

(٣٠٠٠٠ جنيه أتعاب كشف بالعيادة – ٢٠٠٠ جنيه أتعاب كشف بالمنازل – ٤٠٠٠٠ جنيه أتعاب عمليات جراحية – ١٠٠٠٠ جنيه أتعاب عملية جراحية لأحد السعوديين بالقاهرة – ٨٠٠٠ جنيه مرتب عن العمل بأحد المستشفيات الحكومية – ٥٠٠٠ جنيه عربون فى ٢٠١٤/٩/٦ لإجراء عملية جراحية خارج مصر – ٣٠٠٠ جنيه أتعاب عملية جراحية مستحقة عن السنة السابقة – ٥٠٠٠ جنيه صافى إيراد التصرف فى جهاز طبى – ٢٠٠٠٠ جنيه أتعاب عملية جراحية بمستشفى بدولة الكويت فى ٢٠١٤/٧/٢٣) .

المصروفات

(١٠٠٠٠ جنيه مرتبات الممرضين – ٣٥٠٠ جنيه مصروفات كهرباء وغاز ومياه – ٣٠٠ جنيه اشتراك فى معاش النقابة – ٨٠٠٠ جنيه تبرع للحكومة – ٢٠٠٠ جنيه تبرع لوحدة الإدارة المحلية بالشرقية – ٧٠٠٠ جنيه تبرعات للمؤسسات الخيرية المصرية المشهرة – ٣٦٠٠ جنيه أقساط تأمين على حياته لصالح أولاده القصر – ١٠٠٠ جنيه ثمن شراء كتب ومراجع علمية – ٣٠٠٠ جنيه مصروفات سيارة – ٢٠٠٠ جنيه مصروفات تليفون – ١٠٠٠ جنيه شراء مطبوعات – ١٢٠٠ جنيه مصروفات بوفيه – ٤٠٠ جنيه أدوات نظافة – ٥٠٠٠ جنيه ثمن تذكرة سفر للخارج – ١٠٠٠ جنيه إكراميات) .

المطلــوب :

تحديد الوعاء الخاضع للضريبة إذا علمت أن :

١) السيارة تستخدم للأغراض الشخصية بجانب العمل .

٢) الممول يمسك حسابات منتظمة.

حل تدريب (٢)

الإيرادات الخاضعة للضريبة	جنيه	جنيه
أتعاب كشف بالعيادة	٣٠ ٠٠٠	
أتعاب كشف بالمنازل	٢ ٠٠٠	
أتعاب عمليات جراحية	٤٠ ٠٠٠	
أتعاب عملية جراحية لأحد السعوديين بالقاهرة	١٠ ٠٠٠	
عربون لإجراء عملية جراحية خارج مصر	٥ ٠٠٠	
أتعاب مستحقة عن السنة السابقة	٣ ٠٠٠	
أتعاب عملية جراحية بمستشفى بدولة الكويت فى ٢٠١٤/٧/٢٣	٢٠ ٠٠٠	
صافى إيراد التصرف فى جهاز طبى	٥ ٠٠٠	
▪ إجمالى الإيرادات		١١٥ ٠٠٠
(يخصم منه)		
١) المصروفات الإدارية والعمومية (مؤيدة بمستندات)		
مرتبات الممرضين	١٠ ٠٠٠	
م ٠ كهرباء وغاز ومياه	٣ ٥٠٠	
كتب ومراجع علمية	١ ٠٠٠	
م ٠ تليفون	٢ ٠٠٠	
تذكرة سفر للخارج	٥ ٠٠٠	
إجمالى المصروفات المؤيدة بمستندات		(٢١٥٠٠)
٢) تكاليف ومصروفات لم يجر العرف على إثباتها بمستندات		(١٥٠٥)
(٢١٥٠٠ × ٧ %)		
▪ صافى الإيراد السنوى قبل خصم التبرعات		٩١٩٩٥

٩١٩٩٥		▪ (ما قبلة) صافى الإيراد السنوى قبل خصم التبرعات
	٨ ٠٠٠	التبرعات الحكومية
	٢ ٠٠٠	تبرع لوحدة الإدارة المحلية بالشرقية
	٧ ٠٠٠	تبرعات لمؤسسات خيرية المصرية المشهرة (أقل من ١٠%)
		٩١٩٩٥ × ١٠ % = ٩١٩٩
(١٧ ٠٠٠)		
٧٤٩٩٥		▪ صافى الإيراد بعد خصم التبرعات
		(يخصم منه)
(٣ ٠٠٠)		أقساط التأمين على حياته لصالح أولاده القصروأشتراك فى معاش النقابة،الحد الأقصى ٣٠٠٠ جنيه
٧١٩٩٥		▪ الوعاء الخاضع للضريبة

إيضاحات للحل

التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات

٢ ٠٠٠	مصروفات السيارة { ٣ ٠٠٠ × (٢ ÷ ٣) } بعد استبعاد الثلث مقابل الاستخدام الشخصى
١ ٠٠٠	شراء مطبوعات
١ ٢٠٠	م ٠ بوفيه
٤٠٠	م ٠ أدوات نظافة
١ ٠٠٠	إكراميات
٥ ٦٠٠	إجمالى التكاليف والمصروفات غير المؤيدة بمستندات

التكاليف والمصروفات غير المؤيدة بمستندات يجب ألا تجاوز (٧ %) من المصروفات الإدارية والعمومية المؤيدة بالمستندات فتكون التكاليف والمصروفات غير المؤيدة بمستندات المعتمدة ضريبياً =(٢١٥٠٠ × ٧ % = ١٥٠٥ جنيه

الفصل الثالث

الإعفاء من الضريبة

حالات الإعفاء من الضريبة

تنص المادة (٣٦) من القانون على ما يلي :

" تعفى من الضريبة :

١) [١]المنشآت التعليمية الخاضعة لإشراف الحكومة أو لإشراف الأشخاص الاعتبارية العامة أو لإشراف القطاع العام أو قطاع الأعمال العام . [١]

٢) إيرادات تأليف وترجمة الكتب والمقالات الدينية والعلمية والثقافية والأدبية، عدا ما يكون ناتجا عن بيع المؤلف أو الترجمة لإخراجه فى صورة مرئية أو صوتية .

٣) إيرادات أعضاء هيئة التدريس بالجامعات والمعاهد وغيرهم عن مؤلفاتهم ومصنفاتهم التى تطبع أصلا لتوزيعها على الطلاب وفقا للنظم والأسعار التى تضعها الجامعات والمعاهد .

٤) إيرادات أعضاء نقابة الفنانين التشكيليين من إنتاج مصنفات فنون التصوير والنحت والحفر .

٥) إيرادات أصحاب المهن الحرة المقيدين كأعضاء عاملين فى نقابات مهنية فى مجال تخصصهم ، وذلك لمدة ثلاث سنوات من تاريخ مزاولة المهنة الحرة ، ولا يلزمون بالضريبة إلا اعتباراً من أول الشهر التالى لانقضاء مدة الإعفاء سالفة الذكر مضافا إليها مدة التمرين التى يتطلبها قانون مزاولة المهنة وفترات الخدمة العامة أو التجنيد أو الاستدعاء للاحتياط إذا كانت تالية لتاريخ بدء مزاولة المهنة ، وتخفض المدة المقررة للإعفاء إلى سنة واحدة لمن يزاول المهنة لأول مرة إذا كان قد مضى على تخرجه أكثر من خمسة عشر عاماً . ويشترط لسريان الإعفاء أن يزاول المهنة منفرداً دون مشاركة مع الغير ما لم يكن هذا الغير متمتعاً بالإعفاء ."

---

[١] تم إلغاء البند / ١ من المادة رقم (٣٦) من قانون الضريبة على الدخل بالقانون رقم ١١٤ لسنة ٢٠٠٨ ، ويُعمل به اعتباراً من ٢٠٠٨/٥/٦ .

هذا وقد صدر القانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ باستبدال البند / ٥ من المادة رقم (٣٦) من قانون الضريبة على الدخل فى ٢٠١٣/٥/١٨ ، والذى يُعمل به اعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠١٣ ، حيث جاء به ما نصه :

" صافى إيرادات أصحاب المهن الحرة المقيدين كأعضاء عاملين فى نقابات مهنية فى مجال تخصصهم ، وذلك لمدة ثلاث سنوات من تاريخ مزاولة المهنة الحرة وبحد أقصى خمسون ألف جنيه سنوياً ، ولا يلزمون بالضريبة إلا اعتباراً من أول الشهر التالى لانقضاء مدة الإعفاء سالفة الذكر مضافا إليها مدة التمرين التى يتطلبها قانون مزاولة المهنة وفترات أداء الخدمة العامة أو التجنيد أو الاستدعاء للاحتياط إذا كانت تالية لتاريخ بدء مزاولة المهنة ، وتخفض المدة المقررة للإعفاء إلى سنة واحدة لمن يزاول المهنة لأول مرة إذا كان قد مضى على تخرجه أكثر من خمسة عشر عاماً . "

ويتضح مما سبق

تناولت المادة (٣٦) من القانون حالات الإعفاء من الضريبة وهى :

١) المنشآت التعليمية :

يقضى البند / ١ من المادة (٣٦) من القانون بإعفاء المنشآت التعليمية الخاضعة للإشراف الحكومى أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو القطاع العام أو قطاع الأعمال العام ، وذلك حتى ٢٠٠٨/٥/٤ ، قبل إلغائه بالقانون رقم ١١٤ لسنة ٢٠٠٨ ويعمل به اعتباراً من ٢٠٠٨/٥/٥ .

ويتم تحديد أرباح المنشآت التعليمية المشار إليها بالبند / ١ عن الفترة من ٢٠٠٨/٥/٥ حتى نهاية الفترة الضريبية تطبيقاً لأحكام القانون ١١٤ لسنة ٢٠٠٨ كما يلى :

- يتم تحديد صافى الوعاء الخاضع للضريبة عن الفترة الضريبية .
- يتم حساب ما يخص الفترة الضريبية المعفاة من الضريبة حتى ٢٠٠٨/٥/٤ وفقاً للمعادلة التالية :

$$\text{صافى الوعاء الخاضع للضريبة} \times \frac{\text{المدة من بداية الفترة الضريبية حتى ٢٠٠٨/٥/٤}}{\text{مدة الفترة الضريبية}}$$

–يخصم من صافى الوعاء الخاضع للضريبة للفترة الضريبية قيمة ما يخص الفترة الضريبية قبل ٢٠٠٨/٥/٥ المعفاة من الضريبة .

وعلى ذلك فإن المنشآت التعليمية الخاصة غير الخاضعة لإشراف أى من هذه الجهات لا تتمتع بالإعفاء الضريبى الوارد بالبند / ١ من المادة (٣٦) من القانون قبل إلغائه وذلك مثل معاهد تعليم الخياطة أو الكمبيوتر أو الرقص أو الباليه وأمثالها من تلك المنشآت والمعاهد .

٢) إيرادات التأليف والترجمة :

قرر البند / ٢ من المادة (٣٦) من القانون إعفاء إيرادات التأليف والترجمة للكتب والمقالات الثقافية والأدبية والدينية والعلمية ، فيما عدا الإيرادات الناتجة عن بيع المؤلف أو الترجمة فى صورة مرئية أو صوتية أى ظهورها بالسينما أو التليفزيون أو الإذاعة ، أو بيع المؤلف أو الترجمة مع اسطوانة ممغنطه (C D) فى هذه الحالات تخضع للضريبة .

ويلاحظ بالنسبة لهذا البند ما يلى :

- **أنه سبق أن أصدرت المصلحة التعليمات التفسيرية رقم (٣) للبند / ٥ من المادة (٨٢) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ الصادرة بتاريخ ١٩٨٧/١٠/٢١ والتى قضت بأن يندرج تحت بند التأليف الإعداد الفنى للأنباء والتعليق على الأخبار الذى يقوم به من تكلفهم الإذاعة المصرية بإعداد نشرات إخبارية متخصصة فى المجالات الاقتصادية أو الاجتماعية أو غيرها من المجالات العلمية أو الثقافية وذلك من غير العاملين بالإذاعة لأن هذا الإعداد يعد تأليفاً لاعتماده على فكر ثقافة المعد ومجهوده الشخصى ؛ أما بالنسبة لمعدى النشرات من العاملين بالإذاعة فإنهم لا يخضعون للضريبة على أرباح المهن غير التجارية حيث يعتبر ذلك امتداداً لعملهم الأصلى ويخضع كل ما يتقاضون نظير هذا الإعداد للضريبة على المرتبات .**
- **كما سبق أن أصدرت المصلحة كذلك التعليمات التفسيرية رقم (٢) للبند / ٥ من المادة (٨٢) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بتاريخ ١٩٨٧/٣/٢٨ والتى تقضى بعدم سريان الإعفاء الخاص بأرباح التأليف والترجمة على الترجمة الفورية لأنها لا تكون**

إلا فى المؤتمرات والاحتفالات أو اللجان ، وأنها ترجمة شفوية مباشرة وليست ترجمة كتب أو مقالات ويتمثل طبيعتها فى ترجمة خطاب أو حديث ، وقد اعتمدت هذه التعليمات على فتوى مجلس الدولة الصادرة فى ١٩٨٥/٥/٥ بهذا المضمون .

ونظراً لعدم اختلاف طبيعة البندين الصادر بشأنهما هذه التعليمات عن النص الوارد فى ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فإنها تسرى أيضاً على أحكام المادة (٣٦ /٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

٣) إيرادات أعضاء هيئات التدريس بالجامعات والمعاهد :

يقضى البند / ٣ من المادة (٣٦) من القانون بإعفاء إيرادات أعضاء هيئات التدريس بالجامعات والمعاهد وغيرهم عن مؤلفاتهم التى تطبع لتوزيعها على الطلاب وفقاً للنظم والأسعار التى تقررها الجامعات والمعاهد .

وفى هذا الخصوص تنص المادة (٤٧) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" يشترط للتمتع بالإعفاء الضريبى ، المنصوص عليه بالبند / ٣ من المادة (٣٦) من القانون ، الالتزام بالنظم والأسعار التى تضعها الجامعات والمعاهد ، وفى حالة الإخلال بهذا الشرط يخضع هذا الإيراد للضريبة " .

وقد جاء هذا النص تشجيعاً لهم على إمداد الطلاب بمؤلفاتهم ومساهمة من المشرع فى تخفيض أسعار الكتب الجامعية .

٤) إيرادات الفنانين التشكيليين :

يقضى البند / ٤ من المادة (٣٦) من القانون بإعفاء إيرادات الفنانين التشكيليين أعضاء النقابة عن أنتاج مصنفاتهم من فنون النحت والتصوير والحفر ، وقد جاء هذا الإعفاء أيضاً لتشجيع المواهب فى هذه الفنون على زيادة أعمالهم وإنتاجهم الفنى منها .

٥) إيرادات أصحاب المهن أعضاء النقابات :

طبقاً للبند / ٥ من المادة (٣٦) من القانون تعفى إيرادات أصحاب المهن الحرة المقيدين كأعضاء عاملين فى نقابات مهنية فى مجال تخصصاتهم على النحو التالى :

١) لمدة ثلاث سنوات من تاريخ مزاولة المهنة الحرة ، ويخضع للضريبة اعتباراً من أول الشهر التالى لانقضاء مدة الإعفاء ، مضافاً إليها مدة التمرين التى يتطلبها قانون المزاولة ، وفترات الخدمة العامة أو التجنيد أو الاستدعاء للاحتياط ، إذا كانت تالية لتاريخ بدء المزاولة .

٢) لمدة سنة واحدة لمن يزاول المهنة لأول مرة إذا كان قد مضى على تخرجه أكثر من ١٥ عاماً .

ويشترط لسريان الإعفاء مزاولة المهنة منفرداً ، دون مشاركة مع الغير ، ، ما لم يكن هذا الغير متمتعاً بالإعفاء .

إيرادات أصحاب المهن أعضاء النقابات

اعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠١٣ طبقاً للقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ والقرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥

فى هذا الخصوص تنص المادة (٤٧ مكرراً)[١] من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

"إذا تجاوز صافى الإيرادات الحد الأقصى للإعفاء المنصوص عليه فى حكم البند / ٥ من المادة (٣٦) من القانون فى أية سنة من سنوات الإعفاء التزم الممول بتوريد الضريبة على ما يجاوز هذا الحد عند تقديم الإقرار المتعلق بالسنة الضريبية الخاصة بها."

فى ضوء ماسبق:

١) تعفى هذه الإيرادات لمدة ثلاث سنوات من تاريخ مزاولة المهنة الحرة بحد أقصى خمسون ألف جنيه سنوياً ، ويخضع للضريبة على صافى إيراداته السنوية اعتباراً من أول الشهر التالى لانقضاء مدة الإعفاء ، مضافاً إليها مدة التمرين التى يتطلبها قانون المزاولة ، وفترات الخدمة العامة أو التجنيد أو الاستدعاء للاحتياط ، إذا كانت تالية لتاريخ بدء المزاولة .

٢) لمدة سنة واحدة لمن يزاول المهنة لأول مرة إذا كان قد مضى على تخرجه أكثر من ١٥ عاماً .

---

(١) المادة (٤٧ مكرراً) مضافة بالقرارالوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ .

ويلتزم الممول بتوريد الضريبة على ما يجاوز الحد الأقصى للإعفاء المشار إليه عند تقديم الإقرار الضريبى المتعلق بالسنة الضريبية المعفاة ، وفقاً للمادة رقم (٤٧ مكرراً) من اللائحة التنفيذية للقانون.

المحاسبة الضريبية للمرشد السياحى

- كما أصدرت المصلحة ملحقاً للتعليمات التفسيرية العامة رقم " ١ " لسنة ١٩٨٥ بتاريخ ١٩٨٥/٤/١٧ بخصوص مدة الإعفاء للمرشدين السياحيين ، وفيما يلى نصها :

" سبق أن أصدرت المصلحة التعليمات التفسيرية رقم (١) لسنة ١٩٨٥ ، انتهت فيها إلى خضوع المرشد السياحى للضريبة على أرباح المهن غير التجارية بدلاً من الضريبة على المرتبات والأجور باعتباره عضوا فى نقابة مهنية ، ويعمل مستقلاً إلا فى الحالات التى تتوافر فيها تبعيته لإحدى الهيئات أو الشركات .

- وقد ثار خلاف فى الرأى حول مدى تمتع المرشدين السياحيين المرخص لهم بمزاولة المهنة والمقيدين بجدول نقابة المرشدين السياحيين من غير الحاصلين على بكالوريوس الإرشاد السياحى بالإعفاء المقرر بالبند /٤ من المادة (٨٢) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

وبعرض الموضوع على مجلس الدولة انتهى رأى اللجنة الثالثة لقسم الفتوى بتاريخ ١٩٨٩/٦/٢٦ إلى انطباق حكم الإعفاء الضريبى المقرر بالبند الموضح بعالية عليهم استناداً إلى أن الإعفاء المشار إليه قد ورد عاماً مطلقاً بالنسبة لكافة أصحاب المهن الحرة دون تفرقة بين ذوى المؤهلات الدراسية وغير الحاصلين على مؤهلات دراسية منهم طالما توافرت شروط الإعفاء الخاصة بقيدهم كأعضاء عاملين فى النقابة المهنية الخاصة بمهنتهم ، ومزاولتهم المهنة الحرة منفردين .

هذا بالإضافة إلى أن المشرع لم يقصر ممارسة مهنة الإرش .اد السياحى على المؤهلين دراسياً ، وإنما أجاز الترخيص بممارستها لغير الحاصلين على مؤهلات دراسية أيضاً .

وقد وافقت المصلحة على هذه الفتوى وأصدرت التعليمات التفسيرية رقم (٤) للمادة ٨٢ بند (٤) بتاريخ ١٩٨٩/١٠/٣ بهذا المضمون .

معاملة الشركات التى تباشر نشاطاً مهنياً

تنص المادة (٥٤) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" فى تطبيق حكم البند / ١ من المادة (٤٨) من القانون ، تعامل الشركات التى تباشر نشاطا من أنشطة المهن الحرة سواء بعقد أو بدون عقد معاملة الأشخاص الاعتبارية وتحدد إيراداتها على أساس نقدى ومصروفاتها على أساس الاستحقاق .

وتطبق بشأنها أحكام الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية " .

طبقاً لنص هذه المادة :

فى حالة مزاولة النشاط المهنى من خلال شركة أشخاص أو وجود أى مشاركة مهنية ، تعد هذه الشركات من الأشخاص الاعتبارية وتخضع لأحكام الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية مع تحديد الإيرادات على الأساس النقدى وتحديد المصروفات على أساس الاستحقاق ، ويلتزم بتقديم الإقرار الضريبي الخاص بالأشخاص الاعتبارية .

الباب الخامس
إيرادات الثروة العقارية

الباب الخامس

إيرادات الثروة العقارية

أفرد قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته بالباب الخامس من الكتاب الثانى للأحكام الخاصة بإيرادات الثروة العقارية ، حيث وردت هذه الأحكام فى المواد من (٣٧ – ٤٦) من القانون وفى المواد من (٤٨ –٥٢) من اللائحة التنفيذية للقانون .

المحتويات

- الفصل الأول : الإيرادات الخاضعة للضريبة
  - وتناولتها المادة (٣٧) من قانون الضريبة على الدخل
- الفصل الثانى : تحديد الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة
  - وتناولتها المواد من (٣٨ – ٤٢) من قانون الضريبة على الدخل
  - والمواد من (٤٨ – ٥١) من اللائحة التنفيذية للقانون
- الفصل الثالث : الإعفاء من الضريبة
  - وتناولته المادة (٤٣) من قانون الضريبة على الدخل
- الفصل الرابع : أحكام متنوعة
  - وتناولتها المواد من (٤٤ – ٤٦) من قانون الضريبة على الدخل
  - والمادة (٥٢) من اللائحة التنفيذية للقانون

إيرادات الثروة العقارية بعد تعديلها بالقانون رقم١٩٦ لسنة ٢٠٠٨.

ويعمل به اعتباراً من ٢٠١٣/٧/١

- الفصل الأول : الإيرادات الخاضعة للضريبة
  - وتناولتها المادة (٣٧) من قانون الضريبة على الدخل
- الفصل الثانى : تحديد الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة
  - وتناولتها المواد من (٣٩ ،٤١، ٤٢) من قانون الضريبة على الدخل
  - والمواد من (٤٨ – ٥٠ – ٥١ من اللائحة التنفيذية للقانون
- الفصل الرابع : أحكام متنوعة
  - وتناولتها المواد من (٤٥ – ٤٦) من قانون الضريبة على الدخل

إيرادات الثروة العقارية

قبل التعديل بالقانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨

الفصل الأول
الإيرادات الخاضعة للضريبة

-

نطاق سريان الضريبة

تنص المادة ٣٧ من القانون على ما يلى :

" تشمل الإيرادات الخاضعة للضريبة ما يأتى :

١ - إيرادات الأراضى الزراعية .

٢ - إيرادات العقارات المبنية .

٣ - إيرادات الوحدات المفروشة " .

يتضح من هذا النص أن إيرادات الثروة العقارية تتمثل فى :

إيرادات الأراضى الزراعية ، وإيرادات العقارات المبنية وأيضاً إيرادات الوحدات المفروشة التى كانت تخضع للضريبة فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته ضمن إيرادات النشاط التجارى والصناعى ، وقد جاء القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ليدخلها ضمن إيرادات الثروة العقارية.

---

(١) المادة ٣٧ من القانون تم تعديلها بالقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ .

الفصل الثانى

تحديد الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة

-

وردت الأحكام الخاصة بتحديد الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة بالمواد من ٣٨ وحتى ٤٢ كما سبق أن أوضحنا ، حيث تناولت المادة ٣٨ فى البندين ١ ، ٢ كيفية تحديد إيرادات الأراضى الزراعية ، وفرقت بين إيرادات الأراضى الزراعية عموماً وأوضحت أحكامها فى البند " ١ " ، وبين الأراضى المنزرعة بالمحاصيل البستانية والتى فصلت أحكامها بالبند " ٢ " ، ثم وردت الأحكام الخاصة بباقى الإيرادات فى المواد التالية ٠

وسنوضح فيما يلى تفصيل تلك الأحكام :

١ - تحديد إيرادات الأراضى الزراعية :

تنص المادة ٣٨ [(١)] بند ١ على ما يلى :

"١ - يحدد إيراد الأراضى الزراعية على أساس القيمة الإيجارية المتخذة أساسا لربط الضريبة المفروضة طبقاً للقواعد المنصوص عليها فى القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ الخاص بضريبة الأطيان ، وذلك بعد خصم ٣٠% مقابل جميع التكاليف والمصروفات" ٠

يتضح من نص هذا البند ما يأتى :

(أ) يتم تحديد إيراد الأراضى الزراعية على أساس القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط ضريبة الأطيان ، وقد أكد المشرع على أن القيمة الإيجارية التى يتم حساب الإيراد على أساسها هى ما أتخذت أساسا لربط الضريبة المفروضة بالقانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ ، وذلك ضمانا لثبات الأساس الخاص بتحديد القيمة الإيجارية وحتى لا يتأثر حساب إيراد الأراضى الزراعية بصدور أية تشريعات تتعلق بتحديد القيمة الإيجارية على أى أساس آخر ٠

(ب) بمفهوم المخالفة لما جاء بنص البند (١) فإن الأراضى الزراعية غير المربوط عليها ضريبة الأطيان لن يحتسب لها إيراد ، ولن تخضع للضريبة باعتبارها من إيرادات الثروة العقارية ٠

(ج) تحسب الضريبة على صافى إيراد الأراضى الزراعية ، حيث يخصم للممول من إيرادات الأراضى الزراعية المحسوبة طبقا للأساس السابق إيضاحه ٣٠% مقابل جميع التكاليف ٠

---

(١) المادة ٣٨ من القانون ملغاة بالقانون رقم ١٩٦ لسنة٢٠٠٨

مثال " ١ "

يمتلك أحد الممولين عدد ٢٠ فدانا تبلغ القيمة الإيجارية للفدان منها مبلغ ٥٠٠ جنيه

المطلوب :

تحديد صافى إيرادات هذه الأراضى والتى تدخل فى وعاء الضريبة عن سنة ٢٠٠٥

الحل

إجمالى إيراد الأطيان = ٢٠ فدانا × ٥٠٠ جنيه " القيمة الإيجارية للفدان" = ١٠٠٠٠ جنيه

صافى إيراد الأطيان = ١٠٠٠٠ × ٧٠% = ٧٠٠٠ جنيه

٢ - تحديد إيرادات الاستغلال الزراعى للمحاصيل البستانية

تنص المادة ٣٨ بند " ٢ " على ما يلى :

" ٢ – تحدد إيرادات الاستغلال الزراعى للمحاصيل البستانية من حدائق الفاكهة المنتجة على ما يجاوز مساحة ثلاثة أفدنة ، وما يجاوز فدانا واحدا من نباتات الزينة والنباتات الطبية والعطرية ، ومشاتل المحاصيل البستانية أيا كانت المساحة المزروعة منها ما لم يكن إنشاء هذه المشاتل للمنفعة الخاصة لأصحابها ، وذلك على أساس مثل القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة المفروضة بالقانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ المشار إليه ، وذلك إذا كان حائز الغراس مستأجرا للأرض ، أما إذا كان حائز الغراس مالكا للأرض فتحدد الإيرادات على أساس مثلى القيمة الإيجارية المشار إليها ولا تدخل فى وعاء الضريبة الإيرادات المنصوص عليها فى البند ١ من هذه المادة ، وذلك كله بعد خصم ٢٠% من هذه الإيرادات مقابل جميع التكاليف والمصروفات .

ويصدر قرار من الوزير بالاتفاق مع وزير الزراعة بتحديد أعمار أشجار الفاكهة التى تعتبر بعدها منتجة وبيان أنواع المحاصيل البستانية .

ويحدد صافى الإيرادات الخاضعة للضريبة باسم حائز الغراس سواء كان مالكا للأرض أم مستأجرا لها ، ولا يسرى فى حق المصلحة أى اتفاق أو شرط يخالف ذلك.

ويعتبر الممول وزوجه وأولاده القصر حائزا واحدا للغراس فى تطبيق أحكام البند " ٢ " من هذه المادة ، وتحدد الإيرادات باسمه ما لم تكن الملكية قد آلت إلى الزوجة أو الأولاد القصر عن غير طريق الزوج أو الوالد بحسب الأحوال .

ويلتزم حائز الغراس ، سواء كان مالكا للأرض أو مستأجرا لها ، بأن يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة بيانات بالمساحات المزروعة من كل نوع من أنواع أشجار الفاكهة خلال ثلاثين يوما من التاريخ الذى تعتبر فيه أشجار الفاكهة منتجة ، كما يلتزم بتقديم بيان

بالمساحات المزروعة بنباتات الزينة أو النباتات الطبية أو العطرية أو مشاتل المحاصيل البستانية خلال ستين يوما من تاريخ بدء الزراعة ٠

وفى حالة إزالة الغراس يلتزم الحائز بأن يخطر مأمورية الضرائب المختصة بواقعة الإزالة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ حدوثها " ٠

وتنص المادة ٤٨ [1] من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" يكون إخطار مأمورية الضرائب المختصة بالبيانات والوقائع المنصوص عليها فى الفقرتين الخامسة والسادسة من البند (٢) من المادة (٣٨) من القانون على النموذج رقم (٦ عقارى) " ٠

يتضح مما سبق مايلى :

(أ) أنه لا يدخل فى وعاء الضريبة بالنسبة لإيرادات الاستغلال الزراعى للمحاصيل البستانية الإيرادات المنصوص عليها فى البند " ١ " من المادة (٣٨) والتى سبق إيضاح الأحكام الخاصة بها فى البند " ١ " ٠

(ب) أن الإيرادات التى تدخل فى وعاء الضريبة بالنسبة للمحاصيل البستانية هى :

- إيرادات حدائق الفاكهة المنتجة إذا تجاوزت المساحة المزروعة منها ثلاثة أفدنة.

- إيرادات نباتات الزينة والنباتات الطبية والعطرية إذا تجاوزت المساحة المزروعة منها فدانا واحداً ٠

- إيرادات مشاتل المحاصيل البستانية أيا كانت المساحة المزروعة منها ، وإذا كانت هذه المشاتل قد أنشئت للمنفعة الخاصة لأصحابها فلا تحتسب لها إيرادات ٠

(ج) تتحدد إيرادات المحاصيل البستانية على الأساس التالى :

- تستبعد أولا المساحات المعفاة والتى ذكرناها فى البند السابق ٠

- تحسب الإيرادات على المساحة الخاضعة على أساس :

- **مثل القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة المفروضة بالقانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ إذا كان حائز الغراس مستأجراً للأرض ٠**
- **مثلى القيمة الإيجارية المتخذة أساسا لربط الضريبة المفروضة بالقانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ إذا كان حائز الغراس مالكا للأرض ٠**

(د) يتبع هذا الأساس فى تحديد الإيرادات بالنسبة للإستغلال الزراعى للمحاصيل البستانية فقط ٠

---

(١) المادة ٤٨ من اللائحة التنفيذية للقانون ملغاة بالقرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥.

(هـ) إن ما يدخل فى وعاء الضريبة هو صافى إيرادات هذه المحاصيل ، فقد نص البند " ٢" من المادة (٣٨) من القانون على أن يخصم للممول من القيمة المحسوبة على الأساس السابق نسبة ٢٠% مقابل جميع التكاليف والمصروفات ٠

(و) سيصدر قرار من وزير المالية بالاتفاق مع وزير الزراعة لتحديد :

- أعمار أشجار الفاكهة التى تعتبر بعدها منتجة ٠
- بيان أنواع المحاصيل البستانية ٠

(ز) يتم تحديد صافى الإيرادات دائماً باسم حائز الغراس ، سواء أكان مالكا للأرض أو مستأجرا لها ، وإذا كان هناك اتفاق بين المالك والمستأجر يخالف ذلك فإنه يقع باطلا ولا يعتد به فى مواجهة مصلحة الضرائب ٠

(ح) إذا كانت هناك أراضى تستغل كمحاصيل بستانية باسم أحد الممولين ، وتمتلك زوجته أو أولاده القصر أراضى محاصيل بستانية أخرى فإن الممول فى حكم هذه المادة يعد حائز للغراس بالنسبة لهذه الأراضى جميعها ، إلا إذا اثبت أن ملكية زوجته أو أولاده القصر للأراضى قد آلت إليهم عن غير طريقه ، أما إذا لم يتمكن من إثبات ذلك فستحدد جميع إيرادات الأراضى باسمه ٠

مثال " ٢ "

يستغل أحد الممولين المساحات الآتى بيانها فى زراعة المحاصيل البستانية :

- مساحة ١٠ أفدنة مملوكة للممول يزرعها بأشجار الفاكهة ، وتبلغ القيمة الإيجارية للفدان منها مبلغ ٩٠٠ جنيه ٠
- مساحة ١٥ فدانا يستأجرها ويزرعها بنباتات الزينة والنباتات الطبية ، وتبلغ القيمة الإيجارية للفدان منها مبلغ ٨٥٠ جنيها ٠

المطلوب :

تحديد إيرادات المحاصيل البستانية السابقة والتى تدخل فى وعاء الضريبة باسم هذا الممول عن سنة ٢٠٠٥ ٠

الحل

أولا : تحديد إيرادات الأراضى المملوكة للممول :

المساحة التى تخضع إيراداتها للضريبة = ١٠ أفدنة – ٣ معفاة = ٧ أفدنة

- وهذه تحسب إيراداتها على أساس مثلى القيمة الإيجارية لأن الممول مالكاً لها

وإجمالي الإيراد = ٧ أفدنة × " ٩٠٠ جنيه القيمة الإيجارية × ٢ مثل " = ١٢٦٠٠ جنيه

صافى الإيراد = ١٢٦٠٠ جنيه × ٨٠% = ١٠٠٨٠ جنيها

ثانيا : تحديد إيرادات الأراضى التى يستأجرها الممول :

- إيرادات الـ ١٥ فدانا المزروعة بنباتات الزينة والنباتات الطبية :

المساحة التى تخضع إيراداتها للضريبة = ١٥ فدانا – فدان معفى = ١٤ فدانا ٠

- وهذه تحسب إيراداتها على أساس مثل القيمة الإيجارية لأن الممول مستأجراً لها

إجمالى الإيراد = ١٤ فدانا × ٨٥٠ جنيه = ١١٩٠٠ جنيه

صافى الإيراد = ١١٩٠٠ جنيه × ٨٠% = ٩٥٢٠ جنيه

وبذلك يدخل فى وعاء الضريبة بالنسبة للممول

١٠٠٨٠ جنيه + ٩٥٢٠ جنيه = ١٩٦٠٠ جنيه

التزامات حائز الغراس :

قضت الفقرتان الأخيرتان من البند (٢) من المادة ٣٨ ببعض التزامات يتعين على حائز الغراس سواء كان مالكا للأرض أو مستأجرا لها ، القيام بها وهى :

- تقديم بيان بالمساحات المزروعة بأشجار الفاكهة ، وذلك خلال ثلاثين يوماً من التاريخ الذى تعتبر فيه الأشجار منتجة ٠
- تقديم بيان بالمساحات المزروعة بنباتات الزينة أو النباتات الطبية أو العطرية أو مشاتل المحاصيل البستانية ، وذلك خلال ٦٠ يوماً من تاريخ بدء الزراعة ٠
- الإخطار بواقعة إزالة الغراس خلال ثلاثين يوما من تاريخ الإزالة ٠
- ويتم تقديم هذه البيانات والإخطارات إلى مأمورية الضرائب المختصة ٠

نموذج إخطار المأمورية المختصة :

أوضحت المادة ٤٨ من اللائحة أن إخطار المأمورية المختصة طبقاً لحكم الفقرتين الأخيرتين من البند (٢) من المادة ٣٨ من القانون يكون على النموذج رقم(٦ عقارى) ٠

٣ – تحديد إيراد العقارات المبنية :

تناولت المادة (٣٩) كيفية تحديد إيراد العقارات فى فقرتين حيث حددت الفقرة الأولى تحديد إيرادات العقارات المبنية بصفة عامة ، بينما تناولت الفقرة الثانية من المادة كيفية تحديد الإيرادات الناتجة عن تأجير أى عقار أو جزء من العقار وفقاً لأحكام القانون المدنى ٠

وسنورد فيما يلى نص كل فقرة نعقبها بشرح أحكامها :

أ – تحديد إيراد العقارات المبنية على الأساس الحكمى :

تنص الفقرة الأولى من المادة (٣٩)[١]على ما يلى :

" تحدد إيرادات العقارات المبنية على أساس إجمالى القيمة الإيجارية المتخذة أساسا لربط الضريبة على العقارات المبنية المفروضة بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ فى شأن الضريبة على العقارات المبنية وذلك بعد خصم ٤٠% مقابل جميع التكاليف والمصروفات فضلا عن القيمة الإيجارية للمسكن الخاص الذى يقيم فيه الممول هو وأسرته ، وتعامل الإيرادات الناتجة عن تقرير حق الانتفاع معاملة الإيرادات الناتجة عن الأموال المملوكة ملكية تامة " ٠

وتنص المادة ٤٩[٢]من اللائحة على ما يلى :

" يقصد بالمسكن الخاص ، فى تطبيق حكم المادة (٣٩) من القانون ، المسكن الذى يقيم فيه الممول هو وزوجه وأولاده القصر ، ويراعى استبعاد القيمة الإيجارية المحددة لهذا المسكن من إجمالى القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة " ٠

ويتضح من هذين النصين ما يلى :

(أ) أن إيرادات العقارات المبنية تحدد على أساس إجمالى القيمة الإيجارية المتخذة أساسا لربط ضريبة العقارات المبنية المفروضة بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، وقد أكد المشرع على إتخاذ هذا الأساس لتحديد الإيرادات وحتى لا يتأثر حساب إيراد العقارات المبنية بصدور أية تشريعات جديدة تتعلق بتعديل أساس تحديد القيمة الإيجارية " وذلك كالنص الذى أورده فيما يتعلق بتحديد إيراد الأراضى الزراعية " ٠

(ب) أن ما يدخل فى وعاء الضريبة هو صافى القيمة الإيجارية بعد خصم ما يأتى :

– ٤٠% من القيمة الإيجارية مقابل جميع التكاليف والمصروفات ٠

– القيمة الإيجارية للجزء من العقار الذى يستغله الممول مسكنا خاصا له ولأسرته ، ويقصد بالمسكن الخاص طبقاً لما ورد بالمادة ٤٩ من اللائحة المسكن الذى يقيم فيه الممول هو وزوجه وأولاده القصر ٠

(ج) يدخل فى وعاء الضريبة صافى إيراد العقارات المبنية المملوكة للممول ملكية تامة ، وتلك التى له فيها حق الانتفاع فقط ، حيث قضت المادة بمعاملة الإيرادات الناتجة من تقرير

---

(١) المادة٣٩ القانون تم استبدالها بالقانون ١٩٦ لسنة٢٠٠٨ .

(٢) المادة ٤٩ من اللائحة التنفيذية للقانون ملغاة بالقرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥.

حق انتفاع العقار – دون ملكية الرقبة – معاملة الإيرادات الناتجة من العقارات المملوكة للممول ملكية تامة ٠

(د) لا يدخل فى وعاء الضريبة الإيرادات من عقارات لم يتم ربط الضريبة العقارية عليها بعد ، فكما يتضح من نص المادة فإن تحديد الإيرادات يكون على أساس القيمة الإيجارية التى اتخذت أساسا لربط ضريبة العقارات ٠ وبناء عليه يتحتم ربط الضريبة العقارية حتى تحتسب إيرادات للعقار ٠

مثال " ٣ "

يمتلك أحد الممولين عقارا يتكون من ١٥ طابقاً تبلغ القيمة الإيجارية له ١٥٠٠ جنيه فإذا علمت أن الممول يستغل أحد طوابق العقار كسكن خاص له ولأسرته ٠

المطلوب :

تحديد الإيرادات التى تدخل فى وعاء الضريبة بالنسبة لهذا الممول عن سنة ٢٠٠٥

الحل

القيمة الإيجارية للجزء من العقار الذى يقطنه الممول =١٥٠٠ جنيه ÷ ١٥ طابقا =١٠٠ جنيه

القيمة الإيجارية التى تحدد الإيرادات على أساسها = ١٥٠٠ جنيه – ١٠٠ جنيه =١٤٠٠ جنيه

صافى إيراد العقار = ١٤٠٠ جنيه × ٦٠% = ٨٤٠ جنيها

ب – تحديد إيراد تأجير عقار أو جزء منه على أساس الإيجار الفعلى :

تنص الفقرة الثانية من المادة (٣٩) على ما يلى :

" ويحدد الإيراد الخاضع للضريبة على أساس مقدار الأجرة الفعلية مخصوما منه ٥٠% مقابل جميع التكاليف والمصروفات ، وذلك بالنسبة للإيرادات الناتجة عن تأجير أى عقار أو جزء منه وفقاً لأحكام القانون المدنى " ٠

ويتضح من هذا النص ما يلى :

(أ) أن إيرادات تأجير أى عقار أو جزء منه تحدد على أساس الإيجار الفعلى ٠

(ب) يخصم ٥٠% من الإيجار الفعلى مقابل جميع التكاليف والمصروفات للوصول إلى الإيراد الخاضع للضريبة ٠

(ج) يتحدد الإيراد على أساس الإيجار الفعلى بالنسبة لهذه العقارات سواء تم ربط ضريبة عقارية عليها أو لم يتم الربط ، وسواء كانت خاضعة للضريبة العقارية أو معفاة منها ٠

(د) تم تشريع هذا النص لاخضاع الإيرادات الناتجة عن التأجير بنظام الإيجار محدد المدة وذلك فى المقام الأول حيث ترتفع هذه الإيجارات بصورة كبيرة خاصة فى بعض المناطق السياحية والمتميزة ، وقد لجأ الملاك إلى هذا الأسلوب فى الإيجار بدلاً من الإيجار المفروش فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته وذلك تفادياً لخضوع الإيرادات من إيجار الشقق والعقارات للضريبة حيث لم تكن إيرادات التأجير وفقاً لأحكام القانون المدنى محل خضوع للضريبة فى ظل القانون السابق ٠

مثال " ٤ "

بفرض أن الممول فى المثال السابق قام بتأجير احدى الشقق فى العقار ملكه بمبلغ ٥٠٠ جنيه شهرياً خلال عام ٢٠٠٥ وذلك بنظام الإيجار محدد المدة ٠

المطلوب :

تحديد جملة الإيرادات الخاضعة للضريبة بالنسبة لهذا الممول خلال عام ٢٠٠٥ ٠

الحل

إيرادات إيجار الشقة المحدد المدة خلال عام ٢٠٠٥ = ٥٠٠ × ١٢ = ٦٠٠٠ جنيه

الإيراد الخاضع للضريبة منها = ٦٠٠٠ × ٥٠% = ٣٠٠٠ ،،

يضاف إليها صافى إيراد العقار المحسوب بطريقة حكمية كالمثال السابق ٨٤٠

-

مجموع صافى الإيراد الخاضع للضريبة ٣٨٤٠ جنيها

ويجب ملاحظة ما يلى :

- **أنه عند محاسبة الممول عن الأراضى الزراعية أو العقارات المبنية يجب مراعاة الأحكام المتعلقة بالملكية وطرق انتقالها طبقا لما ينظمه القانون المدنى فى هذا الشأن ، وكذلك قانون الشهر العقارى من ضرورة إشهار التصرفات الناقلة للملكية بطرق التسجيل ٠**

- **كما يلاحظ أنه حين يتصرف الممول فى جزء من عقاراته أو أطيانه إلى شخص آخر بعقد غير مسجل ، ويثبت بالدليل القاطع أن المشترى قد وضع يده على العقار أو الأرض بصفة ظاهرة ومستمرة وبغير منازع له فى الملكية ، وأنه يستولى على إيراده ، ففى هذه الحالة يحاسب المشترى عن إيراده من هذه العقارات أو الأطيان ، ولو أن التكليف مازال باسم البائع – وكذلك بالنسبة للملكية عن طريق الإرث ٠**

فإذا تم إنتقال الملكية من شخص لآخر بطريق الميراث مع إستمرار التكليف الأصلى باسم المورث ففى هذه الحالة يحاسب الوارث عن إيراد الجزء الخاص بنصيبه الشرعى فى إيراد العقارات أو الأطيان مالم يطرأ أى تغير على هذا النصيب ، وذلك لحين الانتهاء من إجراءات توزيع التركة ونقل التكليف باسم كل وارث على حده حسب نصيبه الشرعى فى عناصر التركة.

<u>تحديد إيرادات الثروة العقارية على الأساس الفعلى</u> :

تنص المادة (٤٠) [1]من القانون على ما يلى :

" للممول أن يطلب تحديد إيرادات الثروة العقارية المنصوص عليها فى المادة ٣٨ ، والفقرة الأولى من المادة ٣٩ من هذا القانون على أساس الإيراد الفعلى ، بشرط أن يتضمن الطلب جميع عقارات الممول الزراعية والمبنية ٠

ويجب أن يقدم الطلب خلال الفترة المحددة لتقديم الإقرارات السنوية ، وأن يكون الممول ممسكا دفاتر منتظمة على الوجه الذى تبينه اللائحة التنفيذية لهذا القانون ٠

---

(١) المادة ٤٠ من القانون ملغاة بالقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨

كما تنص المادة (٥٠) [1]من اللأئحة التنفيذية للقانون.

"يقدم طلب تحديد إيرادات الثروة العقارية للممول ، المنصوص عليه فى المادة (٤٠) من القانون ، على أساسالإيراد الفعلى على النموذج رقم (٧) عقارى ولو كان صافى هذه الإيرادات لايجاوز الشريحة التى لاتستحق عليها ضريبة.

ويجب أن يبين فى الطلب المشار إليه جميع عناصر الثروة العقارية للممول من أراضى زراعية واستغلال زراعى لمحاصيل بستانية أو عقارات مبنية ، وأن ترفق به سندات الملكية أو الحيازة كالعقود المسجلة أو العقود العرفية أو بطاقة الحيازة الزراعية أو المكلفة ، كما يجب أن يرفق به الإقرار الضريبى السنوى للممول مستنداً إلى دفاتر منتظمة طبقاً للمادة (١٠٢) من هذه اللائحة " ٠

- **ومن نص هاتين المادتين يتضح أنه :**

يجوز للممول أن يطلب تحديد إيراداته من الثروة العقارية " إيراد الأطيان الزراعية ، إيرادات الاستغلال الزراعى للمحاصيل البستانية وإيرادات العقارات المبنية " على الأساس الفعلى بشروط هى :

١ – أن يقدم الطلب على النموذج رقم (٧ عقارى) ويتضمن جميع أطيانه وعقاراته ٠

٢ – أن يقدم الطلب خلال الفترة المحددة لتقديم الإقرارات السنوية ولو كان صافى هذه الإيرادات لا يجاوز الشريحة التى لا تستحق عليها ضريبة وترفق به سندات الملكية أو الحيازة كالعقود المسجلة أو العقود العرفية أو بطاقة الحيازة الزراعية أو المكلفة ، كما يرفق به الإقرار الضريبى السنوى للممول مستنداً إلى دفاتر منتظمة ، وذلك طبقاً لما ورد بالمادة (٥٠) من اللائحة ، وهذا يعنى أن كل سنة مستقلة عن غيرها من السنوات ، فإذا رغب الممول فى محاسبته على الأساس الفعلى بصفة مستمرة كان عليه أن يتقدم بهذا الطلب سنويا خلال فترة تقديم الإقرارات ، ولا يكفى تقديم هذا الطلب مرة واحدة ، حيث ستتم محاسبته على الأساس الفعلى عن السنة التى يقدم عنها الطلب فقط دون غيرها من السنوات ٠

٣ – أن يكون الممول ممسكا دفاتر منتظمة.

---

(١) المادة ٥٠ من اللائحة التنفيذية للقانون ملغاة بالقرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ .

إيرادات تأجير الوحدات المفروشة :

عالج المشرع إيرادات تأجير الوحدات المفروشة باعتبارها من إيرادات الثروة العقارية كما سبق أن أوضحنا ، وقد وردت الأحكام الخاصة بهذه الإيرادات بالمادة ٤١ من القانون ٠

حيث تنص المادة (٤١) من القانون على ما يلى :

" تسرى الضريبة على الإيرادات الناتجة من تأجير أى وحدة مفروشة أو جزء منها سواء كانت معدة للسكن أو لمزاولة نشاط تجارى أو صناعى أو مهنة غير تجارية أو لأى غرض آخر ٠

ويحدد الإيراد الخاضع للضريبة على أساس قيمة الإيجار الفعلى مخصوما منه ٥٠% مقابل جميع التكاليف والمصروفات " ٠

ومن هذا النص يتضح الآتى :

- **أن إيرادات تأجير أى وحدة مفروشة سواء كانت شقة أو مكتب أو جزء منها (غرفة من شقة مثلاً) تخضع للضريبة ٠**
- **أن هذه الإيرادات تخضع للضريبة بغض النظر عن الغرض المعده من أجله سواء كانت معدة للسكن أو لمزاولة نشاط تجارى أو صناعى أو مهنة غير تجارية أو لأى غرض آخر ٠**
- **يحدد الإيراد الخاضع للضريبة على أساس الإيجار الفعلى ، بينما تحدد المصروفات حكماً بواقع ٥٠% من الإيجار الفعلى مقابل جميع المصروفات والتكاليف ٠**

مثال " ٥ "

بلغ الإيجار الفعلى لإحدى الشقق المفروشة من واقع العقد مبلغ ٥٠٠ جنيه شهرياً ، والمطلوب تحديد الإيراد الخاضع للضريبة ٠

الحل

الإيراد السنوى = ٥٠٠ × ١٢ = ٦٠٠٠ جنيه

الإيراد الخاضع للضريبة = ٦٠٠٠ × ٥٠% = ٣٠٠٠ ،،

<u>إجمالى قيمة التصرف فى العقارات المبنية أو الأراضى داخل كردون المدينة</u>:

وردت الأحكام الخاصة بالتصرفات العارضة فى العقارات المبنية والأراضى داخل كردون المدينة ضمن أحكام الباب الخامس الخاص بإيرادات الثروة العقارية ، وذلك بعد أن كان القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ يعالجها ضمن إيرادات النشاط التجارى والصناعى ٠

وغنى عن البيان أن ورود الأحكام الخاصة بالتصرفات العقارية العارضة والتصرفات فى الأراضى داخل كردون المدينة ضمن الأحكام الخاصة بإيرادات الثروة العقارية ، قد جاء نظراً لارتباط هذه الإيرادات بإيرادات الثروة العقارية ٠

<u>وقد وردت هذه الأحكام بالمادة ٤٢ [(١)]من القانون حيث تنص على ما يلى</u> :

" تفرض ضريبة بسعر ٥ر٢% وبغير أى تخفيض على إجمالى الإيرادات الناتجة عن التصرف فى العقارات المبنية أو الأراضى داخل كردون المدن سواء انصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها وسواء كان هذا التصرف شاملا العقار كله أو جزءاً منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك وسواء كانت إقامة المنشآت على أرض مملوكة للممول أو للغير ٠

وتستثنى من التصرفات الخاضعة لهذه الضريبة تصرفات الوارث فى العقارات التى آلت إليه من مورثه بحالتها عند الميراث وكذلك تقديم العقار كحصة عينية فى رأس مال شركات المساهمة بشرط عدم التصرف فى الأسهم المقابلة لها لمدة خمس سنوات ٠

وعلى مكاتب الشهر العقارى إخطار المصلحة بشهر التصرفات التى تستحق عليها الضريبة طبقا لأحكام هذا القانون وذلك خلال ثلاثين يوما من تاريخ الشهر ٠

---

(١) المادة ٤٢ من القانون استبدلت بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣ فى ٢٠١٣/٥/١٨ ثم استبدلت بالقانون ١٥٨ لسنة ٢٠١٨ .

وفى تطبيق حكم هذه المادة يعتبر تصرفا خاضعا للضريبة التصرف بالهبة لغير الأصول أو الأزواج أو الفروع أو تقرير حق انتفاع على العقار أو تأجيره لمدة تزيد على خمسين عاما ، ولا يعتبر تصرفا خاضعا للضريبة البيوع الجبرية إدارية كانت أو قضائية وكذلك نزع الملكية أو الاستيلاء للمنفعة العامة أو للتحسين ، كما لا يعتبر تصرفا خاضعا للضريبة التصرف بالتبرع أو بالهبة للحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو المشروعات ذات النفع العام " ٠

<u>وتنص المادة (٥١) من اللائحة على ما يلى</u> :

" لا تشمل العقارات المنصوص عليها فى المادة (٤٢) من القانون العقارات المبنية أو الأراضى التى تمثل أصلا من أصول المنشأة ٠

ويكون الإخطار بأداء ضريبة التصرفات العقارية على النموذج رقم (٨ عقارى) ، ويتم إخطار مصلحة الضرائب بشهر التصرفات التى تستحق عليها الضريبة على التصرفات العقارية على النموذج رقم (٩ عقارى) " ٠

<u>يتضح من هذين النصين ما يلى</u> :

أن وعاء الضريبة هو إجمالى قيمة التصرف ، وهو خروج من المشرع على المبدأ العام ، حيث يكون الوعاء هو صافى الربح ، أما سعر الضريبة " هو إستثناء من السعر التصاعدى الوارد بالمادة " ٨ " فقد تقرر بـ ٥ر٢% من إجمالى قيمة التصرف ولعل المشرع أخذ بهذا السعر إستناداً إلى أنها ضريبة على رأس المال ، ومن ثم يجب أن يكون السعر معتدلا ، بالإضافة إلى أن التعامل فى رؤوس الأموال الأخرى غير العقارات لا يخضع لضريبة مماثلة ، كما أن رفع السعر عن ذلك قد يؤدى إلى التهرب من الضريبة ٠

شروط سريان هذه الضريبة :

يتضح من نص المادة ٤٢ من القانون أن هناك شروطاً معينة لسريان الضريبة نوردها فيما يلى :

١ – أن يكون هناك تصرف سواء بالبيع أو بالهبة لغير الأصول أو الأزواج أو الفروع أو بالتنازل أو تقرير حق إنتفاع على العقار أو تأجيره لمدة تزيد على خمسين سنة ٠

---

(١) المادة ٥١ من اللائحة التنفيذية للقانون مستبدلة بالقرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥

٢ – أن ينصب التصرف على عقارات مبنية أو أراضى داخل كردون المدينة ، وسواء إنصب التصرف على الأرض بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها ، وسواء كانت إقامة المنشآت على أرض مملوكة للممول أو للغير ٠

٣ – تسرى الضريبة سواء كان التصرف شاملا العقار كله أو جزءا منه ، أو وحدة سكنية منه ، كما فى حالة بيع شقة تمليك فى عمارة ٠

الاستثناءات من التصرفات الخاضعة لهذه الضريبة :

١ – تصرفات الوارث فى العقارات الآيلة إليه من مورثه بشرط أن يتم التصرف فيها بحالتها التى كانت عليها عند الميراث ٠

٢ – تقديم العقار كحصة عينية نظير الإسهام فى رأس مال الشركات المساهمة بشرط عدم تصرف مقدم الحصة العينية فى الأسهم المقابلة لها لمدة خمس سنوات " الفقرة الثانية من نفس المادة " ٠

تصرفات لا تخضع لحكم هذه المادة :

١ – البيوع الجبرية إدارية كانت أو قضائية ، وكذلك نزع الملكية أو الاستيلاء للمنفعة العامة أو للتحسين ٠

٢ – التصرفات بالتبرع أو الهبة للحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو المشروعات ذات النفع العام ٠

٣ – التصرف بالهبة للأصول أو الأزواج أو الفروع ٠

إخطار المصلحة بشهر التصرفات :

طبقاً لما ورد بالفقرة الثالثة من المادة (٤٢) من القانون والمادة (٥١) من اللائحة يتبين ما يلى :

١ – تقوم مكاتب الشهر العقارى بإخطار المصلحة بشهر التصرفات المستحقة عليها الضريبة طبقاً لهذا القانون خلال ثلاثين يوما من تاريخ الشهر ٠

٢ – أن العقارات المنصوص عليها فى المادة (٤٢) من القانون لا تشمل العقارات المبنية أو الأراضى التى تمثل أصلا من أصول المنشأة ٠

٣ – الإخطار بأداء ضريبة التصرفات العقارية يكون على النموذج رقم (٨ عقارى) ٠

٤ – يتم إخطار مصلحة الضرائب بشهر التصرفات التى تستحق عليها الضريبة على النموذج رقم (٩ عقارى) ٠

الفصل الثالث
الإعفاء من الضريبة

حالات الإعفاء من الضريبة :

تنص المادة ٤٣ [1] من القانون على ما يلى :

" تعفى من الضريبة :

١ – إيرادات النشاط الزراعى عدا ما هو منصوص عليه فى هذا القانون ٠

٢ – إيرادات المساحات المزروعة فى الأراضى الصحراوية وذلك لمدة عشر سنوات تبدأ من التاريخ الذى تعتبر فيه الأرض منتجة ، ويصدر قرار من الوزير بالاتفاق مع وزير الزراعة بالمعايير الاسترشادية لتحديد التاريخ الذى تعتبر فيه الأرض منتجة "٠

يتضح من نص هذه المادة أنها :

أوردت الإعفاءات من الضريبة على إيرادات الثروة العقارية فى بندين على الوجه التالى :

١ – إعفاء إيرادات النشاط الزراعى :

حيث أعفى البند ١ من المادة (٤٣) إيرادات النشاط الزراعى فيما عدا الإيرادات الخاضعة للضريبة طبقاً لأحكام هذا القانون مثل إيرادات الاستغلال الزراعى للمحاصيل البستانية ، ومنشآت إستصلاح أو إستزراع الأراضى ٠

٢ – إعفاء إيرادات المساحات المزروعة فى الأراضى الصحراوية :

حيث يقضى البند ٢ من المادة (٤٣) بإعفاء إيرادات المساحات المزروعة فى الأراضى الصحراوية من الضريبة لمدة عشر سنوات بدءً من التاريخ الذى تعتبر فيه الأرض منتجة ٠

وقد أوكلت المادة لوزير المالية بالاتفاق مع وزير الزراعة فى إصدار القرار اللازم لوضع معايير تحديد التاريخ الذى تعتبر فيه هذه الأرض منتجة ٠

---

(١)المادة ٤٣ من القانون ملغاة بالقانون ١٩٦لسنة ٢٠٠٨

الفصل الرابع

أحكام متنوعة

تقديم بيان بالثروة العقارية لمكاتب تحصيل الضرائب العقارية :

تنص المادة (٤٤) [١]من القانون على ما يلى :

" على كل من يملك عقاراً مبنياً أو أكثر أو أراضى زراعية يزيد مجموع صافى إيراداته من قيمتها الإيجارية المنصوص عليها فى البند ١ من المادة ٣٨ والفقرة الأولى من المادة ٣٩ من هذا القانون على الشريحة المعفاة المنصوص عليها فى المادة ٧ منه ، تقديم بيان بجميع العقارات المبنية والأراضى الزراعية التى يملكها وقيمتها الإيجارية إلى أحد مكاتب التحصيل المختصة بتحصيل الضريبة على العقارات المبنية والأراضى الزراعية التى تقع فى دائرتها أى من العقارات المشار إليها ، وذلك على النموذج الذى تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون "

وتنص المادة ٥٢ [٢]من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" يكون تقديم بيان بجميع العقارات المبنية والأراضى الزراعية التى يملكها الممول ، المنصوص عليها فى المادة (٤٤) من القانون ، وقيمتها الإيجارية على النموذج رقم (١٠ عقارى) " ٠

ومن هذين النصين يتضح ما يلى :

- أن من يمتلك عقارات مبنية ، من المنصوص عليها فى الفقرة الأولى من المادة (٣٩) أو أراضى زراعية من المنصوص عليها فى البند ١ من المادة (٣٨) (أى تلك العقارات والأراضى الزراعية التى تتحدد إيراداتها الخاضعة للضريبة على أساس القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية أو الأطيان الزراعية بحسب الأحوال) عليه أن يقدم بياناً بجميع ممتلكاته من تلك العقارات والأراضى الزراعية وكذلك القيمة الإيجارية لكل منها إلى أحد مكاتب التحصيل الخاصة بالضرائب العقارية والضريبة على الأطيان الزراعية والتى تقع فى دائرتها أى من العقارات التى يملكها الممول ٠

  ويقدم هذا البيان فى حالة زيادة صافى الإيرادات المحسوبة على أساس القيمة الإيجارية المشار إليها عن الشريحة المعفاة المحددة فى المادة ٧ من القانون وهى مبلغ خمسة آلاف جنيه ٠

---

(١)المادة ٤٤ من القانون ملغاة بالقانون ١٩٦لسنة ٢٠٠٨

(٢) المادة ٥٢ من اللائحة التنفيذية للقانون ملغاة بالقرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة٢٠١٥

بمعنى أن هذا البيان يجب أن يقدم إذا كان :

القيمة الإيجازية للأراضى الزراعية المتخذة أساساً لربط ضريبة الأطيان مخصوما منها ٣٠% مقابل التكاليف مضافا إليها القيمة الإيجارية للعقارات المبنية المتخذة أساساً لربط الضريبة العقارية مخصوما منها ٤٠% مقابل التكاليف تزيد عن مبلغ خمسة آلاف جنيه .

- أوضحت المادة ٤٤ من القانون أن هذا البيان يقدم على النموذج رقم (١٠ عقارى) الذى حددته المادة ٥٢ من اللائحة التنفيذية للقانون.

خصم الضريبة العقارية من ضريبة الدخل المستحقة على إيرادات الثروة العقارية:

تنص المادة ٤٥ من القانون على ما يلى :

" يستنزل ما سدده الممول من الضرائب العقارية الأصلية المفروضة بالقانونين رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ الخاص بضريبة الأطيان ورقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ فى شأن الضريبة على العقارات المبنية ، حسب الأحوال ، من الضريبة المستحقة عليه طبقاً لأحكام الباب الخامس من الكتاب الثانى من هذا القانون ، وبما لا يزيد على هذه الضريبة " .

ويتضح من نص هذه المادة ما يلى :

- أن القانون قد قرر خصم ما يقوم الممول بسداده من الضرائب العقارية الأصلية وهى ضريبة الأطيان المفروضة بالقانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ ، وضريبة العقارات المبنية المفروضة بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ من الضريبة المستحقة على الممول على إيراداته من الثروة العقارية التى يملكها وبما لا يزيد على هذه الضريبة .
- يلاحظ أن ما يخصم هو الضرائب العقارية الأصلية (فقط دون الملحقات) .

وتحسب ضريبة الدخل على إيرادات الثروة العقارية على النحو التالى :

$$\text{ضريبة الدخل المستحقة} \times \frac{\text{صافى إيرادات الثروة العقارية}}{\text{صافى الإيرادات الخاضعة للضريبة}}$$

عدم سريان الضريبة على الأراضى الزراعية والعقارات المبنية الداخلة ضمن أصول المنشأة أو الشركة :

تنص المادة ٤٦ [(١)] من القانون على ما يلى :

" لا يسرى حكم المادتين ٣٨ ، ٣٩ من هذا القانون على الأراضى الزراعية والعقارات المبنية الداخلة ضمن أصول المنشأة أو الشركة " .

---

(١) المادة ٤٦ من القانون مستبدلة بالقانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨

ومن هذا النص يتضح أن :

القانون قد استثنى الأراضى الزراعية والعقارات المبنية الداخلة ضمن أصول الشركة أو المنشأة من الخضوع للضريبة على الثروة العقارية المقررة بالمادتين ٣٨ ، ٣٩ من القانون وذلك سواءً كانت تلك الأراضى مزروعة بمحاصيل عادية أو تستغل كمحاصيل بستانية وأيضاً سواءً كانت العقارات المبنية ينطبق عليها أحكام الفقرة الأولى من المادة ٣٩ (تحدد إيراداتها على أساس القيمة الإيجارية) أو كانت مؤجرة ولها إيرادات من الإيجار الفعلى (فقرة ٢ من المادة ٣٩) ، وذلك كله على إعتبار أن الإيراد الناتج عن تلك الأصول سيدخل ضمن الإيراد الفعلى للشركة أو المنشأة .

إيرادات الثروة العقارية

بعد تعديلها بالقانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨

الصادر فى ٢٠٠٨/٦/٢٣

والذى يعمل به اعتباراً من ٢٠١٣/٧/١

الفصل الأول

الإيرادات الخاضعة للضريبة

نطاق سريان الضريبة

تنص المادة (٣٧)[١] من القانون على مايلى :

" تشمل الإيرادات الخاضعة للضريبة ما يأتى :

١) إيرادات العقارات المبنية المؤجرة وفقاً لأحكام القانون المدنى ٠

٢) إيرادات الوحدات المفروشة ٠ "

يتضح من هذا النص :

أن إيرادات الثروة العقارية تنحصر فى : –

إيرادات العقارات المبنية المؤجرة وفقاً لأحكام القانون المدنى وإيرادات الوحدات المؤجرة مفروشة وذلك اعتباراً من الأول من يوليو ٢٠١٣ .

الفصل الثانى

تحديد الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة

وردت الأحكام الخاصة بتحديد الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة بالمواد " ٣٩ ، ٤١ " من قانون الضريبة على الدخل الصادر باقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته بالقانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ وسنوضح فيما يلى شرح لهذه الأحكام ٠

١ - تحديد إيرادات العقارات المبنية المؤجرة وفقاً لأحكام القانون المدنى

تنص المادة (٣٩) من القانون على ما يلى :

"يحدد الإيراد الخاضع للضريبة المحقق من تأجير العقارات المبنية أو جزء منها وفقاً لأحكام القانون المدنى على أساس الأجرة الفعلية ، مخصوماً منها (٥٠ %) مقابل جميع التكاليف والمصروفات ٠"

ويتضح من هذا النص ما يلى :

(أ) أن إيرادات تأجير أى عقار أو جزء منه تحدد على أساس الإيجار الفعلى ٠

---

(١) المادة ٣٧ من القانون مستبدلة بالقانون ١٩٦ لسنة٢٠٠٨ ويتم العمل به طبقاً لآخر تعديلاته بالقانون ١٠٣ لسنة٢٠١٢ اعتباراً من ٢٠١٣/٧/١

(ب) يخصم ٥٠% من الإيجار الفعلى مقابل جميع التكاليف والمصروفات للوصول إلى الإيراد الخاضع للضريبة ٠

(ج) يتحدد الإيراد على أساس الإيجار الفعلى بالنسبة لهذه العقارات سواء تم ربط ضريبة عقارية عليها أو لم يتم الربط ، وسواء كانت خاضعة للضريبة العقارية أو معفاة منها ٠

مثال "١"

يمتلك أحد الممولين عقاراً مكون من ١٠ طوابق بكل دور شقتين وقام بتأجير العقار بأكمله لإحدى الشركات مقابل ١٥٠٠٠ جنيه شهرياً خلال عام ٢٠١٥ وذلك بنظام الايجار محدد المدة ٠

المطلوب :

تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة بالنسبة لهذا الممول خلال عام ٢٠١٥.

الحل

إيرادات إيجار العقار المحدد المدة خلال عام ٢٠١٥ = ١٥٠٠٠×١٢ = ١٨٠،٠٠ جنيه

الإيراد الخاضع للضريبة = ١٨٠٠٠٠ × ٥٠% = ٩٠٠٠٠ جنيه

مثال "٢"

بفرض ان الممول فى المثال السابق قام بتأجير عدد (٦) وحدات فقط من العقار بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه شهرياً لكل وحدة وذلك لمدة ٨ شهور فقط خلال عام ٢٠١٥

المطلوب :

تحديد ألإيرادات الخاضعة للضريبة بالنسبة لهذا الممول خلال عام ٢٠١٥ .

الحل

إيرادات إيجار الشقق المحدد المدة خلال عام ٢٠١٥ = ٢٠٠٠×٦×٨ شهور= ٩٦٠٠٠ جنيه

الإيراد الخاضع للضريبة منها = ٩٦٠٠٠ ×٥٠% = ٤٨٠٠٠ جنيه

٢ - إيرادات تأجير الوحدات المفروشة

تنص المادة (٤١) من القانون على ما يلى :

تسرى الضريبة على الإيرادات الناتجة من تأجير أى وحدة مفروشة أو جزء منها سواء كانت معدة للسكن أو لمزاولة نشاط تجارى أو صناعى أو مهنه غير تجارية أو لأى غرض آخر ٠

ويحدد الإيراد الخاضع للضريبة على أساس قيمة الايجار الفعلى مخصوماً منه ٥٠% مقابل جميع التكاليف والمصروفات " ٠

يتضح من هذا النص مايلى :

- أن إيرادات تأجير أى وحدة مفروشة سواء كانت شقة أو مكتب أو جزء منها (غرفة من شقة مثلاً) تخضع للضريبة ٠
- أن هذه الإيرادات تخضع للضريبة بغض النظر عن الغرض المعدة من أجله سواء كانت معدة للسكن أو لمزاولة نشاط تجارى أو صناعى أو مهنة غير تجارية أو لأى غرض آخر ٠
- يحدد الإيراد الخاضع للضريبة على أساس الإيجار الفعلى بينما تحدد المصروفات حكماً بواقع ٥٠% من الإيجار الفعلى مقابل جميع المصروفات والتكاليف ٠

مثال : "٣"

بلغ الإيجار الفعلى لإحدى الشقق المفروشة من واقع العقد مبلغ ٢٥٠٠ جنيه شهرياً خلال عام ٢٠١٤.

المطلوب : تحديد الإيراد الخاضع للضريبة ٠

الحل :

الإيراد السنوى = ٢٥٠٠ × ١٢ = ٣٠٠٠٠ جنيه

الإيراد الخاضع للضريبة = ٣٠٠٠٠×٥٠% = ١٥٠٠٠ جنيه

٣ - إجمالى قيمة التصرف فى العقارات المبنية أو الاراضى للبناء

تنص المادة (٤٢) [(١)] من القانون على ما يلى : -

"تفرض ضريبة بسعر (٢,٥%) وبغير أى تخفيض على إجمالى قيمة التصرف فى العقارات المبنية أو الأراضى للبناء عليها ، عدا القرى ، سواء انصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها وسواء كان هذا التصرف شاملا العقار كله أو جزءاً منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك وسواء كانت المنشآت مقامة على أرض مملوكة للممول أو للغير ، وسواء كانت هذه التصرفات مشهرة أو غير مشهرة ٠

---

(١) المادة ٤٢ من القانون مستبدلة بالقانون ١١ لسنة٢٠١٣ ويعمل به اعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠١٣

ويستثنى من التصرفات الخاضعة لهذه الضريبة تصرفات الوارث فى العقارات التى آلت إليه من مورثة بحالتها عند الميراث وكذلك تقديم العقار كحصة عينية فى رأس مال شركات المساهمة بشرط عدم التصرف فى الأسهم المقابلة لها لمدة خمس سنوات ٠

ويلتزم المتصرف بسداد الضريبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التصرف ويسرى مقابل التأخير المقرر بالمادة (١١٠) من قانون الضريبة على الدخل اعتباراً من اليوم التالى لانتهاء المدة المحددة ٠

وفى حالة شهر التصرف يكون على مكاتب الشهر العقارى تحصيل الضريبة وتوريدها إلى مصلحة الضرائب خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديم طلب الشهر ، ما لم يكن قد تم سداد الضريبة إلى مصلحة الضرائب قبل هذا التاريخ ٠

وفى تطبيق حكم هذه المادة يعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة التصرف بالوصية أو التبرع أو بالهبة لغير الأصول أو الأزواج أو الفروع أو تقرير حق انتفاع على العقار أو تأجيره لمدة تزيد على خمسين عاماً ، ولا يعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة البيوع الجبرية إدارية كانت أو قضائية وكذلك نزع الملكية للمنفعة العامة أو للتحسين ، كما لا يعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة التصرف بالتبرع أو بالهبة للحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو المشروعات ذات النفع العام ٠

ويخصم ما تم سداده من هذه الضريبة من إجمالى الضرائب المستحقة على الممول فى حالة تطبيق البند / ٧ من المادة (١٩) من قانون الضريبة على الدخل وتعديلاته "

<u>كما تنص المادة (٥١) [(١)]من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى</u> : –

" فى تطبيق أحكام المادة (٤٢) من القانون يكون إخطار مأمورية الضرائب المختصة للمتصرف بأداء الضريبة على نموذج (٨عقارى) ويكون إخطار المتصرف لمأمورية الضرائب المختصة بالتصرفات العقارية الخاضعة للضريبة على النموذج (١٦ مكرراً حصر)

وعلى مأمورية الضرائب المختصة تسليم المتصرف إيصالاً عند سداد الضريبة يكون سنداً عند شهر التصرف لدى مكاتب الشهر العقارى مع تسليمه النموذج (٨ مكرراً) تصرفات عقارية مبيناً به سداده الضريبة ٠

ويجب على مكاتب الشهر العقارى فى حالة شهر التصرف تحصيل الضريبة وتسليم

---

(١) المادة ٥١ من اللائحة التنفيذية للقانون مستبدلة بالقرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة٢٠١٥.

صاحب الشأن لقاء ذلك ايصالاً بمبلغ الضريبة المسددة ، ما لم يقدم نموذج رقم (٨ مكرر تصرفات عقارية) بما يفيد سبق سداد الضريبة إلى مأمورية الضرائب المختصة .

صاحب الشأن لقاء ذلك ايصالاً بمبلغ الضريبة المسددة ، ما لم يقدم نموذج رقم (٨ مكرر تصرفات عقارية) بما يفيد سبق سداد الضريبة إلى مأمورية الضرائب المختصة .

وعلى كل مكتب من تلك المكاتب توريد قيمة ما حصله من الضريبة فى موعد لا يجاوز ثلاثين يوماً من تاريخ تقديم طلب الشهر بموجب شيك مصحوب بالنموذجين رقمى (٩ عقارى) و (٣٨ عقارى) ما لم يكن قد تم سداد الضريبة إلى مصلحة الضرائب قبل هذا التاريخ ، ويتم التوريد وفقاً لما يلى :

١) المكاتب التى تقع جغرافياً فى نطاق محافظة القاهرة تورد الضريبة على النحو الآتى :

أ – بالنسبة لشرق وغرب وشمال القاهرة يتم التوريد إلى منطقة ضرائب القاهرة ثامن .

ب – بالنسبة لجنوب ووسط القاهرة يتم التوريد إلى منطقة ضرائب القاهرة رابع .

٢) المحافظات التى توجد بها منطقة ضريبية عامة واحدة تورد الضريبة إلى هذه المنطقة.

٣) المحافظات التى توجد بها أكثر من منطقة ضريبية عامة ، تورد الضريبة إلى المنطقة الضريبية الأولى ".

يتضح من هذه النصوص ما يلى :

- أن الضريبة تفرض على إجمالي قيمة التصرف وبغير أى تخفيض وذلك بالنسبة للعقارات المبنية أو الاراضى التى تقع بالمدن حيث أستثنى المشرع التصرفات التى تقع بالقرى من الخضوع لهذه الضريبة .
- تفرض الضريبة بسعر ٢,٥ % من اجمالى قيمة التصرف وذلك استثناء من السعر التصاعدى الوارد بالمادة (٨) من القانون رقم ٩٦ لسنة ٢٠١٥ .

شروط سريان الضريبة :

يتضح من نص المادة (٤٢) من القانون أن هناك شروط معينة لسريان الضريبة نوردها فيما يلى:

١ – أن يكون هناك تصرف سواء بالبيع أو بالوصية أو التبرع أو بالهبة لغير الأصول أو الأزواج أو الفروع أو تقرير حق انتفاع على العقار أو تأجيره لمدة تزيد عن خمسين سنه .

٢ – أن ينصب التصرف على عقارات مبنية أو أراضى بالمدن وليس القرى ، سواء انصب التصرف عليها بحالتها أو بعد أقامة منشآت عليها وسواء كانت هذه المنشآت مقامة على أرض مملوكة للممول أو للغير .

٣ – تسرى الضريبة سواء كان التصرف فى العقار كله أو جزء منه أو حده سكنية كما فى حالة بيع شقة تمليك فى العقار ٠

٤ – تسرى الضريبة سواء كانت هذه التصرفات مشهره أو غير مشهرة "أى بعقود عرفية".

الاستثناءات من الخضوع للضريبة

طبقاً للفقرة الثانية من المادة (٤٢) من القانون يستثنى من التصرفات الخاضعة لهذه الضريبة ما يلى

١) تصرفات الوارث فى العقارات الآيلة إليه من مورثه بشرط أن يتم التصرف فيها بحالتها التى عليها عند الميراث ٠

٢) تقديم العقار كحصة عينية نظير الإسهام فى رأس مال الشركات المساهمة بشرط عدم تصرف مقدم الحصة العينية فى الأسهم المقابلة لها لمدة خمس سنوات .

التزامات المتصرف

طبقاً للفقرة الثالثة من المادة (٤٢) من القانون والمادة (٥١) من اللائحة التنفيذية للقانون

– يلتزم المتصرف بإخطار مأمورية الضرائب المختصة بالتصرفات العقارية الخاضعة للضريبة على النموذج رقم (١٦ مكرر) حصر "

– يلتزم كذلك بسداد الضريبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التصرف ويسرى مقابل التأخير المقرر بالمادة (١١٠) من القانون من اليوم التالى لانتهاء المدة المحددة ،وعلى المأمورية المختصة بتسليم المتصرف إيصالاً عند السداد على النموذج رقم (٨ مكرر تصرفات عقارية) حتى يكون سنداً يقوم بتقديمه إلى مكاتب الشهر العقارى عند شهر التصرف٠

التزامات مكاتب الشهر العقارى

– طبقاً للفقرة الرابعة من المادة (٤٢) من القانون والمادة (٥١) من اللائحة التنفيذية للقانون

– تلتزم مكاتب الشهر العقارى عند شهر التصرف بتحصيل الضريبة من المتصرف وتسليمه إيصالاً بقيمة الضريبة المسددة إلا إذا كان المتصرف قد قام بسداد الضريبة إلى المأمورية المختصة قبل التقدم بطلب الشهر وقدم ما يفيد السداد على النموذج (٨ مكرر تصرفات عقارية " ويكون التوريد بموجب شيك مرفق معه النموذجين رقمى " ٩ عقارى " ٣٨ عقارى ويتم التوريد وفقاً لما يلى : –

١) المكاتب التى تقع جغرافياً فى نطاق محافظة القاهرة تقوم بتوريد الضريبة على النحو التالى

أ – بالنسبة لأحياء شرق وغرب وشمال القاهرة يتم التوريد إلى منطقة ضرائب القاهرة ثامن ٠

ب – بالنسبة لأحياء جنوب ووسط القاهرة يتم التوريد إلى منطقة ضرائب القاهرة رابع ٠

٢) المحافظات التى توجد بها منطقة ضريبية عامة واحدة تورد الضريبة إلى هذه المنطقة.

٣) المحافظات التى توجد بها أكثر من منطقة ضريبية عامة تورد الضريبة إلى المنطقة الضريبية الأولى ٠

وطبقاً للفقرة الأخيرة من المادة (٤٢) من القانون سالفة الذكر تقوم المأمورية المختصة بخصم الضريبة المسددة على التصرفات من إجمالى الضريبة المستحقة على الممول وذلك فى حالة تطبيق البند ٧ / من المادة (١٩) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته أى فى حالة ممارسة الممول لهذا النشاط على وجه الاحتراف.

تصرفات لا تخضع لحكم هذه المادة

١) البيوع الجبرية إدارية كانت أو قضائية ، وكذلك نزع الملكية أو الاستيلاء للمنفعة العامة أو للتحسين ٠

٢) التصرفات بالتبرع أو الهبة للحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو المشروعات ذات النفع العام ٠

٣) التصرف بالهبة للأصول أو الأزواج أو الفروع ٠

٤) التصرفات العقارية التى يقوم بها الأشخاص الاعتبارية .

* وفى هذا الخصوص صدر الكتاب الدوري رقم ١٦ لسنة ٢٠١٣ بشأن مدى خضوع الأشخاص الاعتبارية لضريبة التصرفات العقارية، حيث ينص على مايلى:

بمناسبة إثارة العديد من الاستفسارات بشأن مدى خضوع الأشخاص الاعتبارية لضريبة التصرفات العقارية الواردة بالمادة (٤٢) من قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ٠

وحيث نصت المادة (٤٢) على ان " تفرض ضريبة بسعر ٢ر٥ % وبغير أى تخفيض على إجمالي قيمة التصرف فى العقارات المبنية أو الأراضي للبناء عليها عدا القرى ٠٠٠ ويلتزم المتصرف بسداد الضريبة خلال ثلاثين يوما من تاريخ التصرف ٠٠٠ وفى حالة شهر التصرفات يكون على مكاتب الشهر العقارى تحصيل الضريبة وتوريدها للمصلحة خلال ثلاثين يوما من تاريخ تقديم طلب الشهر ما لم يكن قد تم سداد الضريبة إلى مصلحة الضرائب قبل هذا التاريخ ٠٠٠٠ الخ ٠

وحيث أن هذه المادة قد وردت بالباب الخامس – إيرادات الثروة العقارية – من الكتاب الثانى الخاص بالضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين ومفاد ذلك ما يلى :-

(١)تسرى هذه الضريبة على التصرفات العقارية المشار اليها التى يقوم بها الأشخاص الطبيعيين ٠

(٢)لا تسرى هذه الضريبة على التصرفات العقارية التى يقوم بها الأشخاص الاعتبارية ٠

لذا تنبه المصلحة الى ضرورة مراعاة الآتى :-

لا تسرى ضريبة التصرفات العقارية المنصوص عليها بالمادة (٤٣) المشار إليها على التصرفات التى يقوم بها الأشخاص الاعتبارية وإنما يقتصر سريانها على التصرفات التى يقوم بها الأشخاص الطبيعيين ، ويراعى الاستثناءات الواردة بالفقرة الثانية من المادة بعدم خضوع الأشخاص الطبيعيين لهذه الضريبة ٠

وعلى المناطق الضريبية إخطار كل من مأموريات الضرائب التابعة لها ومكاتب الشهر العقارى الكائنة فى نطاق اختصاصها ٠"

- كما صدر الكتاب الدورى رقم ١٦ لسنة ٢٠١٤ بشأن تطبيق أحكام المادة ٤٢ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدلة بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ (التصرفات العقارية، حيث جاء به ما نصه:

" تضمنت المادة ٤٢ من القانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ أحكاما مستحدثة بخصوص التصرفات العقارية حيث نصت الفقرة الأولى منها على " تفرض ضريبة بسعر (٢ر٥%) وبغير أى تخفيض على إجمالى قيمة التصرف فى العقارات المبنية أو الأراضي للبناء عليها ، عدا القرى سواء انصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشات عليها سواء كان هذا التصرف شاملا العقار كله أو جزء منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك وسواء كانت المنشات مقامة على ارض مملوكة للممول أو الغير ، وسواء كانت عقود هذه التصرفات مشهرة أو غير مشهرة ٠"

ولتطبيق أحكام هذه المادة يراعى ما يلى:

١) يقصد بالتصرف فى العقارات المبنية كل ما من شأنه أن يؤدى إلى نقل الملكية كالبيع والمعارضة والهبة والوصية والمقايضة وغير ذلك ، فيما عدا الحالات التى استثناها القانون وفى حدودها .

٢) لا تسرى هذه الضريبة على التصرفات فى العقارات المبنية أو الأراضى للبناء عليها الكائنة فى القرى وما يتبعها من كفور ونجوع وعزب ، وذلك وفق القانون المنظم للإدارة المحلية .

يتم إثبات التصرف بالنسبة للعقارات غير المشهرة بكافة طرق الإثبات ، بما فى ذلك المعاينة على الطبيعة أو الإطلاع على المستندات الخاصة بالملكية أو المترتبة عليها. والعبرة فى فرض الضريبة بتاريخ شهر التصرف فإذا لم يكن التصرف مشهراً فإن العبرة بالواقع الذى تدل عليه القرائن أو المستندات الدالة على ذلك ، يتم إثبات التصرف بكافة طرق الإثبات ، بما فى ذلك :

٣) أن واقعة التصرف العقارى واقعة مادية تحدث فى زمن معين ولا يمكن بأى حال أن ترد إلى تاريخ سابق على حدوثها وهى ضريبة ذات نظام خاص لا يسرى بشأنها مبدأ سنوية الضريبة ولا واقعة الربح السنوى ، ومن ثم فإن التصرفات العقارية بالعقود العرفية المؤرخة قبل تاريخ العمل بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣ لا يسرى عليها حكم المادة رقم (٤٢) المشار إليها ما لم يثبت للمأمورية أن هذا التاريخ غير حقيقى بكافة طرق الإثبات أو أن يقوم الممول بشهر هذا التصرف فى تاريخ لاحق على القيام به .

٤) تلتزم المأمورية المختصة بتسليم المتصرف إيصالاً عند سداد الضريبة يكون سنداً عند شهر التصرف لدى مكاتب الشهر العقارى ، مع مراعاة إعطاءه إيصال يثبت تحصيل الضريبة على التصرفات العقارية ، وعلى مكاتب الشهر العقارى تحصيل الضريبة المذكورة ما لم يقدم المتصرف هذا الإيصال .

٥) يسرى مقابل التأخير المقرر بالمادة (١١٠) من قانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على التصرفات العقارية التى لم يسدد عنها ضريبة.

على النحو التالي :-

أ) التصرفات العرفية المبرمة قبل تاريخ العمل بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ لا يسرى بشأنها مقابل التأخير ولكن يسرى مقابل التأخير فى حالة ما إذا تم شهر هذه التصرفات بعد تاريخ العمل بهذا القانون ولم يسدد الممول الضريبة خلال ثلاثين يوما من تاريخ

الشهر وفى هذه الحالة يحسب مقابل التأخير بعد مضى ثلاثين يوما من تاريخ واقعة الشهر ٠

ب) التصرفات العرفية أو المشهرة بعد تاريخ العمل بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ يسرى بشأنها مقابل التأخير ما لم يلتزم المتصرف بسداد الضريبة المستحقة عليها خلال ثلاثين يوما من تاريخ إبرام التصرف العرفى ولا يترتب على هذا شهر هذا التصرف أى تغيير فى تاريخ احتساب مقابل التاخير ٠"

"

الفصل الرابع
أحكام متنوعة

خصم الضريبة العقارية المسددة من وعاء الضريبة المستحقة على إيرادات الثروة العقارية

تنص المادة (٤٥) [١]من القانون على أنه:

" يستنزل ما سدده الممول من الضرائب العقارية من وعاء الضريبة [٢]المستحقة عليه طبقاً لأحكام الباب الخامس من الكتاب الثانى من هذا القانون ، وبما لا يزيد على هذه الضريبة ."

يتضح من نص هذه المادة ما يلى :

ان القانون قد قرر خصم ما يقوم الممول بسداده من الضرائب العقارية من وعاء الضريبة للثروة العقارية بداية من الفترة الضريبية ٢٠١٠ ، وفى حدود هذه الضريبة.

مثال ٤

أحد الممولين بلغ صافى إيراداته عن عام ٢٠١٥ من الثروة العقارية مبلغ ٢٠,٠٠٠ جنيه والضريبة الأصلية المسددة مبلغ ٢٤٠٠ جنيه ، وبلغ صافى الدخل من النشاط التجارى ٣٠,٠٠٠ جنيه ومن النشاط المهنى ٤٠,٠٠٠ جنيه

المطلوب : تحديد الضريبة واجبة السداد عن عام ٢٠١٤

---

(١) المادة ٤٥ من القانون مستبدلة بالقانون رقم ١٩٦ لسنة٢٠٠٨ .

(٢) استبدلت عبارة "من الضريبة المستحقة" بعبارة "من وعاء الضريبة المستحقة" بالقانون ٧٣ لسنة ٢٠١٠ .

الحـــــــل :

صافى إيرادات الثروة العقارية		٢٠,٠٠٠
تخصم الضريبة العقارية المسددة		٢٤٠٠
الوعاء الضريبى للثروة العقارية		١٧٦٠٠
– صافى دخل النشاط التجارى		٣٠,٠٠٠
– صافى إيرادات النشاط المهنى		٤٠,٠٠٠
صافى دخل الممول عن عام ٢٠١٤		٨٧٦٠٠
حتى ٤٥٠٠٠ الضريبة المستحقة	٤٦٠٠جم	
مازاد على ذلك		
٤٢٦٠٠×٢٠% =	٨٥٢٠	
الضريبة المستحقة عن عام ٢٠١٤	١٣٦٢٠	

عدم سريان الضريبة على العقارات المبنية الداخلة ضمن أصول المنشأة أو الشركة

تنص المادة (٤٦) [(١)] من القانون على أنه:

" لا يسرى حكم المادة (٣٩) من هذا القانون على العقارات المبنية الداخلة ضمن أصول المنشأة أو الشركة " .

يتضح من نص هذه المادة :

أن المشرع قرر عدم خضوع إيرادات العقارات المبنية الناتجة من تأجير العقار أو جزء منه وفقاً لأحكام القانون المدنى الداخلة ضمن أصول المنشأة للضريبة على إيرادات الثروة العقارية المقررة بمقتضى المادة (٣٩) من القانون ، وذلك لإن إدراج العقارات المبنية المشار إليها ضمن أصول الشركة أو المنشأة يعد احد أوجه الاستثمارات المختلفة لأموال المنشأة أو الشركة ، فقد تكون أصل ثابت يستخدم فى مزاولة نشاط المنشأة أو استثمار عقارى وأى إيراد يتحقق منها يدرج ضمن قائمة الدخل ويخصم التكاليف والمصروفات الفعلية المرتبطة بها ومن ثم يكون عدم خضوع تلك الإيرادات للضريبة على الثروة العقارية المقررة بالمادة (٣٩) من القانون منعاً للازدواج الضريبى ٠

---

(١) المادة ٤٦ من القانون مستبدلة بالقانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ .

مثال

يمتلك أحد الممولين عقار مكونة من أربعة طوابق بيانه كما يلى :

١) الدور الأرضى به عدد (٢) محل (مؤجرين للغير بإيجار محدد المدة طبقاً لأحكام القانونى المدنى رقم ٤ لسنة ١٩٩٦من بداية ٢٠١٤ حتى نهاية ٢٠١٦) وقيمة الإيجار الشهرى لكل محل ٨٠٠ جنيه .

٢) الدور الأول علوى به شقة / ١ على مساحة الدور يسكن بها هو وأسرته

٣) الدور الثانى علوى به شقة (٢ ، ٣) (مؤجرين للغير بإيجار محدد المدة طبقاً لأحكام القانونى المدنى رقم ٤ لسنة ١٩٩٦ كما يلى :

- الشقة / ٢ مؤجرة بداية من ٢٠١٤/٤/١ بإيجار شهرى (١٥٠٠ جنيه)
- الشقة / ٣ مؤجرة بداية من ٢٠١٤/١/١ بإيجار شهرى (١٢٠٠ جنيه)

٤) الدور الثالث علوى به شقة (٤ ، ٥) (مؤجرين للغير بإيجار مفروش)

- الشقة / ٤ مؤجرة بداية من ٢٠١٤/١/١ بإيجار شهرى (٣٠٠٠ جنيه)
- الشقة / ٥ مؤجرة بداية من ٢٠١٤/٧/١ بإيجار شهرى (٢٥٠٠ جنيه)

المطلوب :

تحديد صافى الوعاء الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة والضريبة واجبة السداد عن عام ٢٠١٤

بفرض أن الضريبة العقارية المسددة عن عام ٢٠١٤ (٣٠٥٠ جنيه) .

الحـــل

الوحدات المؤجرة للغير إيجار محدد المدة ومفروش

بيان الوحدة وعنوانها	قيمة الإيجار الشهرى	مدة الإيجار	إجمالى الإيجار السنوى
عدد(٢) محل	٠ ٠ ٦ ١	١٢ شهر	١ ٩ ٢ ٠ ٠
الشقة / ١ إيجار محدد	٠ ٠ ٥ ١	٩ شهور	١ ٣ ٥ ٠ ٠
الشقة / ٢ إيجار محدد	٠ ٠ ٢ ١	١٢ شهر	١ ٤ ٤ ٠ ٠
الشقة /٣ إيجار مفروش	٠ ٠ ٠ ٣	١٢ شهر	٣ ٦ ٠ ٠ ٠
الشقة /٤ إيجار مفروش	٠ ٠ ٥ ٢	٦ شهور	١ ٥ ٠ ٠ ٠

إجمالى قيمة الإيجار الفعلى	٠ ٠ ١ ٨ ٩
يخصم (٥٠ %) من مقابل جميع التكاليف	٠ ٠ ٥ ٩ ٤
صافى القيمة الإيجارية	٠ ٠ ٥ ٩ ٤
تخصم الضريبة العقارية المسددة	٠ ٥ ٠ ٣
الوعاء الضريبى	٠ ٠ ٠ ٦ ٤
يخصم ٥٠٠٠ جنيه	٠ ٠ ٠ ٥
صافى الوعاء الخاضع للضريبة	٠ ٠ ٠ ١ ٤
الضريبة المستحقة (الواجبة السداد)	٠ ٥ ٩ ٤

الباب السادس

توزيعات الأربـــــاح

مقدمة :

تضمن القرار الوزارى رقم ٩٦ لسنة ١٩٨٢ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة الصادر بالقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ، ما يلى :

الأوراق المالية التى تصدرها الشركة

جاءت المادة رقم (١١٩) من اللائحة التنفيذية لقانون الشركات الصادر بالقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته ، لتحدد الأوراق المالية التى تصدرها الشركة ، حيث جاء نصها كما يلى :

" الأوراق المالية التى تصدرها الشرلة :

الأوراق المالية التى تصدرها الشركة هى الأسهم وحصص التأسيس وحصص الأرباح والسندات .

ويجب أن تكون الأوراق المشار إليها جميعاً أسمية . "

حالات إنشاء حصص التأسيس أو حصص الأرباح

جاءت المادة رقم (١٥٣) من اللائحة التنفيذية لقانون الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة الصادر بالقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته ، لتحدد حالات إنشاء حصص التأسيس أو حصص الأرباح حيث جاء نصها كما يلى :

" حالات إنشاء حصص التأسيس أو حصص الأرباح .

لا يجوز إنشاء حصص تأسيس أو حصص أرباح إلا مقابل التنازل عن التزام منحته الحكومة أو حق من الحقوق المعنوية .

ويتم إنشاء حصص الأرباح سواء عند تأسيس الشركة أو زيادة رأس مالها – ويجب أن يتضمن نظام الشركة بياناً بمقابل تلك الحصص والحقوق المتعلقة به .

ويتم تداول هذه الحصص بطريق القيد فى دفاتر الشركة . "

تنفيذ قرار الجمعية العامة بتوزيع الأرباح

تنص المادة رقم (١٩٧) من اللائحة التنفيذية لقانون الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة الصادر بالقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته ، لتبين تنفيذ قرار الجمعية العامة بتوزيع الأرباح ، حيث جاء نصها كما يلى :

" تنفيذ قرار الجمعية العامة بتوزيع الأرباح :

يستحق كل من المساهم أو صاحب الحصة أو العامل حصته فى الأرباح بمجرد صدور قرار الجمعية العامة بتوزيعها .

وعلى مجلس الإدارة أو الشريك أو الشركاء المديرين بحسب الأحوال أن يقوم بتنفيذ قرار الجمعية العامة بتوزيع الأرباح على المساهمين والعاملين خلال شهر على الأكثر من تاريخ صدور القرار .

ولا يلزم المساهم أو صاحب الحصة أو العامل برد الأرباح التى قبضها على وجه يتفق مع أحكام القانون وهذه اللائحة ولو منيت الشركة بخسائر فى السنوات التالية . "

الباب السادس

توزيعات الأربـــــاح

تمهيد :

قرر المشرع خضوع توزيعات الأرباح للضريبة على الدخل اعتباراً من أول يوليو ٢٠١٤ بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ الصادر فى ٢٠١٤/٦/٣٠ بشأن تعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإضافة توزيعات الأرباح بالباب السادس من الكتاب الثانى الخاص بالضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته .

وتناول القانون توزيعات الأرباح بالباب السادس من الكتاب الثانى الخاص بالضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وذلك فى المواد من (٤٦ مكرر : ٤٦ مكرر / ٢) من القانون ، والمواد من (٥٢ مكرراً : ٥٢ مكرراً / ٢) من اللائحة التنفيذية للقانون فى ثلاث فصول على الوجه التالى :

مقدمة : مفهوم توزيعات الأرباح

الفصل الأول : الإيرادات الخاضعة للضريبة وتناولتها :

- المادة رقم (٤٦ مكرر) من قانون الضريبة على الدخل
- المواد (٥٢ مكرراً ، ٥٢ مكرراً / ١) من اللائحة التنفيذية للقانون

الفصل الثانى : تحديد التوزيعات الخاضعة للضريبة وتناولتها :

- المادة (٤٦ مكرر / ١) من قانون الضريبة على الدخل

الفصل الثالث : سعر الضريبة وتحصيلها وتناولتها :

- المادة (٤٦ مكرر / ٢) من قانون الضريبة على الدخل
- المادة (٥٢ مكرراً / ٢) من اللائحة التنفيذية للقانون

وسنتناول ذلك بالشرح على الوجه التالى :

يُعمل بأحكام الباب السادس – توزيعات الأرباح اعتباراً من أول يوليو ٢٠١٤ وفقاً لنص المادة السابعة من القرار بقانون ٥٣ لسنة ٢٠١٤ الصادر فى ٢٠١٤/٦/٣٠ والمنشور فى الجريدة الرسمية – العدد ٢٦ مكرر (أ) فى ٣٠ يونية سنة ٢٠١٣

الباب السادس

توزيعات الأربـــــاح

الفصل الأول

الإيرادات الخاضعة للضريبة

مفهوم توزيعات الأرباح:

تنص الفقرة الأخيرة من المادة (١) من قانون ضريبة الدخل المضافة بالقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ فى ٢٠١٤/٦/٣٠ على أنه:

" توزيعات الأرباح : أى دخل مستمد من الأسهم أو الحصص، بما فى ذلك أسهم التمتع أو حقوق التمتع ، وأسهم التعدين ، وأسهم التأسيس أو أية حقوق أخرى تعطى حق المشاركة فى الأرباح، سواء كانت هذه التوزيعات نقدية أو أسهم مجانية أو على شكل سندات أو حصص تأسيس أو على أية صورة."

نطاق سريان الضريبة :

تنص المادة (٤٦ مكرراً) من القانون على ما يلى :

" تسرى الضريبة على توزيعات الأرباح عن الأسهم والحصص التى يحصل عليها الشخص الطبيعى المقيم فى مصر من شركات الأموال أو شركات الأشخاص ، بما فى ذلك الشركات المقامة بنظام المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة ، عدا التوزيعات التى تتم فى صورة أسهم مجانية سواء تحققت هذه التوزيعات فى مصر أو فى الخارج وأياً كانت الصورة التى يتم بها التوزيع ."

ويتضح من نص هذه المادة:

- **الإيرادات الخاضعة للضريبة :**

تسري الضريبة على مايحصل عليه الشخص الطبيعى المقيم فى مصر ،من توزيعات الأرباح الآتية:

-توزيعات الأرباح التى يحصل عليها الشخص الطبيعى المقيم فى مصر من شركات الأموال .

-توزيعات الأرباح التى يحصل عليها الشريك المقيم فى مصر من شركات الأموال.

–توزيعات الأرباح التى يحصل عليها الشريك من الأشخاص الطبيعيين المقيمين فى مصر من شركات الأشخاص .

–توزيعات الأرباح لحصص التأسيس أو حصص الأرباح الناتجة من التنازل عن حق من الحقوق المعنوية لشركات الأموال أو شركات الأشخاص

–توزيعات الأرباح عن الأسهم والحصص التى تقوم بها الشركات المقامة بنظام المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة.

- **الإيرادات الغير خاضعة للضريبة** :

لا تسرى الضريبة على توزيعات الأرباح عن الأسهم التى يحصل عليها الشخص الطبيعى المقيم فى مصر من شركات الأموال فى صورة أسهم مجانية سواء تحققت هذه التوزيعات فى مصر أو فى الخارج وأياً كانت الصورة التى يتم بها التوزيع ."

- **الواقعة المنشأة للضريبة على توزيعات الأرباح والتزامات الجهات القائمة بالتوزيع** :

فيما عدا الأسهم المجانية تعتبر الواقعة المنشئة للضريبة على توزيعات الأرباح عن الأسهم بوضع قيمة التوزيع تحت تصرف المستفيد وليس بتاريخ صدور التوزيع من الجهة المختصة.

والواقعة المنشئة لاستحقاق الضريبة من التوزيعات على أصحاب الحصص فى شركات الأشخاص هى نهاية الآجل المحدد لتقديم إقرار الشركة.

- وفى هذا الخصوص تنص المادة (٥٢ مكرراً) من اللائحة التنفيذية للقانون المضافة بالقرار الوزارى رقم (١٧٢) لسنة ٢٠١٥ فى ٢٠١٥/٤/٦ على أنه:

" فى تطبيق حكم المادة (٤٦ مكرراً) ، وفيما عدا الأسهم المجانية ، تعتبر الواقعة المنشأة للضريبة على توزيعات الأرباح هى وضع التوزيعات تحت تصرف المساهم وذلك بنقلها من ذمة الجهة التى قامت بالتوزيع إلى ذمة المساهم ، سواء تقرر التوزيع من مجلس الإدارة أو الجمعية العمومية أو أية سلطة أخرى مختصة بالتوزيع ، ويأخذ التوزيع المؤقت ذات الحكم على أن يتم تحديد تكلفة الاقتناء للأسهم المجانية وفقاً لحكم المادة (٤٦ مكرراً) بالقيمة الاسمية للسهم .

وتكون العبرة فى تحديد الأرباح الموزعة بقيمة الربح المقرر توزيعه عن الأسهم والحصص فى أية صورة طبقاً لما هو ثابت فى قرارات الجمعية العمومية أو قرارات مجالس الإدارة أو فى تقارير الشركة وحساباتها أو أية وثائق أخرى ، أو بإقرار يقدمه الشخص المسئول عن إدارة الشركة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ انتهاء السنة المالية يتضمن بيان الأرباح المقرر توزيعها .

وعلى كل جهة تقوم بالتوزيع أن تقدم إلى المصلحة محاضر وملحقات القرارات التى تُصدرها الجمعية العمومية ، وكذلك القرارات التى تصدر من مجالس الإدارة الخاصة بتوزيع الأرباح وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ صدورها .

ويجب على شركات الأشخاص حجز وتوريد الضريبة على التوزيعات المستحقة على أصحاب الحصص فيها إلى المصلحة فى موعد أقصاه نهاية الأجل المحدد لتقديم إقرار لشركة ".

وبالنسبة لخضوع توزيعات أرباح شركات الأشخاص للضريبة

- **صدر الكتاب الدورى رقم (٩) لسنة ٢٠١٥ بتاريخ ٢٠١٥/٤/٢٧بشأن خضوع توزيعات أرباح شركات الأشخاص للضريبة وقد جاء به ما نصه :**

" تنص الفقرة الأخيرة من المادة رقم (٥٢ مكرراً) من قرار وزير المالية رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ بشأن تعديل بعض أحكام اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ على :

يجب على شركات الأشخاص حجز وتوريد الضريبة على التوزيعات المستحقة على أصحاب الحصص فيها إلى المصلحة فى موعد أقصاه نهاية الأجل المحدد لتقديم إقرار الشركة " .

وحيث لم يتضمن الإقرار الضريبى عن عام ٢٠١٤ أى إشارة لهذه التوزيعات ولم يصدر نموذج مخصص لتوزيعات الأرباح حتى تاريخه .

لذا تنبه المصلحة مأمورياتها بالآتى :

-فى حالة استلام المأمورية لإقرار شركة أشخاص يجب عند مراجعة الإقرار التأكد من احتساب الممول أو وكيلة للضريبة على نصيب كل شريك وسداد هذه الضريبة مع ضريبة الإقرار .

-فى حالة ما تم تقديمه من إقرارات يتم مراجعتها والتأكد من احتساب الضريبة على التوزيعات والمطالبة بسدادها فى حالة عدم سدادها مع ضريبة الإقرار .

-فى حالات عدم تقديم الإقرار يتم اتخاذ إجراءات حساب الضريبة على التوزيعات عند الربط ومراعاة غرامات التأخير .

-يتم استخدام النموذج (٤٢ توزيعات أرباح) أو الجدول المرفق لحين طباعة النموذج المذكور .

-يراعى فى الحالات المذكورة عاليه إذا كانت الإقرارات المقدمة مستندة إلى حسابات التأكد من قيام الشركة بالتوزيع .

-يراعى تطبيق المادة ٤٦ مكرر من القانون ٥٣ لسنة ٢٠١٤ فيما تضمنه من إعفاء .

-يتعين على المأموريات إخطار مكتب الضريبة على عوائد الأوراق المالية بصورة من جدول الضريبة على توزيعات الأرباح وذلك لعدم تكرار الإعفاء . "

- **كما صدر الكتاب الدورى رقم (١٢) لسنة ٢٠١٥ فى ٢٠١٥/٥/٣١ بشأن تطبيق التعديلات التى تمت على قانون الضريبة على الدخل ولائحته التنفيذية ، والذى تضمن بالبند أولاً وسادساً ما نصه :**

" أولاً : بخصوص تطبيق حكم الفقرة الأخيرة من المادة رقم (٤٦ مكرر / ٢) من القانون والمادة رقم (٥٢ مكرر) من اللائحة التنفيذية :

يكون حجز وتوريد الضريبة على التوزيعات المستحقة بذات النسبة المنصوص عليها فى الفقرة الأخيرة من المادة رقم (٤٦ مكرر /) ومقدارها (١ %) من التوزيعات وذلك ما لم يطلب الممول المتلقى التوزيع من الجهة التى تنفذ المعاملة خصم كامل الضريبة وتوريدها ، تفادياً للالتزام الواجب عليها قانوناً بالتقدم للمأمورية المختصة لأداء باقى قيمة الضريبة المستحقة على هذه التوزيعات فى نهاية السنة .

"

سادساً يُلغى الكتاب الدورى رقم (٩) بشأن خضوع توزيعات أرباح شركات الأشخاص للضريبة . "

وفيما يلى جدول الضريبة على توزيعات الأرباح

وزارة المالية

مصلحة الضرائب المصرية

مأمورية ضرائب / .....

اسم الشركة : .....

رقم الملـــف : .....

جدول الضريبة على توزيعات الأرباح ♦

أولاً : بيان بتوزيعات الأرباح التى تجريها شركات الأشخاص :

م	اسم الشريك	رقم البطاقة / رقم الملف♦♦♦♦	العنـــــوان	صفة الشريك	نسب توزيع الأرباح	الأرباح الموزعة	الإعفاء♦♦	الضريبة♦♦♦
١		/ / / /						
٢		/ / / /						
٣		/ / / /						
٤		/ / / /						
٥		/ / / /						
٦		/ / / /						
٧		/ / / /						
٨		/ / / /						
٩		/ / / /						
١٠		/ / / /						
الإجمـــــــالى								

ثانياً : هل تم خروج أحد الشركاء من الشركة خلال الفترة الضريبية ؟

– فى حالة خروج أحد الشركاء ، ما هى بيانات الشريك المتخارج وقيمة مساهمته فى الشركة ، وقيمة الحصة المباعة ؟

♦♦♦♦ رقم الملف : هو رقم ملف الشريك الموزع عليه الأرباح (إن وجد)

♦♦ الإعفـــاء : يكون الإعفاء مبلغ ١٠ ٠٠٠ جنيه وفقاً لنص المادة (٤٦ مكرراً / ١) من قيمة التوزيعات لكل شخص لا يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً .

♦♦♦ الضريبـــة : يكون سعر الضريبة ١٠ % وتخفض إلى ٥ % إذا تجاوزت حصة الشخص ٥ % وحيازة الحصص لمدة عامين ، على قيم التوزيعات .

♦ التوزيعات : على النموذج رقم (٤٢ توزيعات أرباح)

الفصل الثانى

تحديد التوزيعات الخاضعة للضريبة

وعاء الضريبة على توزيعات الأرباح

تنص المادة (٤٦ مكرراً / ١) من القانون على أنه :

" يتحدد وعاء الضريبة على توزيعات الأرباح المنصوص عليها فى المادة (٤٦ مكرراً) بالنسبة لما يحصل عليه الشخص الطبيعى المقيم الذى لا يزاول نشاطاً خاضعاً للضريبة وفقاً لأحكام الباب الثالث من الكتاب الثانى من القانون خلال السنة الضريبية فى مصر وفقاً لما تقرره السلطة المختصة بالتوزيع ، وذلك فيما يجاوز عشرة ألاف جنيه سنوياً .

ويشمل ذلك الوعاء بالنسبة للشخص الطبيعى المقيم الذى يزاول نشاطاً خاضعاً للضريبة وفقاً لأحكام الباب الثالث من الكتاب الثانى من القانون كامل توزيعات الأرباح التى يحصل عليها ، سواء من مصدر فى مصر أو فى الخارج . "

ويتضح من هذا النص :

كيفية تحديد وعاء الضريبة على توزيعات الأرباح التى يحصل عليها الشخص الطبيعى المقيم ، على الوجه التالى :

١) **الشخص الطبيعى المقيم الذى لا يزاول نشاطاً خاضعاً للضريبة** :

يتمتع الشخص الطبيعى المقيم الذى لا يزاول نشاط خاضع للضريبة على إيرادات النشاط التجارى والصناعى بإعفاء قدره عشرة آلاف جنية سنوياً لما يحصل عليه من توزيعات أرباح من كافة الجهات القائمة بالتوزيع ، ويخضع للضريبة ما يزيد على ذلك من كافة توزيعات الأرباح التى يحصل عليها سنوياً .

٢) **الشخص الطبيعى المقيم الذى يزاول نشاطاً خاضعاً للضريبة** :

يخضع للضريبة كامل توزيعات الأرباح التى يحصل عليها الشخص الطبيعى المقيم الذى يزاول نشاطاً خاضعاً للضريبة على إيرادات النشاط التجارى

والصناعى من كافة الجهات القائمة بالتوزيع سنوياً ، سواء تحققت هذه التوزيعات من مصدر فى مصر أو فى الخارج .

- وقد جاءت الفقرة الثالثة من المادة (٢٦ مكرراً) من اللائحة التنفيذية للقانون المضافة بالقرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ ، بالنص التالى :

" لا يسرى الإعفاء المنصوص عليه فى المادة (٤٦ مكرراً / ١) من القانون على توزيعات الأرباح التى يحصل عليها الشخص الطبيعى المقيم من استثمار الأوراق المالية فى الخارج سواء كان هذا الشخص يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو أى نشاط آخر ."

الفصل الثالث

سعر الضريبة وتحصيلها

سعر الضريبة على توزيعات الأرباح المحققة من مصدر فى مصر

تنص الفقرة الأولى من المادة (٤٦ مكرراً / ٢) من القانون على ما يلى :

" استثناءً من حكم المادة (٨) من القانون ، يكون سعر الضريبة على توزيعات الأرباح المنصوص عليها فى المادة (٤٦ مكرراً) المحققة من مصدر فى مصر خلال السنة التى يحصل عليه شخص طبيعى مقيم (١٠ %) وذلك دون خصم أية تكاليف ويخفض هذا السعر إلى (٥ %) إذا زادت نسبة المساهمة فى الشركة القائمة بالتوزيع على (٢٥ %) من رأس المال أو حقوق التصويت بشرط ألا تقل مدة حيازة الأسهم أو الحصص عن سنتين ، وذلك دون خصم أية تكاليف .

- ويتضح من هذا النص ما يلى :

سعر الضريبة:

١٠% دون خصم أية تكاليف على توزيعات الأرباح التى يحصل عليها الشخص الطبيعى المقيم من مصدر فى مصر.

٥% دون خصم أية تكاليف على توزيعات الأرباح التى يحصل عليها الشخص الطبيعى المقيم إذا زادت نسبة المساهمة فى الشركة القائمة بالتوزيع على ٢٥% من راس المال أو حقوق التصويت ، بشرط ألا تقل حيازة الأسهم أو الحصص عن سنتين.

سعر الضريبة على توزيعات الأرباح المحققة من مصدر خارج مصر

تنص المادة (٥٢ مكرراً / ١) من اللائحة التنفيذية للقانون المضافة بالقرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ على ما يلى :

" يكون سعر الضريبة على توزيعات الأرباح المنصوص عليها فى المادة (٤٦ مكرراً) من القانون المحققة فى الخارج خلال السنة طبقاً للمادة (٨) من القانون وللشخص

الطبيعى المقيم الحق فى خصم الضريبة الأجنبية المُسددة عن توزيعات الأرباح ، وذلك فى حدود الضريبة المحسوبة وفقاً لحكم المادة (٤٦ مكرراً ٦) من القانون . "

- ويتضح من هذا النص أنه :

يخضع للضريبة توزيعات الأرباح المنصوص عليها فى المادة (٤٦ مكرراً) عن الأسهم والحصص التى يحصل عليها الشخص الطبيعى المقيم المحققة من مصدر خارج مصر بالسعر المنصوص عليه فى المادة (٨) من القانون ، مع حق الشخص الطبيعى المقيم فى خصم الضريبة الأجنبية المسددة على توزيعات الأرباح ، وذلك فى حدود الضريبة المحسوبة وفقاً لحكم المادة ٦/٤٦ من القانون.

تحصيل الضريبة على توزيعات الأرباح

تنص الفقرة الثانية من المادة (٤٦ مكرراً / ٢) من القانون على ما يلى :

" على الجهات التى تنفذ المعاملة أن تقوم بحجز (١%) من توزيعات الأرباح وتوريدها للمصلحة وفقاً للإجراءات وفى المواعيد التى تحددها اللائحة التنفيذية . "

كما تنص المادة (٥٢ مكرراً / ٢) من اللائحة التنفيذية للقانون المضافة بالقرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ على ما يلى :

" فى تطبيق حكم الفقرة الثانية من المادة (٤٦ مكرراً ٢) ، تقوم شركة الإيداع والقيد المركزى ، وبنوك الإيداع المرخص لهم بمزاولة النشاط بحسب الأحوال أو الجهة الموزعة للأرباح الخاضعة للضريبة على التوزيعات بتوريد قيمة ما تم حجزه إلى الإدارة المركزية لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة فى موعد أقصاه خامس يوم عمل من الشهر التالى للشهر الذى تم فيه التحصيل وذلك على النموذج (٤٢ توزيعات أرباح) مرفقاً به شيكاً أو نقداً أو من خلال وسائل الدفع الالكترونى المنصوص عليها فى هذه اللائحة .

كما يجب عليها تسليم الممول إيصالاً بكل مبلغ يتم حجزه تحت حساب هذه الضريبة ، أو إخطار بذلك . "

- ويتضح من هذه النصوص :

الجهات الملتزمة بتنفيذ التوزيعات :

شركات الإيداع والقيد المركزى ، وبنوك الإيداع المرخص لهم بمزاولة النشاط بحسب الأحوال أو الجهة الموزعة للأرباح الخاضعة للضريبة على التوزيعات .

التزامات الجهات القائمة بتنفيذ التوزيعات :

ألزم المشرع الجهات القائمة بتنفيذ التوزيعات بما يلى :

-خصم نسبة ١% من توزيعات الأرباح وتوريدها إلى الإدارة المركزية لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة فى موعد أقصاه خامس يوم عمل من الشهر التالى للشهر الذى تم فيه التحصيل وذلك على النموذج (٤٢ توزيعات أرباح) مرفقاً به شيكاً أو نقداً أو من خلال وسائل الدفع الالكترونى المنصوص عليها فى اللائحة التنفيذية للقانون .

-تسليم الممول إيصالاً بكل مبلغ تم حجزه تحت حساب الضريبة ، أو إخطار بذلك

-على الجهة حجز الضريبة بالكامل فى حالة طلب المتلقى للتوزيع .(كتاب دوري رقم ١٢ لسنة ٢٠١٥)

الباب السابع

أربـــاح بيـــع الحصص والأوراق المالية

الباب السابع

أرباح بيع الحصص والأوراق المالية

تمهيد :

قرر المشرع سريان الضريبة على الأرباح التى تتحقق من التصرف فى الأوراق المالية أو الحصص بالشركات ، المحققة فى مصر أو فى الخارج اعتباراً من أول يوليو ٢٠١٤ وفقاً للقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ الصادر فى ٢٠١٤/٦/٣٠ بشأن تعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فى ٣٠ يونية سنة ٢٠١٣ ، وتناول القانون أرباح بيع الحصص والأوراق المالية بالباب السابع من الكتاب الثانى الخاص بالضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وذلك فى المواد من (٤٦ مكرر / ٣ :٤٦ مكرر / ٥) من القانون ، والمواد من (٥٢ مكرراً / ٣ : ٥٢ مكرراً / ٥) من اللائحة التنفيذية للقانون فى ثلاث فصول على الوجه التالى :

الفصل الأول : الإيرادات الخاضعة للضريبة وتناولتها :

- المادة رقم (٤٦ مكرر / ٣) من قانون الضريبة على الدخل

الفصل الثانى : تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة وتناولتها :

- المادة (٤٦ مكرر / ٤) من قانون الضريبة على الدخل

الفصل الثالث : سعر الضريبة وكيفية تحصيلها وتناولتها :

- المادة (٤٦ مكرر / ٥) من قانون الضريبة على الدخل
- المواد (٥٢ مكرراً / ٣ ، ٥٢ مكرراً / ٤) من اللائحة التنفيذية للقانون

الفصل الرابع : تجنب الازدواج الضريبى وتناولتها :

- المادة (٤٦ مكرر / ٦) من قانون الضريبة على الدخل
- المادة (٥٢ مكرراً / ٥) من اللائحة التنفيذية للقانون

وسنتناول بالشرح أحكام هذه المواد على الوجه التالى :

يُعمل بأحكام الباب السابع – أرباح بيع الحصص والأوراق المالية اعتباراً من أول يوليو ٢٠١٤ وفقاً لنص المادة السابعة من القرار بقانون ٥٣ لسنة ٢٠١٤ الصادر فى ٢٠١٤/٦/٣٠ ويعمل به اعتاراً من ٣٠ يونية سنة ٢٠١٣.

الباب السابع

أرباح بيع الحصص والأوراق المالية

الفصل الأول

الإيرادات الخاضعة للضريبة

نطاق سريان الضريبة :

تنص المادة (٤٦ مكرراً / ٣) من القانون على ما يلى :

" تسرى الضريبة على الأرباح الرأسمالية التى تتحقق من التصرف فى الأوراق المالية أو الحصص بالشركات ، سواء تحققت هذه الأرباح فى مصر أو فى الخارج . "

- ويتضح من هذا النص :

أن المشرع أخذ فى تحديد نطاق سريان الضريبة على الدخل من حيث الأشخاص الطبيعيين المقيمين عادة فى مصر بمبدأي الإقليمية وعالمية الإيراد ، حيث أخضع للضريبة على الدخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين فى مصر أياً كانت جنستهم مصريين أو أجانب بالنسبة للأرباح الرأسمالية التى تتحقق من التصرف فى الأوراق المالية أو الحصص بالشركات سواء تحققت هذه الأرباح فى مصر أو فى الخارج ، وذلك اعتباراً من أول يونية ٢٠١٤ .

الأوراق المالية التى تصدرها الشركة

جاءت المادة رقم (١١٩) من اللائحة التنفيذية لقانون الشركات الصادر بالقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته ، لتحدد الأوراق المالية التى تصدرها الشركة ، حيث جاء نصها كما يلى :

" الأوراق المالية التى تصدرها الشركة :

الأوراق المالية التى تصدرها الشركة هى الأسهم وحصص التأسيس وحصص الأرباح والسندات .

ويجب أن تكون الأوراق المشار إليها جميعاً أسمية . "

وجاءت المادة رقم (١٥٣) من اللائحة التنفيذية لقانون الشركات المشار إليه ، لتحدد حالات إنشاء حصص التأسيس أو حصص الأرباح ، حيث جاء نصها كما يلى :

" حالات إنشاء حصص التأسيس أو حصص الأرباح .

لا يجوز إنشاء حصص تأسيس أو حصص أرباح إلا مقابل التنازل عن التزام منحته الحكومة أو حق من الحقوق المعنوية .

ويتم إنشاء حصص الأرباح سواء عند تأسيس الشركة أو زيادة رأس مالها – ويجب أن يتضمن نظام الشركة بياناً بمقابل تلك الحصص والحقوق المتعلقة به .

ويتم تداول هذه الحصص بطريق القيد فى دفاتر الشركة . "

وبناء على ما سبق تكون أرباح بيع الأوراق المالية والحصص على النحو التالى :

- الأرباح الرأسمالية التى تتحقق من التصرف فى الأوراق المالية المقيدة فى سوق الأوراق المالية المصرية .
- الأرباح الرأسمالية التى تتحقق من التصرف فى الأوراق المالية الغير مقيدة فى سوق الأوراق المالية المصرية .
- الأرباح الرأسمالية التى تتحقق من التصرف فى الأوراق المالية بالخارج .
- الأرباح الرأسمالية التى تتحقق من التصرف فى ال حصص بشركات الأشخاص سواء تحققت هذه الأرباح فى مصر أو فى الخارج .

الفصل الثانى

تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة

تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة

تنص المادة (٤٦ مكرراً / ٤) من القانون على أنه :

" تحدد الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة على أساس قيمة صافى هذه الأرباح فى محفظة الأوراق المالية المحققة فى نهاية السنة الضريبية على أساس الفرق بين سعر بيع أو استبدال أو أى صورة من صور التصرف فى الأوراق المالية أو الحصص ، وتكلفة اقتنائها ، بعد خصم عمولة الوساطة . "

- ويتضح من هذا النص :

حدد المشرع الأرباح الرأسمالية الناتجة من التصرف فى الأوراق المالية أو الحصص بالشركات على أساس قيمة صافى هذه الأرباح فى محفظة الأوراق المالية المحققة فى نهاية السنة الضريبية كما يلى :

×××	▪ سعر البيع أو الاستبدال أو أى صورة من صور التصرف فى الأوراق المالية أو الحصص
	▪ (يخصم منها)
(××)	~ تكلفة اقتناء الأوراق المالية أو الحصص
(×)	~ عمولة الوساطة الحكمية
	(ثلاثة فى الألف من قيمة تنفيذ عملية البيع فى البورصة)
×××	الأرباح الرأسمالية الناتجة من التصرف فى الأوراق المالية أو الحصص

الفصل الثالث

الأرباح الراسمالية

سعر الضريبة وكيفية تحصيلها

سعر الضريبة وطرق تحصيلها

تنص الفقرة الأولى من المادة (٤٦ مكرراً / ٥) من القانون على أنه :

" استثناءً من حكم المادة (٨) من هذا القانون ، تخضع للضريبة الأرباح الرأسمالية المنصوص عليها فى المادة (٤٦ مكرراً / ٤) المحققة من الأوراق المالية المقيدة فى بورصة الأوراق المالية المصرية التى يحصل عليها الشخص الطبيعى المقيم من مصدر فى مصر بسعر (١٠ %) وذلك دون خصم أية تكاليف .

على الجهات التى تنفذ المعاملة إخطار المصلحة بها وفقاً للإجراءات وفى المواعيد التى تحددها اللائحة التنفيذية . "

- يتضح من نص هذه المادة :

سعر الضريبة:

يخضع الشخص الطبيعى المقيم للضريبة على الأرباح الراسمالية المحققة من الأوراق المالية المقيدة فى بورصة الأوراق المالية المصرية التي يحصل عليها من مصدر فى مصر بسعر ١٠% دون خصم أية تكاليف.

ملحوظة :

تخضع الأرباح الرأسمالية الناتجة من (التصرف فى الأوراق المالية الغير مقيدة فى بورصة الأوراق المالية المصرية أو التصرف فى الحصص) التى يحصل عليها الشخص الطبيعى المقيم من مصدر فى مصر ، والأرباح الرأسمالية الناتجة من التصرف فى الأوراق المالية التى يحصل عليها الشخص الطبيعى المقيم من مصدر خارج مصر تخضع للضريبة بالسعر المنصوص عليه فى المادة (٨) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته .

طريقة حساب الضريبة على الأرباح الرأسمالية بالنسبة للشخص الطبيعى المقيم :

-يتم حساب الضريبة من صافى الأرباح الرأسمالية فقط الناتجة عن الفرق بين تكلفة الاقتناء وصافى قيمة عملية البيع بعد خصم عمولة الوساطة الحكمية بواقع (٠.٠٠٣) ثلاثة فى الألف ويتم حسابها نهاية كل جلسة تداول .

-الأرباح الرأسمالية = صافى قيمة البيع - تكلفة اقتناء الورقة المالية

-صافى قيمة البيع = (قيمة بيع الورقة المالية- عمولة الوساطة الحكمية)

-ضريبة الأرباح الرأسمالية = (الأرباح الرأسمالية × ١٠ %)

-يتم حساب الأرباح أو الخسائر الرأسمالية للعملاء المصريين (الشخص الطبيعى المقيم) فى نهاية السنة الضريبية ثم يتم حساب الضريبة على الأرباح المحققة فقط بنسبة (١٠%) وفى حالة تحقيق خسارة فى نهاية السنة الضريبية يتم تطبيق المادة (٢٩ مكرر) من القانون .

طرق تحصيل الضريبة:

طبقاً لنص الفقرة الثانية من المادة (٤٦ مكرراً / ٥) من القانون :

يجب على الجهات التى تنفذ المعاملة إخطار الإدارة المركزية لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة بالمعاملة ، على النموذج (٤٣ أرباح رأسمالية) فى موعد أقصاه نهاية يناير من كل عام . .

- وفى هذا الخصوص نص المادة (٥٢ مكرراً / ٣) من اللائحة التنفيذية للقانون المضافة بالقرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ على أنه :

" فى تطبيق حكم الفقرة الثانية من المادة (٤٦ مكرراً / ٥) من القانون تقوم شركة الإيداع والقيد المركزى ، وبنوك الإيداع المرخص لهم بمزاولة النشاط بحسب الأحوال أو الجهة التى تنفذ المعاملة بإخطار الإدارة المركزية لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة بالمعاملة ، وذلك على نموذج (٤٣ أرباح رأسمالية) فى موعد أقصاه نهاية يناير من كل عام "..

تكلفة التمويل والاستثمار (العوائد المدينة) المتعلقة بالاستثمار فى الأوراق المالية المقيدة فى بورصة الأوراق المالية المصرية

تنص المادة (٥٢ مكرراً / ٤) من اللائحة التنفيذية للقانون المضافة بالقرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ ما نصه :

" فى تطبيق حكم المادتين (٤٦ مكرراً / ٥) والفقرتين الرابعة والخامسة من المادة (٥٦ مكرراً) من القانون يحدد الوعاء الخاضع للضريبة المنصوص عليها فى الباب الثالث من الكتاب الثاتى ، بعد استبعاد جميع التكاليف المتعلقة بالأوراق المقيدة فى بورصة الأوراق المالية المصرية وذلك وفقاً لإحدى الطريقتين الآتيتين :

طريق التخصيص :

ويتم تطبيقها إذا كان الغرض الوحيد من الحصول على هذه الأموال الاستثمار فى الأوراق المالية المشار إليها فى المادتين سالفتى الذكر ، وتكون تكلفة التمويل والاستثمار هى العوائد المدفوعة مقابل الحصول على هذه الأموال .

طريقة التقسيم النسبى :

ويتم تطبيقها إذا لم يكن الغرض الوحيد من الحصول على هذه الأموال الاستثمار فى الأوراق المالية المشار إليها فى المادتين سالفتى الذكر ، وفى هذه الحالة يتم تحديد تكلفة التمويل والاستثمار المتعلقة بهذه الإيرادات وفقاً لما يأتى :

$$\frac{\text{إيرادات الأوراق المالية الخاضعة للضريبة}}{\text{إجمالى إيرادات نشاط الممول ككل خلال العام}} \times \text{تكلفة التمويل والاستثمار .}"$$

- يتضح من هذا النص :

أنه عند تحديد الوعاء الخاضع للضريبة من النشاط التجارى والصناعى ، يستبعد العوائد المدفوعة مقابل الأموال التى تم الحصول عليها إذا كان الغرض الوحيد منها الاستثمار فى الأوراق المالية المقيدة فى بورصة الأوراق المالية المصرية (طريقة التخصيص).

أما إذا لم يكن الغرض الوحيد من الحصول على هذه الأموال الاستثمار فى الأوراق المالية ، يستبعد العوائد المدفوعة بطريقة التقسيم النسبى ، وذلك بنسبة (إيرادات الأوراق المالية الخاضعة للضريبة إلى إجمالى إيرادات نشاط الممول ككل خلال العام) مضروباً فى العوائد المدفوعة مقابل الأموال التى تم الحصول عليها .

- هذا وقد صدر القرار بقانون رقم (٩٦) لسنة ٢٠١٥ فى ٢٠١٥/٨/٢٠ بوقف العمل بالأحكام المتعلقة بالضريبة على الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التعامل فى الأوراق المالية المقيدة بالبورصة لمدة عامين تبدأ من ٢٠١٥/٥/١٧ حتى ٢٠١٧/٥/١٦.

الفصل الرابع

تجنب الازدواج الضريبى

تجنب الازدواج الضريبـــــى :

تنص المادة رقم (٤٦ مكرراً / ٦) من القانون على أنه :

" يخصم ما يؤدى من ضريبة على الإيرادات المنصوص عليها فى المواد (١٧ ، ١٩ ، ٣٢) ، (٤٦ مكرراً) ، (٤٦ مكرراً / ٣) من هذا القانون بما فى ذلك الضريبة المدفوعة فى الخارج من الضريبة المحسوبة على تلك الإيرادات وفقاً لأحكام البابين الثالث والرابع من الكتاب الثانى من هذا القانون ، وفى حدود تلك الضريبة المحسوبة .

ويقصد بالضريبة المحسوبة فى تطبيق حكم الفقرة الأولى من هذه المادة نصيب الإيرادات المشار إليها من الضريبة المستحقة على الوعاء الخاضع للضريبة وفقاً لأحكام البابين الثالث والرابع طبقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية .

ولا يجوز خصم الخسائر المحققة فى الخارج من وعاء الضريبة فى مصر عن ذات الفترة الضريبية أو أى فترة تالية ، كما لا يجوز إجراء مقاصة بين الأرباح المحققة فى الخارج فى أى دولة والخسائر المحققة فى دولة أخرى . "

*وقد صدر القرار بقانون رقم ٩٦ لسنة ٢٠١٥ فى ٢٠١٥/٨/٢٠ باستبدال الفقرة الأولى من المادة (٤٦ مكرراً / ٦) من القانون ، بالنص التالى :

" يخصم ما يؤدى بالخارج من ضريبة على الإيرادات المنصوص عليها فى المواد أرقام (١٧) ، (١٩) ، (٣٢) ، (٤٦ مكرراً) ، (٤٦ مكرراً / ٣) من هذا القانون التى يحصل عليها الشخص الطبيعى المقيم من الخارج من الضريبة المستحقة على تلك الإيرادات وفقاً لأحكام البابين الثالث والرابع من الكتاب الثانى من هذا القانون ، وفى حدود الضريبة المحسوبة . وتستبعد التوزيعات التى يحصل عليها الشخص الطبيعى المقيم من أشخاص اعتبارية مقيمة من وعاء ضريبة الدخل الخاضع له هذا الشخص بعد خصم التكاليف المتعلقة بها ، وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية " .

كما تنص المادة (٥٢ مكرراً / ٥) من اللائحة التنفيذية للقانون المضافة بالقرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ على ما يلى :

" فى تطبيق حكم المادتين (٤٦ مكرراً / ٦) ، (٥٦ مكرراً / فقرة أخيرة) من القانون ، تتحدد الضريبة المحسوبة وفقاً لما يلى :

الضريبة المستحقة على الممول = إجمالى الإيرادات المدفوع عنها الضريبة المستقطعة / إجمالى إيرادات نشاط الممول ككل خلال العام ×

".

- يتضح من هذه النصوص أنه :

يخصم ما يؤدى بالخارج من ضريبة على الإيرادات التالية:

خلال الفترة من ٢٠١٤/٧/١ – ٢٠١٥/٨/٢٠

-إيرادات النشاط التجارى والصناعى سواء تحققت فى مصر أو فى الخارج متى كانت مصر مركزاً للنشاط التجارى او الصناعى (الإيرادات المنصوص عليها فى المادتين ١٧ ،١٩ من قانون الضريبة على الدخل).

-إيرادات المهن الحرة أو المهن غير التجارية المحققة فى مصر أو فى الخارج متى كانت مصر مركزاً للنشاط المهنى للممول. (الإيرادات المنصوص عليها فى المادة ٣٢ من قانون الضريبة على الدخل).

-توزيعات الأرباح عن الأسهم والحصص التى يحصل عليها الشخص الطبيعى المقيم فى مصر من شركات الأموال أو شركات الأشخاص بما فى ذلك الشركات المقامة بنظام المناطق الأقتصادية ذات الطبيعة الخاصة، سواء تحققت هذه الأرباح فى مصر أو فى الخارج وأياً كانت الصورة التى يتم بها التوزيع ، فيما عدا التوزيعات التى تتم فى صورة أسهم مجانية. (الإيرادات المنصوص عليها فى المادة ٤٦ مكررا من قانون الضريبة على الدخل).

-الأرباح الرأسمالية التى تتحقق من التصرف فى الأوراق المالية أو الحصص بالشركات سواء تحققت هذه الأرباح فى مصر أو فى الخارج. (الإيرادات المنصوص عليها فى المادة ٤٦ مكررا/٣ من قانون الضريبة على الدخل).

وتتحدد الضريبة المحسوبة وفقاً لما يلى :

الضريبة المحسوبة = (إجمالى الإيرادات المسدد عنها الضريبة المستقطعة / إجمالى إيرادات المنشأة ككل خلال العام) × الضريبة المستحقة على الممول

واعتباراً من ٢٠١٥/٨/٢١

تم تعديل طريقة تجنب الأزدواج الضريبي بين ما سدده الشخص الطبيعى من ضرائب عن الإيرادات التى تحققها بالخارج وبين ما يدفعه من ضرائب عن ذات الدخل مرة اخرى ضمن وعاء الضريبة على الدخل فى مصر، على النحو التالى:

١. يتم خصم ما يقوم الممول بأدائه بالخارج من ضريبة على إيرادات النشاط التجارى والصناعى المحقق فى الخارج والمنصوص عليه فى المادتين ١٧-١٩ من قانون الضريبة على الدخل.

٢. يتم خصم ما يقوم الممول بأدائه بالخارج من ضريبة على إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجاريةالمحققة فى الخارج والمنصوص عليها فى المادة ٣٢ من قانون الضريبة على الدخل.

٣. يتم خصم الضريبة على توزيعات الأرباح والحصص المحققة فى الخارج والمنصوص عليها فى المادة ٤٦ مكرراً من قانون الضريبة على الدخل.

٤. يتم خصم الضريبة على الأرباح الرأسمالية التى تتحقق من التصرف فى الأوراق المالية أو الحصص بالشركات فى الخارج المنصوص عليها فى المادة ٤٦مكرراً/٣ من قانون الضريبة على الدخل.

وذلك كله فى حدود الضريبة المحسوبة.

وتتحدد الضريبة المحسوبة وفقاً لما يلى :

الضريبة المحسوبة = (الإيرادات المحققة بالخارج الخاضعة للضريبة / إجمالى إيرادات المنشأة ككل خلال العام) × الضريبة المستحقة على الممول

-ولا يجوز خصم الخسائر المحققة فى الخارج من وعاء الضريبة فى مصر عن ذات الفترة الضريبية أو أى فترة تالية.

-ولا يجوز إجراء مقاصة بين الأرباح المحققة فى الخارج فى أى دولة والخسائر المحققة فى دولة أخرى.

- **هذا وقد صدر الكتاب الدوري رقم (١) لسنة ٢٠١٦ بشأن تعديل الكتاب الدورى رقم (٢٨) لسنة ٢٠١٥ الخاص بتطبيق التعديلات التى تمت على قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩٦ لسنة ٢٠١٥، حيث جاء فيما يخص المادة ٤٦مكرراً/٦ بعد التعديل ، مانصه:**

" **ثانياً : فيما يخص تطبيق التعديلات التى تمت على المادتين(٤٦ مكرراً ٦)** ، .....

أ) المادة (٤٦ مكرراً ٦) :

-تخضع الإيرادات التى يحصل عليها الممول عن مباشرة نشاط تجارى أو مهنى من الخارج بما فيها التوزيعات والأرباح الرأسمالية عن أوراق مالية مملوكة بالخارج للضريبة بالسعر العادى ، ويتم خصم الضريبة المسددة بالخارج إن وجدت من الضريبة المستحقة على هذه الإيرادات وفقاً لأحكام البابين الثالث والرابع وفى حدود الضريبة المسحوبة .

ويتم تحديد الضريبة المحسوبة على هذه الإيرادات بنسبة نصيبها من ضريبة الإقرار ، وفقاً لما يأتى : -

$$\text{الضريبة المحسوبة} = \frac{\text{الإيرادات الخارجية الخاضعة للضريبة}}{\text{اجمالى الإيرادات الكلية}} \times \text{ضريبة الإقرارالمدرجة به هذه الإيرادات الخارجية}$$

-الشخص الطبيعى المقيم الذى لا يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً غير مطالب بتقديم إقرار عما يحصل عليه من توزيعات مقابل مساهمتة فى أشخاص اعتبارية مقيمة ويتمتع بإعفاء مقداره ١٠،٠٠٠ ج [عشرة آلاف جنيه] .

-الشخص الطبيعى المقيم الذى يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً من خلال منشأة فردية ويحصل على توزيعات من أشخاص اعتبارية مقيمة مقابل استثمار المنشأة فى أشخاص اعتبارية مقيمة ، تستبعد التوزيعات التى تحصل عليها المنشأة الفردية من

شخص اعتبارى مقيم من وعاء ضريبة الدخل الخاص بالمنشأة بعد خصم التكاليف المتعلقة بها وذلك اعتباراً من تاريخ العمل بأحكام القرار بقانون رقم ٩٦ لسنة ٢٠١٥ .

الكتاب الثالث

الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية

الكتاب الثالث

الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية

تناول الكتاب الثالث من القانون الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية وذلك فى المواد من (٤٧ – ٥٥) ، والمواد من (٥٣ – ٦٩) من اللائحة التنفيذية للقانون حيث وردت الأحكام الخاصة بها فى بابين على الوجه التالى :

- الباب الأول : نطاق سريان الضريبة وتناولتها :

  - المواد من (٤٧ حتى ٥٠) من قانون الضريبة على الدخل
  - المواد من (٥٣ حتى ٥٧) من اللائحة التنفيذية للقانون

- الباب الثانى : تحديد الدخل الخاضع للضريبة وتناولتها :

  - المواد من (٥١ حتى ٥٥) من قانون الضريبة على الدخل
  - المواد من (٥٨ حتى ٦٩) من اللائحة التنفيذية للقانون

وسنتناول أحكام هذه المواد على الوجه التالى :

الباب الأول

نطاق سريان الضريبة

الباب الأول

نطاق سريان الضريبة

سريان الضريبة على صافى الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية :

تنص المادة (٤٧) من القانون على ما يلى :

" تفرض ضريبة سنوية على صافى الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية أياً كان غرضها.

وتسرى الضريبة على :

١) الأشخاص الاعتبارية المقيمة فى مصر بالنسبة إلى جميع الأرباح التى تحققها سواء من مصر أو خارجها ، عدا جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع .

٢) الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة بالنسبة إلى الأرباح التى تحققها من خلال منشأة دائمة فى مصر " .

- ويتضح من نص هذه المادة :

–أن القانون قد قرر فرض ضريبة سنوية على صافى الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية ، أياً كان الغرض منها .

–حدد القانون سريان الضريبة على الأشخاص الاعتبارية المقيمة وغير المقيمة بمصر ، وذلك طبقاً لما يلى :

أولاً : بالنسبة للأشخاص الاعتبارية المقيمة [١] فى مصر :

تسرى الضريبة على جميع الأرباح التى تحققها سواء تم تحقيق هذه الأرباح فى مصر أو فى الخارج .

استثنى المشرع جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع من الخضوع للضريبة بالنسبة لما يزاوله من أنشطة خاضعة .

---

[١] بينت المادة (٢) من الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الأحوال التى يكون فيها يكون الشخص الاعتبارى مقيماً فى مصر ، كما أوضحت المادة (٣) من اللائحة التنفيذية للقانون الحالات التى تكون فيها مصر مركز الإدارة الفعلى للشخص الاعتبارى .

ثانياً : بالنسبة للأشخاص الاعتبارية غير المقيمة :

تسرى الضريبة على الأرباح التى تحققها من خلال منشأة دائمة [١] فى مصر .

الأشخاص الاعتبارية الخاضعة للضريبة :

تنص المادة (٤٨) من القانون على ما يلي :

" فى تطبيق حكم المادة (٤٧) من هذا القانون ، يُعد من الأشخاص الاعتبارية ما يأتى:

١) شركات الأموال وشركات الأشخاص أياً كان القانون الذى تخضع له وكذلك شركات الواقع .

٢) الجمعيات التعاونية واتحاداتها مع مراعاة الإعفاءات المقررة لها بحكم القانون .

٣) الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة بالنسبة إلى ما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة وذلك مع عدم الإخلال بالإعفاءات المقررة فى قوانين إنشائها .

٤) البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية ولو كان مركزها الرئيسى فى الخارج ، وفروعها فى مصر .

٥) الوحدات التى تنشئها الإدارة المحلية بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة . "

ويتضح من نص هذه المادة أنها أوضحت ما يُعد من الأشخاص الاعتبارية وذلك على الوجه التالى :

١) الشركات :

أ – شركات الأموال :

وهى الشركات الخاضعة لأحكام قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة الصادر بالقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته .

ونورد فيما يلى تعريف كل نوع من هذه الشركات وفقاً لأحكام القانون المشار إليه :

---

[١] سبق تناول شرح المنشأة الدائمة بالأحكام العامة فى الكتاب الأول من قانون الضريبة على الدخل فى ضوء المادة (٤) من القانون ، وكذلك المواد (٤ ، ٥) من اللائحة التنفيذية للقانون .

تعريف الشركات المساهمة :

طبقاً لنص المادة (٢) من القانون فإن الشركة المساهمة هي :

شركة ينقسم رأس مالها إلى أسهم اسمية متساوية القيمة يمكن تداولها على الوجه المبين فى القانون .

وتقتصر مسئولية المساهم على أداء قيمة الأسهم التى اكتتب فيها ، ولا يسأل عن ديون الشركة إلا فى حدود ما أكتتب فيه من أسهم ، ويكون للشركة اسم تجارى يشتق من الغرض من إنشائها ، ولا يجوز للشركة أن تتخذ من أسماء الشركاء أو اسم أحدهم عنوانا لها .

تعريف شركة التوصية بالأسهم :

طبقاً لنص المادة (٣) من القانون فإن شركة التوصية بالأسهم هى :

شركة يتكون رأس مالها من حصة أو أكثر يملكها شريك متضامن أو أكثر ، وأسهم متساوية القيمة يكتتب فيها مساهم أو أكثر ، ويمكن تداولها على الوجه المبين فى القانون .

ويسأل الشريك أو الشركاء المتضامنون عن التزامات الشركة مسئولية غير محدودة ، أما الشريك المساهم فلا يكون مسئولا إلا فى حدود قيمة الأسهم التى اكتتب فيها .

ويتكون عنوان الشركة من اسم واحد أو أكثر من أسماء الشركاء المتضامنين دون غيرهم .

تعريف الشركة ذات المسئولية المحدودة :

طبقاً لنص المادة (٤) من القانون فإن الشركة ذات المسئولية المحدودة هى :

شركة لا يزيد عدد الشركاء فيها على خمسين شريكاً لا يكون كل منهم مسئولاً إلا بقدر حصته .

ولا يجوز تأسيس الشركة أو زيادة رأس مالها ، أو الاقتراض لحسابها عن طريق الاكتتاب العام ، ولا يجوز لها إصدار أسهم أو سندات قابلة للتداول ، ويكون انتقال حصص الشركاء فيها خاضعاً لاسترداد الشركاء طبقاً للشروط الخاصة التى يتضمنها عقد الشركة ، فضلا عن الشروط المقررة فى هذا القانون .

وللشركة أن تتخذ أسماً خاصاً ، ويجوز أن يكون اسمها مستمداً من غرضها ، ويجوز أن يتضمن عنوانها اسم شريك أو أكثر .

ب –شركات الأشخاص :

وهى الشركات التى يعتمد فى تكوينها على شخصية الشركاء وغالباً ما تربطهم صلة قرابة أو صداقة أو تجمعهم الثقة المتبادلة فيما بينهم وبالتالى يكون الاعتبار الشخصى هو الغالب عليها ، ومن شركات الأشخاص شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة .

تعريف شركة التضامن :

هى الشركة التى يعقدها اثنان أو أكثر بقصد الاتجار فيما بينهم بعنوان مخصوص يكون اسماً لها ، جميع الشركاء مسئولون مسئولية مطلقة وبصفة تضامنية وشخصية عن التزامات الشركة ، أى إن مسئوليتهم عن التزامات الشركة ليست بقدر حصصهم فى رأس المال بل تتعداها إلى أموالهم الخاصة ، ولا يجوز لأى شريك من الشركاء التنازل عن حصته فى رأس مال الشركة للغير إلا بموافقة باقى الشركاء على التنازل .

تعريف شركة التوصية البسيطة :

هى الشركة التى تُعقد بين شريك واحد أو أكثر يكونون مسئولين ومتضامنين وبين شريك واحد أو أكثر أصحاب أموال فيها وخارجين عن الإدارة يسمون موصين .

ونجد أن فى هذه الشركة نوعين من الشركاء هم :

- **النوع الأول : (الشركاء المتضامنون) :**

ويسرى بشأنهم ما يسرى على الشركاء المتضامنين فى شركات التضامن أى إنهم مسئولون عن التزامات الشركة تجاه الغير ليس فقط بقدر حصصهم فيها بل تتجاوز إلى أموالهم الخاصة وهم المسئولون أيضا عن إدارة الشركة ويتخذ من اسم أحدهم عنوان الشركة .

- **النوع الثانى : (الشركاء الموصون) :**

وهم الذين تتحدد مسئوليتهم عن ديون الشركة بقدر حصصهم فى رأس المال ولا تتعدى إلى أموالهم الخاصة ولا يشترك الشريك الموصى فى إدارة الشركة ولا يظهر اسمه فى عنوان الشركة .

- ويلاحظ أنه طبقاً لما جاء بالبند (١) من المادة (٤٨) من القانون فإن شركات الأموال وشركات الأشخاص تعد من الأشخاص الاعتبارية التى يسرى بشأنها أحكام الكتاب الثالث من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أياً كان القانون الذى تخضع له .
- وطبقاً لما جاء كذلك بالمادة (٥٤) من اللائحة التنفيذية للقانون ، فإن الشركات التى تباشر نشاطاً مهنياً من أنشطة المهن الحرة وسواء كان ذلك بعقد أو بدون عقد ، يتم معاملتها معاملة الأشخاص الاعتبارية .

ج –شركات الواقع :

وهى الشركة التى تقوم بين أشخاص طبيعيين دون استيفاء إجراءات الانعقاد أو الشهر وذلك فيما عدا الحالات الناشئة عن ميراث منشأة فردية (م ١ من القانون).

- ويلاحظ أنه طبقاً لما جاء بالمادة (١) من اللائحة التنفيذية للقانون ، فإنه إذا آلت منشأة فردية بالميراث لوارث أو أكثر ، يتم معاملة كل منهم ضريبياً معاملة الممول الفرد المنصوص عليها فى القانون .
- كما يلاحظ أن شركات الأشخاص وكذلك شركات الواقع قد اعتبرها قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من بين الأشخاص الاعتبارية وتخضع للضريبة بصفة مستقلة عن شخصية شركائها .

٢) الجمعيات التعاونية واتحاداتها :

طبقاً لنص البند / ٢ من المادة (٤٨) من القانون تُعد الجمعيات التعاونية واتحاداتها من قبيل الأشخاص الاعتبارية التى يسرى بشأنها قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وذلك مع مراعاة الإعفاءات المقررة لها قانوناً .

٣) الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة :

حيث تُعد كذلك من الأشخاص الاعتبارية طبقاً لنص البند / ٣ من المادة (٤٨) من القانون وذلك بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة مع عدم الإخلال بالإعفاءات المقررة فى قوانين إنشائها .

٤) البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية :

حيث تُعد البنوك الأجنبية والشركات الأجنبية والمنشآ ت الأجنبية من الأشخاص الاعتبارية ولو كان مركزها الرئيسى فى الخارج وفروعها فى مصر طبقاً لنص البند / ٤ من المادة (٤٨) من القانون .

٥) الوحدات التى تنشئها الإدارة المحلية :

حيث تُعد الوحدات التى تنشئها الإدارات المحلية من الأشخاص الاعتبارية وذلك بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة طبقاً لنص البند / ٥ من المادة (٤٨) من القانون .

معاملة الشركات التى تباشر نشاطًا من أنشطة المهن الحرة :

حددت المادة رقم (٥٤) من اللائحة التنفيذية للقانون المعاملة الضريبية للشركات التى تباشر نشاطاً من أنشطة المهن الحرة ، حيث تنص على ما يلى :

" فى تطبيق حكم البند {١} من المادة (٤٨) من القانون ، تُعامل الشركات التى تباشر نشاطا من أنشطة المهن الحرة سواء بعقد أو بدون عقد معاملة الأشخاص الاعتبارية وتحدد إيراداتها على أساس نقدى ومصروفاتها على أساس الاستحقاق .

وتطبق بشأنها أحكام الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية . "

- يتضح من نص هذه المادة :

أن الشركات التى تباشر نشاطاً من أنشطة المهن الحرة سواء بعقد أو بدون عقد تُعامل معاملة الأشخاص الاعتبارية ، وتطبق عليها أحكام الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية ويتم محاسبتها ضريبياً كما يلى :

تحدد إيراداتها على أساس نقدى وتحدد مصروفاتها على أساس الاستحقاق .

المأموريـــة المختصة :

أوضحت المادة (٥٣) من اللائحة التنفيذية ، المقصود بالمأمورية المختصة فى تطبيق أحكام الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية ، حيث تنص على ما يلى :

" يقصد بالمأمورية المختصة فى تطبيق أحكام الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية ، المأمورية التى يتبعها المركز الرئيسى لإحدى الشركات أو الجهات المنصوص عليها فى المادة (٤٨) من القانون وذلك على النحو الآتى :

١) بالنسبة لشركات الأموال والجهات المنصوص عليها فى البندين (٣) و (٤) من المادة (٤٨) من القانون ، والشركات ذات الأغراض والأنشطة المتعددة التى يسرى عليها قرار رئيس مجلس الوزراء رقم (١٤٩٨) لسنة ٢٠٠١ ، والقرار رقم (١١٤٤) لسنة ٢٠٠٢ ، ومكاتب التمثيل وغيرها من الأشخاص الاعتبارية الأخرى غير المنصوص عليها فى البنود التالية من هذه المادة ، تكون المأمورية المختصة هى مأمورية ضرائب شركات المساهمة بالقاهرة بالنسبة لجميع المحافظات عدا محافظات الإسكندرية والبحيرة ومطروح فيكون الاختصاص بالنسبة لهذه المحافظات لمأمورية ضرائب شركات المساهمة بالإسكندرية أو المأمورية التى يصدر بتحديدها قرار من وزير المالية .

٢) بالنسبة للأشخاص الاعتبارية الخاضعة لقانون ضمانات وحوافز الاستثمار رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ أو أى قانون استثمار آخر ، تكون المأمورية المختصة هى مأمورية ضرائب الاستثمار بالقاهرة بالنسبة لجميع المحافظات عدا محافظات الإسكندرية والبحيرة ومطروح فيكون الاختصاص لمأمورية ضرائب استثمار الإسكندرية ، وبالنسبة لمحافظات أسيوط وسوهاج وقنا والبحر الأحمر وأسوان والغردقة والوادى الجديد ، يكون الاختصاص لمأمورية ضرائب استثمار جنوب الوادى أو المأمورية التى يصدر بتحديدها قرار من وزير المالية .

٣) بالنسبة لشركات الأشخاص وشركات الواقع ، بما فيها الشركات ذات الأغراض والأنشطة المتعددة التى يسرى بشأنها قرار رئيس مجلس الوزراء رقم (١٤٩٨) لسنة ٢٠٠١ والقرار رقم (١١٤٤) لسنة ٢٠٠٢ ، تكون مأمورية الضرائب المختصة هى المأمورية التى يتبعها المركز الرئيسى .

٤) بالنسبة للجمعيات التعاونية واتحاداتها والوحدات التى تنشئها الإدارة المحلية التى تزاول نشاطا خاضعا للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية ، تكون المأمورية المختصة هى المأمورية التى يتبعها المركز الرئيسى .

٥) مركز كبار الممولين إذا كان الممول ممن تقرر أو يتقرر تعامله مع المركز .

وفى جميع الأحوال فى حالة تغيير المركز الرئيسى للممول ينعقد الاختصاص عن السنوات التالية لتاريخ التغيير لمأمورية المركز الرئيسى الجديد بما فيها السنة المنتهية بعد تاريخ التغيير .

وعلى المأمورية المختصة قبل تغيير المركز الرئيسى إنهاء إجراءات الفحص والإخطار وإحالته إلى مأمورية المركز الرئيسى الجديد خلال ثلاثة أشهر مع مراعاة مدد التقادم . "

- يتضح من نص هذه المادة :

- المأمورية المختصة هى المأمورية التى يتبعها المركز الرئيسى لإحدى الشركات أو الجهات الخاضعة للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية .
- فى حالة تغيير المركز الرئيسى للشخص الاعتبارى ، يجب على المأمورية المختصة إنهاء إجراءات الفحص والإخطار ، وإحالة الملف إلى مأمورية المركز الرئيسى الجديد خلال ثلاثة أشهر من تاريخ التغيير مع مراعاة مدد التقادم .
- ينعقد الاختصاص عن السنوات التالية لتاريخ التغيير والسنة المنتهية بعد تاريخ التغيير لمأمورية الضرائب التى يتبعها المركز الرئيسى الجديد .

- هذا وقد أصدرت المصلحة الكتاب الدورى رقم (١٤) لسنة ٢٠١٥ بتاريخ ٢٠١٥/٦/١٧بشأن تحديد المأمورية المختصة للهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة ، **حيث ورد به مانصه** :

" بمتابعة الأداء بالمصلحة تبين وجود العديد من الاستفسارات حول تحديد المأمورية المختصة للهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة ، وطبقاً لأحكام البند (٣) من المادة (٤٨) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته والبند (٤) من المادة (٥٣) من لائحته التنفيذية ، **فإن المأمورية المختصة بهذا الشأن هى** :-

* مأمورية ضرائب الشركات المساهمة بالقاهرة أو الإسكندرية هى المختصة بالمحاسبة لكل من النشاط التجارى والدمغة .

* مأمورية ضرائب التفتيش على المصالح الحكومية هى المختصة بالمحاسبة عن ضريبة المرتبات والأجور للعاملين بهذه الهيئات وشركات الأشخاص الاعتبارية .

- وذلك فيما عدا ما تقرر أو ما يتقرر لمركز كبار الممولين من اختصاص لبعض الهيئات العامة للمحاسبة عن {ضريبة أشخاص اعتبارية – ضريبة المرتبات والأجور ، ضريبة الدمغة) ٠
- **لذا تنبه المصلحة** إلى ضرورة مراعاة أن مأمورية الضرائب المختصة بالهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة هى مأمورية ضرائب الشركات المساهمة أو مأمورية ضرائب التفتيش على المصالح الحكومية طبقاً لما تقرر بعاليه ٠
- وعلى السادة رؤساء المناطق الضريبية والإدارة المركزية للتوجيه والرقابة متابعة التنفيذ))

- مرفق شكل توضيحى بالمأمورية المختصة فى تطبيق أحكام الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية .

المأمورية المختصة فى تطبيق أحكام الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية وفقاً للمادة (٥٣) من اللائحة التنفيذية للقانون هى المأمورية التى يتبعها المركز الرئيسى ، وذلك على النحو التالى :

مأمورية ضرائب شركات المساهمة	مأمورية ضرائب الاستثمار	مأمورية الضرائب التى يتبعها المركز الرئيسى لكل من	مركز كبار الممولين
▪ شركات الأموال . ▪ الهيئات العامة . ▪ الأشخاص الاعتبارية العامة . ▪ البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية . ▪ الشركات ذات الأغراض والأنشطة المتعددة التي يسرى عليها قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ١٤٩٨ لسنة ٢٠٠١ ، والقرار رقم ١١٤٤ لسنة ٢٠٠٢. ▪ مكاتب التمثيل وغيرها من الأشخاص الاعتبارية الأخرى غير المنصوص عليها فى البنود التالية من هذا الشكل . ❖ مأمورية ضرائب شركات المساهمة بالقاهرة بالنسبة لجميع المحافظات عدا محافظات الإسكندرية والبحيرة ومطروح ❖ مأمورية ضرائب شركات المساهمة بالإسكندرية بالنسبة لمحافظات الإسكندرية والبحيرة ومطروح ❖ أو المأمورية التى يصدر بتحديدها قرار من وزير المالية	الأشخاص الاعتبارية الخاضعة لقانون ضمانات وحوافز الاستثمار الصادر بالقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ أو أى قانون استثمار آخر ❖ مأمورية ضرائب الاستثمار الإسكندرية بالنسبة لمحافظات الإسكندرية والبحيرة ومطروح ❖ مأمورية ضرائب استثمار جنوب الوادي بالنسبة لمحافظات أسيوط وسوهاج وقنا والبحر الأحمر وأسوان والغردقة والوادي الجديد أو المأمورية التي يصدر بتحديدها قرار من وزير المالية ❖ مأمورية ضرائب الاستثمار القاهرة بالنسبة لمحافظة القاهرة وباقى المحافظات الأخرى	▪ شركات الأشخاص ▪ شركات الواقع ▪ الشركات ذات الأغراض والأنشطة المتعددة التى يسرى بشأنها قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ١٤٩٨ لسنة ٢٠٠١ والقرار رقم ١١٤٤ لسنة ٢٠٠٢ . ▪ الجمعيات التعاونية واتحاداتها والوحدات التي تنشئها الإدارة المحلية وتزاول نشاطا خاضعا للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية	الممول الذى تقرر أو يتقرر تعامله مع مركز كبار الممولين

على المأمورية المختصة قبل تغيير المركز الرئيسى إنهاء إجراءات الفحص والإخطار وإحالته إلى مأمورية المركز الرئيسى الجديد خلال ثلاثة أشهر مع مراعاة مدد التقادم

أسعار الضريبـــــة :

تنص المادة (٤٩) من القانون على ما يلي :

" يقرب وعاء الضريبة إلى أقرب عشرة جنيهات أقل ويخضع للضريبة بسعر ٢٠% من صافى الأرباح السنوية .

واستثناء من السعر الوارد فى الفقرة السابقة تخضع أرباح هيئة قناة السويس والهيئة المصرية العامة للبترول ، والبنك المركزى للضريبة بسعر ٤٠% ، كما تخضع أرباح شركات البحث عن البترول والغاز وإنتاجها للضريبة بسعر ٤٠ر٥٥% " .

- ويتضح من نص هذه المادة ما يلي :

–تخضع الأشخاص الاعتبارية للضريبة بسعر (٢٠ %) من صافى الأرباح السنوية بعد تقريب وعاء الضريبة إلى أقرب عشرة جنيهات أقل .

واستثناءً من ذلك:

–تخضع أرباح هيئة قناة السويس والهيئة المصرية العامة للبترول والبنك المركزى للضريبة بسعر (٤٠ %) بعد تقريب وعاء الضريبة لأقرب عشرة جنيهات أقل .

–تخضع أرباح شركات البحث عن البترول والغاز وما تنتجه منهما للضريبة بسعر (٤٠.٥٥ %) بعد تقريب وعاء الضريبة كذلك لأقرب عشرة جنيهات أقل .

❖ تسرى هذه الأسعار بالنسبة إلى أرباح الأشخاص الاعتبارية اعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠٠٥ أو الفترة الضريبية للشخص الاعتبارى التى تبدأ بعد ٢٠٠٥/٦/٩ حتى الفترة الضريبية التى تبدأ من ٢٠١١/١/١ أو أى تاريخ لاحق وتنتهى قبل ٢٠١١/٧/١.

- هذا وقد صدر مرسوم بقانون رقم ٥١ لسنة ٢٠١١ بتاريخ ٢٠١١/٦/٢٦ بربط الموازنة العامة للدولة للسنة المالية ٢٠١١ / ٢٠١٢ وبتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل والذى ورد به ما نصه :

"يستبدل بنص المادة (٤٩ / الفقرة الأولى) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، النص الآتى :

" يقرب وعاء الضريبة إلى أقرب عشرة جنيهات أقل ، ويخضع للضريبة وفقاً للشريحتين الآتيتين :

الشريحة الأولى : حتى ٠٠٠ ٠٠٠ ١٠ جنيه (٢٠ %)

الشريحة الثانية : أكثر ٠٠٠ ٠٠٠ ١٠ جنيه (٢٥ %) ".

❖ تسرى هذه الشرائح والأسعار بالنسبة إلى أرباح الأشخاص الاعتبارية اعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠١١ أو الفترة الضريبية للشخص الاعتبارى التى تبدأ بعد ٢٠١١/٦/٣٠ حتى الفترة الضريبية ٢٠١٢ أو الفترة الضريبية التى تنتهى قبل ٢٠١٣/٥/١٩

- كما صدر الكتاب الدورى رقم (٢٢) لسنة ٢٠١١ بتاريخ ٢٠١١/٨/٢٢ بشأن تحديد نطاق سريان ضريبة الدخل وفقاً للشرائح والأسعار المقررة بالمرسوم بقانون رقم ٥١ لسنة ٢٠١١ ، حيث ورد به ما نصه :

" أولاً : تسرى الشرائح والأسعار المشار إليها عن السنوات الضريبية التى تنتهى فى تاريخ لاحق لتاريخ أول يوليو لسنة ٢٠١١ على سند أن الواقعة المنشأة للضريبة هى واقعة نهاية السنة المالية " .

- كما صدر القرار بقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ بتاريخ ٢٠١٢/١٢/٦ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والذى ورد به ما نصه :

" يستبدل بنص المادة (٤٩) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، النص الآتى :

يقرب وعاء الضريبة إلى أقرب عشرة جنيهات أقل ويخضع للضريبة بسعر (٢٥ %) من صافى الأرباح السنوية .

واستثناء من السعر الوارد فى الفقرة السابقة تخضع أرباح هيئة قناة السويس والهيئة المصرية العامة للبترول ، والبنك المركزى للضريبة بسعر (٤٠ ٪)كما تخضع أرباح شركات البحث عن البترول والغاز وإنتاجها للضريبة بسعر (٤٠.٥٥ %) . "

❖ تسرى هذه الأسعار بالنسبة إلى أرباح الأشخاص الاعتبارية اعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠١٣ أو الفترة الضريبية للشخص الاعتبارى التى تبدأ بعد ٢٠١٣/٥/١٨ وتنتهى قبل ٢٠١٥/٨/٢١ .

- كما صدر القرار بقانون رقم ٩٦ لسنة ٢٠١٥ بتاريخ ٢٠١٥/٨/٢٠ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والذى ورد به ما نصه:

"يستبدل بنص المادة (٤٩ / الفقرة الأولى) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، النص الآتى :

يقرب وعاء الضريبة إلى أقرب عشرة جنيهات أقل ، ويخضع للضريبة بسعر(٢٢.٥ %) من صافى الأرباح السنوية . "

❖ يسرى هذا السعر بالنسبة إلى أرباح الأشخاص الاعتبارية اعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠١٥ أو الفترة الضريبية للشخص الاعتبارى التى تبدأ بعد ٢٠١٥/٨/٢٠ تاريخ العمل بالقرار بقانون رقم ٩٦ لسنة ٢٠١٥ .

سعر الضريبة للأرباح الرأسمالية الناتجة عن التعامل فى الأوراق المالية المقيدة فى بورصة الأوراق المالية المصرية :

تنص المادة (٤٩ مكرراً) من القانون المضافة بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ الصادر فى ٢٠١٤/٦/٣٠ بشأن تعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أنه :

" استثناء من حكم المادة (٤٩) من هذا القانون ، تخضع الأرباح الرأسمالية ال ناتج ة عن التعامل فى الأوراق المالية المقيدة فى بورصة الأوراق المالية المصرية المحققة من مصدر من مصر للضريبة بسعر (١٠ %) من صافى الأرباح الرأسمالية دون خصم أى تكاليف ."

ويتضح من هذا النص

قرر المشرع سعر خاص للضريبة يطبق على الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التعامل فى الأوراق المالية المقيدة فى بورصة الأوراق المالية المصرية المحققة من مصدر من مصر

وهو (١٠ %) من صافى الأرباح الرأسمالية دون خصم أى تكاليف ، ويُعمل به اعتباراً من ٢٠١٤/٧/١ .

الإعفـاء من الضريبـة :

تنص المادة (٥٠) من القانون على أنه :

" يعفى من الضريبة :

١) الوزارات والمصالح الحكومية .

٢) المنشآت التعليمية الخاضعة لإشراف الدولة التى لا تستهدف أساساً الحصول على الربح .

٣) الجمعيات والمؤسسات الأهلية المنشأة طبقا لأحكام قانون الجمعيات والمؤسسات الأهلية الصادر بالقانون رقم ٨٤ لسنة ٢٠٠٢ وذلك فى حدود الغرض الذى تأسست من أجله .

٤) الجهات التى لا تهدف إلى الربح وتباشر أنشطة ذات طبيعة اجتماعية أو علمية أو رياضية أو ثقافية وذلك فى حدود ما تقوم به من نشاط ليست له صفة تجارية أو صناعية أو مهنية .

٥) أرباح صناديق التأمين الخاصة الخاضعة لأحكام القانون ٥٤ لسنة ١٩٧٥.

٦) المنظمات الدولية وهيئات التعاون الفني وممثلوها والتى تنص اتفاقية دولية على إعفائها .

٧) [(١)]توزيعات صناديق الاستثمار فى الأوراق المالية المنشأة وفقاً لقانون سوق رأس المال المشار إليه التى لا يقل استثمارها فى الأوراق المالية وغيرها من أدوات الدين عن (٨٠ %) وتوزيعات صناديق الاستثمار القابضة التى يقتصر الاستثمار فيها على صناديق الاستثمار المشار إليها ، وتوزيعات الأرباح التى تحصل عليها هذه الصناديق بعد إضافة (١٠ %) من قيمة هذه التوزيعات إلى الوعاء الخاضع للضريبة مقابل التكاليف غير واجبة الخصم ، وعائدا الاستثمار فى صناديق الاستثمار النقدية ، وعائد السندات المقيدة فى جداول بورصة الأوراق المالية دون سندات

---

(١) استبدال البند (٧) بقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤.

الخزانة ، وأرباح صناديق الاستثمار التى يقتصر نشاطها على الاستثمار فى النقد دون غيرة

٨) [١]ناتج التعامل الذى تحصل عليه أشخاص اعتبارية مقيمة عن استثماراتها فى الأوراق المالية المقيدة فى سوق الأوراق المالية المصرية مع عدم خصم الخسائر الناجمة عن هذا التعامل أو ترحيلها لسنوات تالية .

٩) [٢]العوائد التى تحصل عليها الأشخاص الاعتبارية عن الأوراق المالية وشهادات الإيداع التى يصدرها البنك المركزى المصرى أو الإيرادات الناتجة عن التعامل فيها وذلك استثناءً من حكم المادة (٥٦) من هذا القانون .

١٠) [٣]توزيعات الأرباح التى تحصل عليها الشركة الأم أو الشركة القابضة من الشركات التابعة المقيمة وغير المقيمة بعد إضافة (١٠ %) من قيمة هذه التوزيعات إلى الوعاء الخاضع للضريبة للشركة الأم أو القابضة مقابل التكاليف غير واجبة الخصم وذلك بشرط :

- أن لا تقل نسبة مساهمة الشركة الأم أو القابضة عن (٢٥%) فى رأس مال الشركة التابعة أو حقوق التصويت .
- أن لا تقل مدة حيازة الشركة الأم أو القابضة لتلك النسبة عن سنتين ، أو أن تلتزم بالاحتفاظ بهذه النسبة لمدة سنتين من تاريخ اقتناء الأسهم أو حقوق التصويت .

١١) أرباح شركات استصلاح أو استزراع الأراضي لمدة عشر سنوات اعتبارا من تاريخ بدء مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج حسب الأحوال وفقاً للقواعد التى تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون .

١٢) أرباح شركات الإنتاج الداجني وتربية النحل وحظائر تربية المواشى وتسمينها وشركات مصايد ومزارع الأسماك لمدة عشر سنوات من تاريخ مزاولة النشاط .

[٤]ومع عدم الإخلال بحكم البند / ٨ من هذه المادة لا يجوز أن يترتب على خصم أى إعفاء من الضريبة منصوص عليه فى هذا القانون أو أى قانون آخر ترحيل الخسائر لسنوات تالية .

---

(١) البند (٨) الغي بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ .

(٢) البند (٩) مستبدل بالقرار بقانون رقم ١٨١ لسنة ٢٠٠٥ .

(٣) البند (١٠) مستبدل بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ .

(٤) فقرة اخيرة مضافة بالقانون رقم ١١٤ لسنة ٢٠٠٨

يتضح من نص هذه المادة :

يعفى من الضريبة :

١) الوزارات والمصالح الحكومية .

يقضى البند / ١ بإعفاء الوزارات والمصالح الحكومية ، وهو إعفاء طبيعى نظراً لأنها لا تهدف أصلاً إلى الربح ، وإذا ما تحقق إيراداً لأى منها فإن هذا الإيراد يؤول إلى الخزانة العامة .

٢) المنشآت التعليمية الخاضعة لإشراف الدولة التى لا تستهدف أساساً الحصول على الربح . (١)

طبقاً للبند (٢) يعفى من الضريبة المنشآت التعليمية بالشروط الآتية :

-أن تكون خاضعة لإشراف الدولة سواء مثلتها فى هذا الإشراف الوزارة المعنية بالتعليم أو إحدى وحدات الجهاز الإدارى للدولة .

-ألا يكون الهدف الأساسى لهذه المنشآت التعليمية هو الحصول على الربح .

- ويلاحظ أن المشرع قد اختار لهذا الإعفاء لفظ المنشآت التعليمية لتشمل المدارس والمعاهد والجامعات الخاصة وغيرها من المنشآت التى تقوم بعملية التعليم تحت إشراف الدولة ، أما المعاهد أو المنشآت الأخرى التى لا تخضع لهذا الإشراف فلا تتمتع بهذا الإعفاء مثل معاهد تعليم الرقص أو الخياطة أو الكمبيوتر وغيرها من المعاهد المثيلة .

ويتم تحديد أرباح المنشآت التعليمية المشار إليها بالبند / ٢ عن الفترة من ٢٠٠٨/٥/٥ حتى نهاية الفترة الضريبية تطبيقاً لأحكام القانون ١١٤ لسنة ٢٠٠٨ كما يلى :

-يتم تحديد صافى الوعاء الخاضع للضريبة عن الفترة الضريبية .

-يتم حساب ما يخص الفترة الضريبية المعفاة من الضريبة حتى ٢٠٠٨/٥/٤ وفقاً للمعادلة التالية :

صافى الوعاء الخاضع للضريبة × المدة من بداية الفترة الضريبية حتى ٢٠٠٨/٥/٤

مدة الفترة الضريبية

(١) تم إلغاء البند / ٢ بالقانون رقم ١١٤ لسنة ٢٠٠٨ ويُعمل بها اعتباراً من ٢٠٠٨/٥/٥ .

-يخصم من صافى الوعاء الخاضع للضريبة للفترة الضريبية قيمة ما يخص الفترة الضريبية قبل ٢٠٠٨/٥/٥ المعفاة من الضريبة .

٣) الجمعيات والمؤسسات الأهلية المنشأة طبقاً لأحكام قانون الجمعيات والمؤسسات الأهلية الصادر بالقانون رقم ٨٤ لسنة ٢٠٠٢ وذلك فى حدود الغرض الذى تأسست من أجله .

طبقاً لنص البند / ٣ ، تعفى الجمعيات والمؤسسات الأهلية المنشأة وفقاً لأحكام قانون الجمعيات والمؤسسات الأهلية الصادر بالقانون رقم ٨٤ لسنة ٢٠٠٢ وذلك فى حدود الغرض الذى أنشئت هذه الجمعيات أو المؤسسات من أجله ، بمعنى أن الأرباح التى تحققها هذه الجمعيات والمؤسسات ، طالما تحققت نتيجة مزاولة الأعمال الناتجة عن أغراض إنشائها ، وتستخدم فى تحقيق هذه الأغراض فإنها تعفى من الضريبة .

وعلى ذلك فلو حققت هذه الجمعيات والمؤسسات أرباحاً من أنشطة أخرى بخلاف نشاطها المحدد فى نظام تأسيسها فإن هذه الأرباح لا يسرى عليها الإعفاء الوارد فى هذه المادة .

٤) الجهات التى لا تهدف إلى الربح وتباشر أنشطة ذات طبيعة إجتماعية أو علمية أو رياضية أو ثقافية ، وذلك فى حدود ما تقوم به من نشاط ليست له صفة تجارية أو صناعية أو مهنية .

يقضى البند (٤) بإعفاء الجهات التى لا تهدف للربح وتزاول أنشطة إجتماعية أو علمية أو رياضية أو ثقافية وذلك مثل الأندية الرياضية ودور المسنين أو دور رعاية الأيتام وغيرها من الجهات التى تباشر أنشطة إجتماعية أو علمية أو رياضية أو ثقافية طالما كانت هذه الأنشطة ليست لها صفة تجارية أو صناعية أو مهنية ، أما لو زاولت

أى من هذه الجهات نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو مهنياً ، كتأجير محلات تجارية أو تقديم خدمات طبية وغيرها من الأنشطة المثيلة ، فإنها تخضع للضريبة .

٥) أرباح صناديق التأمين الخاصة .

يقضى البند (٥) بإعفاء أرباح صناديق التأمين الخاصة الخاضعة لأحكام القانون ٥٤ لسنة ١٩٧٥ .

وقد صدر القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ بإصدار قانون صناديق التأمين الخاصة وتقضى المادة الأولى من هذا القانون بأنه يقصد بصناديق التأمين الخاصة كل نظام فى أى جمعية أو نقابة أو هيئة أو من أفراد تربطهم مهنة أو عمل واحد أو أى صلة إجتماعية أخرى تتألف بغير رأس مال ، ويكون الغرض منها وفقاً لنظامه الأساسى أن تؤدى إلى أعضائه أو المستفيدين منه تعويضات أو مزايا مالية أو مرتبات دورية أو معاشات محددة وذلك فى حدود الحالات الآتية :

أ – زواج العضو وذويه أو بلوغه سن معينة أو وفاة العضو أو من يعوله .

ب – التقاعد عن العمل أو ضياع مورد الرزق .

ج – عدم القدرة على العمل بسبب المرض أو الحوادث .

د – أية أغراض أخرى توافق عليها المؤسسة المصرية العامة للتأمين .

وتقضى المادة " ١١ " من نفس القانون بأن يكون من بين موارد الصندوق اشتراكات الأعضاء ، وما تساهم به الدولة أو الجهة التى يتبعها الصندوق .

والهدف من هذا الإعفاء هو تشجيع الادخار فى مجال التأمين نظراً لأن الادخار فى مجال التأمين يتميز بطول المدة التى تستثمر فيها الأموال ، وهذا بدوره يؤدى إلى زيادة أموال الادخار المستثمرة فى المشروعات الاقتصادية طويلة الأجل المنتجة واللازمة للتنمية الاقتصادية ، هذا بالإضافة إلى أن عملية الادخار فى حد ذاتها فى أى صورة من الصور تساعد على الحد من ظاهرة التضخم ، ذلك لأنها تجنب جزءاً من الأموال المخصصة للاستهلاك ، أضف إلى ذلك هدفاً اجتماعياً هو أن عملية التأمين تعطى للأفراد المشتركين فيه شعور بالاستقرار والأمان ، وهذا الهدف تسعى الدولة لتحقيقه لأفراد المجتمع لانعكاسه على إنتاجية أفراد المجتمع واستقرار هذا المجتمع .

٦) المنظمات الدولية وهيئات التعاون الفنى وممثلوها .

طبقاً للبند (٦) تعفى أرباح المنظمات الدولية وهيئات التعاون الفنى وممثلوها والتى تنص اتفاقية دولية على إعفائها ، وبالتالى فإن هذه المنظمات وكذلك من يمثلها سواء كان مكتباً أو شركة أو وكالة ، تعفى من الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية طالما كانت هناك اتفاقيات دولية تنص على إعفائها .

(٧) أرباح وتوزيعات صناديق الاستثمار وعائد السندات المقيدة فى الجداول الرسمية ببورصة الأوراق المالية .

طبقاً للبند (٧) تعفى أرباح وتوزيعات صناديق الاستثمار وفقاً لقانون سوق رأس المال الصادر بالقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ وعائد السندات المقيدة فى الجداول الرسمية ببورصة الأوراق المالية.

هذا وقد صدر القرار بقانون رقم ١٠١لسنة ٢٠١٢ فى ٢٠١٢/١٢/٦ باستبدال البند / ٧ من المادة رقم (٥٠) [١] ، بالنص الآتى :

" أرباح وتوزيعات صناديق الاستثمار المنشأة وفقا لقانون سوق رأس المال الصادر بالقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ التى يقتصر نشاطها على الاستثمار فى الأوراق المالية دون غيرها ، وعائد السندات المقيدة فى جداول البورصة دون سندات الخزانة العامة"

وتنص المادة رقم (٥٥) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" تشمل أرباح وتوزيعات صناديق الاستثمار ، فى تطبيق حكم البند { ٧} من المادة (٥٠) من القانون ، الأرباح الناتجة عن القيمة الاستردادية للوثائق . "

ثم صدر القرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ فى ٢٠١٤/٦/٣٠ باستبدال البند / ٧ من المادة رقم (٥٠) [٢] ، بالنص الآتى :

" توزيعات صناديق الاستثمار فى الأوراق المالية المنشأة وفقاً لقانون سوق رأس المال المشار إليه التى لا يقل استثمارها فى الأوراق المالية وغيرها من أدوات الدين عن (٨٠ %) وتوزيعات صناديق الاستثمار القابضة التى يقتصر الاستثمار فيها على

(١) يُعمل بهذا التعديل اعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠١٣ أو الفترة الضريبية التى تبدأ بعد ٢٠١٣/٥/١٨ تاريخ العمل بهذا القانون وفقاً للبند / ٣ من المادة الأولى من القانون ١١ لسنة ٢٠١٣ ، حتى ٢٠١٤/٦/٣٠

(٢) يعمل بهذا التعديل اعتباراً من ٢٠١٤/٧/١ وفقاً للقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ الصادر فى ٢٠١٤/٦/٣٠

صناديق الاستثمار المشار إليها ، وتوزيعات الأرباح التى تحصل عليها هذه الصناديق بعد إضافة (١٠ %) من قيمة هذه التوزيعات إلى الوعاء الخاضع للضريبة مقابل التكاليف غير واجبة الخصم ، وعائدا الاستثمار فى صناديق الاستثمار النقدية ، وعائد السندات المقيدة فى جداول بورصة الأوراق المالية دون سندات الخزانة ، وأرباح صناديق الاستثمار التى يقتصر نشاطها على الاستثمار فى النقد دون غيرة . "

هذا وقد صدر القرار الوزارى ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ فى ٢٠١٥/٤/٦ باستبدال المادة (٥٥) من اللائحة التنفيذية ، بالنص الآتي :

"يشترط لتطبيق الإعفاء من الضريبة المنصوص عليه فى البند (٧) من المادة (٥٠) من القانون بالنسبة لأرباح وتوزيعات صناديق الاستثمار فى الأوراق المالية ، أن تكون صناديق الاستثمار منشأة وفقاً لأحكام قانون سوق رأس المال الصادر بالقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ ولائحته التنفيذية وفى حدود الأحكام التى تنظمها ".

- يتضح مما سبق ، يعفى من الضريبة :

أولاً : أرباح وتوزيعات صناديق الاستثمار المنشأة وفقاً لقانون سوق رأس المال الصادر بالقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ أياً كان نشاطها وكذلك الأرباح الناتجة عن القيمة الاستردادية لوثائق الاستثمار وذلك حتى الفترة الضريبية ٢٠١٢ أو الفترة الضريبية التى تنتهى قبل ٢٠١٣/٥/١٩ ، وأرباح وتوزيعات صناديق الاستثمار الناتجة عن نشاطها فى الاستثمار فى الأوراق المالية دون غيرها ، اعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠١٣ أو الفترة الضريبية التى تبدأ فى ٢٠١٣/٥/١٩ حتى ٢٠١٤/٦/٣٠ .

ثانياً : اعتباراً من أول يولية ٢٠١٤ يعفى من الضريبة بالنسبة لصناديق الاستثمار فى الأوراق المالية المنشأة وفقاً لأحكام قانون سوق رأس المال الصادر بالقانون رقم

٩٥ لسنة ١٩٩٢ ولائحته التنفيذية التى لا يقل استثمارها فى الأوراق المالية وغيرها من أدوات الدين عن (٨٠ %) ، ما يلى :

- توزيعات صناديق الاستثمار المشار إليها .
- توزيعات صناديق الاستثمار القابضة التى يقتصر الاستثمار فيها على صناديق الاستثمار المشار إليها .
- توزيعات الأرباح التى تحصل عليها صناديق الاستثمار المشار إليها بعد إضافة (١٠ %) من قيمة هذه التوزيعات إلى الوعاء الخاضع للضريبة مقابل التكاليف غير واجبة الخصم .
- عائد الاستثمار فى صناديق الاستثمار النقدية .
- أرباح صناديق الاستثمار التى يقتصر نشاطها على الاستثمار فى النقد دون غيرة .

ثالثاً : يعفى من الضريبة اعتباراً من تاريخ العمل بقانون الضريبة على الدخل حتى تاريخه عائد السندات المقيدة فى الجداول الرسمية ببورصة الأوراق المالية ، ولا يسرى هذا الإعفاء على عائد سندات الخزانة .

- ووفقاً للكتاب الدورى رقم ١٢ لسنة ٢٠١٥ الصادر فى ٢٠١٥/٥/٣١ بخصوص ما ورد بالمادة رقم (٥٥) من اللائحة التنفيذية للقانون، يجب مراعاة أن حكم المادة المشار إليها ليس من شأنه إسقاط الشرط الثانى للإعفاء المنصوص عليه بالبند / ٧ من المادة (٥٠) من القانون ، وإنما يتعين التحقق من توافر شرطى الإعفاء ، وهما أن يكون الصندوق منشأ وفقاً لأحكام قانون سوق رأس المال الصادر بالقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ وألا يقل الاستثمار فى الأوراق المالية وغيرها من أدوات الدين عن (٨٠ %) من أموال الصندوق ، وذلك حتى يمكن منح هذا الإعفاء .
ويتم حساب نسبة الـ (٨٠ %) على أساس إجمالى الاستثمارات فى الأوراق المالية وأدوات الدين إلى إجمالى أصول الصندوق فى نهاية الفترة الضريبية .

٨) ناتج التعامل فى الأوراق المالية [١] .

طبقاً لحكم البند / ٨ يعفى ناتج التعامل الذى تحصل عليه أشخاص اعتبارية مقيمة عن استثماراتها فى الأوراق المالية المقيدة فى سوق الأوراق المالية المصرية ، مع عدم خصم الخسائر الناجمة عن هذا التعامل أو ترحيلها لسنوات تالية .

ومن واقع هذا البند فإنه لإعفاء الاستثمارات فى الأوراق المالية يجب توافر الشروط التالية:

-أن يحصل على ناتج هذه الاستثمارات أشخاص اعتبارية مقيمة ، وقد سبق إيضاح متى يكون الشخص الاعتبارى مقيماً فى مصر عند تناول أحكام المادة (٢) من القانون .

-أن تكون الاستثمارات فى أوراق مالية مقيدة فى سوق الأوراق المالية المصرية .

-لا يسمح بخصم الخسائر الناتجة عن التعامل فى تلك الاستثمارات أو ترحيلها لسنوات تالية .

- اعتباراً من ٢٠١٤/٧/١ وبناء على ما قرره المشرع بإلغاء البند / ٨ بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ الصادر فى ٢٠١٤/٦/٣٠ ، يخضع للضريبة اعتباراً من ٢٠١٤/٧/١ ناتج التعامل الذى تحصل عليه أشخاص اعتبارية مقيمة عن استثماراتها فى الأوراق المالية المقيدة فى سوق الأوراق المالية المصرية ، وفقاً لحكم المادة رقم (٥٦ مكرر) من القانون المضافة بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ .

---

(١) تم إلغاء البند / ٨ بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ الصادر فى ٢٠١٤/٦/٣٠ ، ويُعمل به اعتباراً من ٢٠١٤/٧/١ .

فـروق إعادة تقييم الأوراق الماليـة

- الفترة الضريبية اعتباراً من صدور قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ حتى ٢٠١٤/٦/٣٠ لا يسرى نص البند / ٨ من المادة (٥٠) من القانون على فروق إعادة تقييم الأوراق المالية من الأسهم والسندات المقيدة فى سوق الأوراق المالية المصرية والتى يتم إعادة التقييم لها بالقيمة العادلة وفقا لمعايير المحاسبة المصرية ، لذلك لا يرد لصافى الربح المحاسبى خسائر إعادة التقييم كما لا تستبعد أرباح إعادة التقييم من الوعاء الضريبى .

- عند البيع الفعلى للأوراق المالية المقيدة فى سوق الأوراق المالية المصرية تكون المعالجة الضريبية وفقاً للقرار الوزارى رقم (١٦٠) لسنة ٢٠٠٨ كما يلى :

-يتم حساب الربح أو الخسارة الضريبية من بيع الأوراق المالية على أساس الفرق بين سعر البيع الفعلى للأوراق المالية وتكلفة اقتناء الأوراق المالية بغض النظر عن قيمتها بعد التقييم الواردة فى قائمة المركز المالى .

-يضاف لصافى الربح المحاسبى الخسارة المحاسبية وفقاً لمعايير المحاسبية المصرية الناتجة عن بيع الأوراق المالية المقيدة فى سوق الأوراق المالية المصرية .

-يضاف لصافى الربح المحاسبى الفروق الضريبية الناتجة عن بيع الأوراق المالية المقيدة فى سوق الأوراق المالية المصرية السابق اعتماد خسائر فروق إعادة التقييم لها .

-يخصم من صافى الربح المحاسبى الأرباح الضريبية الناتجة عن بيع الأوراق المالية السابق اعتماد أرباح فروق إعادة التقييم لها .

-يخصم من الوعاء الضريبى ما يتبقى من الأرباح الضريبية الناتجة عن بيع الأوراق المالية حتى ٢٠٠٨/٥/٤ ، واعتباراً من ٢٠٠٨/٥/٥ يكون الخصم لهذا الإعفاء فى حدود الوعاء الضريبى وفقاً لأحكام الفقرة الثانية من المادة (٥٠) من القانون المضافة بالقانون ١١٤ لسنة ٢٠٠٨ .

-الأوراق المالية غير المقيدة فى سوق الأوراق المالية المصرية لا يوجد أى أثر ضريبى لها عند البيع الفعلى ، حيث لا يسرى عليها حكم البند / ٨ من المادة (٥٠) من القانون .

مثـــال (١) :

قامت إحدى شركات المساهمة المصرية فى ٢٠١٢/٦/٩ بشراء عدد ٢ ٠٠٠ سهم مقيدة فى سوق الأوراق المالية المصرية بمبلغ ١٠٠ ٠٠٠ جنيه وبوبتها الشركة ضمن الاستثمارات المالية لغرض المتاجرة ، وفى ٢٠١٢/١٢/٣١ تم إعادة تقيمها بالقيمة العادلة بمبلغ ١٢٠ ٠٠٠ جنيه ، وفى ٢٠١٣/٧/٢٣ تم بيع الأسهم بمبلغ ١٣٠ ٠٠٠ جنيه .

المطلـــوب :

حدد المعالجة الضريبية للاستثمارات المالية .

الحـــل :

-أرباح إعادة تقييم الاستثمارات المالية لغرض المتاجرة التى تُدرج بقائمة الدخل وفقاً لمعايير المحاسبية المصرية عام ٢٠١٢ يتم حسابها بالفرق بين القيمة العادلة للاستثمار فى ٢٠١٢/١٢/٣١ وتكلفة الاقتناء

= ١٢٠ ٠٠٠ – ١٠٠ ٠٠٠ = ٢٠ ٠٠٠ جنيه

وهى تعتمد ضريبياً لاتفاق المعالجة المحاسبية مع المعالجة الضريبية .

-أرباح بيع الاستثمارات المالية لغرض المتاجرة التى تُدرج بقائمة الدخل وفقاً لمعايير المحاسبية عام ٢٠١٣ يتم حسابها على أساس الفرق بين سعر البيع الفعلى للأوراق المالية والقيمة العادلة وفقاً لأخر إعادة تقييم لها فى ٢٠١٢/١٢/٣١

= ١٣٠ ٠٠٠ – ١٢٠ ٠٠٠ = ١٠ ٠٠٠ جنيه

-أرباح بيع الاستثمارات المالية لغرض المتاجرة عام ٢٠١٣ ضريبياً يتم حسابها على أساس الفرق بين سعر البيع الفعلى للأوراق المالية وتكلفة الاقتناء فى تاريخ الشراء

= ١٣٠ ٠٠٠ – ١٠٠ ٠٠٠ = ٣٠ ٠٠٠ جنيه

وضريبياً يحق للشركة وفقاً لحكم البند / ٨ من المادة (٥٠) من القانون إعفاء مبلغ ٣٠ ٠٠٠ جنيه ويتم ذلك على النحو التالى :

١) يخصم من صافى الربح المحاسبى مبلغ ٢٠ ٠٠٠ جنيه الفروق الضريبية الناتجة عن بيع الاستثمارات المالية لغرض المتاجرة السابق اعتماد أرباح فروق إعادة التقييم لها .

٢) يخصم من الوعاء الضريبى الـ ١٠ ٠٠٠ جنيه الباقية فى حدود الوعاء الضريبى

المعاملة الضريبية للأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع الأدوات المالية بداية من ٢٠١٤/٧/١

يتحدد الأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع الأدوات المالية طبقاً لحكم الفقرة الرابعة والخامسة من المادة رقم (٥٦ مكرر) من القانون وذلك كما يلى :

تحدد الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة على أساس قيمة صافى الأرباح الرأسمالية لمحفظة الأوراق المالية المحققة فى نهاية السنة الضريبية على أساس الفرق بين سعر بيع أو استبدال أو أية صورة من صور التصرف فى الأوراق المالية أو الحصص ، وبين تكلفة اقتنائها ، بعد خصم عمولة الوساطة .

ويتحدد سعر الضريبة للأرباح الرأسمالية المشار إليها وفقاً لحكم المادة (٤٩ مكرراً) والفقرة الرابعة من المادة (٥٦ مكرر) من القانون .

٩) عوائد الأوراق المالية وشهادات الإيداع [١] التى يصدرها البنك المركزى .

طبقاً لحكم البند / ٩ تعفى من الضريبة عوائد الأوراق المالية وشهادات الإيداع التى يصدرها البنك المركزى وكذلك إيرادات التعامل فى تلك الأوراق المالية طالما حصل عليها شخص اعتبار ى ، وسواءً كان هذا الشخص الاعتبارى مقيماً فى مصر أو غير مقيم فيها ، وذلك لامتصاص فائض السيولة لدى الجهاز المصرفى لأغراض السياسة النقدية .

مع ملاحظة أن إعفاء الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة من الضريبة على تلك العوائد يجىء استثناءاً من حكم البند / ١ من المادة (٥٦) من القانون الذى يقضى بخضوع العوائد أياً كان مصدرها والتى تدفع لغير المقيمين فى مصر دون خصم أى تكاليف منها بسعر (٢٠ %) .

١٠)التوزيعات والأرباح والحصص التى تحصل عليه أشخاص اعتبارية مقيمة مقابل مساهمتها فى أشخاص اعتبارية مقيمة أخرى .

تم استبدال البند / ١٠ من المادة رقم (٥٠) بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ الصادر فى ٢٠١٤/٦/٣٠ ، والذى يُعمل به اعتباراً من ٢٠١٤/٧/١ ، بالنص التالى:

[١] شهادات الإيداع مضافة بالقرار بقانون رقم ١٨١ لسنة ٢٠٠٥ الصادر فى ٢٠٠٥/٩/٢٨ .

" توزيعات الأرباح التى تحصل عليها الشركة الأم أو الشركة القابضة من الشركات التابعة المقيمة وغير المقيمة بعد إضافة ١٠ % من قيمة هذه التوزيعات إلى الوعاء الخاضع للضريبة للشركة الأم أو القابضة مقابل التكاليف غير واجبة الخصم وذلك بشرط :

- أن لا تقل نسبة مساهمة الشركة الأم أو القابضة عن ٢٥ % فى رأس مال الشركة التابعة أو حقوق التصويت .
- أن لا تقل مدة حيازة الشركة الأم أو القابضة لتلك النسبة عن سنتين ، أو أن تلتزم بالاحتفاظ بهذه النسبة لمدة سنتين من تاريخ اقتناء الأسهم أو حقوق التصويت . "

- يتضح من هذه النصوص ما يلى :

–تعفى التوزيعات والأرباح والحصص التى تحصل عليها أشخاص اعتبارية مقيمة مقابل مساهمتها فى أشخاص اعتبارية مقيمة أخرى حتى ٢٠١٤/٦/٣٠ .

–واعتباراً من ٢٠١٤/٧/١ تخضع للضريبة التوزيعات والأرباح والحصص التى تحصل عليها أشخاص اعتبارية مقيمة مقابل مساهمتها فى أشخاص اعتبارية مقيمة أخرى .

– توزيعات الأرباح عن الأسهم والحصص التى تجريها شركات الأموال أو شركات الأشخاص تخضع للضريبة وفقاً لحكم المادة رقم (٥٦ مكرر) من القانون .

–يعفى من الضريبة توزيعات الأرباح التى تحصل عليها الشركة الأم أو الشركة القابضة من الشركات التابعة المقيمة وغير المقيمة ، بعد إضافة ١٠ % من قيمة هذه التوزيعات إلى الوعاء الخاضع للضريبة للشركة الأم أو القابضة عند إعداد الإقرار الضريبى مقابل التكاليف غير واجبة الخصم ، وذلك بتوافر الشروط التالية مجتمعة :

- **أن لا تقل نسبة مساهمة الشركة الأم أو القابضة عن ٢٥ % فى رأس مال الشركة التابعة أو حقوق التصويت .**
- **أن لا تقل مدة حيازة الشركة الأم أو القابضة لتلك النسبة عن سنتين ، أو أن تلتزم بالاحتفاظ بهذه النسبة لمدة سنتين من تاريخ اقتناء الأسهم أو حقوق التصويت .**

- **ووفقاً للكتاب الدورى رقم ١٢ لسنة ٢٠١٥ الصادر فى ٢٠١٥/٥/٣١ يُقصد بالشركة القابضة أو الشركة الأم المنصوص عليها فى البند / ١٠ من المادة (٥٠) من القانون هى الشركة التى تمتلك أغلب أسهم الشركات التابعة مما يتيح لها حق التصويت والسيطرة .**

ويشترط لتطبيق الإعفاء المنصوص عليه فى هذا البند :

–أن تكون الشركة المتلقية للتوزيع شركة قابضة أو شركة أم .

–أن تكون الشركة الموزعة شركة تابعة سواء كانت مقيمة أو غير مقيمة ، وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية .

–أن لا تقل نسبة مساهمة الشركة القابضة أو الشركة الأم فى الشركة التابعة القائمة بالتوزيع عن ٢٥ % فى رأس المال وألا تقل مدة حيازة الشركة الأم أو الشركة القابضة لتلك النسبة عن سنتين أو تلتزم بالاحتفاظ بهذه النسبة لمدة سنتين من تاريخ اقتناء الأسهم أو حقوق التصويت .

١١)أ رباح شركات استصلاح أو استزراع الأراضى .

يقضى البند / ١١ بإعفاء أرباح شركات استصلاح أو استزراع الأراضى لمدة عشر سنوات اعتباراً من تاريخ بدء مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج حسب الأحوال ووفقاً للقواعد التى تحددها اللائحة التنفيذية للقانون .

ولتحديد تاريخ بدء مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج ، تنص المادة (٥٦) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" يتم تحديد تاريخ بدء مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بالنسبة لشركات استصلاح أو استزراع الأراضى ، المنصوص عليها فى البند / ١١ من المادة (٥٠) من القانون ، وفقا لما يأتى :

١) إذا كانت الشركة تزاول نشاط الاستصلاح أو الاستزراع لحساب الغير تكون بداية مدة الإعفاء من تاريخ إبرام أول عقد لأى من النشاطين .

٢) إذا كانت الشركة تزاول نشاط الاستصلاح أو الاستزراع لحسابها وتقوم ببيع الأراضى المستصلحة أو المستزرعة تكون بداية مدة الإعفاء من تاريخ بيع أول قطعة أرض مستصلحة أو مستزرعة .

٣) إذا كانت الشركة تزاول نشاط الاستصلاح والاستزراع أو الاستزراع فقط لحسابها وقامت بزراعة الأرض تكون بداية مدة الإعفاء من تاريخ اعتبار الأرض منتجة وفقاً لقرار يصدر من وزير المالية بالاتفاق مع وزير الزراعة أو وفقاً لما هو وارد بسجلات مديرية الزراعة المختصة حسب الأحوال " .

- **ويثور التساؤل حول موقف شركات استصلاح واستزراع الأراضى المقامة فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والتى كان مقرراً لها إعفاء لمدة عشر سنوات اعتباراً من أول سنة ضريبية تالية لتاريخ اعتبار الأراضى منتجة طبقاً لحكم البند / ٦ من المادة (١٢٠) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، حيث يوجد بشأنها حالتان نوضحهما فيما يلى :**

الحالة الأولى :

شركات أقيمت فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وانتهت مدة الإعفاء العشرى لها قبل تاريخ العمل بقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

فى هذه الحالة فلن تتمتع هذه الشركات بأى إعفاء إضافى حيث استنفذت مدة الإعفاء الخاصة بها قبل العمل بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

الحالة الثانية :

شركات أقيمت فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ولم تستنفذ مدة الإعفاء المقررة لها قبل تاريخ العمل بقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

فى هذه الحالة يستمر الإعفاء لهذه الشركات فى ظل ا بقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ . وفى حدود ما تبقى لها من مدة العشر سنوات (طبقا للمادة الثانية من قانون الإصدار) .

١٢)أرباح شركات الإنتاج الداجنى وتربية النحل وحظائر تربية المواشى وتسمينها وشركات مصايد ومزارع الأسماك .

طبقاً لحكم البند / ١٢ يتضح ما يلى :

أ – شركات الإنتاج الداجنى وحظائر تربية المواشى وتسمينها وشركات مصايد الأسماك :

تعفى هذه الشركات من الضريبة لمدة عشر سنوات من تاريخ مزاولة النشاط .

ونظراً لأن شركات الإنتاج الداجنى ، وحظائر تربية المواشى وتسمينها وكذلك شركات مصايد الأسماك المقامة فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ فهناك موقفان للإعفاء بالنسبة لها هما :

الموقف الأول

خاص بشركات الأشخاص التى تعمل فى مشروعات الإنتاج الداجنى أو حظائر تربية المواشى وتسمينها أو مشروعات مصايد الأسماك والتى أقيمت فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، حيث كانت تتمتع بالإعفاء لمدة عشر سنوات ابتداءً من تاريخ مزاولة النشاط طبقاً لحكم البند ثالثاً من المادة (٣٦) منه .

هذه الشركات يوجد بشأنها الحالات الآتية :

–شركات استنفذت مدة الإعفاء الخاصة بها قبل تاريخ العمل بقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ . فلن تتمتع بأى إعفاء إضافى .

–شركات لم تستنفذ مدة الإعفاء المقررة لها قبل تاريخ العمل بقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ . فيستمر الإعفاء لها فى فى حدود ما تبقى لها من مدة العشر سنوات .

–أما الشركات التى تبدأ مزاولة النشاط بعد تاريخ العمل بقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .فإنها تتمتع بالإعفاء لمدة عشر سنوات بالكامل .

الموقف الثانى

خاص بشركات الأموال التى تعمل فى مجالات الإنتاج الداجنى وحظائر تربية المواشى وتسمينها وشركات مصايد الأسماك المقامة فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والتى كانت تعفى من الضريبة لمدة خمس سنوات اعتباراً من تاريخ مزاولة النشاط طبقاً لحكم البند ٧ / ب من المادة (١٢٠) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

هذه الشركات يوجد بشأنها الحالات الآتية :

–شركات أقيمت فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ولم تستنفذ مدة الإعفاء المقررة لها قبل تاريخ العمل بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

فى هذه الحالة يستمر الإعفاء لهذه الشركات فى ظل قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إلى أن تستكمل مدة الخمس سنوات المقررة كإعفاء فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وذلك طبقا لما تقضى به المادة الثانية من قانون الإصدار رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

–شركات أقيمت فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، واستنفذت مدة الإعفاء المقرر لها خمس سنوات ، وقد خضعت للضريبة فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وقبل تاريخ العمل بقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .فى هذه الحالة لا تتمتع هذه الشركات بأى إعفاء آخر .

–أما الشركات التى تبدأ مزاولة النشاط بعد تاريخ العمل بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فإنها تتمتع بالإعفاء لمدة عشر سنوات بالكامل .

ب –شركات تربية النحل :

تعفى هذه الشركات من الضريبة لمدة عشر سنوات من تاريخ مزاولة النشاط .

ونظراً لأن شركات تربية النحل كانت تتمتع بإعفاء مطلق فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

فقد أوضحت المادة (٥٧) من اللائحة التنفيذية موقف هذه الشركات من الإعفاء فى ظل قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ حيث تنص على ما يلى :

" فى تطبيق حكم البند / ١٢ من المادة (٥٠) من القانون ، يسرى الإعفاء المقرر لشركات تربية النحل على الشركات التى لم تمض على بدء مزاولتها النشاط قبل تاريخ العمل بالقانون مدة عشر سنوات ، وذلك فى حدود ما تبقى من هذه المدة ، أما الشركات التى تبدأ فى مزاولة النشاط بعد تاريخ العمل بالقانون فتتمتع بكامل مدة الإعفاء .

ويتضح من ذلك أنه بالنسبة لشركات تربية النحل يوجد الحالات الآتية :

الحالة الأولى :

شركات تبدأ مزاولة النشاط بعد تاريخ العمل بقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ . ، تتمتع هذه الشركات بالإعفاء لمدة ١٠ سنوات بالكامل .

الحالة الثانية :

شركات أنشئت فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ولم يمضى على بدء مزاولتها النشاط مدة العشر سنوات قبل تاريخ العمل بقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

تتمتع هذه الشركات بالإعفاء فى حدود ما تبقى من مدة العشر سنوات .

الحالة الثالثة :

شركات تمتعت بالإعفاء لمدة عشر سنوات أو أكثر فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وهذه لن تتمتع بأى إعفاء إضافى فى ظل قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وإنما تخضع للضريبة اعتباراً من تاريخ العمل بهذا القانون .

ترحيل الخسائر الناتجة عن خصم الإعفاءات الضريبية :

طبقاً للفقرة الثانية [1] من المادة رقم (٥٠) من القانون المضافة بالقانون ١١٤ لسنة ٢٠٠٨ قرر المشرع أن الإعفاءات المقررة بقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أو أى إعفاءات منصوص عليها فى أى قوانين خاصة تخصم من الوعاء الضريبى فى حدود هذا الوعاء ولا يجوز أن يترتب على خصم الإعفاءات ترحيل الخسائر لسنوات تالية وذلك للفترات الضريبية التى تنتهى اعتباراً من تاريخ العمل بهذا القانون فى ٢٠٠٨/٥/٥ .

- هذا وقد أصدرت مصلحة الضرائب قواعد وتعليمات عامة رقم (١) لسنة ٢٠٠٨ بشأن ترحيل الخسائر الناتجة عن خصم الإعفاء الضريبى وفقاً لأحكام القانون ١١٤ لسنة ٢٠٠٨ ، حيث جاء بها ما نصه :

" بموافقة مجلس الشعب على القانون ١١٤ لسنة ٢٠٠٨ والعمل به اعتباراً من ٢٠٠٨/٥/٥ وما تضمنه فى الفقرة الثانية من المادة الثانية عشرة منه التى تنص على : تضاف إلى المادة (٥٠) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فقرة جديدة نصها الآتى :

---

[1] فقرة ثانية مضافة للمادة رقم (٥٠) من القانون بالمادة الثانية عشر من القانون رقم ١١٤ لسنة ٢٠٠٨ ، ويُعمل بها اعتباراً من ٢٠٠٨/٥/٥ .

ومع عدم الإخلال بحكم البند / ٨ من هذه المادة لا يجوز أن يترتب على خصم أى إعفاء من الضريبة منصوص عليه فى هذا القانون أو أى قانون آخر ترحيل الخسائر لسنوات تالية.

وحيث ورد نص البند / ٨ من المادة (٥٠) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ كما يلى :

" ناتج التعامل الذى تحصل عليه أشخاص اعتبارية مقيمة عن استثماراتها فى الأوراق المالية المقيدة فى سوق الأوراق المالية المصرية مع عدم خصم الخسائر الناجمة عن هذا التعامل أو ترحيلها لسنوات تالية ."

ويستفاد من ذلك أن البند / ٨ من المادة (٥٠) المشار إليها أعفت ناتج التعامل فى الأوراق المالية المقيدة فى سوق الأوراق المالية المصرية التى تحصل عليها أشخاص

اعتبارية مقيمة نتيجة استثماراتها فى هذه الأوراق مع عدم جواز خصم الخسائر الناتجة عن هذا التعامل أو ترحيلها لسنوات تالية .

وقد ورد حكم الفقرة الثانية من المادة الثانية عشرة من القانون ١١٤ لسنة ٢٠٠٨ بعدم الإخلال بحكم البند / ٨ من المادة (٥٠) المشار إليه كما أنه لا يجوز أن يترتب على خصم أى إعفاء من الضريبة سواء كان هذا الإعفاء منصوص عليه فى قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أو فى أى قانون آخر ترحيل الخسائر لسنوات تالية .

وبناء علىه تنبه المصلحة إلى ضرورة مراعاة ما يلى :

١) بالنسبة للخسارة الناتجة عن خصم إعفاء ضريبى قبل ٢٠٠٨/٥/٥ فإنه يتم ترحيلها وفقاً لحكم المادة (٢٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ عن السنوات التى تنتهى قبل هذا التاريخ .

٢) وبالنسبة للفترات الضريبية التى تنتهى اعتباراً من ٢٠٠٨/٥/٥ تاريخ العمل بالقانون رقم ١١٤ لسنة ٢٠٠٨ فإنه لا يجوز ترحيل الخسائر الناتجة عن خصم أية إعفاءات ضريبية مقررة بقانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أو مقررة بأى قانون آخر .

٣) بالنسبة للخسارة الناتجة عن النشاط فإنه يتم ترحيلها وفقا لحكم المادة (٢٩) من قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ويستمر ترحيلها بعد ٢٠٠٨/٥/٥ تاريخ العمل بالقانون رقم ١١٤ لسنة ٢٠٠٨ . "

الباب الثانى
تحديد الدخل الخاضع للضريبة

الباب الثانى

تحديد الدخل الخاضع للضريبة

تحديد صافى الدخل الخاضع للضريبة

تنص المادة (٥١) من القانون على ما يلي :

" يتم تحديد صافى الدخل الخاضع للضريبة طبقاً للأحكام المطبقة على أرباح النشاط التجارى والصناعى الواردة بالباب الثالث من الكتاب الثانى من هذا القانون ، وذلك فيما لم يرد به نص خاص فى هذا الباب " .

- ويتضح من نص هذه المادة :

يتم تحديد صافى الدخل الخاضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية طبقاً لنفس الأحكام الخاصة بتحديد صافى الدخل فى النشاط التجارى والصناعى والواردة بالباب الثالث من الكتاب الثانى من القانون ، وذلك فيما لم يرد به نص خاص فى هذا الباب .
وقد وردت النصوص الخاصة بتحديد صافى دخل الأشخاص الاعتبارية بخلاف ما هو وارد بتحديد صافى دخل النشاط التجارى والصناعى فى المواد من (٥٢ وحتى ٥٥) من الباب الثانى والتى سنورد تفصيلها فيما يلى :

ما لا يُعد من التكاليف واجبة الخصم

ورد بالمادة (٥٢) من القانون التكاليف التى لا تُعد واجبة الخصم وذلك نوضحها فيما يلى :

١) العوائد المدينة فيما يزيد على أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية

طبقاً للبند / ١ من المادة (٥٢) من القانون حدد المشرع التمويل بالاقتراض بنسبة من حقوق الملكية وفقاً للقوائم المالية التى يتم إعدادها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، ومن ثم عدم اعتبار جواز العوائد المدينة على القروض من التكاليف واجبة الخصم إلا فى حدود النسبة التى حددها المشرع ، حيث جاء به ما نصه :

" لا يُعد من التكاليف واجبة الخصم ما يأتى :

١. العوائد المدينة التى تدفعها الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها فى المادة (٤٧) من هذا القانون على القروض والسلفيات التى حصلت عليها فيما يزيد على أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية وفقاً للقوائم المالية التى يتم إعدادها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، ولا يسرى هذا الحكم على البنوك وشركات التأمين ، وكذلك الشركات التى تباشر نشاط التمويل التى يصدر بتحديدها قرار من الوزير " .

- هذا وقد صدر قرار وزير المالية رقم ١٢٦ لسنة ٢٠٠٦ فى ٢٠٠٦/٣/١٢ بتحديد الشركات التى تباشر نشاط التمويل ولا يسرى عليها حكم البند / ١ من المادة (٥٢) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، والذى ورد بمادته الأولى ما يلى :

" تُعتبر شركات التمويل التى لا يسرى بشأنها حكم البند / ١ من المادة (٥٢) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المشار إليه الشركات الآتية :

١) شركات التوريق .

٢) شركات التأجير التمويلى . "

كما صدر قرار وزير المالية رقم ١٣٧ لسنة ٢٠١٦ فى ٢٠١٦/٣/٩ بتعديل القرار رقم ١٢٦ لسنة ٢٠٠٦ فى ٢٠٠٦/٣/١٢ ، بإضافة بند جديد بالمادة الأولى للقرار المشار إلية ونصه كالآتى :

٣) شركات التخصيم .

ويتضح من نص البند / ١ من المادة (٥٢) من القانون والقرار الوزراى رقم ١٢٦ لسنة ٢٠٠٦ ما يلى :

-أن العوائد المدينة التى تدفع على القروض والسلفيات التى تزيد على أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية لا تعد من التكاليف واجبة الخصم ، بمعنى أن ما يسمح بخصمه ضمن التكاليف هو تلك العوائد المدفوعة على القروض والسلفيات والتى تكون فى حدود أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية أما ما زاد على ذلك فلا يسمح بخصمه .

-لا يسرى حكم هذا البند على الأشخاص الاعتبارية الآتية :

- البنوك شركات التأمين .
- شركات التوريق وشركات التأجير التمويلي .
- شركات التخصيم .

المقصود بالقروض والسلفيات وحقوق الملكية

تنص المادة (٥٨) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلي :

" تشمل العوائد المدينة ، فى تطبيق حكم البند / ١ من المادة (٥٢) من القانون ، كل ما يتحمله الشخص الاعتبارى من مبالغ مقابل ما يحصل عليه من القروض والسلفيات أياً كان نوعها والسندات والأذون . وتشمل القروض والسلفيات ، فى تطبيق حكم هذا البند ، السندات وأية صورة من صور التمويل بالدين من خلال أوراق مالية ذات عائد ثابت أو متغير .

ويقصد بحقوق الملكية ، فى تطبيق حكم البند المشار إليه فى الفقرة السابقة ، رأس المال المدفوع مضافاً إليه كل من الاحتياطيات والأرباح المرحلة ومخصوماً منه الخسائر المرحلة ، على أن يتم استبعاد فروق إعادة التقييم المرحلة إلى الاحتياطيات فى حالة عدم خضوعها للضريبة .

وفى حالة وجود خسائر مرحلة فإنها تخصم من الأرباح المرحلة والاحتياطيات فقط ، وتُحسب النسبة على أساس إجمالى القروض والسلفيات منسوباً إلى باقي حقوق الملكية بعد خصم الخسائر المرحلة وبحد أدنى رأس المال المدفوع " .

- ويتضح من هذا النص ما يلي :

–أن القروض والسلفيات تشمل السندات وأية صورة من صور التمويل بالدين من خلال أوراق مالية ذات عائد ثابت أو متغير .

–أن حقوق الملكية تحدد وفقاً للمعادلة الآتية :

حقوق الملكية = رأس المال المدفوع + الاحتياطيات + الأرباح المرحلة – (الخسائر المرحلة + فروق إعادة التقييم المرحلة إلى الاحتياطيات فى حالة عدم خضوعها للضريبة)

–فى حالة وجود خسائر مرحلة فإنها تخصم من الأرباح المرحلة والاحتياطيات فقط ، فإن استنفذتها فلا يخصم الباقى من رأس المال المدفوع .

–فى حالة وجود خسائر مرحلة تحسب النسبة على الوجه التالى :

إجمالى القروض والسلفيات

باقى حقوق الملكية بعد خصم الخسائر المرحلة من الأرباح المرحلة والاحتياطيات فقط

(بحد أدنى رأس المال المدفوع)

ح ساب متوسط حقوق الملكية ومتوسط القروض والسلفيات

تنص المادة (٥٩) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" مع مراعاة أحكام المادتين السابعة من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والبند / ١ من المادة (٥٢) من القانون يُحسب متوسط حقوق الملكية وفقاً للمعادلة الآتية :

حقوق الملكية أول السنة المالية + حقوق الملكية آخر السنة المالية

٢

ويحسب متوسط القروض والسلفيات ، فى تطبيق حكم المادة ذاتها ، طبقا للمعادلة الآتية :

رصيد القروض والسلفيات أول المدة + رصيد القروض والسلفيات آخر المدة

٢

وذلك مع مراعاة استبعاد القروض الحسنة والقروض التى لها عوائد غير خاضعة للضريبة والقروض التى لها فترة سماح لسداد العوائد فقط لحين انتهاء هذه الفترة من القروض والسلفيات التى حصل عليها الشخص الاعتبارى عند مقارنة نسبة متوسط القروض والسلفيات إلى متوسط حقوق الملكية وفقا لحكم هذه المادة " .

- ويتضح من هذا النص ما يلى :

-تقرير معالجة القروض والسلفيات بنفس أسلوب معالجة متوسط حقوق الملكية وذلك باحتساب متوسط للقروض والسلفيات عند حساب النسبة الواردة بالمادتين السابعة من قانون الإصدار والبند / ١ من المادة (٥٢) من القانون .

-عند حساب رصيد القروض والسلفيات سواءً فى أول المدة أو فى آخر المدة يجب استبعاد القروض التالية من كل منهما :

- القروض الحسنة (قروض بلا عوائد) .
- القروض التى لها عوائد غير خاضعة للضريبة .
- القروض التى لها فترة سماح لسداد العوائد (لحين انتهاء هذه الفترة) .

أمثلة :

مثـــال (١) :

بلغ متوسط حقوق الملكية لإحدى شركات الأموال خلال عام ٢٠٠٩ مبلغ ١ ٠٠٠ ٠٠٠ جنيه فى حين بلغ متوسط القروض والسلفيات للشركة خلال نفس العام مبلغ ٨ ٠٠٠ ٠٠٠ جنيه فإذا بلغت العوائد المدينة المدفوعة عن تلك القروض والسلفيات خلال العام مبلغ ٨٠٠ ٠٠٠ جنيه .

المطلـــوب :

حساب القيمة المعتمدة من تلك العوائد .

الحـــــل :

تطبيقاً لحكم البند / ١ من المادة (٥٢) من القانون والمادة (٥٩) من اللائحة التنفيذية للقانون، لا يعد من التكاليف واجبة الخصم العوائد المدينة المدفوعة على القروض والسلفيات التى تزيد عن أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية .

وعلى ذلك فيتم أولاً حساب نسبة متوسط القروض والسلفيات إلى متوسط حقوق الملكية ، فإذا كانت هذه النسبة تساوى أربعة أمثال أو أقل ، فتُعتمد العوائد المدينة المدفوعة بالكامل ، أما لو زادت هذه النسبة عن أربعة أمثال فيتم احتساب العوائد المدفوعة عن أربعة أمثال متوسط القروض والسلفيات منسوبة إلى متوسط حقوق الملكية واعتماد هذه العوائد مع استبعاد الجزء الباقى منها وذلك طبقاً للمعادلة الآتية :

نسبة القروض والسلفيات إلى حقوق الملكية = متوسط القروض والسلفيات / متوسط حقوق الملكية

العوائد المعتمدة (الواجبة الخصم) = إجمالى العوائد المدينة المدفوعة / نسبة القروض والسلفيات إلى حقوق الملكية × ٤

وبحساب نسبة متوسط القروض والسلفيات إلى متوسط حقوق الملكية لتقرير مدى اعتماد العوائد المدفوعة أو اعتماد العوائد المقابلة لأربعة أمثال هذه النسبة نحصل على ما يلى :

متوسط القروض والسلفيات / متوسط حقوق الملكية = ٨ ٠٠٠ ٠٠٠ / ١ ٠٠٠ ٠٠٠ = ٨ / ١ = ٨

ونظراً لزيادة هذه النسبة عن أربعة أمثال لذلك تحتسب العوائد المعتمدة على الوجه التالى :

العوائد المعتمدة = ٨٠٠ ٠٠٠ / ٨ × ٤ = ٤٠٠ ٠٠٠ جنيه

ويكون المبلغ غير المعتمد من تلك العوائد = ٨٠٠ ٠٠٠ – ٤٠٠ ٠٠٠

= ٤٠٠ ٠٠٠ جنيه

مثـــال (٢) :

بلغ متوسط حقوق الملكية لأحد الأشخاص الاعتبارية خلال عام ٢٠١٢ مبلغ ١٦٠٠٠٠٠٠ جنيه ، كما بلغ متوسط القروض والسلفيات خلال نفس العام مبلغ ٤٨٠٠٠٠٠٠ جنيه .

فإذا بلغت العوائد المدينة المدفوعة خلال العام مبلغ ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه .

المطلـــوب :

حساب قيمة العوائد المعتمدة.

الحـــــل :

يتم حساب نسبة متوسط القروض والسلفيات إلى متوسط حقوق الملكية

متوسط القروض والسلفيات / متوسط حقوق الملكية = ٤٨٠٠٠٠٠٠ / ١٦٠٠٠٠٠٠ = ٣ / ١ = ٣

ونظراً لأن هذه النسبة تقل عن أربعة أمثال متوسط القروض والسلفيات إلى متوسط حقوق الملكية ، لذلك يتم خصم العوائد المدينة المدفوعة بالكامل خلال العام وقدرها ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه .

مثـــال (٣) :

فيما يلى بيان بحقوق المساهمين والالتزامات طويلة الأجل من واقع قائمة المركز المالى فى أول وآخر السنة المالية لإحدى شركات الأموال عن سنة ٢٠١٣.

٢٠١٣/١/١	قائمة المركز المالى فى	٢٠١٣/١٢/٣١
٤٠٠٠٠٠٠	رأس المال المدفوع	٤٢٠٠٠٠٠
١٥٠٠٠٠٠	الاحتياطيات	١٠٠٠٠٠٠
٧٠٠٠٠٠	أرباح مرحلة	..
..	خسائر مرحلة	٢٠٠٠٠٠٠
٣٢٠٠٠٠٠٠	قروض من البنوك	٣٠٠٠٠٠٠٠
٢٠٠٠٠٠٠	سندات	٢٠٠٠٠٠٠
٧٣٠٠٠٠٠	قرض من شركة شقيقة	٧٣٠٠٠٠٠

فإذا توافرت لديك البيانات التالية :

-بلغت العوائد المدينة المدفوعة عن القروض والسلفيات خلال العام مبلغ ٣٦٠٠٠٠٠ جنيه .

-تشمل الاحتياطيات فروق إعادة تقييم لأصول الشركة خلال العام الماضى قيمتها ٨٠٠٠٠٠ جنيه نظراً لتقسيم الشركة إلى شركتين شقيقتين ، علماً بأن تلك الفروق لا تخضع للضريبة .

-القرض الذى حصلت عليه الشركة من الشركة الشقيقة قرض حسن بدون عائد .

المطلـــوب :

حساب القيمة المعتمدة من العوائد المدينة .

الحـــــل :

١) يتم استخراج حقوق الملكية فى أول وآخر السنة المالية طبقاً لما يلى :

حقوق الملكية = رأس المال المدفوع

+ (الاحتياطيات – فروق إعادة التقييم غير الخاضعة للضريبة

+ الأرباح المرحلة

– الخسائر المرحلة (تخصم من الاحتياطيات والأرباح المرحلة فقط)

٢) يتم حساب القروض والسلفيات فى أول وآخر السنة المالية مع مراعاة استبعاد القروض الحسنة والقروض التى لها عوائد غير خاضعة للضريبة والقروض التى لها فترة سماح لسداد العوائد فقط لحين انتهاء هذه الفترة .

٣) يتم حساب متوسط حقوق الملكية وفقاً للمعادلة الآتية :

$$\frac{\text{حقوق الملكية أول السنة المالية + حقوق الملكية آخر السنة المالية}}{٢}$$

٤) يتم حساب متوسط القروض والسلفيات طبقاً للمعادلة الآتية :

$$\frac{\text{رصيد القروض والسلفيات أول المدة + رصيد القروض والسلفيات آخر المدة}}{٢}$$

٥) يتم حساب نسبة القروض والسلفيات إلى حقوق الملكية :

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

٦) وفى حالة زيادة هذه النسبة عن ٤ أمثال تحدد العوائد المعتمدة طبقاً للمعادلة التالية:

$$\text{العوائد المعتمدة} = \frac{\text{إجمالى العوائد المدينة المدفوعة}}{\text{نسبة القروض والسلفيات إلى حقوق الملكية}} \times ٤$$

- **بناء على ذلك فيمكن حل المثال /٣ على الوجه التالى :**

١) حقوق الملكية

٢٠١٣/١/١			٢٠١٣/١٢/٣١	
٤٠٠٠٠٠٠		رأس المال المدفوع		٤٢٠٠٠٠٠
	١٥٠٠٠٠٠	الاحتياطيات	١٠٠٠٠٠٠	
	٨٠٠٠٠٠	فروق إعادة التقييم	٨٠٠٠٠٠	
٧٠٠٠٠٠			٢٠٠٠٠٠	
٧٠٠٠٠٠		الأرباح المرحلة		..
	..	الخسائر المرحلة	٢٠٠٠٠٠	
٥٤٠٠٠٠٠		إجمالى حقوق الملكية		٤٢٠٠٠٠٠

٢) القروض والسلفيات

٢٠١٣/١/١			٢٠١٣/١٢/٣١	
٣٢٠٠٠٠٠٠		قروض من البنوك		٣٠٠٠٠٠٠٠
٢٠٠٠٠٠٠		سندات		٢٠٠٠٠٠٠
		يستبعد قرض الشركة الشقيقة		
		نظراً لأنه بدون عائد		
٣٤٠٠٠٠٠		إجمالى القروض والسلفيات		٣٢٠٠٠٠٠

٣) متوسط حقوق الملكية =

$$\frac{٤٢٠٠٠٠٠ + ٥٤٠٠٠٠٠}{٢} = \frac{٩٦٠٠٠٠٠}{٢} = ٤٨٠٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

٤) متوسط القروض والسلفيات =

$$\frac{٣٢٠٠٠٠٠٠ + ٣٤٠٠٠٠٠}{٢} = \frac{٦٦٠٠٠٠٠٠}{٢} = ٣٣٠٠٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

٥) نسبة القروض والسلفيات إلى حقوق الملكية =

$$\frac{\text{متوسط القروض والسلفيات}}{\text{متوسط حقوق الملكية}} = \frac{٣٣٠٠٠٠٠٠}{٤٨٠٠٠٠٠} = ٦.٨٧٥$$

العوائد المدينة المعتمدة =

$$\frac{\text{إجمالى العوائد المدينة المدفوعة – العوائد الغير خاضعة للضريبة}}{\text{نسبة القروض والسلفيات إلى حقوق الملكية}} \times \text{النسبة المحدد بالقانون}$$

$$\text{العوائد المعتمدة} = \frac{٣\,٦٠٠\,٠٠٠}{٦.٨٧٥} \times ٤ = ٢\,٠٩٤\,٥٤٥ \text{ جنيه}$$

فتكون العوائد المدينة التى لا تُعد من التكاليف واجبة الخصم =

٣ ٦٠٠ ٠٠٠ – ٢ ٠٩٤ ٥٤٥ = ١ ٥٠٥ ٤٥٥ جنيه

- **ويتم تحديد العوائد المدينة التى لا تُعد من التكاليف واجبة الخصم مباشرة كما يلى :**

$$\frac{\text{إجمالى العوائد المدينة المدفوعة – العوائد الغير خاضعة للضريبة}}{\text{نسبة القروض والسلفيات إلى حقوق الملكية}} \times \left| \text{نسبة القروض والسلفيات إلى حقوق الملكية} - \text{النسبة المحددة بالقانون} \right|$$

$$\text{العوائد المدينة التى لا تُعد من التكاليف واجبة الخصم} = \frac{٣٦٠٠٠٠٠}{٦.٨٧٥} \times (٦.٨٧٥ - ٤) = ١٥٠٥٤٥٥ \text{ جنيه}$$

العوائد المدينة طبقاً لأحكام المادة السابعة من قانون الإصدار :

أوضحنا فى الأمثلة الثلاث السابقة كيفية خصم العوائد المدينة طبقاً لأحكام المادة (٥٢) من القانون ، حيث اقتصرت تلك الأمثلة على حالات خاصة بالسنوات ٢٠٠٩ وما بعدها ، ويرجع السبب فى ذلك إلى أن خصم العوائد المدينة خلال السنوات ٢٠٠٥ حتى ٢٠٠٨ لها أحكام خاصة أتت بها المادة السابعة من قانون الإصدار وذلك استثناءً من حكم البند / ١ من المادة (٥٢) .

مثـــال (٤) :

فيما يلى بيان بمتوسط حقوق الملكية ومتوسط القروض والسلفيات وكذلك العوائد المدينة المدفوعة لإحدى شركات الأموال خلال الأعوام ٢٠٠٥/٢٠٠٩ .

السنوات / بيان	٢٠٠٥	٢٠٠٦	٢٠٠٧	٢٠٠٨	٢٠٠٩
متوسط حقوق الملكية	١٢٠٠٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠٠٠	١١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠٠
متوسط القروض والسلفيات	١٠٠٠٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠٠٠	١١٠٠٠٠٠٠٠	١٠٤٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠٠٠
العوائد المدينة المدفوعة	١١٥٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠٠	١١٠٠٠٠٠٠	١٠٥٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠٠

المطلـــوب :

حساب القيمة المعتمدة من تلك العوائد تطبيقاً لحكم المادة السابعة من قانون الإصدار .

السنوات / بيان	٢٠٠٥	٢٠٠٦	٢٠٠٧	٢٠٠٨	٢٠٠٩
متوسط القروض والسلفيات إلى	١٠٠٠٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠٠٠	١١٠٠٠٠٠٠٠	١٠٤٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠٠٠
متوسط حقوق الملكية = النسبة المعتمدة بالمادة السابعة	١٢٠٠٠٠٠٠ ٨.٣٣ ٨ ١١٥٠٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠٠٠ ٨.٥٧ ٧ ١٢٠٠٠٠٠٠	١١٠٠٠٠٠٠ ١٠ ٦ ١١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠٠ ١٠.٤ ٥ ١٠٥٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠٠ ١١.١١ ٤ ١٠٠٠٠٠٠٠
العوائد المدينة المعتمدة =	٨.٣٣ × ٨ = ١١٠٤٤٤١٨	٨.٥٧ × ٧ = ٩٨٠١٦٣٤	١٠ × ٦ = ٦٦٠٠٠٠٠	١٠.٤ × ٥ = ٥٠٤٨٠٧٧	١١.١١ × ٤ = ٣٦٠٠٣٦٠

حيث أن العوائد المدينة المعتمدة =

$$\frac{\text{إجمالى العوائد المدينة المدفوعة}}{\text{نسبة القروض والسلفيات إلى حقوق الملكية}} \times \text{النسبة المحدد بالمادة السابعة من قانون الإصدار}$$

المعالجة الضريبية للعوائد المدينة وفقاً لأحكام

وفقاً لاحكام المواد (بند / ١ م٢٣ ، بند / ٤ ، ٥ ، ٦ م٢٤ ، بند / ١ م٥٢) من القانون :

أوردت المادة (٥١) من القانون حكماً عاماً يقضى بأنه يتم تحديد صافى الدخل الخاضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية طبقاً لنفس الأحكام الخاصة بتحديد صافى الدخل فى النشاط التجارى والصناعى والواردة بالباب الثالث من الكتاب الثانى من القانون ، وذلك فيما لم يرد به نص خاص فى هذا الباب ، لذلك يجب عند تحديد العوائد المدينة التى تُعد من التكاليف واجبة الخصم للأشخاص الاعتبارية وفقاً للبند / ١ من المادة (٥٢) من القانون تطبيق أحكام البند / ١ من المادة (٢٣) والبنود { ٤ ، ٥ ، ٦ } من المادة (٢٤) من القانون .

فيما يلى مثال لتوضيح كيفية المعالجة الضريبية للعوائد المدينة الواجب اعتبارها من التكاليف واجبة الخصم للأشخاص الاعتبارية وفقاً لأحكام المواد (٢٣ ، ٢٤ ، ٥٢) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية .

مثـــال (٥) :

بلغت العوائد المدينة لإحدى شركات المساهمة المصرية بقائمة الدخل عن السنة المالية المنتهية فى ٢٠١٣/١٢/٣١ المُعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية مبلغ ٢١٠٠٠٠٠ جنيه ، وتمثلت العوائد المدنية عن قروض بيانها كما يلى :

العوائد المدينة	بيـان الجهة	قيمة القرض	سعر الفائدة
٤٠٠٠٠٠	قرض مقدم من شخص طبيعى غير خاضع للضريبة	٤٠٠٠٠٠٠	١٠ % سنوياً
٩٠٠٠٠٠	قرض من بنك الإسكندرية فرع المأمون	٦٠٠٠٠٠٠	١٥ % سنوياً
٨٠٠٠٠٠	قروض من بنك مصر – فرع الزيتون	٤٠٠٠٠٠٠	٢٠ % سنوياً

–علماً بأن القروض كلها مستخدمة فى النشاط ، متوسط القروض خلال السنة ١٤٠٠٠٠٠٠جنيه .

–متوسط حقوق الملكية خلال السنة ١٠٠٠٠٠٠جنيه .

-سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى فى الأول من يناير ٢٠١٣ هو (٩.٥%)

-ووجد ضمن الإيرادات الأخرى ٦٠٠٠٠٠ جنيه عائد سندات من إحدى شركات الأموال المقيدة فى البورصة المصرية .

المطلـــوب :

حساب العوائد المدينة المعتمدة ضريبياً عام ٢٠١٣ .

الحـــــل :

- **العوائد المدينة التى لا تُعد من التكاليف واجبة الخصم**

٦٠٠٠٠٠	١) العوائد الدائنة المعفاة قانوناً : (بند / ١ م ٢٣ قانون) ، (م ٢٩ لائحة) يُعد من التكاليف : عوائد القروض المستخدمة فى النشاط أيا كانت قيمتها ، وذلك بعد خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها قانونا. ■ عائد السندات المقيدة فى الجداول الرسمية ببورصة الأوراق المالية . (بند / ٧ م ٥٠ قانون)
٤٠٠٠٠٠	٢) عائد القرض المدفوع للشخص الطبيعى الغير خاضع للضريبة : (بند / ٥ م ٢٤ قانون) ، (م ٣٢ لائحة)
٤٠٠٠٠	٣) العائد المسدد على القروض فيما يجاوز مثلى سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك فى بداية السنة الميلادية التى تنتهى فيها الفترة الضريبية: (بند / ٤ م ٢٤ قانون) ، (م ٣١ لائحة) قرض بنك مصر – فرع الزيتون = ٤٠٠٠٠٠٠ × (٢٠% – ١٩%) = ٤٠٠٠٠ جنيه
١٠٢٠٠٠٠	العوائد المدينة التى لا تُعد من التكاليف واجبة الخصم طبقاً للبند / ١ م ٥٢ (■)
٢٠٦٠٠٠٠	إجمالى العوائد المدينة التى لا تُعد من التكاليف واجبة الخصم

■ يتم حساب العوائد المدينة التى لا تُعد من التكاليف واجبة الخصم طبقاً لحكم البند / ١ من المادة (٥٢) من القانون والمواد (٥٨ ، ٥٩) من اللائحة التنفيذية للقانون كما يلى :

١) نسبة متوسط القروض إلى متوسط حقوق الملكية للشركة =

متوسط القروض خلال السنة – قرض من شخص طبيعى غير خاضع للضريبة

متوسط حقوق الملكية خلال السنة

$$\frac{١٤٠٠٠٠٠٠ - ٤٠٠٠٠٠٠}{١٠٠٠٠٠٠٠} = \frac{١٠٠٠٠٠٠٠}{١٠٠٠٠٠٠} = \frac{١٠}{١}$$

النسبة المقررة بالقانون لعام ٢٠١٣ وفقاً لأحكام المادة ٥٢ من القانون ( ) | ٤ : ١

٢) العوائد المدينة التى لا تُعد من التكاليف واجبة الخصم طبقاً لليند / ١ من م٥٢ ق) =

$$\frac{\text{إجمالى العوائد المدينة المدفوعة – العوائد الغير خاضعة للضريبة}}{\text{نسبة القروض والسلفيات إلى حقوق الملكية}} \times$$

$$\left| \text{نسبة القروض والسلفيات إلى حقوق الملكية} - \text{النسبة المحدد بالقانون} \right|$$

$$= \frac{٤٠٠٠٠٠ - ٢١٠٠٠٠٠٠}{١٠} \times \left| ١٠ - ٤ \right|$$

= ١٧٠٠٠٠ × ٦ = ١٠٢٠٠٠٠ جنيه

٣) العوائد المدينة المعتمدة ضريبياً عام ٢٠١٣ .

٢١٠٠٠٠٠٠	–إجمالى العوائد المدينة خلال العام المحملة بقائمة الدخل (يخصم منه)
٢٠٦٠٠٠٠	–العوائد المدينة التى لا تُعد من التكاليف واجبة الخصم
٤٠٠٠٠	العوائد المدينة المعتمدة ضريبياً عام ٢٠١٣

- وفى هذه الحالة تكون المعالجة الضريبية إضافة مبلغ ٢٠٦٠٠٠٠ جنيه لصافى الربح المحاسبى حيث أنها عوائد مدينة لا تُعد من التكاليف واجبة الخصم .
- ومن واقع هذا المثال يتضح ما يلى :

تُعد عوائد القروض المستخدمة فى النشاط من التكاليف الواجبة الخصم أياً كانت قيمتها بعد خصم ما يلى :

١) العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها قانوناً .(م ٢٣ / ١)

٢) العائد المسدد على قروض فيما يجاوز مثلى سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى فى بداية السنة الميلادية التى تنتهى فيها الفترة الضريبية . (م ٢٤ / ٤)

٣) عوائد القروض والديون على اختلاف أنواعها المدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها. (م ٢٤ / ٥)

٤) العوائد المدينة التى تدفعها الأشخاص الاعتبارية الواردة بالمادة (٤٧) من القانون فيما عدا (البنوك – شركات التأمين – شركات التوريق – شركات التأجير التمويلى – شركات التخصيم) على القروض والسلفيات فيما يجاوز أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية مع مراعاة النسب الواردة بالمادة السابعة من القانون . (م ٥٢ / ١)

٢) المخصصـــات

ينص البند / ٢ من المادة (٥٢) من القانون على ما يلى :

" ٢) المبالغ التى تجنب لتكوين أو تغذية المخصصات على اختلاف أنواعها ، عدا ما يأتى:

أ – (٨٠ %) من مخصصات القروض التى تلتزم البنوك بتكوينها وفقًا لقواعد إعداد وتصوير القوائم المالية وأسس التقييم الصادرة عن البنك المركزى .

ب –المخصصات الفنية التى تلتزم شركات التأمين بتكوينها بالتطبيق لأحكام قانون الإشراف والرقابة على التأمين في مصر الصادر بالقانون رقم ١٠ لسنة ١٩٨١ ".

- تم إلغاء الفقرة { أ } من البند / ٢ من المادة (٥٢) بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣ اعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠١٣ أو الفترة الضريبية التى تبدأ اعتباراً من تاريخ العمل بهذا القانون فى ٢٠١٣/٥/١٩ .

- ثم صدر قرار بقانون رقم ١٦٤ لسنة ٢٠١٣ فى ٢٠١٣/١٢/١٢ ويُعمل به اعتباراً من ٢٠١٣/١٢/١٣ ، وقد جاء به ما نصه :

" يُضاف إلى المادة (٥٢ / ٢) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بند جديد (أ) نصه الآتى :

(أ) (٨٠ %) من مخصصات القروض التى تلتزم البنوك بتكوينها وفقًا لقواعد إعداد وتصوير القوائم المالية وأسس التقييم الصادرة عن البنك المركزى " .

وقد بينت اللائحة التنفيذية للقانون القواعد الواجب إتباعها عند تحديد المخصصات التى تُعد من التكاليف واجبة الخصم حيث تنص المادة (٦٠) من اللائحة التنفيذية على ما يلي:

" يجب إتباع القواعد التالية عند تحديد المخصصات التى تعد من التكاليف واجبة الخصم ، فى تطبيق أحكام الفقرة (أ) من البند ٢ من المادة (٥٢) من القانون :

١) يتم تحديد المخصصات التى تم تكوينها خلال العام وفقا للمعايير الصادرة عن البنك المركزى بشأن إعداد وتصوير القوائم المالية ويحمل منها نسبة ٨٠ % ضمن التكاليف واجبة الخصم .

٢) يتم تحديد المستخدم من مخصصات القروض لتغطية الديون المعدومة التى حدثت خلال العام ، وإذا كان المستخدم من هذه المخصصات يزيد عن نسبة الـ ٨٠ % المحملة ضمن التكاليف واجبة الخصم ، يتم خصم هذه الزيادة من المخصصات المكونة السابق خضوعها للضريبة .

وبصفة عامة تخصم الزيادة المشار إليها من المخصصات التى لم يسبق خضوعها للضريبة أولاً .

٣) يراعى إضافة ما يتم تحصيله من قروض سبق إعدامها إلى الوعاء الخاضع للضريبة إذا كان قد سبق اعتماد هذه القروض كديون معدومة قبل تطبيق القانون ، أما بالنسبة للقروض التى تمت معالجتها وفقا لأحكامه فيتم إضافة ٨٠ % مما تم تحصيله منها إلى الوعاء الضريبى .

وفى تطبيق حكم البند / ٢ من المادة (٥٢) من القانون ، تضاف قيمة الفوائد المجنبة إلى الوعاء الخاضع للضريبة وما يتم تحصيله من الفوائد المهمشة ، ويخصم ما يتم إعدامه من الفوائد المجنبة ، ولا تجوز إضافة الفوائد المهمشة إلى وعاء الضريبة " .

هذا وقد صدر القرار الوزراى رقم (٣٣٣) لسنة ٢٠١٣ فى ٢٠١٣/٦/١١ باستبدال المادة (٦٠) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل ، بالنص الآتى :

" فى تطبيق أحكام المواد (١٧ ، ٢٢ ، ٥٢) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ، ولأغراض الضريبة ، يتم تحديد مخصصات القروض بالبنوك عند تكوينها والتى يتم اعتمادها من التكاليف واجبة الخصم من صافى أرباح البنوك

عند إعداد الإقرار الضريبى السنوى ، وذلك فى ضوء قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية وأسس التقييم الصادرة عن البنك المركزى ، ووفقاً لقرار وزير المالية بالاتفاق مع محافظ البنك المركزى " .

كما صدر القرار الوزراى رقم (٣٣٤) لسنة ٢٠١٣ فى ٢٠١٣/٦/١١ بشأن تحديد قيمة مخصصات القروض بالبنوك التى يتم اعتمادها من التكاليف واجبة الخصم وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ويُعمل به اعتباراً من ٢٠١٣/٦/١٢ ، حيث ورد به ما نصه :

" فى تطبيق أحكام المواد (١٧ ، ٢٢ ، ٥٢) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ، ولأغراض الضريبة ، تُعد مخصصات البنوك التى تلتزم البنوك بتكوينها وفقاً لقواعد إعداد وتصوير القوائم المالية وأسس التقييم الصادرة عن البنك المركزى من التكاليف واجبة الخصم من صافى أرباح البنك بحد أقصى (٨٠ %) من مخصصات القروض المكونة والمعتمدة من البنك المركزى " .

ثم صدر القرار الوزارى رقم (١٧٢) لسنة ٢٠١٥ فى ٢٠١٥/٤/٦ باستبدال المادة (٦٠) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ، بالنص الآتى :

"فى تطبيق حكم الفقرة / أ من البند (٢) من المادة (٥٢) من القانون ، تُتبع القواعد التالية عند تحديد مخصصات القروض التى تُعد من التكاليف واجبة الخصم :

١) يتم تحديد المستخدم من مخصصات القروض لتغطية الديون المعدومة التى حدثت خلال العام ، فإذا كان المستخدم من هذه المخصصات يزيد عن نسبة الـ (٨٠ %) والمحملة ضمن التكاليف واجبة الخصم ، يتم خصم هذه الزيادة من المخصصات المكونة السابق خضوعها للضريبة .

وفى جميع الأحوال تخصم الزيادة المشار إليها من المخصصات التى لم يسبق خضوعها للضريبة أولاً .

٢) يراعى إضافة ما يتم تحصيله من قروض سبق إعدامها إلى الوعاء الخاضع للضريبة إذا كان قد سبق اعتماد هذه القروض كديون معدومة ، أما بالنسبة للقروض التى تمت

معالجتها وفقاً لأحكام القانون فيتم إضافة (٨٠%) مما تم تحصيله منها إلى الوعاء الضريبى .

وتضاف قيمة الفوائد المجنبة إلى الوعاء الخاضع للضريبة وما يتم تحصيله من الفوائد المُهمشة ، ويخصم ما يتم إعدامه من الفوائد المجنبة ، ولا تجوز إضافة الفوائد المُهمشة إلى وعاء الضريبة ."

أ - المخصصات التى تلتزم البنوك بتكوينها

تضمن الكتاب الدورى الصادر من البنك المركزى المصرى فى شأن أسس تصنيف الأصول والالتزامات العرضية وتكوين المخصصات لها ، القواعد التى تقضى بما يلى :

- بالنسبة للعوائد المدينة يلاحظ أن عدم سداد العوائد لمدة تزيد عن ٣ شهور يعنى ضرورة تكوين مخصص بنسبة (٢٠%) إلى (٥٠%) فى حالة استمرار عدم سداد العوائد لمدة تجاوز ٦ شهور ، ثم (١٠٠%) فى حالة استمرار عدم السداد لمدة تجاوز ١٢ شهراً .
- بالنسبة للتجاوزات فى حدود السحب عن الحدود المصرح بها يلاحظ أنه إذا استمر التجاوز لمدة ٣ شهور دون سداد يعنى ضرورة تكوين مخصص بنسبة (٢٠%) يزاد إلى (٥٠%) إذا استمر التجاوز لمدة ٦ شهور ثم (١٠٠%) إذا استمر التجاوز لمدة تزيد عن ١٢ شهراً .
- بالنسبة لمديونية الاعتمادات التى استحقت ولم تسدد وكذلك أقساط القروض والمرابحات والجدولة التى تستحق ولم تدفع يلاحظ أنه بمرور ٣ شهور عن استحقاق هذه المديونيات أو الأقساط يعنى ضرورة تكوين مخصص بنسبة (٢٠%) تزاد إلى (٥٠%) إذا استمرت لمدة ٦ شهور وإلى (١٠٠%) إذا تجاوزت المدة ١٢ شهراً .
- بالنسبة للتسهيلات الائتمانية يلاحظ إن استمرار التسهيل دون تجديد بعد انتهاء الصلاحية يعنى ضمنا أن التسهيل غير منتظم ويطالب البنك بتكوين مخصص بشأنه.
- بالنسبة للمخصص العام يتم احتسابه بواقع (١%) للديون المنتظمة والقيمة غير المغطاة من الالتزامات العرضية المنتظمة (اعتمادات مستنديه / خطابات ضمان /

التزامات قبول) وذلك بعد استبعاد المضمن منها بودائع أو شهادات إيداع أو خطابات ضمان لصالح البنك من بنوك درجة أولى .

ب - المخصصات الفنية التى تلتزم شركات التأمين بتكوينها

تنص المادة (٣٧) من قانون الإشراف والرقابة على التأمين فى مصر رقم ١٠ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ٩١ لسنة ١٩٩٥ ، على ما يلى :

" تلتزم الشركة بتكوين المخصصات الفنية اللازمة لمقابلة التزاماتها قبل حملة الوثائق والمستفيدين منها ، وذلك على الوجه الآتى :

أولا : بالنسبة لتأمينات الأشخاص وعمليات تكوين الأموال

أ – الاحتياطى الحسابى ، ويتم تقديره بمعرفة خبير اكتوارى وفقاً للأسس الفنية التى يعتمدها مجلس إدارة الهيئة .

ب –مخصص المطالبات تحت التسديد بقيمة المطالبات التى لم يتم تسويتها حتى تاريخ إعداد الميزانية .

ثانيا : بالنسبة لتأمينات الممتلكات والمسئوليات

أ – مخصص الأخطار السارية :

يتم تكوينه لمقابلة التزامات الشركة عن عمليات التأمين المصدرة قبل انتهاء السنة المالية ومازالت سارية بعد انتهائها وبحد أدنى النسب التالية من جملة اكتتابات الشركة عن السنة المالية المنقضية :

١) (٤٧ %) عن عمليات التأمين الإجبارى عن المسئولية المدنية الناشئة عن حوادث السيارات .

٢) (٥ %) عن عمليات التأمين من أخطار النقل البحرى والجوى .

٣) (٤٠ %) عن باقى العمليات .

وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون قواعد ونسب توظيف هذه الأموال وكذلك طرق تقييمها .

وتودع الأموال النقدية والأوراق المالية التى تكون جزءاً من تلك الأموال فى أحد البنوك المسجلة لدى البنك المركزى المصرى وتلتزم الشركة بالإذن للبنك المختص بأن يقدم إلى الهيئة جميع البيانات التى تطلبها عن هذه الأموال .

وعلى كل شركة أن تقدم إلى الهيئة بيانات عن أموالها المخصصة وفقاً لأحكام هذه المادة فى المواعيد التى تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون .

وللهيئة أن تتخذ ما تراه مناسبا فى أى وقت للتحقق من قيام الشركة بتنفيذ أحكام هذه المادة .

وعلى الشركة أن تخطر الهيئة بكل التصرفات أو الأحكام النهائية التى ترد على الأموال الواجب تخصيصها والتى من شأنها إنشاء حق من الحقوق العينية العقارية أو نقله أو تغييره أو زواله وذلك قبل شهرها بطريق التسجيل أو القيد " .

٣) حصص الأرباح وأرباح الأسهم الموزعة ، ومقابل الحضور الذى يدفع للمساهمين بمناسبة حضور الجمعيات العمومية

طبقاً لحكم البند / ٣ من المادة (٥٢) من القانون فإن حصص الأرباح وأرباح الأسهم الموزعة وكذلك مقابل الحضور الذى يدفع للمساهمين بمناسبة حضور الجمعيات العمومية لا تعد من التكاليف واجبة الخصم .

٤) ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة من مكافآت العضوية وبدلاتها

يقضى البند / ٤ من المادة (٥٢) من القانون بأن ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة من مكافآت وبدلات العضوية لا يعد من التكاليف واجبة الخصم من أرباح الأشخاص الاعتبارية .

٥) حصة العاملين من الأرباح الموزعة

طبقاً لنص البند / ٥ من المادة (٥٢) من القانون فإن " حصة العاملين من الأرباح التى يتقرر توزيعها طبقاً للقانون " ، لا تُعد من التكاليف واجبة الخصم ، وبذلك فإن تلك المبالغ تخضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية خاصة بعد إعفائها من الضريبة على المرتبات وما فى حكمها طبقاً لنص البند / ٦ من المادة (١٣) من القانون .

٦) التكاليف الأخرى المنصوص عليها فى المادة (٢٤) من هذا القانون

تقضى الفقرة الأخيرة من المادة (٥٢) من القانون بأنه لا يعد من التكاليف واجبة الخصم التكاليف الأخرى المنصوص عليها فى المادة (٢٤) من هذا القانون ، وهى التكاليف الواردة بالباب الثالث من الكتاب الثانى الخاصة بالنشاط التجارى والصناعى ،

والتى سبق أن تناولناها بالإيضاح ضمن الأحكام الخاصة بهذا النشاط ، مع مراعاة التكاليف التى جاء لها أحكام خاصة ضمن الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية .

- وتتمثل التكاليف الأخرى فيما يلى :

١) الاحتياطيات والمخصصات على اختلاف أنواعها .

٢) ما يقضى به على الممول من غرامات وعقوبات مالية وتعويضات بسبب ارتكابه أو ارتكاب أحد تابعيه جناية أو جنحة عمدية .

٣) الضريبة على الدخل المستحقة طبقاً لهذا القانون .

٤) العائد المسدد على قروض فيما يجاوز مثلى سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزى فى بداية السنة الميلادية التى تنتهى فيها الفترة الضريبية .

٥) عوائد القروض والديون على اختلاف أنواعها المدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها .

٦) [١]تكلفة التمويل والاستثمار المتعلقة بالإيرادات المعفاة من الضريبة قانوناً ، وتحدد اللائحة التنفيذية طريقة احتساب هذه التكلفة.

---

[١] البند / ٦ مضافة بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ فى الجريدة الرسمية – العدد ٢٠ (مكرر) فى ١٨ مايو سنة ٢٠١٣ اعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠١٣ أو الفترة الضريبية التى تبدأ بعد تاريخ العمل بهذا لقانون

معالجة الأرباح (أو الخسائر) الرأسمالية الناتجة عن تغيير الشكل القانونى

جاء المشرع ليمنح الأشخاص الاعتبارية التى تغير شكلها القانونى حوافز ضريبية بتأجيل الالتزام الضريبى الناتج عن تغيير الشكل القانونى ، حيث يُعد هذا الحافز من الأدوات الرئيسية لجذب الاستثمارات الخارجية .

تنص المادة (٥٣) [١] من القانون على ما يلى :

" فى حالة تغيير الشكل القانونى لشخص اعتبارى أو أكثر لا يدخل فى حساب الأرباح والخسائر الأرباح أو الخسائر الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم ، بشرط إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانونى وذلك لأغراض حساب الضريبة ،

وأن يتم حساب الإهلاك على الأصول وترحيل المخصصات والاحتياطيات وفقا للقواعد المقررة قبل إجراء هذا التغيير .

ويُعد تغييرا للشكل القانونى على الأخص ما يأتى :

١) اندماج شركتين مقيمتين أو أكثر .

٢) تقسيم شركة مقيمة إلى شركتين مقيمتين أو أكثر .

٣) تحول شركة أشخاص إلى شركة أموال أو تحول شركة أموال إلى شركة أموال أخرى.

٤) شراء أو الاستحواذ على (٥٠ ٪) أو أكثر من الأسهم أو حقوق التصويت ، سواء من حيث العدد أو القيمة في شركة مقيمة مقابل أسهم فى الشركة المشترية أو المستحوذة .

٥) شراء أو الاستحواذ على (٥٠ ٪) أو أكثر من أصول والتزامات شركة مقيمة من قبل شركة مقيمة أخرى في مقابل أسهم فى الشركة المشترية أو المستحوذة .

٦) تحول شخص اعتبارى إلى شركة أموال ."

---

(١) يُعمل بها حتى الفترة الضريبية ٢٠١٢ أو الفترة الضريبية التى تنتهى قبل ٢٠١٣/٥/١٩ وفقاً لحكم البند / ٣ من المادة الأولى من القانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ .

معالجة الأرباح أو الخسائر الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم نتيجة تغيير الشكل القانونى للشخص الاعتبارى :

تناولت المواد من (٦١) وحتى (٦٤) من اللائحة التنفيذية للقانون قواعد معاملة الأرباح أو الخسائر الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم فى حالات تغيير الشكل القانونى للأشخاص الاعتبارية وذلك على الوجه التالى :

- **شروط عدم دخول الأرباح أو الخسائر الرأسمالية فى وعاء الضريبة**

تناولت هذه الشروط المادة (٦١) من اللائحة التنفيذية للقانون التى تنص على ما يلى :

" لا يدخل فى وعاء الضريبة ، فى تطبيق حكم المادة (٥٣) من القانون ، الأرباح والخسائر الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم فى حالة تغيير الشكل القانونى للشخص الاعتبارى ، وذلك بالشروط الآتية :

١) أن يتم إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانونى .

٢) أن يتم حساب الإهلاك على الأصول وترحيل المخصصات والاحتياطيات وفقاً للقواعد المقررة على القيم الدفترية للأصول والالتزامات قبل إجراء هذا التغيير ".

- **الالتزام بإثبات الأصول والالتزامات على أساس القيمة بعد إعادة التقييم**

ويقضى بهذا الحكم المادة (٦٢) من اللائحة التنفيذية للقانون حيث تنص على ما يلى :

" فى تطبيق حكم المادة (٥٣) من القانون ، على الشخص الاعتبارى إثبات الأصول والالتزامات فى الدفاتر والسجلات التى يلتزم بإمساكها طبقاً لحكم المادة (٧٨) منه على أساس القيمة بعد إعادة التقييم ، كما أن عليه إعداد قائمة الدخل وفقاً لهذه القيم ".

- **المعاملة الضريبية لفروق إعادة التقييم**

وتناولتها تفصيلاً المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية للقانون والتى بينت أيضاً كيفية معالجة الزيادة فى أرصدة المخصصات والاحتياطيات والناتجة عن فروق إعادة التقييم حيث تنص على ما يلى :

" لأغراض حساب الضريبة طبقاً لحكم المادة (٥٣) من القانون ، تحتفظ الشركة بالقوائم المالية وبكشوف وسجل يبين فيه القيم الدفترية للأصول والالتزامات قبل تغيير الشكل القانونى .

ويجب متابعة فروق إعادة التقييم الناتجة عن تغيير الشكل القانونى للشخص الاعتبارى ، وتكون المعاملة الضريبية لها على النحو الآتى :

١) فى حالة التصرف فى الأصول الثابتة ، المنصوص عليها فى البنود (١) و (٢) و (٤) من المادة (٢٥) من القانون ، تخضع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف فى هذه الأصول للضريبة ، ويتم حسابها على أساس الفرق بين القيمة الدفترية قبل تغيير الشكل القانونى وبين قيمة التصرف فيها .

٢) بالنسبة للأصول المنصوص عليها فى البند / ٣ من المادة (٢٥) من القانون ، يتم حساب الإهلاك الخاص بها على أساس القيمة الدفترية لها قبل تغيير الشكل القانونى ، وفى حالة التصرف فيها يتم معالجتها وفقاً لأحكام المادة (٢٦) من القانون .

٣) يتم متابعة حركة الاحتياطيات والمخصصات على أساس أرصدة هذه الاحتياطيات والمخصصات قبل تغيير الشكل القانونى ، وتخضع الزيادة التى تطرأ عليها ويكون مصدرها من فروق إعادة التقييم للضريبة ، وذلك فيما عدا الفروق الناتجة عن إعادة التقييم المنصوص عليه فى البندين (١) و (٢) من هذه المادة والسابق خضوعها للضريبة فى حالة إضافتها للاحتياطيات " .

- **خضوع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم بسبب تغيير الشكل القانونى للضريبة فى حالة الإخلال بشرط إثبات الأصول والالتزامات بالقيمة الدفترية**

ويقضى بذلك المادة (٦٤) من اللائحة التنفيذية التى تنص على ما يلى :

" فى حالة إخلال الشركة بشرط إثبات الأصول والالتزامات بالقيمة الدفترية وقت تغيير الشكل القانونى لأغراض الضريبة فإن الأرباح الرأسمالية الناتجة عن تغيير الشكل القانونى تخضع للضريبة قبل خصم أى خسائر منها ، ودون إخلال بحق الشركة فى اعتماد نسب الإهلاكات وفقاً للقيم الجديدة بعد إعادة التقييم .

ويعتمد التغيير فى الشكل القانونى من تاريخ التأشير فى السجل التجارى ".

وقد صدر القرار بقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ فى ٢٠١٢/١٢/٦ باستبدال المادة (٥٣) من قانون الضريبة على الدخل ، بالنص الآتى :

" فى حالة تغيير الشكل القانونى لشخص اعتبارى أو أكثر ، تخضع للضريبة الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم بما فى ذلك حالات الاندماج والتقسيم بكافة صورها ، ويُعد من التغيير فى الشكل القانونى الحالات الآتية :

١) اندماج شركتين مقيمتين أو أكثر .
٢) اندماج شركة غير مقيمة مع شركة مقيمة .
٣) تقسيم شركة مقيمة إلى شركتين مقيمتين أو أكثر .
٤) تحول شركة أشخاص إلى شركة أموال أو تح.ول شركة أموال إلى شركة أموال أخرى .
٥) تحول شخص اعتبارى إلى شركة أموال .

وفى حالة تحقق أرباح رأسمالية ناتجة عن إعادة التقييم مع عدم تغيير الشكل القانونى للشخص الاعتبارى ، لا يتم إدراج هذه الأرباح فى حساب الأرباح والخسائر ، وعلى أن يتم حساب الإهلاك لأغراض الضريبة على قيم الأصول قبل إعادة التقييم ، وفى هذه الحالة أيضاً لا يعتد بالخسائر الناتجة عن إعادة التقييم كما لا يجوز ترحيلها لسنوات تالية .وقد تم إرجاء العمل بالقرار بقانون رقم ١٠١لسنة ٢٠١٢ حتى صدور القانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ (١) فى ٢٠١٣/٥/١٨ ، باستبدال المادة (٥٣) من قانون الضريبة على الدخل ، بالنص الآتى :

"تخضع للضريبة الأرباح والخسائر الناتجة عن إعادة التقييم ، بما فيها أرباح الاستحواذ فى حالة تغيير الشكل القانونى للشخص الاعتبارى ، ويكون للشخص الاعتبارى تأجيل الخضوع للضريبة بشرط إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل

---

(١) يُعمل بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ فى ٢١٠١٣/٥/١٨ اعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠١٣ أو الفترة الضريبية التى تبدأ اعتباراً من ٢٠١٣/٥/١٩ .

القانونى وذلك لأغراض حساب الضريبة ، وأن يتم حساب الإهلاك على الأصول وترحيل المخصصات والاحتياطيات وفقا للقواعد المقررة قبل إجراء هذا التغيير .

ويُعد تغييرا للشكل القانونى على الأخص ما يأتى :

١) اندماج شركتين مقيمتين أو أكثر .
٢) تقسيم شركة مقيمة إلى شركتين مقيمتين أو أكثر .
٣) تحول شركة أشخاص إلى شركة أموال أو تحـ .ول شركة أموال إلى شركة أموال أخرى .
٤) شراء أو الاستحواذ على (٣٣ ٪) أو أكثر من الأسهم أو حقوق التصويت ، سواء من حيث العدد أو القيمة فى شركة مقيمة .
٥) شراء أو الاستحواذ على (٣٣ ٪) أو أكثر من أصول والتزامات شركة مقيمة أخرى .
٦) تحول شخص اعتبارى إلى شركة أموال .

ويشترط لتأجيل الخضوع للضريبة ألا يتم التصرف فى الأسهم أو الحصص الناتجة عن تغيير الشكل القانونى خلال الثلاث سنوات التالية لتاريخ تغيير الشكل القانونى أو ألا يكون أحد أطراف عملية تغيير الشكل القانونى شخص غير مقيم ."

وقد تم إلغاء البند (٤ ، ٥) من المادة رقم (٥٣) من القانون بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ الصادر فى ٢٠١٤/٦/١٣، والذى يُعمل بها اعتباراً من ٢٠١٤/٧/١ .

ثم صدر القرار بقانون رقم ١٧ لسنة ٢٠١٥ فى ٢٠١٥/٣/١٢ والذى يُعمل به اعتباراً من ٢٠١٥/٣/١٣ ، بإضافة بندان جديدان برقمى (٤ ، ٥) إلى الفقرة الثانية من المادة رقم (٥٣) من القانون نصهما الآتى :

٤) الاستحواذ على (٣٣ ٪) أو أكثر من الأسهم أو حقوق التصويت سواء من حيث العدد أو القيمة ، فى شركة مقيمة مقابل أسهم فى الشركة المستحوذة .

٥) الاستحواذ على (٣٣ ٪) أو أكثر من أصول والتزامات شركة مقيمة من قبل شركة مقيمة أخرى فى مقابل أسهم فى الشركة المستحوذة .

- ويتضح من نص المادة رقم (٥٣) المستبدلة بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ والقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ والقرار بقانون رقم ١٧ لسنة ٢٠١٥ أن معالجة الأرباح أو الخسائر الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم نتيجة تغيير الشكل القانونى للشخص الاعتبارى ، كما بيانتها اللائحة التنفيذية للقانون كما يلى :

- شروط تأجيل الأرباح الرأسمالية وأرباح الاستحواذ من الخضوع للضريبة

تناولت هذه الشروط المادة (٦١) من اللائحة التنفيذية للقانون المستبدلة بالقرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ فى ٢٠١٥/٤/٦ ، والتى تنص على ما يلى :

فى تطبيق حكم المادة (٥٣) من القانون ، تخضع للضريبة الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم بما فيها أرباح الاستحواذ فى حالة تغيير الشكل القانونى للشخص الاعتبارى ، ويجوز للشخص الاعتبارى تأجيل الخضوع للضريبة وفقاً لما يأتى :

١) أن يتم إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانونى .

٢) أن يتم حساب الإهلاك على الأصول وترحيل المخصصات والاحتياطيات وفقاً للقواعد المقررة على القيم الدفترية للأصول والالتزامات قبل إجراء هذا التغيير .

٣) ألا يتم التصرف فى الأسهم أو الحصص الناتجة عن تغيير الشكل القانونى خلال السنوات الثلاث التالية لتاريخ تغيير الشكل القانونى .

٤) ألا يكون أحد أطراف عملية تغيير الشكل القانونى شخص غير مقيم .

- **الالتزام بإثبات الأصول والالتزامات على أساس القيمة بعد إعادة التقييم**

ويقضى بهذا الحكم المادة (٦٢) من اللائحة التنفيذية للقانون ، بإثبات الأصول والالتزامات فى الدفاتر والسجلات التى يلتزم بإمساكها طبقاً لحكم المادة (٧٨) منه على أساس القيمة بعد إعادة التقييم ، كما أن عليه إعداد قائمة الدخل وفقاً لهذه القيم .

- **المعاملة الضريبية لفروق إعادة التقييم**

وتناولتها تفصيلاً المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية للقانون المستبدلة بالقرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ فى ٢٠١٥/٤/٦ والتى بينت أيضاً كيفية معالجة الزيادة فى أرصدة المخصصات والاحتياطيات والناتجة عن فروق إعادة التقييم حيث تنص على ما يلى :

" لإغراض حساب الضريبة طبقاً لحكم المادة (٥٣) من القانون ، تحتفظ الشركة بالقوائم المالية وكشوف وسجل يبين فيه القيم الدفترية للأصول والالتزامات قبل تغيير الشكل القانونى .

ويجب متابعة فروق إعادة التقييم الناتجة عن تغيير الشكل القانوني للشخص الإعتبارى ، وتكون المعاملة الضريبية لها على النحو الآتى :

١) فى حالة التصرف فى الأصول الثابتة :تخضع الأرباح الرأسمالية التى تتحقق نتيجة أية صورة من صور التصرف فى الأصول السابق تقييمها بما فيها هلاك الأصول أو الاستيلاء عليها والمنصوص عليها فى البنود (١) و (٢) و (٤) من المادة (٢٥) من القانون والناتجة عن التصرف فى هذه الأصول للضريبة ، ويتم حسابها على أساس الفرق بين القيمة الدفترية قبل تغيير الشكل القانونى وبين قيمة التصرف فيها.

٢) بالنسبة للأصول المنصوص عليها فى البند (٣) من المادة (٢٥) من القانون ، يتم حساب الإهلاك الخاص بها على أساس القيمة الدفترية لها قبل تغيير الشكل القانونى ، وفى حالة التصرف فيها يتم معالجتها وفقاً لأحكام المادة (٢٦) من القانون .

٣) يتم متابعة حركة الاحتياطيات والمخصصات على أساس أرصدة هذه الاحتياطيات والمخصصات قبل تغيير الشكل القانونى ، وتخضع الزيادة التى تطرأ عليها ويكون مصدرها فروق إعادة التقييم للضريبة ، وذلك فيما عدا الفروق الناتجة عن إعادة التقييم المنصوص عليه فى البندين (١) ، (٢) من هذه المادة والسابق خضوعها للضريبة فى حالة إضافتها للاحتياطيات .

٤) الأرباح التى تتحقق عند التصفية ، ويتحقق ذلك فى حالة عدم حدوث أى تغيير فى قيمة الأصول بعد تغيير الشكل القانونى كما هو الحال فى تكلفة الأراضى ، وفى هذه الحالة تخضع الأرباح الناتجة عن هذه الأصول للضريبة عند التصفية .

- **خضوع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم للضريبة**

تخضع للضريبة الأرباح الرأسمالية الناتجة عن تغيير الشكل القانونى فى حالة إخلال الشركة بشرط إثبات الأصول والالتزامات بالقيمة الدفترية وقت تغيير الشكل القانونى لأغراض الضريبة قبل خصم أى خسائر منها دون إخلال بحق الشركة فى اعتماد نسب الإهلاكات وفقاً للقيم الجديدة بعد إعادة التقييم وفقاً لحكم المادة (٦٤) من اللائحة التنفيذية .

- **هذا وقد تم استبدال نص المادة (٥٣) من القانون ، بالقانون رقم ٧٦ لسنة ٢٠١٧ والمنشور بالجريدة الرسمية بالعدد ٢٤ مكرر (ب) فى ٢٠١٧/٦/١٩ويُعمل به من اليوم التالى لتاريخ نشره ،حيث ورد به ما نصه:**

"تخضع للضريبة الأرباح الراسمالية الناتجة عن إعادة التقييم ، فى حالة تغيير الشكل القانونى للشخص الاعتبارى .

ويكون للشخص الاعتبارى تأجيل الخضوع للضريبة بشرط إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانونى وذلك لأغراض حساب الضريبة ، وأن يتم

حساب الإهلاك على الأصول وترحيل المخصصات والاحتياطيات وفقا للقواعد المقررة قبل إجراء هذا التغيير .

ويُعد تغييراً للشكل القانوني للشخص الاعتباري على الأخص ما يأتي :

١) اندماج شركتين مقيمتين أو أكثر .
٢) تقسيم شركة مقيمة إلى شركتين مقيمتين أو أكثر .
٣) تحول شركة أشخاص إلى شركة أموال أو تحول شركة أموال إلى شركة أموال أخرى.
٤) تحول شخص اعتبارى إلى شركة أموال .

ويشترط لتأجيل الخضوع للضريبة ألا يتم التصرف فى الأسهم أو الحصص الناتجة عن تغيير الشكل القانونى خلال الثلاث سنوات التالية لتاريخ تغيير الشكل القانونى . وتستحق الضريبة المؤجلة إذا طرأ تغيير أخر على الشكل القانونى للشخص الاعتبارى أو إذا انقضى لأى سبب من أسباب الانقضاء ."

- كما تم استبدال نص المادة ٦١ من اللائحة التنفيذية للقانون بالقرار الوزارى رقم ١٩٥ لسنة٢٠١٧ فى ٢٦/ ٢٠١٧/٧ ، حيث جاء به ما نصه :

"فى تطبيق حكم المادة (٥٣) من القانون تخضع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم للضريبة فى حالة تغيير الشكل القانونى للشخص الاعتبارى.

ويجوز للشخص الاعتبارى تأجيل الخضوع للضريبة وفقاً لما يلى :

١) أن يتم إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية رفق تغيير الشكل القانونى لأغراض حساب الضريبة .
٢) أن يتم حساب الإهلاك على الأصول وترحيل المخصصات والاحتياطيات وفقاً للقواعد المقررة على القيم الدفترية للأصول والالتزامات مثل إجراء هذا التغيير .
٣) ألا يتم التصرف فى الأسهم والحصص الناتجة عن تغيير الشكل القانونى خلال ثلاث السنوات التالية لتاريخ تغيير الشكل القانونى .

ويُعد تغييراً للشكل القانونى للشخص الاعتبارى على الأخص ما يلى :

١) اندماج شركتين مقيمتين أو أكثر .
٢) تقسيم شركة مقيمة إلى شركتين مقيمتين أو أكثر .
٣) تحول شركة أشخاص إلى شركة أموال أو تحول شركة أموال إلى شركة أموال أخرى .

٤) تحول شخص اعتبارى إلى شركة أموال .

وتستحق الضريبة المؤجلة إذا طرأ تغيير آخر على الشكل القانونى للشخص الاعتبارى أو إذا انقضى لأى سبب من أسباب الانقضاء ."

خصم الضريبة الأجنبية عن الأرباح المحققة فى الخارج

تنص المادة (٥٤) من القانون على ما يلى :

" تخصم الضريبة الأجنبية التى تقوم بأدائها شركة مقيمة عن أرباحها المحققة فى الخارج من الضريبة المستحقة عليها وفقاً لأحكام هذا القانون وبشرط تقديم المستندات المؤيدة لها.

ولا تخصم الخسائر المحققة فى الخارج من وعاء الضريبة فى مصر عن ذات الفترة الضريبية أو أى فترة تالية .

ولا يجوز أن يتجاوز الخصم المذكور بالفقرة الأولى الضريبة واجبة السداد فى مصر والتى كان يمكن أن تستحق عن الأرباح المحققة من أعمال فى الخارج " .

يتضح من نص هذه المادة ما يلى :

تخصم الضريبة الأجنبية التى تقوم بأدائها شركة مقيمة عن الأرباح المحققة فى الخارج من الضريبة المستحقة عليها فى مصر ، ولكن فى حدود الضريبة المستحقة على هذه الأرباح وفقاً لأحكام هذا القانون ، وأن يقدم المستندات المؤيدة لسدادها ، مع عدم خصم أى خسائر قد تتحقق فى الخارج من الأرباح المحققة فى مصر .

وقد بينت اللائحة ما يلى :

- **المقصود بالأرباح المحققة فى الخارج**

بينت المادة (٦٥) من اللائحة التنفيذية للقانون المقصود بالأرباح المحققة فى الخارج والتى يسرى عليها حكم المادة (٥٤) من القانون بشأن خصم الضريبة الأجنبية من الضريبة على الدخل فى مصر حيث تنص على ما يلى :

" يقصد بالأرباح المحققة فى الخارج التى يسرى بشأنها نظام خصم الضريبة الأجنبية من الضريبة على الدخل فى مصر ، المنصوص عليه فى المادة (٥٤) من القانون ، أرباح العمليات والفروع والتوزيعات وناتج التعامل فى الأوراق المالية التى تحصل عليها

الشركات المقيمة مقابل استثماراتها فى شركات بالخارج والإتاوات والإيجارات والعوائد المحصلة على قروض ممنوحة بالخارج " .

- **شروط خصم الضريبة الأجنبية من الضريبة على الدخل فى مصر وكيفية حسابها**

فصلت المادة (٦٦) من اللائحة التنفيذية شروط خصم الضريبة الأجنبية المدفوعة بالخارج من الضريبة على الدخل فى مصر ، حيث تنص على ما يلى :

" يشترط لخصم الضريبة الأجنبية المدفوعة بالخارج من الضريبة على الدخل فى مصر ، فى تطبيق حكم المادة (٥٤) من القانون ، ما يأتى :

١) أن تقدم الشركة المستندات المؤيدة لسداد الضريبة الأجنبية لحسابها .

٢) ألا يتجاوز خصم الضريبة المؤداه فى الخارج الضريبة واجبة السداد فى مصر التى يتم تحديدها وفقاً للقانون .

٣) ألا يتجاوز ما يدخل فى نظام الخصم بالنسبة للضريبة على التوزيعات وناتج التعامل فى الأوراق المالية الضريبة المباشرة المستقطعة من هذه المبالغ .

ويتم حساب الضريبة الواجبة السداد فى مصر على أساس إجمالى الأرباح المحققة فى الخارج الداخلة ضمن إيراد الشركة المقيمة مضروباً فى سعر الضريبة المنصوص عليه فى الفقرة الأولى من المادة (٤٩) من القانون " .

- **عدم خصم الخسائر المحققة فى الخارج من الأرباح المحققة فى مصر**

تطبيقاً لحكم الفقرة الثانية من المادة (٥٤) من القانون جاءت المادة { ٦٧ } من اللائحة التنفيذية للقانون للتأكيد على عدم جواز خصم الخسائر المحققة فى الخارج من الأرباح المحققة فى مصر حيث تنص على ما يلى :

" فى تطبيق حكم المادة (٥٤) من القانون ، يراعى عدم خصم أى خسائر محققة فى الخارج من الأرباح المحققة فى مصر .

وتعامل الأرباح المحققة فى كل دولة على حده معاملة مستقلة عن الأرباح المتحققة من الدول الأخرى ، ولا يجوز خصم خسائر النشاط فى دولة من أرباح النشاط فى دولة أخرى " .

نستخلص من أحكام المادة (٥٤) من القانون والمواد من (٦٥ حتى ٦٧) من اللائحة التنفيذية للقانون أن الشروط الواجب توافرها لخصم الضريبة الأجنبية ، ما يلى:

١) أن يكون الشخص الاعتبارى مقيم فى مصر .

٢) أن تكون الضريبة الأجنبية مسددة عن أرباح العمليات والفروع والتوزيعات وناتج التعامل فى الأوراق المالية مقابل استثماراتها فى شركات بالخارج والإتاوات والإيجارات والعوائد المحصلة على قروض ممنوحة بالخارج .

٣) أن تكون الضريبة المسددة بالخارج مؤيدة بالمستندات لحساب الشخص الاعتبارى.

٤) ألا يتجاوز خصم الضريبة المؤداه فى الخارج الضريبة واجبة السداد فى مصر عن هذه الأرباح وفقاً للتشريع الضريبى .

٥) ألا يتجاوز ما يدخل فى نظام الخصم بالنسبة للضريبة على التوزيعات وناتج التعامل فى الأوراق المالية الضريبة المباشرة المستقطعة من هذه المبالغ .

٦) عدم خصم أى خسائر محققة فى الخارج من الأرباح المحققة فى مصر .

٧) يتم معاملة الأرباح المحققة فى كل دولة على حده معاملة مستقلة عن الأرباح المتحققة من الدول الأخرى .

٨) لا يجوز خصم خسائر النشاط فى دولة من أرباح النشاط فى دولة أخرى .

مثـــال (٦) :

بلغ صافى الوعاء الخاضع للضريبة لأحدى شركات المساهمة المصرية عن عام ٢٠١٣ من نشاط المركز الرئيسى فى مصر مبلغ (٥ ٠٠٠ ٠٠٠ جنيه)

وفيما يلى صافى الأرباح المحققة لفروع الشركة بالدول الأخرى ، وكذا الضريبة الأجنبية المسددة بالخارج والمؤيدة مستندياً باسم الشركة .

بيان	الصافى الخاضع للضريبة بالجنيه المصرى	الضريبة الأجنبية المسددة بالخارج بالجنيه المصرى
فرع الأمارات	١ ٠٠٠ ٠٠٠	١٥٠ ٠٠٠
فرع السعودية	٢ ٠٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠
فرع البحرين	٣ ٠٠٠ ٠٠٠	٩٠٠ ٠٠٠

فرع نيجيريا	(٥٠٠ ٠٠٠)	..

المطلـــوب :

حدد الضريبة الواجب سدادها من الشركة عام ٢٠١٣ .

الحـــل

بيان	صافى الوعاء الخاضع للضريبة	الضريبة المستحقة وفقاً لقانون الضريبة على الدخل	الضريبة الأجنبية المسددة	الضريبة واجبة السداد
المركز الرئيسى	٥٠٠٠٠٠٠	١٢٥٠٠٠٠	..	١٢٥٠٠٠٠
فرع الأمارات	١٠٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
فرع السعودية	٢٠٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	صفر
فرع البحرين	٣٠٠٠٠٠٠	٧٥٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	..
فرع نيجيريا	(٥٠٠٠٠٠)	..	..	..
إجمالى الضريبة واجبة السداد فى مصر عام ٢٠١٣				١٣٥٠٠٠٠

عدم ترحيل الخسائر فى حالة تغيير الملكية والنشاط

تنص المادة (٥٥) من القانون على ما يلى :

" لا يسرى حكم المادة ٢٩ على الخسائر التى تحملتها الشركة فى الفترة الضريبية والفترات السابقة إذا طرأ تغيير فى ملكية رأس مالها بنسبة تزيد على ٥٠% من الحصص أو الأسهم أو فى حقوق التصويت على أن يصاحب ذلك تغيير النشاط .

ويشترط لسريان حكم الفقرة السابقة على الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم أن تكون أسهمها غير مطروحة للتداول فى سوق الأوراق المالية المصرية " .

ويتضح من نص هذه المادة

أنها تقضى بعدم جواز ترحيل الخسائر بالنسبة للشركات فى حالة تغيير ملكية رأس مال الشركة بنسبة تزيد عن ٥٠% مع تغيير النشاط ، وألا تكون أسهم هذه الشركة متداولة فى سوق الأوراق المالية المصرية وذلك بالنسبة للشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم .

وقد فصلت المادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية للقانون شروط تطبيق أحكام المادة (٥٥) من القانون ، حيث تنص على ما يلي :

" لا يعتبر تغييراً للنشاط ، فى تطبيق حكم الفقرة الأولى من المادة (٥٥) من القانون، إضافة نشاط مرتبط بالنشاط الأصلى أو مكمل له .

وإذا طرأ تغير فى ملكية رأسمال الشركة فلا يجوز لها ترحيل الخسائر التى تحملتها خلال الفترة أو الفترات الضريبية السابقة ، فى حالة توافر الشروط الآتية :

١) أن تزيد نسبة التغيير فى ملكية رأسمال الشركة على ٥٠% من الحصص أو الأسهم أو فى حقوق التصويت .

٢) تغيير نشاط الشركة .

٣) أن تكون أسهم الشركة غير مطروحة للتداول فى سوق الأوراق المالية المصرية وذلك بالنسبة للشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم .

وفى حالة عدم توافر أى من الشروط الواردة بالبنود (١) و (٢) و (٣) من هذه المادة ، يحق للشركة ترحيل الخسائر بشرط ألا تتحقق هذه الشروط مجتمعة خلال الثلاث سنوات التالية لتحقق أى منها " .

وعلى ذلك يتضح من نص الفقرة الأخيرة من المادة (٦٨) من اللائحة التنفيذية للقانون أنه فى حالة عدم توافر الشروط الثلاثة مجتمعة بالنسبة للشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم التى تكون أسهمها غير مطروحة للتداول فى سوق الأوراق المالية المصرية ، وفى حالة عدم توافر الشرطان الأول والثانى مجتمعة بالنسبة لباقى الشركات يحق للشركة ترحيل الخسائر وذلك على ألا تتحقق هذه الشروط مجتمعة خلال السنوات الثلاث لتحقق أى شرط منها .

مثـــال (٧) :

أحدى شركات الأشخاص نشاطها تصنيع البويات ورأسمالها موزع على الشركاء (أ) ، (ب) ، (ج) بالتساوى ، وبتاريخ ٢٠١٣/١/١ باع الشركاء (أ) ، (ب) حصتهم إلى الشريك (د) ، وفى ٢٠١٣/١/١٦ تم تعديل النشاط إلى تجارة أعلاف .

فإذا علمت أن الشركة حققت عام ٢٠١١ خسائر ضريبية قيمتها ١٠٠٠٠٠ جنيه وكان الوعاء الضريبى عام ٢٠١٢ مبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه وعام ٢٠١٣ مبلغ ١٥٠٠٠٠ جنيه .

المطلـــوب :

حدد صافى الوعاء الخاضع للضريبة عام ٢٠١٣ .

الحـــل

بيان	٢٠١٢	٢٠١٣
الوعاء الضريبى	٦٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠
يخصم الخسائر الضريبية	(١٠٠٠٠٠)	..
الباقى من الخسارة	(٤٠٠٠٠)	..
صافى الوعاء الخاضع للضريبة	..	١٥٠٠٠٠

لم يتم ترحيل المتبقى من الخسائر الضريبية لعام ٢٠١١ وفقاً للمادة (٢٩) من القانون من الوعاء الضريبى لعام ٢٠١٣ ، وذلك لتحقق شرطى (تغيير ملكية رأس مال الشركة بنسبة تزيد على ٥٠ % وتغيير نشاط الشركة عام ٢٠١٣) مجتمعين .

مثـــال (٨) :

بفرض فى المثال السابق أنه تم تعديل النشاط إلى تجارة أعلاف فى ٢٠١٤/٦/٩ ، وبلغ الوعاء الضريبى عام ٢٠١٣ مبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه عام ٢٠١٤ مبلغ ١٢٠٠٠٠ جنيه .

المطلـــوب :

حدد صافى الوعاء الخاضع للضريبة خلال السنوات ٢٠١٣ ، ٢٠١٤ .

الحـــل

	٢٠١٢	٢٠١٣	٢٠١٤
الوعاء الضريبى	٦٠٠٠٠	٢٥٠٠٠	١٢٠٠٠٠
يخصم الخسائر الضريبية	(١٠٠٠٠٠)	(٤٠٠٠٠)	..
الباقى من الخسارة	(٤٠٠٠٠)	(١٥٠٠٠)	..

صافى الوعاء الخاضع للضريبة	..	..	١٢٠٠٠٠

تم ترحيل المتبقى من الخسائر الضريبية لعام ٢٠١١ وفقاً للمادة (٢٩) من القانون من صافى الوعاء الضريبى لعام ٢٠١٣ لعدم توافر الشرطان الأول والثانى معاً ، ولم يتم ترحيل المتبقى من الخسائر الضريبية عام ٢٠١٤ لتحقق الشرط الثانى تغيير نشاط الشركة فى ٢٠١٤/٦/٩ مجتمعة مع الشرط الأول خلال السنة الثانية لتحقق الشرط الأول .

عدم الاعتداد بتغيير الشكل القانونى أو ملكية رأس المال إذا كان بقصد تجنب الالتزامات الضريبية

تقضى المادة (٦٩) من اللائحة التنفيذية للقانون بأن التغيير فى الشكل القانونى للشخص الاعتبارى أو التغيير فى ملكية رأسماله لا يُعتد بها ، إذا ثبت أن التغيير كان بقصد تجنب الالتزامات الضريبية .

القياس المحاسبى والأثر الضريبى للسياسات المحاسبية لمعايير المحاسبة المصرية الواردة بأحكام المادة رقم (٧٠) من اللائحة التنفيذية للقانون

صدر قانون الضريبة على الدخل بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ليقرر مبدأ هاماً حرصاً على مواكبة النظام العالمى ، حيث جاء نص الفقرة الثانية من المادة (١٧) منه كما يلى :

" يتحدد صافى الربح على أساس قائمة الدخل المُعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافى الربح المشار إليه . "

أى أنه إذا وجد نص فى التشريع الضريبى يخالف نصوص القرارات الوزارية الخاصة بإصدار معايير المحاسبة المصرية يؤخذ بنصوص التشريع الضريبى .

قد جاءت المادة (٢٤) من اللائحة التنفيذية للقانون الصادرة بقرار وزير المالية رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ التى يُعمل بها حتى الفترة الضريبية ٢٠١٤ أو الفترة الضريبية التى

تنتهى قبل ٢٠١٥/٤/٧ ، لتحدد ما يُعمل به فى شأن تحديد صافى الربح ، حيث تنص على ما يلى :

" يعمل فى شأن تحديد صافى الربح ، المنصوص عليه فى الفقرة الثانية من المادة (١٧) من القانون ، بحكم المادة رقم (٧٠) من هذه اللائحة . وتكون المعاملة الضريبية للأرباح الرأسمالية التى تتحقق من بيع الأصول المنصوص عليها فى البند / ٣ من المادة (٢٥) من القانون وفقاً لحكم المادة (٢٦) منه ."

وقد صدر القرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ فى ٢٠١٥/٤/٦ باستبدال نص المادة (٢٤) من اللائحة التنفيذية للقانون ، والتى يُعمل بها اعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠١٥ أو الفترة الضريبية التى تبدأ بعد ٢٠١٥/٤/٦ ، لتحدد كيفية تحديد صافى الربح المنصوص عليه فى الفقرة الثانية من المادة رقم (١٧) من القانون ، حيث تنص على ما يلى :

" يكون تحديد صافى الربح المنصوص عليه فى الفقرة الثانية من المادة (١٧) من القانون على أساس الإيرادات والتكاليف الفعلية ، وتكون المعاملة الضريبية للأرباح الرأسمالية التى تتحقق من بيع الأصول المنصوص عليها فى البند { ٣ } من المادة (٢٥) من القانون وفقاً لحكم المادة (٢٦) منه .

وفى حالة قيام شركة مقيمة بالاستثمار فى شركة غير مقيمة تطبق طريقة حقوق الملكية فى تقييم الاستثمارات ، وذلك إذا تحققت الشروط الآتية :

أ – أن تكون الإيرادات غير خاضعة للضريبة فى الدول الأخرى المسجل فيها الشركة غير المقيمة أو معفاة منها ، أو لا يجاوز سعر الضريبة فيها (٧٥ %) من سعر الضريبة المطبق فى مصر .

ب – أن تزيد نسبة الملكية فى الشركة غير المقيمة على (١٠ %) .

ج – أن يكون أكثر من (٧٠ %) من إيرادات الشركة غير المقيمة ناتج عن توزيعات أو فوائد أو إتاوات أو أتعاب مقابل إدارة أو إيجارات .

ويراعى فى حالة تطبيق حقوق الملكية أن يتم تحديد الأرباح الناتجة عن التصرف فى تلك الاستثمارات على أساس الفرق بين تكلفة اقتناء الاستثمار وقيمة بيعة " .

وبينت المادة (٧٠) من اللائحة التنفيذية للقانون ما يجب مراعاته عند تحديد أرباح النشاط التجارى والصناعى حيث تنص على ما يلى :

" تُحدد أرباح النشاط التجارى والصناعى ، بصافى الربح أو الخسارة الواردة بقائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، ويراعى فى ذلك على الأخص :

١) التوزيعات :

بالنسبة لإيراد الاستثمارات من شركة مقيمة لشركة مقيمة أخرى يعتمد حساب الإيرادات وفقاً لطريقة حقوق الملكية أو طريقة التكلفة .

٢) فروق تقييم العملة :

يتم اعتماد الفروق المدينة والدائنة الواردة بقائمة الدخل طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية .

٣) تصحيح الأخطاء التى تدرج ضمن حقوق الملكية

ولا تحمل على قائمة الدخل ، ويؤخذ الأثر الضريبى لهذا التصحيح فى الاعتبار عند إعداد الإقرار الضريبى وذلك فيما عدا الإهلاكات حيث تتم معالجتها وفقاً للقانون .

٤) تغيير السياسات :

يؤخذ الأثر الضريبى للتغيير وتعتمد السياسة ذات الأثر الأقل على الوعاء الضريبى وذلك بغرض حساب الضريبة بالإقرار الضريبى .

٥) بالنسبة للاستثمارات :

تلتزم الشركة فى تقييمها للاستثمارات المتداولة بإتباع سياسة ثابتة (بطريقة القيمة السوقية أو طريقة التكلفة أو القيمة السوقية أيهما أقل) وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية.

أما بالنسبة للاستثمارات طويلة الأجل يتم اعتماد طريقة التكلفة ، وبالنسبة لإيرادات الاستثمارات من شركات غير مقيمة يعتمد حساب الإيرادات وفقاً لطريقة حقوق الملكية " .

- **هذا وقد صدر قرار وزير المالية رقم ١٩٣ لسنة ٢٠٠٦ بتاريخ ٣/٤/ ٢٠٠٦ بتعديل بعض أحكام اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والذى ورد به ما نصه :**

" يستبدل بنص البند (٥) من المادة (٧٠) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل المشار إليها النص الآتى :

٥) بالنسبة للاستثمارات :

تلتزم الشركة فى تقيمها للاستثمارات المتداولة بإتباع سياسة ثابتة (بطريقة القيمة السوقية أو بطريقة التكلفة أو القيمة السوقية أيهما أقل) وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية .

أما بالنسبة للاستثمارات طويلة الآجل يتم اعتماد طريقة التكلفة .

وبالنسبة لإيرادات الاستثمارات من شركات غير مقيمة يعتمد حساب الإيرادات وفقاً لطريقة التكلفة ، وتطبق على الإيرادات طريقة حقوق الملكية فى حالة توافر الشروط التالية :

١) أن تكون الإيرادات غير خاضعة للضريبة فى الدولة الأخرى المسجل فيها الشركة غير المقيمة أو معفاة منها أو لا يجاوز سعر الضريبة فيها ٧٥ % من سعر الضريبة المطبق فى مصر .

٢) أن تزيد نسبة الملكية فى الشركة غير المقيمة على ١٠ % .

٣) أن يكون أكثر من ٧٠ % من إيرادات الشركة غير المقيمة ناتج عن توزيعات أو فوائد أو أتعاب مقابل إدارة أو إيجارات " .

- **ثم صدر قرار وزير المالية رقم ٧٧٩ لسنة ٢٠٠٧ بتاريخ ٣١/١٢/ ٢٠٠٧ بتعديل بعض أحكام اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، والذى ينص على ما يلى :**

" يستبدل بنص المادة (٧٠) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل المشار إليه ، النص الآتى :

تُحدد أرباح النشاط التجارى والصناعى ، بصافي الربح أو الخسارة الواردة بقائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، ويراعى فى ذلك على الأخص :

١) المخـــزون :

يتم اعتماد التكلفة كأساس لتقييم رصيد المخزون فى أخر المدة.

٢) تصحيح الأخطاء التى تدرج ضمن حقوق الملكية ولا تحمل على قائمة الدخل :

يؤخذ الأثر الضريبى لهذا التصحيح فى الاعتبار عند إعداد الإقرار الضريبى ، وذلك فيما عدا الإهلاكات حيث يتم معالجتها وفقا للقانون.

٣) تغيير السياسات :

فى حالة تغيير السياسات تعتمد المعاملة الضريبية على أساس السياسة ذات الأثر الأقل على الوعاء الضريبى أى يتم اعتماد السياسة التى يكون فيها الوعاء الضريبى اكبر .

ويستثنى من ذلك الفروق المدينة أو الدائنة الناتجة عن تغير سياسة تسعير المخزون وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم (٢٤٣) لسنة ٢٠٠٦ بحيث تدرج تلك الفروق بالوعاء الخاضع للضريبة .

٤) الأصول الثابتة :

عند حساب إهلاكات أصول المنشاة لأغراض الضريبة تعتمد تكلفة شراء أو إنشاء أو تطوير أو تجديد أو تحسين أو إعادة بناء الأصل حسب الأحوال ، ولا تدخل ضمن القيمة القابلة للإهلاك أية تكاليف تقديرية وعلى الأخص التكاليف المقدرة لإزالة أو فك الأصل .

٥) فروق تقييـم العملة :

يتم اعتماد الفروق المدينة والدائنة الواردة بقائمة الدخل طبقاً لمعايير المحاسبة المصريه .

٦) الاستثمارات فى الأوراق الماليـة :

أ - فى حالة قيام شركة مقيمة بالاستثمار فى شركة مقيمة أخرى يتم مراعاة ما يلى :

إذا كانت الشركة المستثمر فيها شركة شقيقة أو تابعة لا يدخل ضمن وعاء الضريبة إيرادات الاستثمارات الناتجة عن تطبيق حقوق الملكية ، ويراعى عند التصرف فى

تلك الاستثمارات تحديد الأرباح الناتجة عن التصرف على أساس الفرق بين تكلفة اقتناء الاستثمار وقيمة بيعة .

استثناء من الشركات المنصوص عليها فى الفقرة السابقة ، تعتمد طريقة القيمة العادلة أو التكلفة المستهلكة حسب الأحوال ، ويراعى أن يدخل فى وعاء الضريبة الفروق الناتجة عن تقييم الاستثمارات فى الأصول المالية المتاحة للبيع والمحملة على حقوق الملكية.

ب - فى حالة قيام شركة مقيمة بالاستثمار فى شركة غير مقيمة :

تعتمد طرق تقييم الاستثمارات وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، كما تطبق طريقة حقوق الملكية فى حالة توافر الشروط الآتية :

- أن تكون الإيرادات غير خاضعة للضريبة في الدولة الأخرى المسجل فيها الشركة غير المقيمة أو معفاة منها ، أو لا يجاوز سعر الضريبة فيها (٧٥ %) من سعر الضريبة المطبق فى مصر .
- أن تزيد نسبة الملكية فى الشركة غير المقيمة على (١٠ %) .
- أن يكون أكثر من (٧٠ %) من إيرادات الشركة غير المقيمة ناتج عن توزيعات أو فوائد أو إتاوات أو أتعاب مقابل إدارة أو إيجارات .

ويراعى فى حالة تطبيق حقوق الملكية أن يتم تحديد الأرباح الناتجة عن التصرف فى تلك الاستثمارات على أساس الفرق بين تكلفة اقتناء الاستثمار وقيمة بيعة .

٧) ومع عدم الإخلال بأحكام البنود السابقة ، يراعى ما يلى :

أ – لا يدخل فى الوعاء الخاضع للضريبة خسائر الاضمحلال وما يتم إدراجه كإيرادات عند رد هذه الخسائر .

ب –يدخل ضمن الوعاء الخاضع للضريبة ما يتم ترحيلة مباشرة إلى حقوق الملكية من إيرادات خاضعة للضريبة أو تكاليف واجبة الخصم و لم تدرج بقائمة الدخل ."

- ثم صدر قرار وزير المالية رقم ١٦٠ لسنة ٢٠٠٨ بتاريخ ٢٠٠٨/٣/١٨ بتعديل بعض أحكام اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، والذى ورد به ما نصه :

المادة الأولى :

يستبدل بنص البند (٦ / أ) من المادة (٧٠) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، النص الأتى :

أ – فى حالة قيام شركة مقيمة بالاستثمار فى شركة مقيمة أخرى يتم مراعاة ما يأتى:

- إذا كانت الشركة المستثمر فيها شركة شقيقة أو تابعة لا يدخل ضمن وعاء الضريبة إيرادات الاستثمارات الناتجة عن تطبيق طريقة حقوق الملكية ، ويراعى عند التصرف فى تلك الاستثمارات تحديد الأرباح الناتجة عن التصرف على أساس الفرق بين تكلفة اقتناء الاستثمار وقيمة بيعه .
- استثناء من الشركات المنصوص عليها فى الفقرة ، تعتمد طريقة القيمة العادلة أو التكلفة المستهلكة حسب الأحوال .

المادة الثانية :

تلغى عبارة " كما هو الحال فى أرباح الشركة عند تقييم استثماراتها المتاحة للبيع على أساس القيمة العادلة ." الواردة بشرح الجدولين رقمى (١٠١ ، ٤٠١) من نماذج الإقرارات الضريبية الصادرة بقرار وزير المالية رقم ٧٧٨ لسنة ٢٠٠٧ المشار إليه ".

- ثم صدر القرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ فى ٢٠١٥/٤/٦ بإلغاء المادة (٧٠) من اللائحة التنفيذية للقانون ، ولذا سيتم العمل بالسياسات الواردة بتلك المادة وتعديلاتها حتى الفترة الضريبية ٢٠١٤ أو الفترة الضريبية التى تنهى قبل ٢٠١٥/٤/٧ ، واعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠١٥ أو الفترة الضريبية التى تبدأ بعد ٢٠١٥/٤/٦ ، يتم تحديد صافى الربح المنصوص عليه فى الفقرة الثانية من المادة رقم (١٧) من القانون على أساس الإيرادات والتكاليف الفعلية طبقاً للمادة رقم (٢٤) من اللائحة التنفيذية المستبدلة بالقرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ .

الكتاب الرابع

الضريبة المستقطعة من المنبع

الكتاب الرابع

الضريبة المستقطعة من المنبع

تمهيد :

تناول الكتاب الرابع من القانون الأحكام الخاصة بالضريبة المستقطعة من المنبع وذلك بالمواد من (٥٦ : ٥٨) من القانون ، وتناولتها اللائحة التنفيذية للقانون فى المواد من (٧١ حتى :٨١) وذلك على الوجه التالى :

- الضريبة المستقطعة على مبالغ العوائد والإتاوات ومقابل الخدمات ومقابل نشاط الرياضى أو الفنان

  وتناولتها : – المادة (٥٦) من قانون الضريبة على الدخل

  –والمواد (٧١ حتى ٧٧) من اللائحة التنفيذية للقانون .

- توزيعات الأرباح والأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع الأوراق المالية والحصص .

وتناولتها : – المادة (٥٦ مكرراً) من قانون الضريبة على الدخل

–والمادة (٧٧ مكرر) من اللائحة التنفيذية للقانون .

- الضريبة المستقطعة على العمولة والسمسرة غير المتصلة بمباشرة المهنة

وتناولتها : – المادة (٥٧) من قانون الضريبة على الدخل

–والمواد (٧٨ ، ٧٩) من اللائحة التنفيذية للقانون .

- الضريبة المستقطعة على عوائد السندات التى تصدرها وزارة المالية لصالح البنوك

وتناولتها : – المادة (٥٨) من قانون الضريبة على الدخل

–والمواد (٨٠ ، ٨١) من اللائحة التنفيذية للقانون .

وسنتناول أحكام هذه المواد على النحو التالى

الضريبة المستقطعة من المنبع على المبالغ التالية :

١) العوائد . ٢) الإتاوات .

٣) مقابل الخدمات . ٤) مقابل نشاط الرياضى أو الفنان .

تناولت المادة (٥٦) من القانون الضريبة المستقطعة من المنبع على المبالغ السابقة حيث تنص على ما يلى :

" تخضع للضريبة بسعر ٢٠ % المبالغ التى يدفعها أصحاب المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية المقيمة فى مصر والجهات غير المقيمة التى لها منشأة دائمة فى مصر لغير المقيمين فى مصر وذلك دون خصم أى تكاليف منها.

وتشمل هذه المبالغ ما يأتى :

١) العوائد .

٢) الإتاوات عدا المبالغ التى تدفع للخارج مقابل تصميم أو حقوق معرفة لخدمة الصناعة ويحدد الوزير بالاتفاق مع الوزير المختص بالصناعة الحالات التى تكون فيها حقوق المعرفة لخدمة الصناعة .

٣) مقابل الخدمات ، ولا يعتبر من قبيل مقابل الخدمات نصيب المنشأة الدائمة العاملة فى مصر من المصروفات الإدارية ومصروفات الرقابة والإشراف التى يتحملها مركزها الرئيسى فى الخارج .

٤) مقابل نشاط الرياضى أو الفنان سواء دفع له مباشرة أو من خلال أى جهة .

ويعفى من الضريبة المنصوص عليها فى هذه المادة عوائد القروض والتسهيلات الائتمانية التى تحصل عليها الحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة من مصادر خارج مصر . كما تعفى شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام والقطاع الخاص من هذه الضريبة بشرط أن تكون مدة القرض أو التسهيل ثلاث سنوات على الأقل .

وتلتزم المنشآت والأشخاص والجهات المشار إليها بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً التالية من الشهر التالى للشهر الذى تم فيه الخصم " .

وقد صدر القرار بقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ [(١)] بتاريخ ٢٠١٢/١٢/٦ معدلاً لحكم المادة ٥٦ (البند / ٢ ، ٣ ، الفقرة الأخيرة) من المادة (٥٦) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، وقد جاء به ما نصه :

" يستبدل بنص المادة / ٥٦ (٢ ، ٣ ، الفقرة الأخيرة) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ النصوص الآتية :

بند / ٢ : الإتاوات .

بند / ٣ : مقابل الخدمات ، ولا يعتبر من قبيل مقابل الخدمات نصيب المنشأة الدائمة العاملة فى مصر من المصروفات الإدارية ومصروفات الرقابة والإشراف التى يتحملها مركزها الرئيسى فى الخارج ، ويجب عند تحديد أرباح المنشأة الدائمة ، ألا يزيد ما يعتمد ضمن المصروفات الإدارية ومصروفات الرقابة والإشراف التى يتحملها المركز الرئيسى فى الخارج على (١٠%) من صافى الربح الضريبى للمنشأة وعلى ألا تتضمن المصروفات المحملة

فى حدود هذه النسبة أية إتاوات أو عوائد أو عمولات أو أجور مباشرة وبشرط تقديم شهادة من مراقب حسابات المركز الرئيسى معتمدة وموثقة .

(الفقرة الأخيرة) :

وتلتزم المنشآت والأشخاص والجهات المشار إليها فى الفقرة الأولى من هذه المادة بما فى ذلك الشركات والمنشآت والفروع المقامة وفقاً لأحكام قانون المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة وكذلك المشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى المصلحة فى أول يوم عمل تال لليوم الذى تم فيه حجز الضريبة " .

---

(١) صدر القرار بقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ فى ٢٠١٢/١٢/٦ ، ويعمل به للأشخاص الطبيعيين اعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠١٣ ، وتسرى بالنسبة إلى أرباح الأشخاص الاعتبارية اعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠١٣ أو الفترة الضريبية التى تبدأ بعد تاريخ ٢٠١٣/٥/١٨ وفقاً لنص المادة الأولى من القانون ١١ لسنة ٢٠١٣ .

ويتضح من نص هذه المادة ما يلى:

سعر الضريبة :

تفرض الضريبة المستقطعة من المنبع بسعر مقطوع وثابت بنسبة (٢٠ %) دون خصم أى تكاليف من المبالغ التى تفرض عليها .

- **الملتزمون بحجز الضريبة :**

-أصحاب المنشآت الفردية المقيمين فى مصر .

-الأشخاص الاعتبارية المقيمة فى مصر .

-الجهات غير المقيمة التى لها منشأة دائمة فى مصر .

- **المبالغ الخاضعة للضريبة :**

تفرض الضريبة المستقطعة من المنبع على المبالغ التى يحصل عليها غير المقيمين فى مصر سواء كانوا أفراداً أو جهات من العوائد والإتاوات ومقابل الخدمات ومقابل نشاط الرياضى أو الفنان .

١) **العوائـــد**

بينت المادة (٧١) من اللائحة التنفيذية للقانون ما تشمله العوائد ، ، حيث تنص على ما يلى :

" تشمل العوائد ، فى تطبيق حكم البند / ١ من المادة (٥٦) من القانون ، جميع ما تنتجه القروض والسلفيات والديون أيا كان نوعها والسندات والأذون ".

٢) **الإتـــاوات**

قرر المشرع أن تخضع لهذه الضريبة المبالغ التى تدفع لغير المقيمين مقابل استعمال أو الحق فى استعمال حقوق النشر لأى من الأعمال الفنية أو الأدبية أو العلمية بما فيها الأفلام السينمائية – أو براءة الاختراع – أو العلامة التجارية ، ما عدا المبالغ التى تدفع للخارج مقابل تصميم أو حقوق معرفة لخدمة الصناعة ، ويحدد الوزير مع الوزير المختص بالصناعة الحالات التى تكون فيها حقوق المعرفة لخدمة الصناعة .

وجاء المشرع بالقرار بقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ ليقرر أن تخضع لهذه الضريبة المبالغ التى تدفع لغير المقيمين مقابل الإتاوات دون استثناءات .

٣) **مقابل الخدمات**

طبقاً للبند / ٢ من الفقرة الأولى من المادة (٥٦) من القانون يخضع مقابل الخدمات الذى يدفع لغير المقيمين للضريبة ، وقرر فى ذات المادة أنه لا يعتبر من قبيل مقابل الخدمات نصيب المنشأة الدائمة العاملة فى مصر من المصروفات الإدارية ومصروفات الرقابة والإشراف التى يتحملها مركزها الرئيسى فى الخارج .

ثم جاء المشرع بالقرار بقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ ليقرر أنه يجب عند تحديد أرباح المنشأة الدائمة ، ألا يزيد ما يعتمد ضمن المصروفات الإدارية ومصروفات الرقابة والإشراف التى يتحملها مركزها الرئيسى فى الخارج على (١٠%) من صافى الربح الضريبى للمنشأة وعلى ألا تتضمن المصروفات المحملة فى حدود

هذه النسبة أية إتاوات أو عوائد أو عمولات أو أجور مباشرة وبشرط تقديم شهادة من مراقب حسابات المركز الرئيسى معتمدة وموثقة .

ما لايعد من مقابل الخدمات فى تطبيق حكم المادة (٥٦) من القانون ، وقد تناولتها المادتين (٧٢ ، ٧٤) من اللائحة التنفيذية للقانون ، حيث تنصا على أنه :

تنص المادة ٧٢ من اللائحة التنفيذية للقانون

" لا يُعد مقابل الخدمات التالية من قبيل مقابل الخدمات المنصوص عليه فى البند / ٣ من المادة (٥٦) من القانون :

١) النقل أو النولون .
٢) الشحن .
٣) التأمين .
٤) التدريب .
٥) الاشتراك فى المعارض والمؤتمرات .
٦) القيد فى البورصات العالمية .
٧) الإعلان والترويج المباشر .
٨) الخدمات المرتبطة بأداء الشعائر الدينية
٩) الإقامة بالفنادق أو أى أماكن أخرى .

تم إضافة البند (٨ ، ٩) بالقرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ الصادر فى ٢٠١٦/٤/٦ .

كما تنص المادة (٧٤) من اللائحة التنفيذية للقانون على أنه :

" لا يعد من قبيل مقابل الخدمات ، فى تطبيق حكم المادة (٥٦) من القانون ، نصيب المنشأة الدائمة العاملة فى مصر من المصروفات الإدارية ومصروفات الرقابة والإشراف التى يتحملها المركز الرئيسى فى الخارج .

ويجب عند تحديد أرباح المنشأة الدائمة ، ألا يزيد ما يعتمد ضمن المصروفات الإدارية ومصروفات الرقابة والإشراف التى يتحملها المركز الرئيسى فى الخارج على (٧ %) من صافى الربح الضريبى للمنشأة ، على ألا تتضمن المصروفات المحملة فى حدود

هذه النسبة أية إتاوات أو عوائد أو عمولات أو أجور مباشرة ، وبشرط تقديم شهادة من مراقب حسابات المركز الرئيسى معتمدة وموثقة " .

هذا وقد صدر القرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ فى ٢٠١٥/٤/٦ باستبدال المادة (٧٤) من اللائحة التنفيذية للقانون ، بالنص التالى :

"لا يُعد من قبيل مقابل الخدمات فى تطبيق حكم المادة (٥٦) من القانون نصيب المنشأة الدائمة العاملة فى مصر من المصروفات الإدارية ومصروفات الرقابة والإشراف التى يتحملها المركز الرئيسى فى الخارج .

ويجب عند تحديد أرباح المنشأة الدائمة ألا يزيد ما يُعتمد ضمن المصروفات الإدارية ومصروفات الرقابة والإشراف التى يتحملها المركز الرئيسى فى الخارج على (١٠%) من صافى الربح الضريبى للمنشأة الدائمة على ألا تتضمن المصروفات المُحملة فى حدود هذه النسبة أية إتاوات أو عوائد أو عمولات أو أجور مباشرة وبشرط تقديم شهادة معتمدة وموثقة من مراقب حسابات المركز الرئيسى ."

مقابل الخدمات واتفاقيات تجنب الازدواج الضريبى :

تناولت المادة (٧٣) من اللائحة التنفيذية للقانون المعاملة الضريبية لمقابل الخدمات فى حالة وجود اتفاقيات تجنب ازدواج ضريبى ، وكذلك المعاملة فى حالة عدم وجود هذه الاتفاقيات ، كما بينت الإجراء الذى تتبعه الجهات التى تتطلب طبيعة عملها الحصول على خدمات مستمرة تؤدى فى الخارج ، حيث تنص على أنه :

" يخضع للضريبة طبقاً لحكم المادة (٥٦) من القانون مقابل الخدمات المؤداة بالخارج فى دول ليس بينها وبين جمهورية مصر العربية اتفاقيات تجنب ازدواج ضريبى ، وفى حالة تأدية الخدمات فى دول بينها وبين جمهورية مصر العربية اتفاقيات تجنب ازدواج ضريبى فيتم تطبيق أحكام هذه الاتفاقيات ، بشرط التزام الجهة التى تؤدى هذا المقابل بتقديم المستندات التى تثبت ارتباط هذه الخدمات بنشاطها وسداد هذا المقابل .

وعلى الجهات التى تتطلب طبيعة عملها الحصول على خدمات مستمرة تؤدى فى الخارج أن تتقدم للمصلحة بالحصول على الرأى المسبق بشأن المعاملة الضريبية ، وفقاً لحكم المادة (١٢٧) من القانون " .

٤) **مقابل نشاط الرياضى أو الفنان**

يخضع لهذه الضريبة مقابل نشاط الرياضى أو الفنان غير المقيم سواء دفع له بصفته الشخصية أو بصفته ممثل لجهة يتبعها .

- **عوائد القروض المعفاة من الضريبة :**

طبقاً لنص الفقرة قبل الأخيرة من المادة (٥٦) من القانون فإن عوائد القروض والتسهيلات الائتمانية التى تحصل عليها الحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة الأخرى من مصادر خارج مصر تكون معفاة من الضريبة ،كما تعفى أيضاً عوائد القروض والتسهيلات الائتمانية التى تحصل عليها شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام والقطاع الخاص من الضريبة المستقطعة من المنبع بشرط ألا تقل مدة القرض عن ثلاث سنوات .

وقد بينت المادة (٧٥) من اللائحة التنفيذية للقانون ما يشترط لإعفاء عوائد القروض من الضريبة المستقطعة من المنبع ، حيث تنص على ما يلى :

" يشترط لسريان الإعفاء المقرر لعوائد القروض طبقاً لحكم الفقرة قبل الأخيرة من المادة (٥٦) من القانون ، ألا تقل مدة القرض عن ثلاث سنوات ، وإذا كان تاريخ عقد القرض سابقاً على تاريخ العمل بالقانون فإن الإعفاء يسرى على العوائد المستحقة اعتباراً من تاريخ العمل بالقانون " .

- **التزام الجهات فى تطبيق المادة (٥٦) من القانون**

تناولت الفقرة الأخيرة من المادة (٥٦) من القانون التزامات الأشخاص والمنشآت والجهات الملزمة بخصم الضريبة طبقاً لحكم هذه المادة حيث بينت ما يلى :

١) حجز الضريبة المستحقة .

٢) توريد الضريبة إلى المأمورية المختصة خلال ١٥ يوم التالية من الشهر التالى لتاريخ الخصم .

وجاء القرار بقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ ليقرر المشرع التزامات المنشآت والأشخاص والجهات المشار إليها فى الفقرة الأولى من هذه المادة بما فى ذلك

الشركات والمنشآت والفروع المقامة وفقاً لأحكام قانون المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة وكذلك المشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلي المصلحة فى أول يوم عمل تال لليوم الذى تم فيه حجز الضريبة .

وقد ورد بالمادتين (٧٦ ، ٧٧) من اللائحة التنفيذية للقانون تنفيذ الأحكام التالية :

- **نموذج الإخطار بحجز وتوريد الضريبة المستقطعة من المنبع والمأمورية المختصة وشروط الاستفادة من الأسعار الواردة باتفاقيات تجنب الازدواج الضريبى**

طبقاً لنص المادة (٧٦) من اللائحة التنفيذية للقانون يكون الإخطار بحجز وتوريد الضريبة المستقطعة من المنبع إلى المأمورية المختصة على النموذج رقم (١١ مستقطعة) ، كما بينت المادة أن المقصود بالمأمورية المختصة هو المأمورية التى يتبعها دافع المبالغ المنصوص عليها فى المادة (٥٦) من القانون .

وقد صدر القرار الوزارى رقم ٧٧١ لسنة ٢٠٠٩ فى ٢٠٠٩/١٢/٢٩ بشأن تعديل المادة (٧٦) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، ويُعمل به اعتباراً من ٢٠١٠/١/٥ ، وقد جاء فى مادته الأولى ما نصه :

" يستبدل بنص المادة (٧٦) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل ، النص الآتى :

تلتزم الجهة دافعة الإيرادات المنصوص عليها بالمادة (٥٦) من القانون ، بخصم الضريبة طبقاً للسعر الوارد بالمادة المشار إليها ، وتوريدها إلى المأمورية المختصة على النموذج رقم { ١١ مستقطعه } .

ويقصد بالمأمورية المختصة فى هذا الشأن المأمورية التى يتبعها دافع المبالغ المنصوص عليها فى المادة (٥٦) المشار إليها.

ويشترط للاستفادة من الأسعار الواردة باتفاقيات تجنب الازدواج الضريبى المبرمة مع جمهورية مصر العربية بالنسبة للعوائد والإتاوات المنصوص عليها فى البندين { ١} و {٢} من المادة (٥٦) من القانون أن تتقدم الجهة مستلمة الإيراد أو من يمثلها قانوناً خلال ستة أشهر من تاريخ استلام الإيراد بطلب إلى المصلحة لتطبيق السعر الوارد بالاتفاقية

واسترداد فروق الضريبة وذلك على النموذج رقم (١ – استرداد ضريبة مستقطعة) مرفقاً به المستندات التالية :

١) شهادة إقامة معتمدة من الإدارة الضريبية بالدولة المقيم بها مستلم الإيراد تفيد أنه مقيم بتلك الدولة وفقاً لتعريف الإقامة الضريبية الواردة بالاتفاقية .

٢) إقرار من مستلم الإيراد بأنه هو المالك المستفيد للإيراد وأن هذا الإيراد لا يتعلق بمنشاة دائمة له فى مصر .

٣) بالنسبة للإتاوات : المستندات الدالة على ملكية مستلم الإيراد للحقوق المتولدة عنها هذا الإيراد { تسجيل براءة الاختراع – ملكية العلامة التجارية ..... الخ }.

٤) عقد القرض أو الإتاوة .

وعلى المصلحة الرد على الطلب خلال تسعين يوماً من تاريخ تسلمها الطلب مرفقاً به كافة المستندات المشار إليها .

وفى حالة عدم الرد خلال المدة المذكورة ، يحق لمستلم الإيراد التقدم للسلطة المختصة بالدولة المقيم بها لتطبيق إجراءات الاتفاق المشترك الوارد بالاتفاقية .

ويستثنى من الشروط الواردة فى الفقرة السابقة عوائد أذون الخزانة وسندات الخزانة ، حيث تنطبق بشأنها قواعد الخصم الصادرة من وزير المالية . "

وقد صدر القرار الوزارى رقم ٥٧٩ لسنة ٢٠١٢ فى ٢٠١٢/١١/١٨ بشأن تعديل المادة (٧٦) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، وقد جاء به ما نصه :

" **المادة الأولى** :

يستبدل بنص المادة (٧٦) المعدلة من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل المشار إليها النص الآتى :

"تلتزم الجهة دافعة الإيرادات المنصوص عليها بالمادة (٥٦) من القانون ، بخصم الضريبة طبقاً للسعر الوارد بالمادة المشار إليها ، وتوريدها إلى إدارة تحصيل الضريبة المستقطعة من المنبع التابعة للإدارة المركزية للاتفاقيات الدولية بقطاع البحوث بالمصلحة – باعتبارها المأمورية المختصة بتنفيذ هذا القرار – وذلك على النموذج رقم { ١١ مستقطعه } . "

المادة الثانية :

يُشترط للاستفادة من الأسعار الواردة باتفاقيات تجنب الازدواج الضريبى المبرمة مع جمهورية مصر العربية بالنسبة للعوائد والإتاوات المنصوص عليها فى البندين { ١ ، ٢} من المادة (٥٦) المشار إليها أن تتقدم الجهة مستلمة الإيراد أو من يمثلها قانوناً خلال ستة أشهر من تاريخ استلام الإيراد بطلب إلى الإدارة المركزية للاتفاقيات الدولية بالمصلحة لتطبيق السعر الوارد بالاتفاقية واسترداد فروق الضريبة وذلك على النموذج رقم (١ استرداد ضريبة مستقطعة) مرفقاً به المستندات التالية :

- شهادة إقامة معتمدة من الإدارة الضريبية بالدولة المقيم بها مستلم الإيراد تُفيد أنه مقيم بتلك الدولة وفقاً لتعريف الإقامة الضريبية الواردة بالاتفاقية .
- إقرار من مستلم الإيراد بأنه المالك المستفيد للإيراد وأن هذا الإيراد لا يتعلق بمنشاة دائمة له بمصر .
- بالنسبة للإتاوات تُقدم المستندات الدالة على ملكية مستلم الإيراد للحقوق المتولدة عنها هذا الإيراد { تسجيل براءة الاختراع – ملكية العلامة التجارية ..... الخ }.
- عقد القرض أو الإتاوة .

وعلى الإدارة المركزية للاتفاقيات الدولية الرد على الطلب خلال تسعين يوماً من تاريخ تسلمها الطلب مرفقاً به كافة المستندات المشار إليها .

وفى حالة عدم الرد خلال المدة المذكورة ، يحق لمستلم الإيراد التقدم للسلطة المختصة بالدولة المقيم بها لتطبيق إجراءات الاتفاق المشترك الوارد بالاتفاقية .

ويستثنى من الشروط المشار إليها عوائد أذون وسندات الخزانة ، حيث تنطبق بشأنها قواعد الخصم الصادرة من وزير المالية فى ٢٠٠٩/١٢/٢٩ والمنشورة بالوقائع المصرية فى العدد رقم (٣) الصادر فى ٤ يناير سنة ٢٠١٠ .

المادة الثالثة :

على الجهات الملتزمة بخصم الضريبة وفقاً لأحكام المادة (٥٦) من القانون توريد الضريبة إلى إدارة تحصيل الضريبة المستقطعة من المنبع التابعة للإدارة المركزية للاتفاقيات الدولية بمصلحة الضرائب ، وعلى هذه الإدارة رد المبالغ المُسددة بالزيادة ، وذلك اعتباراً من ٢٠١٣/١/١ ، وحتى ذلك التاريخ تلتزم المأموريات التى سبق توريد الضريبة إليها برد

فروق الضريبة الناتجة عن اختلاف سعر الضريبة الواردة بالمادة (٥٦) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ عن الأسعار الواردة باتفاقية تجنب الازدواج الضريبى المعنية ، وذلك بناءاً على إخطار من الإدارة المركزية للاتفاقيات الدولية بالمصلحة بأحقية الممول من تطبيق السعر الوارد بالاتفاقية استناداً إلى طلب يُقدم من الممول إلى الإدارة المركزية للاتفاقيات الدولية بهذا الخصوص .

المادة الرابعة :

يُنشر هذا القرار فى الوقائع المصرية ، ويُعمل به اعتباراً من اليوم التالى لتاريخ نشرة .

كما صدر القرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ فى ٢٠١٥/٤/٦ باستبدال المادة (٧٦) من اللائحة التنفيذية للقانون ، حيث ورد نصها كما يلى :

"تلتزم المنشآت والأشخاص والجهات المنصوص عليها فى الفقرة الأولى من المادة (٥٦) من القانون ، بما فى ذلك الشركات والمنشآت والفروع المقامة وفقاً لأحكام قانون المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة ، وكذلك المشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة ، بخصم الضريبة طبقاً للسعر الذى تحدده تلك المادة وتوريدها إلى إدارة تحصيل الضريبة المستقطعة من المنبع التابعة للإدارة المركزية للاتفاقيات الدولية بمصلحة الضرائب على النموذج (١١ مُستقطعة) ."

- **نموذج التوريد ومطالبة غير المقيم بالضريبة فى حالة التعامل مع المنشآت المقامة بالمناطق الحرة**

بينت المادة (٧٧) من اللائحة التنفيذية للقانون النماذج التى تستخدم فى توريد الضريبة ومطالبة غير المقيم بها فى حالة تعامله مع المنشآت المقامة بنظام المناطق الحرة نظراً لعدم خضوع هذه المنشآت لأحكام قوانين الضرائب فى مصر ، لذلك فقد أوجبت اللائحة الالتزام بتوريد الضريبة على غير المقيم الخاضع للضريبة نفسه .

حيث تنص المادة (٧٧) من اللائحة على ما يلى :

" على غير المقيمين الخاضعين للضريبة ، طبقاً لحكم المادة (٥٦) من القانون ، والمتعاملين مع المنشآت والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة فى مصر توريد الضريبة على النموذج رقم (١٢ مستقطعة) .

وفى حالة عدم الإلتزام بالتوريد ، يكون على مأمورية الضرائب التى تتبعها الجهة الدافعة للإيراد الخاضع للضريبة مطالبة غير المقيم بالضريبة المستحقة على النموذج رقم (١٣ مستقطعة) " .

الضريبة على توزيعات الأرباح والأرباح الرأسمالية

توزيعات الأرباح التى يحصل عليها الشخص الطبيعى غير المقيم والشخص الاعتبارى المقيم أو غير المقيم ، والأرباح الرأسمالية التى تتحقق من التصرف فى الأوراق المالية التى يحصل عليها غير المقيمين من الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين :

حدد المشرع سعر الضريبة على توزيعات الأرباح التى يحصل عليها الشخص الطبيعى غير المقيم والشخص الاعتبارى المقيم أو غير المقيم وطريقة تحصيلها ، وكذلك سعر الضريبة على الأرباح الرأسمالية التى تتحقق من التصرف فى الأوراق المالية التى يحصل عليها غير المقيمين من الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين ، وطريقة تحصيلها ، والتزامات الجهات المنفذة لتلك المعاملات ، وما يجب خصمه مما يؤدى من ضريبة على توزيعات الأرباح للأشخاص الاعتباريين المقيمين ، وذلك بالمادة (٥٦ مكرراً) المضافة بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ الصادر فى ٢٠١٤/٦/٣٠ ، والذى يُعمل بها اعتباراً من ٢٠١٤/٧/١ ، حيث جاء بها مانصه:

" تخضع للضريبة بسعر (١٠ %) دون خصم أية تكاليف لتوزيعات الأرباح التى تجريها شركات الأموال أو شركات الأشخاص ، بما فى ذلك الشركات المقامة بنظام المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة للشخص الطبيعى غير المقيم والشخص الاعتبارى المقيم أو غير المقيم بما فى ذلك أرباح الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة التى تحققها من خلال منشأة دائمة فى مصر ، عدا التوزيعات التى تتم فى صورة أسهم مجانية ، ويكون سعر الضريبة على التوزيعات المنصوص عليه فى الفقرة الأولى من هذه المادة (٥ %) وذلك دون خصم أية تكاليف إذا زادت نسبة المساهمة فى الشركة القائمة بالتوزيع على (٢٥ %) من رأس المال أو حقوق التصويت بشرط ألا تقل مدة حيازة الأسهم أو الحصص عن سنتين .

وتعد أرباح الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة التى تحققها من خلال منشاة دائمة فى مصر موزعة حكماً خلال ستين يوماً من تاريخ ختام السنة المالية للمنشاة الدائمة .

وعلى الجهات التى تنفذ المعاملة أن تقوم بحجز الضريبة وتوريدها للمصلحة وفقاً للإجراءات وفى المواعيد التى تحددها اللائحة التنفيذية .

وتخضع الأرباح الرأسمالية المنصوص عليها فى المادة (٤٦ مكرر / ٣) من هذا القانون التى يحصل عليها غير المقيمين من الأشخاص الطبيعيي ن والاعتباريين لضريبة مقطوعة بسعر (١٠ %) دون خصم أية تكاليف .

وتحدد الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة على أساس قيمة صافى الأرباح الرأسمالية لمحفظة الأوراق المالية المحققة فى نهاية السنة الضريبية على أساس الفرق بين سعر بيع أو استبدال أو أية صورة من صور التصرف فى الأوراق المالية أو الحصص ، وبين تكلفة اقتنائها ، بعد خصم عمولة الوساطة .

وعلى الجهة التى تنفذ المعاملة حجز (٦ %) من قيمة الأرباح الرأسمالية المحققة عن كل عملية بيع وتوريدها للمصلحة وفقاً للإجراءات وفى المواعيد التى تحددها اللائحة التنفيذية على أن تتم التسوية فى نهاية كل ثلاثة أشهر تحت حساب الضريبة .

وعلى تلك الجهة فى نهاية السنة الضريبية تسوية قيمة ما تم حجزه وتوريده للمصلحة مع قيمة الضريبة المستحقة على الوعاء فى نهاية السنة الضريبية .

وعلى المصلحة رد ما تم توريده لها بالزيادة عن الضريبة المستحقة فى نهاية العام وفقاً للإجراءات وفى المواعيد التى تحددها اللائحة التنفيذية .

ويجب خصم ما يؤدى من ضريبة على توزيعات الأرباح للأشخاص الاعتباريين المقيمين طبقاً لهذه المادة من الضريبة المحسوبة على تلك التوزيعات وفقاً لأحكام الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها فى الكتاب الثالث من هذا القانون. وفى حدود تلك الضريبة المحسوبة .

ويقصد بالضريبة المحسوبة فى تطبيق حكم الفقرة السابقة نصيب توزيعات الأرباح من الضريبة المستحقة وفقاً لأحكام الكتاب الثالث من هذا القانون طبقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية " .

وقد صدر القرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ فى ٢٠١٤/٤/٦ بإضافة المادة (٧٧ مكرر) من اللائحة التنفيذية للقانون ، حيث ورد نصها كما يلى :

تقوم شركة الإيداع والقيد المركزى ، وبنوك الإيداع ، المرخص لهم بمزاولة النشاط بحسب الأحوال أو أية جهة أخرى تنفذ المعاملة أو تقوم بالتوزيع ، بتوريد قيمة ما تم حجزه إلى الإدارة المركزية لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة فى موعد أقصاه خامس يوم عمل من الشهر التالى للشهر الذى تم فيه التحصيل وذلك على النموذج (٤٤ توزيعات أرباح) أو (٤٥ أرباح رأسمالية) بحسب الأحوال مرفقاً به الشيك أو نقداً أو من خلال وسائل الدفع الالكترونى المنصوص عليها فى هذه اللائحة .

كما أن عليها تسليم الممول إيصالاً بكل مبلغ يتم حجزه تحت حساب الضريبة على الأرباح الرأسمالية المحققة عن التصرف فى الأوراق المالية أو الحصص أو توزيعات الأرباح أو إخطار به .

وعلى الجهات المشار إليها بالفقرة الأولى من هذه المادة بحسب الأحوال أن ترد للممول ما تم توريده لها بالزيادة عن الضريبة المستحقة عليه ، وفى نهاية كل ثلاثة أشهر وذلك خلال الشهر التالى لانقضاء تلك الفترة ، على أن يتم تسوية المبالغ التى تم ردها للممول من تلك المستحقة لمصلحة الضرائب على النموذج المعد لهذا الغرض .

- **ويتضح من نصوص هذه المواد ما يلى :**

أولا : توزيعات الأربـــــاح :

سعر الضريبة

-تخضع للضريبة بسعر ١٠% دون خصم أية تكاليف توزيعات الأرباح عن الأسهم والحصص التى تجريها شركات الأموال أو شركات الأشخاص ، بما فى ذلك الشركات المقامة بنظام المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة للضريبة ، لكل من :

- ~ الشخص الطبيعى غير المقيم .
- ~ الشخص الاعتبارى المقيم .
- ~ الشخص الاعتبارى غير المقيم من خلال منشأة دائمة فى مصر .

-تخفض الضريبة بسعر ٥% إذا زادت نسبة المساهمة فى الشركة القائمة بالتوزيع(سواء كانت شركة أموال أو شركة أشخاص) عن ٢٥% من رأس المال أو حقوق التصويت بشرط ألا تقل مدة حيازة الأسهم أو الحصص عن سنتين.

ملحوظة

تخضع للضريبة توزيعات الأرباح المنصوص عليها فى المادة (٤٦ مكرراً) عن الأسهم والحصص التى يحصل عليها الشخص الاعتبارى المقيم المحققة من مصدر خارج مصر بالسعر المنصوص عليه فى المادة (٤٩) من القانون .

- عدم خضوع التوزيعات التى تتم فى صورة أسهم مجانية للضريبة .

توزيعات أرباح الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة

تعد توزيعات أرباح الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة التى تحققها من خلال منشاة دائمة فى مصر موزعة حكماً خلال ستين يوماً من تاريخ ختام السنة المالية للمنشاة الدائمة .

الجهات الملتزمة بتنفيذ التوزيعات

طبقاً للفقرة الثالثة من المادة رقم (٥٦ مكرراً) والمادة (٧٧ مكرر) من اللائحة التنفيذية للقانون ، تلتزم الجهات التى تنفذ المعاملة (شركة الإيداع والقيد المركزى ، وبنوك الإيداع ، المرخص لهم بمزاولة النشاط بحسب الأحوال أو أية جهة أخرى تنفذ المعاملة أو تقوم بالتوزيع) أن تقوم بحجز الضريبة وتوريدها إلى الإدارة المركزية لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة أى أن كان الحاصل على التوزيع فى موعد أقصاه خامس يوم عمل من الشهر التالى للشهر الذى تم فيه التحصيل وذلك على النموذج (٤٤ توزيعات أرباح) مرفقاً به الشيك أو نقداً أو من خلال وسائل الدفع الالكترونى المنصوص عليها فى هذه اللائحة .

- هذا وقد صدر الكتاب الدورى رقم (١٢) لسنة ٢٠١٥ فى ٢٠١٢/٥/٣١ وورد بالبند رابعاً منه بخصوص سعر الضريبة على توزيعات الأرباح التى تجريها المنشآت الدائمة طبقاً لحكم الفقرة الثالثة من المادة رقم (٥٦ مكرراً) من القانون ، ما نصه :

" تلتزم المنشآت الدائمة للأشخاص الاعتبارية غير المقيمة بحجز نسبة (٥%) من توزيعات الأرباح وتوريدها للمصلحة فى موعد أقصاه خامس يوم عمل من الشهر التالى لنهاية مدة الستين يوم المنصوص عليها فى الفقرة الثانية من المادة (٥٦ مكرراً) من القانون " .

ثانيا : الأرباح الرأسمالية المحققة من التصرف فى الأوراق المالية

سعر الضريبة

طبقاً للفقرة الرابعة من المادة رقم (٥٦ مكرراً) من القانون ، تخضع للضريبة الأرباح الرأسمالية المحققة فى مصر أو فى الخارج التى يحصل عليها الشخص الطبيعى غير المقيم والشخص الاعتبارى غير المقيم للضريبة بسعر ١٠% دون خصم أية تكاليف.

ملحوظة:

تخضع للضريبة الأرباح الرأسمالية الناتجة من التصرف فى الأوراق المالية التى يحصل عليها الشخص الاعتبارى المقيم من مصدر خارج مصر بالسعر الوارد بالمادة ٤٩ من القانون.

تحديد الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة

طبقاً للفقرة الخامسة من المادة رقم (٥٦ مكرراً من القانون تحدد الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة على أساس قيمة صافى الأرباح الرأسمالية لمحفظة الأوراق المالية المحققة فى نهاية السنة الضريبية على أساس الفرق بين سعر بيع أو استبدال أو أية صورة من صور التصرف فى الأوراق المالية أو الحصص ، وبين تكلفة اقتنائها ، بعد خصم عمولة الوساطة .

التزامات الجهات التى تنفذ المعاملة والمصلحة

- طبقاً للفقرة السادسة من المادة رقم (٥٦ مكرراً والمادة رقم (٧٧ مكرراً) من اللائحة التنفيذية للقانون ، تلتزم الجهات التى تنفذ المعاملة بحجز (٦ %) من قيمة الأرباح الرأسمالية المحققة عن كل عملية بيع وتوريدها إلى الإدارة المركزية لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة فى موعد أقصاه خامس يوم عمل من الشهر التالى للشهر الذى تم فيه التحصيل وذلك على النموذج (٤٥ أرباح رأسمالية) على أن تتم التسوية فى نهاية كل ثلاثة أشهر تحت حساب الضريبة ، وفى نهاية السنة الضريبية تلتزم تلك الجهات إجراء تسوية بين قيمة ما تم حجزه وتوريده للمصلحة مع قيمة الضريبة المستحقة على الوعاء فى نهاية السنة الضريبية .
- وطبقاً للفقرة الثامنة من المادة رقم (٥٦ مكرراً والفقرة الأخيرة من المادة ٧٧ من اللائحة التنفيذية للقانون ، على المصلحة رد ما تم توريده لها بالزيادة عن الضريبة المستحقة على الأرباح الرأسمالية الناتجة من التصرف فى الأوراق المالية أو الحصص بالشركات فى نهاية العام وفقاً للإجراءات وفى المواعيد التى تحددها اللائحة التنفيذية وذلك حتى ٢٠١٥/٨/٢٠ .

تجنب الازدواج الضريبي

خصم ما يؤدى من ضريبة على توزيعات الأرباح التى يحصل عليها الشخص الاعتبارى المقيم من شركات الأموال أو شركات الأشخاص أو الشركات المقامة بالمناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة وفقاً لقانون المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة الصادر بالقانون رقم ٨٣ لسنة ٢٠٠٢ وتعديلاته ، من الضريبة المحسوبة على تلك التوزيعات

وفقاً لأحكام الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها فى الكتاب الثالث من القانون . وفى حدود تلك الضريبة المحسوبة ، وذلك اعتباراً من ٢٠١٤/٧/١ أو أى تاريخ لاحق حتى الفترة الضريبية التى تنتهى قبل ٢٠١٥/٨/٢١

- وتتحدد الضريبة المحسوبة وفقاً لما يلى :

$$\text{الضريبة المحسوبة} = \frac{\text{التوزيعات الخاضعة للضريبة}}{\text{إجمالى إيرادات الشركة ككل خلال العام}} \times \text{الضريبة المستحقة على الممول}$$

- هذا وقد صدر القرار بقانون رقم ٩٦ لسنة ٢٠١٥ فى ٢٠١٥/٨/٢٠ والذى يُعمل به اعتباراً من ٢٠١٥/٨/٢١ ، باستبدال المادة رقم (٥٦ مكرراً) من القانون ، بالنص التالى :

" تخضع للضريبة بسعر (١٠ %) دون خصم أية تكاليف لتوزيعات الأرباح التى تجريها شركات الأموال أو شركات الأشخاص ، بما فى ذلك الشركات المقامة بنظام المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة للشخص الطبيعى غير المقيم والشخص الاعتبارى المقيم أو غير المقيم بما فى ذلك أرباح الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة التى تحققها من خلال منشأة دائمة فى مصر ، عدا التوزيعات التى تتم فى صورة أسهم مجانية ، ويكون سعر هذه الضريبة (٥ %) وذلك دون خصم أية تكاليف إذا زادت نسبة المساهمة فى الشركة القائمة بالتوزيع على (٢٥ %) من رأس المال أو حقوق التصويت بشرط ألا تقل مدة حيازة الأسهم أو الحصص عن سنتين .

وتعد أرباح الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة التى تحققها من خلال منشاة دائمة فى مصر موزعة حكماً خلال ستين يوماً من تاريخ ختام السنة المالية للمنشاة الدائمة .

وتستبعد توزيعات الأرباح التى تحصل عليها الأشخاص الاعتبارية المقيمة من أشخاص اعتبارية مقيمة أخرى وما يقابلها من تكلفة من وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها فى الكتاب الثالث من هذا القانون ووفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية .

وعلى الجهات التى تنفذ المعاملة أن تقوم بحجز الضريبة وتوريدها للمصلحة وفقاً للإجراءات وفى المواعيد التى تحددها اللائحة التنفيذية .

وتخضع الأرباح الرأسمالية المنصوص عليها فى المادة (٤٦ مكرر / ٣) من هذا القانون التى يحصل عليها غير المقيمين من الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين للضريبة .

ويكون سعر الضريبة (١٠ %) على الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التعامل فى الأوراق المالية المقيدة فى بورصة الأوراق المالية دون خصم أية تكاليف .

وتحدد الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة على أساس قيمة صافى الأرباح الرأسمالية لمحفظة الأوراق المالية المحققة فى نهاية السنة الضريبية على أساس الفرق بين سعر بيع أو استبدال أو أية صورة من صور التصرف فى الأوراق المالية أو الحصص ، وبين تكلفة اقتنائها ، بعد خصم عمولة الوساطة .

وعلى الجهة التى تنفذ المعاملة إخطار المصلحة بقيمة الأرباح الرأسمالية المحققة ، كما أن عليها إجراء تسوية بقيمة الضريبة المستحقة على الوعاء فى نهاية السنة الضريبية ، وإخطار المصلحة بها وفقاً للإجراءات وخلال المواعيد التى تحددها اللائحة التنفيذية .

وعلى المصلحة مطالبة الممول بالضريبة المستحقة على الوعاء السنوى الناتج عن جميع تعاملاته بالأوراق المالية على النموذج الذى تحدده اللائحة التنفيذية ، ويجب على المصلحة فى حالة امتناع الممول عن أداء الضريبة المستحقة على الأرباح المحققة من التعامل فى الأوراق المقيدة بالبورصة إخطار كل من الهيئة العامة للرقابة المالية ، والجهة التى نفذت التعاملات بذلك ."

يتضح من نص هذه المادة،ما يلى

اعتباراً من ٢٠١٥/٨/٢١

أولاً : توزيعات الأرباح

-تخضع للضريبة بسعر ١٠% دون خصم أية تكاليف توزيعات الأرباح عن الأسهم والحصص التى تجريها شركات الأموال أو شركات الأشخاص ، بما فى ذلك الشركات المقامة بنظام المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة للضريبة ، لكل من :

~ الشخص الطبيعى غير المقيم .

~ الشخص الاعتبارى المقيم .

~ الشخص الاعتبارى غير المقيم من خلال منشأة دائمة فى مصر .

-سعر الضريبة ٥% إذا زادت نسبة المساهمة فى الشركة القائمة بالتوزيع(سواء كانت شركة أموال أو شركة أشخاص) عن ٢٥% من راس المال أو حقوق التصويت بشرط ألا تقل مدة حيازة الأسهم أو الحصص عن سنتين.

-عدم خضوع التوزيعات التى تتم فى صورة أسهم مجانية للضريبة .

-تعد توزيعات أرباح الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة التى تحققها من خلال منشاة دائمة فى مصر موزعة حكماً خلال ستين يوماً من تاريخ ختام السنة المالية للمنشاة الدائمة .

-لتجنب الازدواج الضريبى يجب استبعاد الإيرادات التى يحصل عليها شخص اعتبارى مقيم من شخص اعتبارى مقيم آخر من وعاء الضريبة ، مع استبعاد مايقابلها من تكاليف.

-تلزم الجهات التى تنفذ المعاملة بحجز الضريبة وتوريدها للمصلحة وفقاً للإجراءات والمواعيد التى تحددها اللائحة التنفيذية للقانون.

ثانياً : الأرباح الرأسمالية

-تخضع للضريبة الأرباح الرأسمالية المحققة فى مصر أو فى الخارج التى يحصل عليها الشخص الطبيعى غير المقيم والشخص الاعتبارى غير المقيم للضريبة بسعر ١٠% دون خصم أية تكاليف.

-تحدد الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة على أساس قيمة صافى الأرباح الرأسمالية لمحفظة الأوراق المالية المحققة فى نهاية السنة الضريبية على أساس الفرق بين سعر بيع أو استبدال أو أية صورة من صور التصرف فى الأوراق المالية أو الحصص ، وبين تكلفة اقتنائها ، بعد خصم عمولة الوساطة .

تحسب على النحو التالى :

(صافى قيمة الأوراق المالية أو الحصص – تكلفة الاقتناء)

صافى قيمة البيع = ثمن البيع – ثلاثة فى الألف (عمولة وساطة حكمية)

-يتعين على الجهة التى تنفذ المعاملة (البورصة المصرية) إخطار مصلحة الضرائب بقيمة الأرباح الرأسمالية المحققة من عمليات التصرف فى الأوراق المالية.

-يجب على المصلحة:

_ مطالبة الممول بالضريبة المستحقة على جميع تعاملاته بالأوراق المالية على النموذج الذى تحدده اللائحة التنفيذية للقانون.

_ فى حالة امتناع الممول عن أداء الضريبة المستحقة على الأرباح المحققة من التعامل فى الأوراق المالية المقيدة بالبورصة إخطار كل من الهيئة العامة للرقابة المالية أو الجهة التى نفذت التعاملات.

- **هذا وقد صدر الكتاب الدوري رقم (١) لسنة ٢٠١٦ بشأن تعديل الكتاب الدورى رقم (٢٨) لسنة ٢٠١٥ الخاص بتطبيق التعديلات التى تمت على قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩٦ لسنة ٢٠١٥، حيث جاء فيما يخص المادة ٤٦مكرراً/٦ بعد التعديل ، مانصه:**

" **ثانياً : فيما يخص تطبيق التعديلات التى تمت على المادتين (.....٥٦مكرراً)**

.....

ب – المادة (٥٦ مكرراً) : –

-تستبعد التوزيعات التى يحصل عليها الأشخاص الاعتبارية المقيمة من أشخاص اعتبارية مقيمة أخرى من وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها فى الكتاب الثالث من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ،مع مراعاة استبعاد التكلفة المتعلقة بهذه الإيرادات ،وذلك اعتباراً من تاريخ العمل بأحكام قرار بقانون رقم ٩٦ لسنة ٢٠١٥ وفقاً لما يأتى :

تكلفة الاستثمار والتمويل المتعلقة بالتوزيعات المستبعدة

= الإيرادات الخاضعة للضريبة القطعية × تكلفة الاستثمار والتمويل

اجمالى الإيرادات

- هذا وقد صدر القرار بقانون رقم (٩٦) لسنة ٢٠١٥ فى ٢٠١٥/٨/٢٠ بوقف العمل بالأحكام المتعلقة بالضريبة على الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التعامل فى

الأوراق المالية المقيدة بالبورصة لمدة عامين تبدأ من بداية الفترة الضريبية التى تنتهى بعد ٢٠١٥/٥/١٦ وتنهى بالفترة الضريبية التى تنتهى قبل ٢٠١٧/٥/١٧ .

- وفى هذا الخصوص ورد بالكتاب الدوري رقم (١) لسنة ٢٠١٦ بشأن تعديل الكتاب الدورى رقم (٢٨) لسنة ٢٠١٥ الخاص بتطبيق التعديلات التى تمت على قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩٦ لسنة ٢٠١٥ مانصه:

"ثالثاً : فيما يخص وقف العمل بأحكام قرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم (٥٣) لسنة ٢٠١٤ فيما يتعلق بالضريبة على الأرباح الناتجة من التعامل فى الأوراق المالية المقيدة بالبورصة يراعى الاتى :-

١) عدم استحقاق أو تحصيل ضريبة على الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التعامل بالبورصة والمدرجة بقائمة دخل الممول عن الفترة الضريبية التى تنتهى بعد العمل بالوقف اعتباراً من ٢٠١٥/٥/١٧ وذلك فيما يخص الأرباح التى تحققت بعد هذا التاريخ .

٢) العودة إلى العمل بحكم البندين (٣) من المادة ٣١ ، و(٨) من المادة ٥٠ من قانون الضريبة على الدخل فى شأن إعفاء الأرباح الرأسمالية المحققة من التعامل فى الأوراق المالية المقيدة بالبورصة خلال مدة الوقف مع عدم اعتماد خسائر ناتجة عن هذه التعاملات أو ترحيلها ، بالنسبة للأرباح التى تتحقق بعد الوقف ، مع مراعاة استبعاد تكلفة استثمار وتمويل للأرباح المعفاة طبقاً لحكم المادة (٦/٢٤) من قانون الضريبة على الدخل ، وفقاً لما يأتى : –

تكلفة الاستثمار والتمويل المتعلقة بالأرباح المعفاة = الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التعامل فى أ٠ مالية مقيدة بالبورصة وتم إعفائها / اجمالى الإيرادات ×تكلفة الاستثمار والتمويل.

٣) المبالغ المخصومة من الأشخاص غير المقيمة تحت حساب الضريبة على الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التعامل فى الأوراق المقيدة بالبورصة عن الفترات الضريبية المنتهية بعد تاريخ وقف العمل بالأحكام المشار إليها فى ٢٠١٥/٥/١٧ يحق للممول سواء كان شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً ، طلب استردادها ، وذلك بالنسبة

للتعاملات التى تمت بعد العمل بأحكام قرار بقانون رقم ٩٦ لسنة ٢٠١٥ للممولين المقيمين ٠

٤) لا تسرى أحكام الوقف المؤقت على الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التعامل فى الأوراق المالية غير المقيدة بالبورصة ، وكذلك لا تسرى هذه الأحكام على الأرباح الرأسمالية التى تتحقق من التصرف فى الحصص بالشركات ٠ "

- كما أصدرت الهيئة العامة للرقابة المالية الكتاب الدورى رقم (٧) لسنة ٢٠١٤ والمرفق به المنشور التوضيحى المعتمد من رئيس الهيئة العامة للرقابة المالية ورئيس مصلحة الضرائب المصرية بشأن بيان كيفية تطبيق صناديق الاستثمار لتعديلات بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمعدل بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ ، وقد ورد به ما يلى :

وفى ضوء الكتاب الدورى رقم (٧) لسنة ٢٠١٤ الصادر عن الهيئة العامة للرقابة المالية والمرفق به المنشور التوضيحى المعتمد من رئيس الهيئة العامة للرقابة المالية ورئيس مصلحة الضرائب المصرية بشأن بيان كيفية تطبيق صناديق الاستثمار لتعديلات بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمعدل بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ ، والذى وردت به المبادئ العامة على النحو التالى :

- يتم حساب الضريبة على أرباح صندوق الاستثمار بسعر مقطوع وفقاً لأحكام القانون فيما يخص الأرباح الرأسمالية المحققة والتوزيعات المرتبطة باستثمارات الصندوق فى أوراق مالية ، وفيما عدا ذلك يخضع باقى نشاط الصندوق للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية وفقا لأحكام القانون وتحتسب الضريبة من واقع الإقرار الضريبى الذى يقدمه الصندوق .
- لا تخضع وثائق صناديق الاستثمار فى الأوراق المالية لأى ضرائب عند إجراء توزيعات أو عند التعامل على الوثيقة ، وذلك بالنسبة لصناديق الاستثمار فى الأوراق المالية المنشاة وفقا لقانون سوق رأس المال التى لا يقل استثمارها فى

الأوراق المالية وغيرها من أدوات الدين عن ٨٠% ، وصناديق الاستثمار القابضة التى يقتصر الاستثمار فيها على صناديق الاستثمار المشار إليها .

–لا تخضع صناديق الاستثمار النقدية للضريبة .

" ١) **الأرباح الرأسمالية المحققة للأوراق المالية المقيدة**

تحسب فى نهاية العام (٣١ ديسمبر) على صافى الأرباح الرأسمالية المحققة للأوراق المالية المقيدة بالبورصة خلال العام ، بواقع (١٠ %) بمراعاة ما يلى :

(١ / ١) أرباح كل تعامل :

تحسب على النحو التالى :

(صافى قيمة الورقة المالية المباعة – تكلفة الاقتناء)

صافى قيمة البيع يمثل ثمن بيع الورقة المالية مخصوماً منه ثلاثة فى الألف بنسبة مقطوعة (عمولة وساطة حكمية)

(١ / ٢) تكلفة الاقتناء :

تحسب على أساس المتوسط المرجح وفقا لما يلى :

أ – الأوراق المالية المقيدة التي تم شراؤها بعد تاريخ العمل بأحكام القانون على النحو التالى :

ثمن شراء الأوراق المالية مضافا إلية ٣ فى الألف عمولة وساطة حكمية وكذا الرسوم و مقابل الخدمات الأخرى (الهيئة والبورصة ومصر للمقاصة و خلافة) .

ب –الأوراق المالية التى تم شراؤها قبل العمل بأحكام القانون على النحو التالى :

ثمن الشراء وهو سعر الإقفال للورقة المالية في اليوم السابق لتاريخ العمل بأحكام القانون مضافا إلية ٣ فى الألف عمولة وساطة حكمية وكذا الرسوم و مقابل الخدمات الأخرى (الهيئة والبورصة ومصر للمقاصة وخلافة) أو تكلفة الاقتناء أيهما أعلى .

علي أن يتم تحديد تكلفة الاقتناء فى هذه الحالة من خلال شركة مصر للمقاصة والإيداع و القيد المركزى .

(١ / ٣) الخسائر الرأسمالية :

فى حالة أسفر ناتج التعاملات على الأوراق المالية المقيدة عن وجود خسائر رأسمالية محققة ترحل الخسائر لفترة لا تتعدى ثلاث سنوات اعتباراً من العام الميلادي التالى للسنة التى تحققت فيها الخسائر الرأسمالية .

(١ / ٤) تسرى الضريبة على الأرباح الرأسمالية المحققة من ناتج التعامل على شهادات الإيداع الأجنبية الصادرة مقابل أوراق مالية مصرية مقيدة بالبورصة المصرية .
كما تسر ى الضريبة عل ى الأرباح الرأسمالية المحققة نتيجة تداول حقوق الأولوية فى الاكتتاب بزيادة رأس المال منفصلة عن الأسهم .

٢) توزيعات الأرباح النقدية

(٢ / ١) تفرض الضريبة على التوزيعات النقدية للأسهم المقيدة وغير المقيدة المملوكة التى يحصل عليها الصندوق كما يلى :

- (١٠ %) على توزيعات الأرباح النقدية للأسهم المملوكة للصندوق فى أى شركة بنسب ٢٥% أو أقل .
- (٥ %) على توزيعات الأرباح النقدية للأسهم المملوكة للصندوق فى أى شركة بنسبة أكثر من ٢٥% وبشرط الاحتفاظ بها لمدة سنتين فى حالة الصناديق المسموح لها بتملك أكثر من ٢٥% من رأس مال شركة واحدة .

(٢ / ٢) تحتجز الضريبة على توزيعات الأرباح النقدية ويتم خصمها من المنبع وهو ما يعنى أن صندوق الاستثمار يحصل على صافى التوزيعات النقدية بعد خصم الضريبة .

(٢ / ٣) تسرى الضريبة على توزيعات الأرباح النقدية التى يحصل عليها الصن .دوق عن شهادات الإيداع الأجنبية الصادرة مقابل أوراق مالية مصرية مقيدة بالبورصة .

(٢ / ٤) لا يخضع العائد الدورى على سندات الشركات وسندات التوريق للضريبة .

٣) الأسهم المجانية

(٣ / ١) تعفى الأسهم المجانية للشركات جميعها من الضريبة.

(٣ / ٢) تقيد الأسهم المجانية التى يحصل عليها الصندوق بالقيمة الاسمية للسهم وتتخذ القيمة الاسمية أساساً لتحديد تكلفة الاقتناء عند التصرف فى الأسهم وتحديد الأرباح أو الخسائر الرأسمالية .

٤) الوعاء العام للضريبة

بخلاف ما هو وارد بالبنود من (١ إلى ٣) أعلاه ، (الأرباح الرأسمالية المحققة للأوراق المالية المقيدة وتوزيعات الأرباح النقدية والأسهم المجانية) تدخل باقى إيرادات الصندوق من (عمولات إصدار واسترداد وعائد ودائع مصرفية وعائد أذون وسندات الخزنة وخلافه) مع مراعاة ما يلى :

(٤ / ١) عند إعداد الإقرار الضريبى يضاف إلى الإيرادات (١٠ %) من صافى تكاليف التوزيعات النقدية مقابل التكاليف غير واجبة الخصم .

(٤ / ٢) تحمل قائمة الدخل بإجمالى عائد أذون وسندات الخزانة ، على أن تخصم الضريبة المسددة على هذا العائد من الضريبة الواجب سدادها .

(٤ / ٢) تضاف الأرباح الرأسمالية للأسهم غير المقيدة بالبورصة مع تحميلها بنصيبها من المصروفات والتكاليف بواقع نسبة تلك الأرباح إلى إجمالى إيرادات الصندوق . "

الضريبة على العمولة أو السمسرة غير المتصلة بمباشرة المهنة

تنص المادة (٥٧) من القانون على ما يلى :

" تخضع للضريبة المبالغ التى تدفعها المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية لأى شخص طبيعى على سبيل العمولة أو السمسرة متى كانت غير متصلة بمباشرة مهنته .

ويلتزم دافع العمولة أو السمسرة بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة التى يتبعها خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالى للشهر الذى دفعت فيه العمولة أو السمسرة طبقاً للسعر المنصوص عليه فى المادة (٥٦) من هذا القانون دون خصم أى تكاليف " .

كما تنص المادتان (٧٨ ، ٧٩) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

(م ٧٨ لائحة) :

" يقصد بالمأمورية المختصة ، فى تطبيق حكم المادة (٥٧) من القانون ، المأمورية التى يتبعها دافع العمولة أو السمسرة " .

(م ٧٩ لائحة) :

" يكون الإخطار بتوريد الضريبة المستحقة على العمولة أو السمسرة غير المتصلة بمباشرة المهنة ، طبقاً لحكم المادة (٥٧) من القانون ، على النموذج رقم (١٤ مستقطعة) ".

يتضح مما سبق ما يلى :

سعر الضريبـــة

تخضع المبالغ التى تدفع على سبيل العمولة أو السمسرة (العارضة) غير المتصلة بمباشرة المهنة التى تدفعها المنشآت الفردية أو الأشخاص الاعتبارية لأى شخص طبيعى للضريبة بسعر (٢٠ %) دون خصم أى تكاليف .

الملتزم بحجز وتوريد الضريبة

يلتزم دافع العمولة أو السمسرة بحجز قيمة الضريبة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالى للشهر الذى دفعت فيه .

المأمورية المختصة

المأمورية التى يتبعها دافع العمولة أو السمسرة .

نموذج الإخطار بتوريد الضريبة

يكون الإخطار بتوريد الضريبة المستحقة على النموذج رقم (١٤ مستقطعة) .

مثـــال (١) :

حدد المعالجة الضريبية لكل حالة من الحالات التالية وفقاً لقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته وتعديلاتها ؟

١) أحد العاملين بإحدى شركات التأمين الخاصة حصل من الشركة خلال عام ٢٠١٣ على عمولة قيمتها ٣٠٠٠٠ جنيه .

٢) حصلت شركة الفاطمية عام ٢٠١٣ على عمولة قيمتها ١٠٠٠٠٠ جنيه من إحدى المنشآت التجارية مقابل تصريف منتجاتها .

٣) قام أحد المحامين عام ٢٠١٣ بالوساطة فى عملية بيع قطعة أرض بمبلغ ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه بين شركة الزهراء الصناعية البائعة وشركة التقى المشترية ودفعت

الشركة البائعة للمحامى مبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه والشركة المشترية مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه.

الحـــل

الحالة رقم (١) :

العمولة التى حصل عليها أحد العاملين بإحدى شركات التأمين الخاصة عام ٢٠١٣ وقيمتها ٣٠٠٠٠ جنيه ، تُعد للعامل من المرتبات وما فى حكمها وتخضع للضريبة على المرتبات وما فى حكمها وفقاً لحكم المادة (٩) من قانون الضريبة على الدخل وتسرى عليها أسعار الضريبة الواردة بالمادة (٨) من القانون ، وتُعد من التكاليف واجبة الخصم لشركة التأمين الخاصة .

الحالة رقم (٢) :

العمولة التى حصلت عليها شركة الفاطمية إحدى المنشآ ت التجارية عام ٢٠١٣ وقيمتها ١٠٠٠٠٠ جنيه من إحدى المنشآ ت التجارية مقابل تصريف منتجاتها هى عمولة دائنة لشركة الفاطمية لأنها تعمل وكيل بالعمولة للمنشأة التجارية ، وتُعد من الإيرادات الخاضعة للضريبة على أرباح النشاط التجارى والصناعى وفقاً لحكم البند / ٤ من المادة (١٩) من قانون الضريبة على الدخل ، وتسرى عليها أسعار الضريبة الواردة بالمادة (٨) من القانون ، وتُعد من التكاليف واجبة الخصم للمنشأة التجارية ضمن مصروفات البيع والتوزيع .

- **الحالة رقم (٣) :**

ما حصل علية المحامى نتيجة الوساطة من بيع قطعة ارض بين الشركة البائعة والشركة المشترية بإجمالى ٩٠٠٠٠ جنيه هى عمولة أو سمسرة غير متصلة بمباشرة مهنته ، لذا لا تُدرج ضمن إيرادات النشاط المهنى للمحامى عام ٢٠١٣ ، حيث تخضع لأحكام المادة (٥٧) من قانون الضريبة على الدخل ، ومن ثم :

يلتزم دافع العمولة أو السمسرة بحجز مقدار الضريبة المستحقة وفقاً للسعر المنصوص علية فى المادة (٥٦) من القانون دون خصم أى تكاليف وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة التى يتبعها دافع العمولة أو السمسرة خلال الخمسة عشر يوما الأولى من الشهر التالى للشهر الذى دفعت فيه العمولة أو السمسرة ، وذلك

على النموذج رقم (١٤ مستقطعه) وفقاً للمادة (٧٩) من اللائحة التنفيذية للقانون ، وبناء على ذلك تلتزم الشركة البائعة والمشترية بما يلى :

- شركة الزهراء الصناعية البائعة تحجز مقدار الضريبة المستحقة وقيمتها :

٥٠٠٠٠ × ٢٠ % = ١٠٠٠٠ جنيه

وتقوم بتوريد مقدار الضريبة إلى مأمورية الضرائب التابعة لها خلال الخمسة عشر يوما الأولى من الشهر التالى للشهر الذى دفعت فيه العمولة أو السمسرة ، وذلك عي النموذج رقم (١٤ مستقطعه) ، ويُعد هذا المبلغ تخفيض لسعر البيع عند تحديد الأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع قطعة الأرض .

- شركة التقى المشترية تحجز مقدار الضريبة المستحقة وقيمتها :

٤٠٠٠٠ × ٢٠ % = ٨٠٠٠ جنيه

وتقوم بتوريد مقدار الضريبة إلى مأمورية الضرائب التابعة لها خلال الخمسة عشر يوما الأولى من الشهر التالى للشهر الذى دفعت فيه العمولة أو السمسرة ، وذلك علي فالنموذج رقم (١٤ مستقطعه) ، ويُعد هذا المبلغ من تكاليف اقتناء قطعة الأرض .

الضريبة على عوائد السندات :

تنص المادة (٥٨) من القانون على ما يلى :

" مع عدم الإخلال بأى إعفاءات ضريبية مقررة فى قوانين أخرى تخضع للضريبة عوائد السندات التى تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزى أو غيره من البنوك بسعر ٣٢% وذلك دون خصم أية تكاليف ويلتزم دافع هذه العوائد أو من يحصل عليها بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالى للشهر الذى تم فيه الخصم .

تخضع عوائد أذون وسندات الخزانة للضريبة بسعر (٢٠ %) وذلك دون خصم أى تكاليف ، ويلتزم دافع هذه العوائد بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالى للشهر التى تم فيه الخصم [١] .

ويجب خصم الضريبة المسددة من الضريبة المستحقة على أرباح الأشخاص الحاصلين على هذه العوائد [٢] ".

- هذا وقد صدر القرار بقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ بتاريخ ٢٠١٢/١٢/٦ باستبدال المادة (٥٨) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، وقد جاء به ما نصه :

" يستبدل بنص المادة (٥٨) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ النص الآتى :

مع عدم الإخلال بأي إعفاءات ضريبية مقررة فى قوانين أخرى تخضع للضريبة عوائد السندات التى تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزى أو غيره من البنوك بسعر (٣٢٪) وذلك دون خصم أى تكاليف ، ويلتزم دافع هذه العوائد أو من يحصل عليها بحجز مقدار الضريبة المستحقة عند دفع العائد وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة فى أول يوم عمل تال على الأكثر .

[٢-١] فقرة ثانية وثالثة مضافة للمادة رقم (٥٨) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، بالقانون ١٢٨ لسنة ٢٠٠٨ ، المنشور بالجريدة الرسمية فى ٢٠٠٨/٦/١٩

تخضع عوائد أذون الخزانة للضريبة بسعر (٢٠ %) وذلك دون خصم أى تكاليف ، ويلتزم دافع هذه العوائد بتحصيل مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة فى اليوم التالى لليوم الذى تم فيه الخصم .

كما يخضع لذات الضريبة بسعر (٢٠ %) عوائد سندات الخزانة ، ويلتزم دافع هذه العوائد بحجز مقدار الضريبة وتوريدها لمأمورية الضرائب المختصة فى اليوم التالى لليوم الذى تم فيه حجز الضريبة .

وتخصم من الضريبة المستحقة على الجهة ، الضريبة المحسوبة وفقاً لأحكام هذه المادة على عوائد أذون وسندات الخزانة الداخلة فى وعاء الضريبة والمدرجة بالقوائم المالية للجهة وبما لا يجاوز إجمالى الضريبة المستحقة على الأرباح الخاضعة للضريبة " .

كما تنص المادتان (٨٠ ، ٨١) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلي :

(م ٨٠ لائحة) :

" يقصد بالمأمورية المختصة ، فى تطبيق حكم المادة (٥٨) من القانون ، المأمورية التى يتبعها البنك المركزى أو أى بنك آخر يكتتب فى السندات التى تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزى أو غيره من البنوك " .

(م ٨١ لائحة) :

" يكون الإخطار بتحصيل وتوريد الضريبة المستحقة على عوائد السندات ، المنصوص عليها فى المادة السابقة ، على النموذج رقم (١٥ مستقطعة) مع خصم الضريبة المسددة على عوائد هذه السندات من الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية المستحقة على هذه البنوك وبما لا يجاوز هذه الضريبة ."

ويتضح من نصوص المواد السابقة أنها تناولت الأحكام الآتية :

سعر الضريبـــة

طبقاً لنص المادة (٥٨) من القانون يكون سعر الضريبة المستقطعة من المنبع على :

- عوائد السندات التى تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزى أو غيره من البنوك هو (٣٢ %) دون خصم أية تكاليف ،
- أذون الخزانة وسندات الخزانة هو (٢٠ %) دون خصم أية تكاليف .

الملتزم بحجز وتوريد الضريبة

يقع الالتزام بحجز وتوريد الضريبة على دافع العوائد أو من يحصل عليها ، خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالى للشهر الذى تم فيه خصم الضريبة .

ومن الفترة الضريبية ٢٠١٣ تاريخ العمل بالقرار بقانون ١٠١ لسنة ٢٠١٢ ، يقع الالتزام على دافع العوائد بتحصيل الضريبة وتوريدها فى أول يوم عمل تال على الأكثر لليوم الذى تم فيه الخصم .

المأمورية المختصة

طبقاً لنص المادة (٨٠) من اللائحة التنفيذية للقانون تكون المأمورية المختصة هى المأمورية التى يتبعها البنك المركزى أو أى بنك آخر يكتتب فى السندات الصادرة عن وزارة المالية لصالح تلك البنوك .

نموذج الإخطار بتحصيل وتوريد الضريبة

يتم الإخطار بتحصيل وتوريد الضريبة على النموذج (١٥ مستقطعة) طبقاً للمادة (٨١) من اللائحة التنفيذية للقانون .

خصم الضريبة المسددة من الضريبة المستحقة على البنك

طبقاً لنص الفقرة الأخيرة من المادة (٥٨) من القانون تخصم من الضريبة المستحقة على الجهة ، الضريبة المحسوبة وفقاً لأحكام هذه المادة على عوائد أذون وسندات الخزانة الداخلة فى وعاء الضريبة والمدرجة بالقوائم المالية للجهة وبما لا يجاوز إجمالى الضريبة المستحقة على الأرباح الخاضعة للضريبة .

طبقاً لنص المادة (٨١) من اللائحة التنفيذية للقانون ، يتم خصم الضريبة المسددة على عوائد السندات من الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية المستحقة على البنك الذى اكتتب فى السندات وبشرط ألا تتجاوز هذه الضريبة .

- هذا وقد صدر الكتاب الدورى رقم (١١) لسنة ٢٠١٢ بشأن المعاملة الضريبية لعائد أذون وسندات الخزانة فى ضوء أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، ، وقد جاء به ما نصه :

" تنبه المصلحة إلى ضرورة التزام كافة المأموريات والوحدات التابعة لها بما يلى :

١) تخضع عوائد أذون وسندات الخزانة للضريبة بسعر (٢٠ %) وذلك دون خصم أى تكاليف ويلتزم دافع هذه العوائد بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوما الأولى من الشهر التالى للشهر الذى تم فيه الخصم ، وذلك طبقاً لأحكام الفقرة الثانية من المادة (٥٨) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المشار إليه

٢) تُدرج عوائد أذون وسندات الخزانة ضمن إيرادات الأشخاص الحاصلين عليها ، وتُفرض الضريبة على مجموع صافى دخل هؤلاء الأشخاص سواء كانوا أشخاص

طبيعيين مقيمين فى مصر وفقاً لحكم المادة (٦) أو كانوا أشخاصاً اعتبارية أياً كان غرضها وفقاً لحكم المادة (٤٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المذكور ويتم حساب الضريبة المستحقة على الوعاء الضريبى وفقاً لسعر الضريبة السارى .

٣) يجب خصم الضريبة المسددة على عائد أذون وسندات الخزانة بسعر (٢٠ %) من الضريبة المستحقة على أرباح الأشخاص الحاصلين على هذه العوائد فى نهاية الفترة الضريبية ، ويعنى ذلك أن يكون خصم الضريبة المسددة فى حدود الضريبة المستحقة وفى حالة زيادة الضريبة المسددة عن الضريبة المستحقة لا يتم ترحيل ما لم يتم خصمه وذلك كله لتجنب الازدواج الضريبى الذى ينشأ نتيجة لخضوع هذا العائد للضريبة مرتين ، الأول خضوعه للضريبة بسعر (٢٠ %) دون خصم أى تكاليف والأخرى خضوعه للضريبة ضمن إجمالى إيرادات الأشخاص الحاصلين على هذا العائد فى نهاية الفترة الضريبية .

٤) يتم حساب الضريبة المستحقة وإجراء خصم الضريبة على النحو التالى :

الضريبة المستحقة على اجمالى صافى أرباح الممول فى نهاية الفترة الضريبية طبقاً لسعر الضريبة فى نهاية الفترة الضريبية	×××××
يخصم منها الضريبة المسددة بنسبة ٢٠ % على عائد أذون الخزانة وبما لا يجاوز الضريبة المستحقة	(×××)
مقدار الضريبة واجبة الأداء على الممول	×××××

أسعار الضريبة المستقطعة من المنبع

السعر	المادة	المبالغ الخاضعة	البيان والتوضيح
(٢٠ %)	م ٥٦ ق	العوائد	وذلك فيما عدا عوائد القروض والتسهيلات الائتمانية التي تحصل عليها : ١) الحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة من مصادر خارج مصر . ٢) شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام و القطاع الخاص بشرط أن تكون مدة القرض أو التسهيل ثلاث سنوات على الأقل .
(٢٠ %)	م ٥٦ ق	الإتاوات	– استخدام الاسم التجارى أو العلامة التجارية .... الخ
(٢٠ %)	م ٥٦ ق	مقابل الحصول على خدمات	❖ فى حالة عدم التعاقد والإشراف
سعر م ٨	م ١١ ق		❖ فى حالة التعاقد والإشراف
(٢٠ %)	م ٥٦ ق	☎ مقابل نشاط الرياضى أو الفنان سواء دفع له مباشرة أو من خلال أى جهة	
(١٠ %)	م ٥٦ مكرر	❑ توزيعات الأرباح التى تجريها شركات الأموال أو شركات الأشخاص للشخص الطبيعى غير المقيم والشخص الاعتبارى المقيم أو غير { وتقل إلى (٥ %) إذا زادت نسبة المساهمة فى الشركة القائمة بالتوزيع على (٢٥%) من رأس المال أو حقوق التصويت بشرط ألا تقل مدة حيازة الأسهم أو الحصص عن سنتين }	
(١٠ %)	م ٥٦ مكرر	❑ الأرباح الرأسمالية التى تتحقق من التصرف فى الأوراق المالية أو الحصص بالشركات ، سواء تحققت هذه الأرباح فى مصر أو فى الخارج التى يحصل عليها غير المقيمين من الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين .	
(١٠ %)	م ٥٧ ق	☎ العمولة أو السمسرة التى يحصل عليها الشخص الطبيعى متى كانت غير متصلة بمباشرة مهنته .	
(٣٢ %)	م ٥٨ ق	❖ عوائد السندات التى تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزى أو غيره من البنوك مع مراعاة أى إعفاءات ضريبية مقررة فى قوانين أخرى .	
(٢٠ %)	م ٥٨ ق	❖ عوائد أذون الخزانة وعوائد سندات الخزانة .	

الكتاب الخامس

الخصم والإضافة والتحصيل

والدفعات المقدمة

تحت حساب الضريبة

الكتاب الخامس

الخصم والإضافة والتحصيل والدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة

تمهيد

وردت الأحكام الخاصة بالخصم والإضافة والتحصيل والدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة بالكتاب الخامس من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية فى المواد من (٥٩ :٧٣) من القانون ، والمواد من (٨٢ : ٨٩) من اللائحة ، حيث تم الإضافة تحت حساب الضريبة بقرار بقانون (١٠١) لسنة ٢٠١٢ ، وتمثلت مواد الإضافة تحت حساب الضريبة فى المواد أرقام (٥٩) مكرر ، (٥٩ مكرر / ١)، (٥٩ مكرر / ٢)، (٥٩ مكرر / ٣)، وقد فصل القانون هذه الأحكام فى ثلاثة أبواب على الوجه التالى :

الباب الأول : النشاط التجارى والصناعى

الفصل الأول : الخصم والإضافة وتناولتها

- المواد من (٥٩ : ٦٠) من القانون .
- والمادة (٨٢) من اللائحة التنفيذية للقانون .

الفصل الثانى : الدفعات المقدمة وتناولتها

- المواد من (٦١ : ٦٥) من القانون .
- والمواد من (٨٣ : ٨٧) من اللائحة التنفيذية للقانون

.

الفصل الثالث : التحصيل تحت حساب الضريبة وتناولتها

- المواد من (٦٦ : ٦٩) من القانون .

الباب الثانى : المهن غير التجارية

الفصل الأول : الخصم وتناولتها

- المادة (٧٠) من القانون .

الفصل الثانى : التحصيل تحت حساب الضريبة وتناولتها

- مادة (٧١) من القانون .
- المادة (٨٨) من اللائحة التنفيذية للقانون .

الباب الثالث : أحكام عامة وتناولتها

- المادتين (٧٢ :٧٣) من القانون .
- المادة (٨٩) من اللائحة التنفيذية للقانون .

وسنتناول هذه الأحكام بالتفصيل فيما يلى :

الباب الأول

النشاط التجارى والصناعى

الباب الأول

النشاط التجارى والصناعى

الفصـل الأول

الخصم

نظام الخصم تحت حساب الضريبة

تنص الفقرة الأولى من المادة (٥٩) من القانون على أنه :

" على الجهات والمنشآت المبينة فيما بعد أن تخصم نسبة من كل مبلغ يزيد على ثلاثمائة جنيه تدفعه على سبيل العمولة أو السمسرة أو مقابل عمليات الشراء أو التوريد أو المقاولات أو الخدمة إلى أى شخص من أشخاص القطاع الخاص ، ويصدر بتحديد هذه النسبة قرار من الوزير بما لا يجاوز ٥% من هذا المبلغ وذلك تحت حساب الضريبة التى تستحق على هؤلاء الأشخاص ، ويستثنى من ذلك الأقساط التى تسدد لشركات التأمين ".

١) وزارات الحكومة ومصالحها، ووحدات الإدارة المحلية ، والهيئات العامة ، والهيئات القومية الاقتصادية أو الخدمية ، وشركات ووحدات القطاع العام ، وشركات قطاع الأعمال العام، وشركات الأموال ، والمنشآت والشركات الخاضعة لقوانين الاستثمار ، وشركات الأشخاص التى يجاوز رأسمالها خمسين ألف جنيه أيا كان شكلها القانونى ، والشركات المنشأة بمقتضى قوانين خاصة ، والشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة، وفروع الشركات الأجنبية ، ومخازن الأدوية ومكاتب الاستيراد ، والجمعيات التعاونية ، والمؤسسات الصحفية ، والمعاهد التعليمية والنقابات والروابط والأندية ومراكز الشباب والاتحادات والمستشفيات والفنادق والجمعيات والمؤسسات الأهلية على اختلاف أغراضها ، والمكاتب المهنية ومكاتب التمثيل الأجنبية ، ومنشآت الإنتاج السينمائى والمسارح ودور اللهو، وصناديق التأمين الخاصة المنشأة بالقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ أو بأى قانون آخر .

٢) الجهات والمنشآت الأخرى التى يصدر بتحديدها قرار من الوزير .

وتلتزم هذه الجهات والمنشآت بتوريد المبالغ التى تم خصمها إلى المصلحة طبقا للإجراءات التى تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون ، وتلتزم الجهة أو المنشأة التى لم تقم بخصم أو توريد المبالغ إليها بأن تؤدى للمصلحة هذه المبالغ بالإضافة إلى ما يرتبط بها من مقابل تأخير."

- وتم استبدال الفقرة الأولى من المادة (٥٩) بالقرار بقانون ٥٣ لسنة ٢٠١٤ الصادر فى ٣٠ /٦/ ٢٠١٤ ، والذى يُعمل بها اعتباراً من أول يوليو ٢٠١٤ ، بالنص التالى :

" على الجهات والمنشآت المبينة فيما بعد أن تخصم نسبة من كل مبلغ يزيد على ثلاثمائة جنيه تدفعه على سبيل العمولة أو السمسرة أو مقابل عمليات الشراء أو التوريد أو المقاولات أو الخدمة إلى أ ى شخص من أشخاص القطاع الخاص ، وكذلك توزيعات الأرباح التى تجريها شركات الأموال أياً كان مقدارها ، ويصدر بتحديد هذه النسبة قرار من الوزير بما لا يج .اوز (٥ ٪) من هذا المبلغ وذلك تحت حساب الضريبة التى تستحق على هؤلاء الأشخاص ، ويستثنى من ذلك الأقساط التى تسدد لشركات التأمين " .

- كما تم إضافة فقرة ثالثة للمادة (٥٩) بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ الصادر فى ٣٠/٦/ ٢٠١٤ ، ويُعمل بها اعتباراً من ١/٧/٢٠١٤ ، بالنص التالى:

" وفى جميع الأحوال تلتزم الجهات والمنشآت المنصوص عليها فى البندين { ١} ، {٢} من الفقرة الأولى من هذه المادة بأن تخطر المصلحة ببيان التعاملات والمبالغ المدفوعة لأى شخص من أشخاص القطاع الخاص إذا زادت قيمة التعامل خلال كل فترة ربع سنوية على ثلاثمائة جنيه ، وذلك فى موعد أقصاه أواخر إبريل ويوليه وأكتوبر ويناير من كل عام عن المعاملات خلال الأشهر السابقة ، وذلك طبقاً للإجراءات التى تحددها اللائحة التنفيذية للقانون .

- ويتضح مما سبق ما يلى :
  - **المبلغ الذى يسرى عليه الخصم تحت حساب الضريبة**

    كل مبلغ يزيد على ثلاثمائة جنيه يدفعه أحد أشخاص الالتزام .
  - **الأعمال والأنشطة الخاضعة لعملية الخصم**

    – العمولة أوالسمسرة . –مقابل عمليات الشراء أوالتوريد .

-أعمال المقاولات . -الخدمات .

-توزيعات الأرباح التى تجريها شركات الأموال أياً كان مقدارها وذلك اعتباراً من ٢٠١٤/٧/١ .

- **الأشخاص الذين يسرى بشأنهم نظام الخصم**

أشخاص القطاع الخاص الخاضعين للضريبة .

- **نسبة [١] الخصم**

لا تجاوز ٥% من هذا المبلغ المدفوع على المعاملات [١] الآتية :

١) المقاولات والتوريدات فيما عدا توريدات المحاصيل البستانيةِ للحكومة والقطاع العام من مالكى الغراس فى حدود غراسهم	٠.٥ %
٢) المشتريات	٠.٥ %
٣) – أ) الخدمات	٢ %
ب) المبالغ التى تدفعها الجمعيات التعاونية للنقل بالسيارات لأعضائها مقابل النقل بسياراتهم	٠.٥ %
ج) الوكالة بالعمولة والسمسرة	٥ %
د) الخصومات والمنح والعمولات التى تمنحها شركات الدخان والأسمدة	٥ %
هـ) جميع الخصومات والمنح والعمولات التى تمنحها شركات البترول لموزعيها	٢ %
و) مساندة دعم الصادرات التى يمنحها صندوق تنمية الصادرات للمصدر [٢]	٢ %
← توريدات المطابع [٣] " اعتبار نشاط المطابع نشاطاً صناعياً "	٠.٥ %
← الشركات المهنية [٤] " اعتبار هذا النشاط نشاطاً خدمياً "	٢ %

[١] قرار وزير المالية رقم ٥٣٧ لسنة ٢٠٠٥ ويُعمل به اعتباراً من ٢٠٠٥/٧/٩.

[٢] مضافة بالقرار الوزارى رقم ٣٠١ لسنة ٢٠١٣ فى ٢٠١٣/٥/٢٦ ، ويُعمل به اعتباراً من ٢٠١٣/٥/٢٧

[٣] كتاب دورى رقم (٨) لسنة ٢٠٠٧ فى ٢٠٠٧/٥/٢٢.

[٤] كتاب دورى رقم (١٣) لسنة ٢٠٠٩ فى ٢٠٠٩/٤/١٦.

- **هذا وقد تم تعديل قرار وزير المالية رقم ٥٣٧ لسنة ٢٠٠٥ بالقرار الوزارى رقم ٣٨٠ لسنة ٢٠١٨ ،فى ٢٠١٨/٨/١٥ حيث ارفق جدول معدل بالنسب التى يجرى خصمها تنفيذاً لحكم (٥٩) من القانون ، كما يلى:**

نوع النشاط	النسبة
١- المقاولات والتوريدات فيما عدا توريدات المحاصيل البستانية للحكومة والقطاع العام من مالكى الغراس فى حدود غراسهم ٠	%١
٢ - المشتريات	%١
٣ – (أ) الخدمات ٠	%٣
(ب) المبالغ التى تدفعها الجمعيات التعاونية للنقل بالسيارات لأعضائها مقابل النقل بسياراتهم ٠	%١
(ج) الوكالة بالعمولة والسمسرة ٠	%٥
(د) الخصومات والمنح والعمولات والحوافز الاستثنائية والإضافية التى تمنحها شركات الدخان والأسمدة والأسمنت ٠	%٥
(هـ) جميع الخصومات والمنح والعمولات التى تمنحها شركات البترول لموزعيها	%٢

- **جهات الالتزام**

المجموعة الأولى :

الجهات والمنشآت الواردة بالبند / ١ من المادة (٥٩) من القانون وهى :

١) وزارات الحكومة ومصالحها .
٢) وحدات الإدارة المحلية .
٣) الهيئات العامة .
٤) الهيئات القومية الاقتصادية أو الخدمية .
٥) شركات ووحدات القطاع العام .
٦) شركات قطاع الأعمال العام .
٧) شركات الأموال .
٨) المنشآت والشركات الخاضعة لقوانين الاستثمار .

٩) شركات الأشخاص التى يجاوز رأسمالها خمسين ألف جنيه أياً كان شكلها القانونى .

١٠) الشركات المنشأة بمقتضى قوانين خاصة .

١١) الشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة .

١٢) فروع الشركات الأجنبية .

١٣) مخازن الأدوية ومكاتب الاستيراد .

١٤) الجمعيات التعاونية .

١٥) المؤسسات الصحفية .

١٦) المعاهد التعليمية والنقابات والروابط والأندية ومراكز الشباب والاتحادات .

١٧) المستشفيات والفنادق والجمعيات والمؤسسات الأهلية على اختلاف أغراضها.

١٨) المكاتب المهنية ومكاتب التمثيل الأجنبية .

١٩) منشآت الإنتاج السينمائى والمسارح ودور اللهو .

٢٠) صناديق التأمين الخاصة المنشأة بالقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ أو بأى قانون آخر .

المجموعة الثانية :

الجهات والمنشآت (١) الآتية متى زاد رقم أعمالها السنوى على مائتان وخمسون ألف جنيه سنوياً وفقاً لقائمة الدخل :

١) منشآت المقاولات والتوريدات .

٢) مكاتب التصدير .

٣) الوكلاء التجاريون .

٤) وكالات السفر والمنشآت والمكاتب السياحية .

٥) منشآت النقل السياحى .

٦) منشآت الإنتاج التليفزيوني والمسرحى والإذاعى .

٧) المنشآت الصناعية المقيدة بالسجل الصناعى وفقاً لأحكام القانون رقم ٢٤ لسنة ١٩٧٧ فى شأن السجل الصناعى وكذلك المنشآت التى لا تخضع

لأحكام القانون المشار إليه إذا كانت تزاول أحد أوجه النشاط المدرجة فى القوائم التى يصدر بها قرار من وزير الصناعة بالاتفاق مع وزير المالية .

- **التزامات الجهات الملزمة بالخصم تحت حساب الضريبة**

أولاً : طبقاً للفقرة الثانية من المادة (٥٩) من القانون

تلتزم الجهات والمنشآت السابقة الملتزمة بالخصم تحت حساب الضريبة بتوريد ما تم خصمه إلى المصلحة فى المواعيد المحددة باللائحة ، وفى حالة عدم الخصم أو التوريد تلتزم بسداد المبالغ المستحقة بالإضافة إلى ما يرتبط بها من مقابل تأخير طبقاً لأحكام القانون.

---

(١) قرار وزير المالية رقم ٥٣٥ لسنة ٢٠٠٥ ويُعمل به اعتباراً من ٢٠٠٥/٧/٩

وقد فصلت المادة (٨٢) [(١)] من اللائحة التنفيذية للقانون هذه الالتزامات حيث تنص على ما يلى :

" فيما عدا توزيعات الأرباح التى تجريها شركات الأموال ، يكون توريد الجهات والمنشآت ، المنصوص عليها في المادة (٥٩) من القانون للمبالغ التى تم خصمها تحت حساب الضريبة من أى شخص من أشخاص القطاع الخاص طبقا لما يأتى :

١) أن يتم التوريد علي النموذج رقم (٤١ خصم وتحصيل) [(٢)] مرفقا به الشيك أو نقدا أو من خلال وسائل الدفع الالكترونية المنصوص عليها فى الفقرة الثالثة من هذه المادة .

٢) أن يتم التوريد إلى الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة بالمصلحة فى موعد أقصاه آخر ابريل ويوليو وأكتوبر ويناير من كل عام .

ويجب أن يتضمن النموذج المنصوص عليه فى البند (١) بيانات الممول من واقع البطاقة الضريبية ، وأن يحدد به بدقة رقم التسجيل الضريبى / رقم الملف / المأمورية

المختصة / طبيعة التعامل ، كما يجب استيفاء بيانات الشيك من حيث التوقيعات والبنك المسحوب عليه واسم وصفة الموقعين على النموذج المعد لذلك .

وتعتبر قنوات الدفع التالية من وسائل الدفع الالكتروني :

١) تحويلات بنكية للممولين الذين لديهم حسابات بالبنوك مع إخطار المصلحة بإشعار إضافة بالاتفاق مع هذه البنوك والربط على شبكة معلومات المصلحة باستخدامها فى الإخطار .

---

(١) الفقرة الأولى من المادة ٨٢ من اللائحة التنفيذية للقانون مستبدلة بالقرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥.

(٢) استبدال نموذج { (٤١) خصم وتحصيل } بالنموذج (٤١ خصم وإضافة وتحصيل) بالقرار الوزارى رقم ٣١٠ لسنة ٢٠١٣ فى ٢٠١٣/٥/٣٠ ، ويُعمل به اعتباراً من ٢٠١٣/٦/١ ،

٢) استخدام الكروت الذكية فى إدراج مدفوعات الممول / الجهة على الكروت على أن يتم تسليم القيمة إما لمندوب المصلحة أو بتوفير القارئ وبرنامج التحويل المالى لدى الجهة أو الممول ، وأن يتم السداد من خلاله ثم تفريغ محتوياته بعد ذلك .

٣) استخدام شبكة بنك أو بنوك معينة أو الهيئة القومية للبريد التى تتفق معها المصلحة على السماح للممول بالسداد لدى منافذها ، ويتم إدراج التعامل على الكارت الذكى ويفرغ محتواه بالمأمورية المختصة لكل مدة طبقاً لأحكام القانون .

وتخطر المصلحة من خلال شبكة المعلومات بالسداد فورياً ، ويقوم الممول بقراءة محتويات الكارت للمطابقة .

وفى جميع الأحوال تعتبر الوسائل السابقة قنوات للدفع بشرط توافر اتفاق تجيزه وزارة المالية مع الجهات السابقة ".

- كما تضمن القرار الوزارى رقم ٣٨٠ لسنة ٢٠١٨ الصادر فى ٢٠١٨/٨/١٥ المعدل للقرار الوزارى رقم ٥٣٧ لسنة ٢٠٠٥ الصادر فى ٢٠٠٥/٧/٩ إجراءات تنفيذ هذه الالتزامات ، حيث تضمن القواعد التالية :

-تسليم الممول إيصالاً بكل مبلغ يخصم منه تحت حساب الضريبة على النشاط التجارى والصناعى المستحقة عليه .

-توريد قيمة ما تم خصمه إلى الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة بالمصلحة فى موعد أقصاه آخر أبريل / يوليو / أكتوبر / يناير من كل عام بموجب شيك مصحوباً به النموذج رقم (٤١) { خصم وتحصيل تحت حساب الضريبة } وذلك اعتباراً من المدة الثالثة ٢٠٠٥ والتى تستحق من أول أكتوبر حتى آخره .

-على الجهات والمنشآت المحددة بقرار من الوزير طبقاً للمادة (٥٩ / ٢) من القانون إمساك سجل يقيد فيه أولاً بأول أسماء المتعاملين الذين خضعت معاملاتهم لنظام الخصم تحت حساب الضريبة وقيمة معاملاتهم ونسبة الخصم المطبقة وتاريخ التعامل وتاريخ التوريد .

-على الجهات الملتزمة بتنفيذ أحكام المادة (٥٩) من القانون تحديد وظائف من يعهد إليهم تنفيذ أحكام هذه المادة .

-لا تسرى أحكام هذا القرار على الجهات والمنشآت التى تختار نظام الدفعات المقدمة .

ثانياً : طبقاً للفقرة الثالثة من المادة (٥٩) من القانون المضافة بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ ، والفقرة الثانية من المادة ٨٢ مكرراً من اللائحة التنفيذية للقانون إعتباراً من ٢٠١٤/٧/١ ، الألتزامات الأتية:

١. إخطار المصلحة ببيان التعاملات والمبالغ المدفوعة لأى شخص من أشخاص القطاع الخاص إذا زادت قيمة التعامل خلال كل فترة ربع سنوية على ثلاثمائة جنيه.

٢. يكون الإخطار فى موعد أقصاه أواخر إبريل ويوليه وأكتوبر ويناير من كل عام عن المعاملات خلال الأشهر السابقة .

٣. يكون الإخطار على نموذج { ٤٦ إخطار بالتعاملات } .

هذا وقد صدر الكتاب الدورى رقم (١٠) لسنة ٢٠٠٨) فى ٢٠٠٨/٢/١٩ بشأن قواعد تطبيق نظام الخصم تحت حساب الضريبة على مشتريات الحبوب ، حيث جاء به ما نصه :

" استمراراً لسياسة المصلحة فى مد جسور الثقة والتعاون مع جمهور الممولين ونظراً لما أثارته غرفة صناعة الحبوب باتحاد الصناعات بشأن عدم استطاعة أعضائها نظام الخصم تحت حساب الضريبة على مشترياتهم من المحاصيل الزراعية للطبيعة الخاصة لمصادر شراء هذه المحاصيل ، وبعد اعتماد السيد رئيس المصلحة لما انتهت إليه اللجنة المشتركة بين المصلحة واتحاد الصناعات المشكلة لهذا الغرض .

توجه المصلحة كافة جهات الالتزام وكافة وحدات المصلحة إلى مراعاة الآتى :

يتوقف تطبيق نظام الخصم تحت حساب الضريبة على كل مبلغ يزيد على ثلاثمائة جنيه تدفعه جهات الالتزام على مشترياتها من المحاصيل الزراعية على مصدر الشراء على النحو التالى :

- إذا كان شراء المحاصيل الزراعية من شركات أو تجار أو مستوردين فيجب على جهة الالتزام تطبيق أحكام الخصم تحت حساب الضريبة الواردة بقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وقرار وزير المالية فى هذا الشأن .

مع مراعاة عدم الخصم عليهم إذا كان التعامل مع أى منهم خلال فترة إعفاء ضريبى مقرره قانوناً وثابتة على البطاقة الضريبية الخاصة به أو إذا كان المورد يخضع لنظام الدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة .

- إذا كان شراء المحاصيل الزراعية من مزارعين فإن من يثبت منهم أن لديه بطاقة حيازة زراعية فأن ما يقوم ببيعه من إنتاج الأرض التى يزرعها لا يخضع لأحكام الخصم تحت حساب الضريبة حيث أن بيع المزارع لإنتاج أرضه دون إدخال أية تعديلات عليه لا يخضع للضريبة على أن تقوم جهة الالتزام بقيد هذه المشتريات فى سجلاتها وتدون أمام هذه المشتريات جميع بيانات بطاقة الحيازة الزراعية للمزارع .

وعلى جميع إدارات وفروع التحصيل تحت حساب الضريبة عند متابعة مدفوعات جهات الالتزام مراعاة التحقق من أن هذه المشتريات فى حدود إنتاجية أرض المزارع وذلك بالاستعانة بمديريات الزراعة والوحدات الزراعية المختصة وعلى الجهة التى تقوم

بالمتابعة إخطار المأمورية المختصة فى حالة زيادة الكميات الموردة عن حدود إنتاجية المساحة المزروعة .

وعلى كافة وحدات المصلحة وجهات الالتزام مراعاة تنفيذ ما ورد بهذا الكتاب الدورى بكل دقه " .

- **الإعفاء من تطبيق أحكام الخصم تحت حساب الضريبة**

تنص المادة (٦٠) من القانون على ما يلى :

" يعفى أشخاص القطاع الخاص المشار إليها فى المادة ٥٩ من هذا القانون من الخضوع لأحكام الخصم تحت حساب الضريبة إذا ثبت للمصلحة أن لديها سجلاً منتظماً تلتزم بموجبه بأداء المبالغ الربع سنوية المدفوعة مقدماً وذلك طبقاً لأحكام الفصل الثانى من هذا الباب " .

- ويتضح من نص هذه المادة :

إعفاء ممولى القطاع الخاص من تطبيق نظام الخصم تحت حساب الضريبة فى حالة اختياره نظام الدفعات المقدمة والالتزام باحكامه.

الإضـــــافة

نظام الإضافة تحت حساب الضريبة

- **الإضافة على السلع والمنتجات**

تنص المادة (٥٩ مكرر) (١) من القانون على ما يلى :

" على الجهات المنصوص عليها فى البند {١} من المادة (٥٩) من القانون المشار إليه التى تتولى بيع أو توزيع أى سلع أو منتجات صناعية أو حاصلات زراعية محلية أو مستوردة إلى أشخاص القطاع الخاص للإتجار فيها أو تصنيعها أن تضيف نسبة على المبالغ التى تحصل عليها من هؤلاء الأشخاص وتحصل هذه النسبة مع هذه المبالغ تحت حساب الضريبة التى تستحق عليه " .

- وقد تم استبدال ال مادة (٥٩ مكرراً) بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ فى ٢٠١٤/٦/٣٠ ويُعمل بها اعتباراً من ٢٠١٤/٧/١ ، بالنص الآتى :

" على الجهات المنصوص عليها فى البند {١} من الفقرة الأولى من المادة (٥٩) من هذا القانون التى تتولى بيع أو توزيع أى سلع أو منتجات صناعية أو حاصلات زراعية محلية أو مستوردة إلى أشخاص القطاع الخاص للاتجار فيها أو تصنيعها أن تخطر المصلحة ببيان عن التعاملات والمبالغ التى تحصل عليها من هؤلاء الأشخاص " .

- ويتضح من نصوص هذه المادة ما يلى :

---

(١) المواد (٥٩) مكرر ، (٥٩) مكرر / ١ ، (٥٩) مكرر / ٢ ، (٥٩) مكرر / ٣ مضافة بقرار بقانون (١٠١) لسنة ٢٠١٢ فى ٢٠١٢/١٢/٦ ، ثم تم تعديل العمل به بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ اعتباراً من ٢٠١٣/٦/١ .

- **الجهات الملزمة بالإضافة على السلع والمنتجات :**

هى الجهات والمنشآت الواردة بالبند / ١ من المادة (٥٩) من القانون السابق الإشارة إليها عند تناول المادة (٥٩) من القانون ، والتى تتولى بيع أو توزيع أى سلع أو منتجات صناعية أو حاصلات زراعية سواء محلية أو مستوردة إلى أشخاص القطاع الخاص بغرض الاتجار فيها أو التصنيع وذلك حتى ٢٠١٤/٦/٣٠ .

واعتباراً من ٢٠١٤/٧/١ تتوقف تلك الجهات والمنشآت عن الإضافة تحت حساب الضريبة وفقاً للقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ ، وإخطار المصلحة ببيان عن التعاملات والمبالغ التى تحصل عليها من هؤلاء الأشخاص على نموذج { ٤٧ إخطار بالتعاملات } وفقاً للفقرة الثانية من المادة (٨٢ مكرر) من اللائحة التنفيذية للقانون المضافة بالقرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ .

- **الممول الذى يتم عليه الإضافة :**

ممول (أشخاص) القطاع الخاص الخاضع للضريبة وذلك اعتباراً من ٢٠١٣/٦/١ حتى ٢٠١٤/٦/٣٠ .

واعتباراً من ٢٠١٤/٧/١ يتم الإخطار فقط بالتعاملات والمبالغ التى تحصل عليها من ممولى (أشخاص) القطاع الخاص.

- **الإضافة على الإيجارات**

تنص المادة (٥٩) مكرر / ١ من القانون على أنه :

" على الجهات المنصوص عليها فى البند {١} ، {٢} من المادة (٥٩) من القانون المشار إليه أن تضيف نسبة على الإيجارات التى تحصلها من المستأجر للأماكن المملوكة لها والمعدة للإيجار أو التصنيع فيها أو تقديم أو إعداد أية خدمات أو مأكولات أو مشروبات وتحصيلها مع الإيجارات وبذات إجراءات التحصيل وذلك تحت حساب الضريبة التى تستحق على هؤلاء المستأجرين " .

- وقد تم استبدال ال مادة (٥٩ مكرراً / ١) بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ فى ٦/٣٠/ ٢٠١٤ ،ويُعمل بها اعتباراً من ٢٠١٤/٧/١ ، بالنص الآتى :

" على الجهات المنصوص عليها فى البند {١} ، {٢} من الفقرة الأولى من المادة (٥٩) من هذا القانون أن تخطر المصلحة ببيان عن التعاملات والمبالغ والإيجارات التى تحصلها من المستأجر للأماكن المملوكة لها والمعدة للإيج .ار أو التصنيع فيها أو تقديم أو إعداد أيةِ خدمات أو مأكولات أو مشروبات " .

- ويتضح من نصوص هذه المادة ما يلى :

- **الجهات الملزمة بالإضافة على الإيجارات :**

الجهات والمنشآت الواردة بالبند { ١ ، ٢ } من المادة (٥٩) من القانون السابق الإشارة إليها أن تضيف نسبة تحت حساب الضريبة على قيمة الإيجارات التى تحصلها من المستأجرين للأماكن المملوكة لها والمعدة للإ ٍتجار أو التصنيع فيها أو تقديم أو إعداد أية خدمات أو مأكولات أو مشروبات وتحصلها مع الإيجارات من هؤلاء المستأجرين وذلك حتى ٢٠١٤/٦/٣٠ .

واعتباراً من ٢٠١٤/٧/١ تتوقف تلك الجهات والمنشآت عن الإضافة تحت حساب الضريبة وفقاً للقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ ، وإخطار المصلحة ببيان عن التعاملات والمبالغ والإيجارات التى تحصلها من المستأجر للأماكن المملوكة لها على نموذج { ٤٧ إخطار بالتعاملات } وفقاً للفقرة الثانية من المادة (٨٢ مكرر) من اللائحة التنفيذية للقانون المضافة بالقرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ .

- **نسب الإضافة على السلع والمنتجات والإيجارات والتزامات الجهات الملزمة بالإضافة**

تنص المادة (٥٩) مكرر / ٢ من القانون على أنه :

" تحدد بقرار من الوزير السلع والمنتجات وأوجه النشاط وأنواع الإيجارات التى يسرى عليها نظام الإضافة لحساب الضريبة ، وكذلك النسبة التى يتم إضافتها بما يتفق مع طبيعة كل نشاط وبما لا يجاوز (٥ %) من المبالغ المسددة .

وعلى الجهات المشار إليها فى البندين {١} ، {٢} من المادة (٥٩) مكرر ، (٥٩) مكرر {١} من هذا القرار بقانون توريد قيمة ما حصلته تحت حساب الضريبة المستحقة فى موعد أقصاه أخر إبريل ويوليه وأكتوبر ويناير من كل عام مع بيان تفصيلى بالمبالغ التى قبضت من كل ممول خلال الثلاثة أشهر السابقة وذلك طبقاً للأوضاع والإجراءات التى يصدر بتحديدها قرار من الوزير ."

- هذا وقد تم استبدال ال مادة (٥٩ مكرراً / ٢) بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ فى ٢٠١٤/٦/٣٠ ،ويُعمل بها اعتباراً من ٢٠١٤/٧/١ ، بالنص الآتى :

" تحدد بقرار من الوزير السلع والمنتجات وأوجه النشاط وأنواع الإيجارات التى يسرى عليها أحكام المادتين (٥٩ مكرراً) ، (٥٩ مكرراً / ١) من هذا القانون ، وعلى الجهات والمنشآت المشار إليها فى البندين {١} ، {٢} من الفقرة الأولى من المادة (٥٩) من هذا القانون إخطار المصلحة ببيان بقيمة السلع والمنتجات ال صناعية والحاصلات الزراعية والتعاملات والمبالغ والإيجارات التى حصلت عليها من كل ممول فى موعد أقصاه أواخر إبريل ويوليه وأكتوبر ويناير من كل عام عن الثلاثة أشهر السابقة ، وذلك طبقاً للإجراءات التى تحددها اللائحة التنفيذية ."

- ويتضح من نصوص هذه المادة ما يلى :

النسب والسلع والإيجارات التى يسرى عليها نظام الإضافة تحت حساب الضريبة

طبقاً لنص الفقرة الأولى من المادة (٥٩ مكرر / ٢) من القانون يتضح أن نسبة الإضافة لحساب الضريبة لا تجاوز (٥ %) من المبالغ المسددة على السلع والمنتجات [١] والإيجارات الأتية ، وذلك حتى ٢٠١٤/٦/٣٠ .

---

[١] قرار وزارى رقم ٣١٠ لسنة ٢٠١٣ بتاريخ ٢٠١٣/٥/٣٠ والذى يُعمل به اعتباراً من ٢٠١٣/٦/١ حتى ٢٠١٤/٦/٣٠

البند	نوع النشاط	النسبة
أولاً	المواد الغذائية	(٠.٥ %)
ثانيًا	المعادن ومنتجاتها ومنتجات المحاجر والمناجم والغازات الصناعية	(١.٠ %)
ثالثًا	المواد الكيماوية ومنتجاتها والبلاستيك والألياف الصناعية	(١.٠ %)
رابعًا	الورق ومنتجاته	(٠.٥ %)
خامسًا	مواد البناء	(١.٠ %)
سادسًا	الزجاج ومنتجاته	(١.٠ %)
سابعًا	الأخشاب ومنتجاتها	(١.٠ %)
ثامنًا	الغزل والنسيج ومنتجاته	(١.٠ %)
تاسعًا	الجلود ومصنوعاتها	(١.٠ %)
عاشراً	الأجهزة المنزلية	(١.٠ %)
أحد عشر	الأجهزة الإلكترونية والمحولات الكهربائية والموتورات والبطاريات	(١.٠ %)

	ومستلزمات التركيبات الكهربائية وأدوات الورش	
اثنا عشر	الخردوات وأدوات التجميل والأدوات والملابس الرياضية والصابون	(١.٠ %)
ثالث عشر	الآلات	(١.٠ %)
رابع عشر	قطع الغيار	(١.٠ %)
خامس عشر	وسائل النقل وملحقاتها ومنتجات الكاوتشوك	(١.٠ %)
سادس عشر	المخلفات	(٢.٠ %)
سابع عشر	الأدوية والمستلزمات الطبية والمبيدات الحشرية وأدوات ومستحضرات التجميل والألبان المباعة للصيدليات ومخازن الأدوية	(١.٠ %)
ثامن عشر	شنابر النظارات والعدسات اللاصقة والعادية	(١.٠ %)
تاسع عشر	الأدخنة والسجائر	(٠.٥ %)
عشرون	الشتلات ونباتات الزينة والزهور	(٢.٠ %)
الحادى والعشرون	الإيجارات بأنواعها طبقاً لأحكام المواد ٥٩ مكرر ، ٥٩ مكرر (١) ، ٥٩ مكرر (٢) من قانون الضريبة على الدخل المشار إليه	(٣.٠ %)

كما صدر ملحق رقم {١} لقرار وزير المالية رقم (٣١٠) لسنة ٢٠١٣ باستبدال نص البند (خامس عشر) اعتباراً من ٢٠١٣/٨/١ ، حيث جاء به ما نصه :

البند الخامس عشر :

وسائل النقل وملحقاتها ومنتجات الكاوتشوك	مبلغ أو نسبة الإضافة
١) السيارات (حتى ١٦٠٠ سم٣)	(١ %) بحد أقصى ١٠٠ جنيه
٢) السيارات (أكثر من ١٦٠٠ سم٣ حتى ٢٠٠٠ سم٣)	(١ %) بحد أقصى ٢٠٠ جنيه
٣) السيارات (أكثر من ٢٠٠٠ سم٣)	(١ %) بحد أقصى ٣٠٠ جنيه
٤) سيارات النقل الخفيف حمولة ٥ طن	(١ %) بحد أقصى ١٠٠ جنيه
٥) سيارات النقل الثقيل حمولة أكثر من ٥ طن	(١ %) بحد أقصى ٢٠٠ جنيه
٦) ملحقات ومقطورات وسائل النقل بكافة أنواعها	(١ %) بحد أقصى ١٠٠ جنيه

٧) الموتوسيكلات والدراجات	(١ %)
٨) اللنشات والعائمات البحرية	(١ %)
٩) الإطارات ومنتجات الكاوتشوك	(١ %)

التزامات الجهات الملزمة بالإضافة

طبقاً لنص الفقرة الثانية من المادة (٥٩ مكرر / ٢) من القانون يتضح أنه :

تلتزم الجهات والمنشآت المشار إليها في البندين (١ ، ٢) من المادة (٥٩) ، (٥٩ مكرر) ، (٥٩ مكرر / ١) من القانون ، بما يلى:

-توريد قيمة ما حصلته تحت حساب الضريبة المستحقة فى موعد أقصاه أخر إبريل ويوليه وأكتوبر ويناير من كل عام مع بيان تفصيلى بالمبالغ التى قبضت من كل ممول خلال الثلاثة أشهر السابقة .

-إخطار المصلحة ببيان بقيمة السلع والمنتجات ال صناعية والحاصلات الزراعية والتعاملات والمبالغ والإيجارات التى حصلت عليها من كل ممول فى موعد أقصاه أواخر إبريل ويوليه وأكتوبر ويناير من كل عام عن الثلاثة أشهر السابقة .

كما تضمن قرار وزير المالية رقم ٣١٠ لسنة ٢٠١٣ الصادر فى ٢٠١٣/٥/٣٠ السابق الإشارة إليه إجراءات تنفيذ هذه الالتزامات ، حيث جاء به ما نصه :

" المادة الأولى :

يحدد بالجدول المرفق بهذا القرار النسب والسلع والإيجارات التى يسرى عليها نظام الإضافة تحت حساب الضريبة طبقاً لأحكام المواد (٥٩) مكرر ، (٥٩) مكرر / ١ ، (٥٩) مكرر (٢) من قانون الضريبة على الدخل المشار إليه .

المادة الثانية :

على الجهات والمنشآت المذكورة فى البند {١} من المادة (٥٩) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتلك الجهات والمنشآت الأخرى الصادر بتحديدها قرار م ن الوزير وفقاً لحكم البند { ٢} من المادة (٥٩) المذكورة إتباع القواعد التالية :

أ – تسليم الممول إيصالاً بكل مبلغ يضاف لحساب الضريبة المستحقة عليه .

ب –توريد قيمة ما حصلته إلى الإدارة المركزية لتجميع نماذج الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة بالمصلحة فى موعد أقصاه أخر ابريل / يوليو / أكتوبر و/ يناير من كل عام بموجب شيك مصحوباً به النموذج رقم { ٤١ خصم وإضافة وتحصيل } بقيمة إجمالى المبالغ المحصلة وموضحاً به اسم الممول والمبلغ المحصل لحسابه خلال الثلاثة أشهر السابقة .

المادة الثالثة :

على الجهات والمنشآت المحددة بقرار من وزير المالية طبقاً للمادة (٥٩ / ٢) من القانون إمساك سجل تقيد فيه أولاً بأول أسماء المتعاملين الذين خضعت معاملاتهم لنظام الإضافة تحت حساب الضريبة وقيمة معاملاتهم ونسبة الإضافة المطبقة وتاريخ التعامل وتاريخ التوريد .

المادة الرابعة :

على الجهات الملتزمة بالإضافة تحت حساب الضريبة وفقاً لأحكام المواد {٥٩} مكرر ، {٥٩} مكرر (١) ، {٥٩} مكرر (٢) من قانون الضريبة على الدخل المشار إليه تحديد وظائف من يُعهد إليهم بتنفيذ أحكام هذا القرار .

المادة الخامسة :

يستبدل بمسمى { بنموذج (٤١) خصم وتحصيل } المسمى { نموذج (٤١) خصم وإضافة وتحصيل } المرفق " .

المادة السادسة :

ينشر هذا القرار بالوقائع المصرية ، ويُعمل به اعتباراً من ٢٠١٣/٦/١ " .

- **الإعفاء من تطبيق أحكام الإضافة تحت حساب**

تنص المادة (٥٩ مكرر / ٣) من القانون على ما يلى :

" لا تسرى أحكام الإضافة تحت حساب الضريبة على المنشآت غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها بمقتضى القانون وذلك خلال فترة عدم الخضوع أو الإعفاء مع التزامها بالإضافة بالنسبة لمنشآت القطاع الخاص التى تتعامل معها وفقاً لأحكام نظام الإضافة المشار إليها فى المواد (٥٩) مكرر ، (٥٩) مكرر {١} ، (٥٩) مكرر {٢} ، وهذه المادة " .

- ويتضح من نص هذه المادة :

لا يجب الإضافة على المنشآت المعفاة أو الغير خاضعة للضريبة خلال فترة الإعفاء أو عدم الخضوع ، وعلى هذه المنشآت الالتزام ب الإضافة بالنسبة لمنشآت القطاع الخاص التى تتعامل معها وفقاً لأحكام المواد (٥٩ مكرر) ، (٥٩ مكرر / ١) ، (٥٩ مكرر / ٢) ، من القانون وذلك حتى ٢٠١٤/٦/٣٠ .

تم إلغاء المادة (٥٩ مكرر / ٣) بالقرار بقانون ٥٣ لسنة ٢٠١٤ .

- **تطبيق نظام الخصم والإضافة تحت حساب الضريبة على الوكيل بالعمولة**

هذا وقد صدر الكتاب الدورى رقم (١٧) لسنة ٢٠١٣ بشأن تطبيق نظام الخصم والإضافة تحت حساب الضريبة على الوكيل بالعمولة ، وقد جاء به ما نصه :

" نظراً لتعدد استفسارات الشركات التى تتعاقد مع موزعين بالعمولة لتوزيع منتجاتها بنفس السعر الذى تحدده الشركة بخصوص كيفية تطبيق نظام الخصم والإضافة تحت حساب الضريبة على هذا الوكيل الذى لا يتقاضى إلا العمولة من هذه الشركات وحرصاً من المصلحة على إيضاح كيفية التعامل مع الوكيل بالعمولة .

وبدراسة الموضوع فى ضوء أحكام المواد (٥٩ مكرر) ، (٥٩ مكرر / ١) ، (٥٩ مكرر / ٢) من القانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ بشأن تعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته والمعدل بالقرار بقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ وقرار وزير المالية رقم ٣١٠ لسنة ٢٠١٣ بشأن تحديد النسب والسلع والإيجارات التى يسرى عليها نظام الإضافة تحت حساب الضريبة .

لذا تنبه المصلحة إلى إتباع الآتى فيما يتعلق بتطبيق نظام الإضافة تحت حساب الضريبة على الوكيل بالعمولة :-

عند تسليم أى من منتجات هذه الشركات إلى الوكيل بالعمولة الملتزم بالبيع بذات أسعار الشركة أى أنه (ليس تاجر ا) فتكون هذه الشركات ملتزمة بالخصم تحت

حساب الضريبة على مبالغ العمولة المدفوعة للوكيل بالعمولة ، بينما غير ملتزمة بالإضافة تحت حساب الضريبة عليه ، وفى ذات الوقت هذا الوكيل عند قيامه ببيع هذه المنتجات إلى التاجر فهو ملتزماً بالإضافة تحت حساب الضريبة المستحقة على المشترى (التاجر) باعتباره ممثلاً تجارياً للشركة البائعة .

على كافة المناطق الضريبية (ضريبة دخل) والإدارة المركزية للتوجيه والرقابة متابعة تنفيذ أحكام هذا الكتاب الدورى بكل دقه " .

الفصل الثانى

الدفعات المقدمة

مقدمة

إستحدث قانون الضريبة على الدخل فى المواد من (٦١ : ٦٥) نظام الدفعات المقدمة باعتباره نظاماً إختيارياً يكون بديلاً لنظام الخصم تحت حساب الضريبة حيث يقوم الممول بنفسه بتحديد مبلغاً يدفعه تحت حساب الضريبة فى ضوء آخر ضريبة أقر بها الممول أو الأرباح التى يقدرها عن الفترة الضريبية التى يرغب فى تطبيق النظام عليها ، على أن تتم تسوية هذه المبالغ عند تقديم الإقرار الضريبى السنوى [١] .

وسنورد فيما يلى الأحكام الخاصة بنظام الدفعات المقدمة فى ضوء أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية ٠

المقصود بنظام الدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة

⬅ تنص المادة (٦١) من القانون على أنه :

" مع مراعاة حكم المادة (٦٣) يقصد بنظام الدفعات المقدمة فى تطبيق أحكام هذا القانون قيام الممول بأداء مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة عليه عن الفترة الضريبية وذلك بواقع ٦٠ % من أى مما يأتى :

١) آخر ضريبة أقر بها الممول .

٢) الضريبة التى يقدرها عن السنة التى يرغب فى تطبيق نظام الدفعات عليها إذا كان الممول لم يسبق أن تقدم بإقرار ضريبى أو كان الإقرار الضريبى الذى تقدم به عن الفترة الضريبية السابقة على تقديم الطلب يتضمن خسارة ".

- يتضح من هذا النص :

أن المقصود بنظام الدفعات المقدمة هو قيام الممول بسداد نسبة (٦٠ %) مقدماً من قيمة أى من :

---

(١) قواعد وتعليمات عامة رقم (١) لسنة ٢٠٠٥ بشأن تطبيق نظام الدفعات المقدمة .

- آخر ضريبة أقر بها سواء من واقع آخر إقرار ضريبى مقدم منه أو ما تم الوصول إليه من ضريبة نهائية عن آخر سنة من واقع الاتفاق المباشر أو قرار لجنة داخلية أو قرار لجنة الطعن أو حكم المحكمة أو قرار لجنة تصالح .
- الضريبة التى يقدرها الممول عن السنة التى يريد تطبيق نظام الدفعات المقدمة عليها فى أى من الحالتين التاليتين :

–إذا كان لم يسبق له أن تقدم بإقرار ضريبى من قبل (بداية نشاط) .

–إذا كان آخر إقرار ضريبى تقدم به عن الفترة السابقة على تقديم الطلب متضمناً خسارة وليس ربحاً .

الاختيار بين نظام الخصم ونظام الدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة

تنص المادة (٦٢) من القانون على ما يلى :

" للممول أن يختار بين نظام الخصم تحت حساب الضريبة ، وفقاً للمادة (٥٩) من هذا القانون ، وبين الالتزام بأحكام نظام الدفعات المقدمة المنصوص عليه فى هذا الفصل .

ويكون الاختيار بموجب طلب يقدمه الممول إلى مأمورية الضرائب المختصة ، قبل ستين يوماً على الأقل من بداية الفترة الضريبية التى يرغب فى تطبيق نظام الدفعات المقدمة ابتداء منها .

وعلى المصلحة أن ترد على طلب الممول بقرارها فى شأن الطلب خلال ستين يوماً من تاريخ تقديمه ، ويعتبر عدم الرد خلال هذه المدة رفضاً للطلب .

وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون النموذج الذى يقدم عليه الطلب ، والمستندات التى يجب إرفاقها به والإجراءات التى تتبع فى إخطار الممول بقرار المصلحة فى شأنه "

- يتضح من نص هذه المادة :

أن القانون أعطى الممول الحق فى الاختيار بين نظام الخصم تحت حساب الضريبة وبين نظام الدفعات المقدمة وذلك بموجب طلب يقدم للمأمورية المختصة قبل ستين يوماً على الأقل من بداية الفترة الضريبية التى يرغب فى تطبيق هذا النظام فيها .

كما ألزم القانون المصلحة بالرد على الممول خلال ستين يوماً من تاريخ تقديمه للطلب ، وإلا اعتبر عدم الرد خلال هذه المدة رفضاً لطلب الممول فى هذا الخصوص .

تطبيق نظام الدفعات المقدمة

تنص المادة (٨٣) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" يكون طلب الممول الالتزام بأحكام الدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة على النموذج رقم (١ دفعات مقدمة) .

ويجب أن يقدم هذا الطلب إلى المأمورية المختصة مرفقاً به المستندات الآتية :

١) بيان آخر ضريبة واجبة الأداء من واقع آخر إقرار ضريبى أو اتفاق مباشر أو قرار لجنة داخلية أو قرار لجنة طعن أو حكم محكمة أو قرار لجنة تصالح .

٢) بيان بالضريبة المقدرة إذا كان الممول لم يسبق له تقديم إقرار ضريبى أو إذا كانت الفترة الضريبية السابقة على تقديم الطلب تتضمن خسارة " .

كما تنص المادة (٨٤) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" على المأمورية المختصة أن ترد على طلب الممول المنصوص عليه فى المادة السابقة خلال ستين يوماً من تاريخ تقديم الطلب ، وذلك بموجب إخطار موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول ، ويكون الرد بالموافقة على النموذج رقم (٢ دفعات مقدمة) .

وفى حالة الإخطار بالموافقة يعد هذا الإخطار بمثابة شهادة صادرة لجميع جهات تعامل الممول بخضوعه لنظام الدفعات المقدمة ، وتكون هذه الشهادة صالحة لفترة ضريبية واحدة ،تجدد بناء على طلب الممول ما لم يعدل الممول عن اختياره لهذا النظام وفقاً لحكم المادة (٦٤) من القانون أو أن يتم إعفاؤه أو حرمانه من تطبيقه وفقاً لحكم المادة (٦٥) منه .

ويجب أن يتضمن الإخطار المنصوص عليه فى الفقرة السابقة بيان مدة الفترة الضريبية الصالح للسريان خلالها ، كما يجب إثبات خضوع الممول لنظام الدفعات المقدمة بالصفحة الأخيرة من البطاقة الضريبية وما يفيد تجديد العمل به ، وإذا لم يتم هذا التجديد تلتزم جهات التعامل تلقائياً ودون إخطار مسبق من المصلحة بتطبيق نظام الخصم تحت حساب الضريبة .

ويعتبر عدم الرد على طلب الممول خلال المدة المشار إليها رفضا للطلب " .

تطبيق نظام الدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة

تنص المادة (٦٣) من القانون على ما يلى :

" يلتزم الممول وفقاً لنظام الدفعات المقدمة بأن يسدد النسبة المنصوص عليها فى المادة (٦١) من هذا القانون على ثلاث دفعات متساوية ، تسدد كل دفعة منها على التوالى فى مواعيد لا تجاوز الثلاثين من يونيو والثلاثين من سبتمبر والحادى والثلاثين من ديسمبر من كل عام .

وللممول بعد أداء الدفعة الثانية إخطار المصلحة بخفض القسط الثالث أو عدم أدائه إذا تبين له أن أرباحه عن العام الكامل ستكون أقل من الأرباح المقدرة عن العام السابق عليه .

ويجوز تخفيض عدد الدفعات عندما تكون المدة المتبقية بعد تقديم الطلب المشار إليه فى المادة (٦١) أقل من إثنى عشر شهراً على أن تسدد كل دفعة من هذه المبالغ إلى مأمورية الضرائب المختصة طبقاً للأوضاع والإجراءات وعلى النموذج الذى تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون .

ويتم تسوية المبالغ المدفوعة تطبيقاً لهذا النظام عند تقديم الإقرار السنوى المنصوص عليه فى المادة (٨٢) من هذا القانون ، ويلتزم الممول بسداد الجزء المتبقى من الضريبة المستحقة من واقع الإقرار بعد خصم ما سبق أن أداه من دفعات مقدمة مضافاً إليها عائد سنوى محسوباً وفقاً لسعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى على أن يخصم منه ٢ % مع استبعاد كسور الشهر والجنيه " .

كما تنص المادة (٨٥) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" يكون إخطار الممول للمصلحة بتخفيض القسط الثالث من الدفعات المقدمة أو عدم أدائه أو تخفيض عدد الدفعات ، طبقاً للمادة (٦٣) من القانون ، على النموذج رقم (٣ دفعات مقدمة) " .

- يتضح مما سبق ما يلى :

–يلتزم الممول بسداد نسبة ٦٠% من قيمة الضريبة المقدرة على ثلاث دفعات متساوية فى ٦/٣٠ ، ٩/٣٠ ، ١٢/٣١ من كل عام .

–للممول بعد أداء القسط الثانى ، الحق فى طلب تخفيض القسط الثالث أو عدم أدائه على النموذج رقم " ٣ " دفعات مقدمة ، إذا تبين له أن أرباحه عن هذا العام أقل من الأرباح المقدرة عن عن العام السابق ، أو إذا كانت المدة المتبقية بعد تقديم طلب تطبيق النظام تقل عن اثنى عشر شهراً ، كما فى حالة تغيير الفترة الضريبية أو حالات التوقف .

–تخصم المبالغ المدفوعة مقدماً عند تقديم الإقرار من الضريبة المستحقة من واقع الإقرار مضافاً إليها عائداً محسوباً بنسبة تقل ٢% عن سعر [1] الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى فى أول السنة الميلادية للفترة الضريبية مع استبعاد كسور الشهر والجنيه .

- وقد فصلت التعليمات العامة رقم (١) لسنة ٢٠٠٥ الصادرة بشأن تطبيق نظام الدفعات المقدمة مواعيد السداد والنماذج المستخدمة والإجراءات المتعلقة بنظام الدفعات المقدمة .

وسنورد فيما بعد هذه التعليمات

---

(١) سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى فى

أول يناير ٢٠٠٥	١٠ %	كتاب دورى ٤ لسنة ٢٠٠٦
أول يناير ٢٠٠٦	١٠ %	كتاب دورى ٤ لسنة ٢٠٠٦
أول يناير ٢٠٠٧	٩ %	كتاب دورى ١١ لسنة ٢٠٠٧
أول يناير ٢٠٠٨	٩ %	كتاب دورى ١٣ لسنة ٢٠٠٨
أول يناير ٢٠٠٩	١٠.٥ %	كتاب دورى ٢ لسنة ٢٠١١
أول يناير ٢٠١٠	٨.٥ %	كتاب دورى ٢ لسنة ٢٠١١
أول يناير ٢٠١١	٨.٥ %	كتاب دورى ٢ لسنة ٢٠١١
أول يناير ٢٠١٢	٩.٥ %	كتاب دورى ٥ لسنة ٢٠١٢
أول يناير ٢٠١٣	٩.٥ %	كتاب دورى ٢ لسنة ٢٠١٣
أول يناير ٢٠١٤	٨.٧٥ %	كتاب دورى ٢ لسنة ٢٠١٤
أول يناير ٢٠١٥	٩.٧٥%	كتاب دورى ٤ لسنة ٢٠١٥
أول يناير ٢٠١٦	٩.٧٥%	كتاب دورى ٢ لسنة ٢٠١٦

العدول عن اختيار نظام الدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة

تنص المادة (٦٤) من القانون على ما يلى :

" للممول أن يعدل عن اختياره لنظام الدفعات المقدمة وأن يلتزم بنظام الخصم تحت حساب الضريبة وفقاً للمادة ٥٩ من هذا القانون ، وذلك بالشرطين الآتيين :

١) أن يكون الممول قد طبق نظام الدفعات المقدمة خلال سنة كاملة على الأقل وأن يكون قد سدد جميع المستحقات المقررة وفقاً لهذا النظام .

٢) أن يتقدم الممول بطلب إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال تسعين يوماً على الأقل سابقة على بدء السنة الضريبية التى يرغب العدول عن نظام الدفعات المقدمة اعتباراً منها .

وتلتزم المصلحة بقبول الطلب عند توافر الشرطين السابقين ، وأن تخطر الممول بقرارها خلال ستين يوماً من تاريخ تقديم الطلب ، وإلا اعتبر عدم الإخطار خلال هذه المدة قبولاً للطلب .

وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون الإجراءات التى تتبع فى تقديم الطلب وفى الإخطار بقرار المصلحة " .

كما تنص المادة (٨٦) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" يكون عدول الممول عن اختيار نظام الدفعات المقدمة بموجب طلب يقدم إلى المأمورية المختصة على النموذج رقم (٤ دفعات مقدمة) .

وفى حالة عدم توافر أى من شرطى قبول الطلب المشار إليه ، تلتزم المأمورية المختصة بإخطار الممول برفض الطلب بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول خلال ستين يوماً من تاريخ تقديمه وذلك على النموذج رقم (٥ دفعات مقدمة) ، ويعتبر عدم الإخطار خلال هذه المدة قبولاً للطلب " .

- يتضح مما سبق ما يلى :-

-للممول الحق فى العدول عن اختيار هذا النظام والعودة لنظام الخصم تحت حساب الضريبة ، وذلك بالشرطين الآتيين :

١) تطبيق هذا النظام لمدة سنة كاملة ، وسداد جميع الدفعات المستحقة .

٢) التقدم بطلب إلى المأمورية المختصة خلال تسعين يوماً على الأقل من بدء السنة التى يرغب العدول عن تطبيق هذا النظام اعتباراً منها ، وذلك على النموذج رقم (٤ دفعات مقدمة) .

-للمصلحة قبول الطلب عند توافر هذين الشرطين ، ويعتبر عدم الرد خلال ستين يوماً من تاريخ تقديمه قبولا للطلب ، وفى حالة عدم توافر هذين الشرطين يرفض الطلب ، وتلتزم المأمورية المختصة بإخطار الممول بذلك خلال المدة المحددة بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول على النموذج رقم (٥ دفعات مقدمة) .

حالات الإعفاء والحرمان من تطبيق نظام الدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة

تنص المادة (٦٥) من القانون على ما يلى :

" يعفى الممول من تطبيق نظام الدفعات المقدمة فى أى من الحالتين الآتيتين :

١) تكبد الممول خسارة ضريبية لمدة سنتين متتاليتين .

٢) تغيير الشكل القانونى للمنشأة أو الشركة .

وللمصلحة حرمان الممول من تطبيق النظام إذا تبين لها وجود فروق جوهرية بين تقديرات الممول لأرباحه وبين الأرباح الفعلية التى خضعت للضريبة فى كل سنة يطبق فيها النظام . وعلى المصلحة إخطار الممول بذلك بموجب كتاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول".

كما تنص المادة (٨٧) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" يكون إخطار الممول بإعفائه من تطبيق نظام الدفعات المقدمة على النموذج رقم (٦ دفعات مقدمة) ، ويكون إخطاره بحرمانه من تطبيق هذا النظام على النموذج رقم (٧ دفعات مقدمة) " .

- يتضح مما سبق :-

١) للمصلحة إعفاء الممول من تطبيق نظام الدفعات المقدمة فى أى من الحالات الآتية :

-تكبد الممول خسارة ضريبية لمدة سنتين متتاليتين .

-تغيير الشكل القانونى للمنشأة أو الشركة .

وللمأمورية المختصة إخطار الممول بذلك على النموذج رقم " ٦ دفعات مقدمة.

٢) للمصلحة حرمان الممول من تطبيق هذا النظام إذا تبين لها وجود فروق جوهرية بين الأرباح الفعلية الخاضعة للضريبة والأرباح المقدرة بمعرفة الممول عن كل سنة يطبق فيها النظام ، ويتم إخطار الممول بذلك على النموذج رقم " ٧ دفعات مقدمة.

قواعد تطبيق نظام الدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة

هذا وقد صدرت قواعد وتعليمات عامة رقم (١) لسنة ٢٠٠٥ بشأن تطبيق نظام الدفعات المقدمة وفقاً لأحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، حيث جاء بها ما نصه :

استحدث قانون الضريبة على الدخل فى المواد من (٦١) إلى (٦٥) نظام الدفعات المقدمة باعتباره نظاماً اختيارياً يكون بديلاً لنظام الخصم تحت حساب الضريبة حيث يقوم الممول بنفسه بتحديد مبلغاً يدفعه تحت حساب الضريبة فى ضوء الأرباح التى يقدرها عن الفترة الضريبية التى يرغب فى تطبيق النظام عليها ، على أن تتم تسوية هذه المبالغ عند تقديم الإقرار الضريبى السنوى .

وفيما يلى قواعد تطبيق هذا النظام :

١) يقصد بهذا النظام قيام الممول بأداء مبلغ يعادل ٦٠ % مما يأتى :

أ – آخر ضريبة أقر بها الممول .

ويقصد بأخر ضريبة أقر بها الممول هى الضريبة من واقع آخر إقرار ضريبى مقدم منه أو الضريبة النهائية التى أقر بها فى لجنة داخلية أو لجنة الطعن أو حكم المحكمة أو قرار تصالح .

ب –الضريبة التى يُقدرها الممول عن السنة التى يرغب فى تطبيق نظام الدفعات المقدمة عليها فى أى من الحالتين التاليتين :

- إذا كان الممول لم يسبق له تقديم إقرار ضريبى كما فى حالة بداية نشاط .
- إذا كان الإقرار الضريبى الذى تقدم به عن الفترة الضريبية السابقة يتضمنً خسارة .

٢) للممول الذى يرغب فى تطبيق هذا النظام أن يتقدم بطلب على النموذج المرفق إلى مأمورية الضرائب المختصة وذلك قبل ٦٠ يوماً على الأقل من بداية الفترة الضريبية التى يرغب فى تطبيق النظام ابتداء منها ، وعلى المصلحة أن ترد على طلبه خلال ٦٠ يوماً من تاريخ تقديمه للطلب على النموذج المرفق ، ويعتبر عدم الرد خلال هذه المدة رفضاً للطلب وفى حالة الموافقة يتم التأشير بالبطاقة الضريبية للممول باعتباره خاضعاً لنظام الدفعات المقدمة ولا يسرى عليه نظام الخصم الوارد بالمادة (٥٩) من القانون .

٣) الالتزامات المترتبة على الممول وفقاً لهذا النظام

❖ أداء مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة عليه عن الفترة الضريبية التى يرغب فى تطبيق النظام عليها بواقع ٦٠ % من الضريبة المحسوبة على ثلاث دفعات متساوية تسدد كل منها على التوالى فى المواعيد التالية :

- بالنسبة للفترات الضريبية التى تبدأ فى ١/١ وتنتهى فى ١٢/٣١ فى كل عام تحدد كالآتى :

– الدفعة الأولى في موعد لا يجاوز ٣٠ يونيو .

– الدفعة الثانية في موعد لا يجاوز ٣٠ سبتمبر .

- الدفعة الثالثة في موعد لا يجاوز ٣١ ديسمبر .

- بالنسبة للفترات الضريبية المتداخلة تحدد كالآتى : -

- الدفعة الأولى فى موعد لا يجاوز ستة أشهر من بداية الفترة الضريبية .
- الدفعة الثانية فى موعد لا يجاوز ثلاثة أشهر من نهاية الموعد المحدد لسداد الدفعة الأولى .
- الدفعة الثالثة فى موعد لا يجاوز ثلاثة أشهر من الموعد المحدد لسداد الدفعة الثانية .

- يقوم الممول عند تقديم الإقرار الضريبي السنو ى بتسوية المبالغ المسددة وفقاً لأحكام هذا النظام مع الضريبة المستحقة من واقع الإقرار الضريبى ويلتزم بسداد الجزء المتبقى من الضريبة بعد خصم ما سبق أن أداه وفقاً لهذا النظام مضافاً إليه عائد سنوى محسوباً وفقاً لسعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركز ى فى أول السنة الميلادية للفترة الضريبية الت ى تطبق بشأنها النظام مخصوماً منه ٢% مع استبعاد كسور الشهر والجنيه .
- على الممول أن يقدم لجهات التعامل ما يفيد موافقة المصلحة على سريان هذا النظام بالنسبة له عند كل تعامل .

٤) حقوق الممول :

- يجوز للممول بعد أداء الدفعة الثانية من الدفعات المقدمة الثلاثة أن يطلب تخفيض أو عدم أداء الدفعة الثالثة بموجب إخطار للمأمورية المختصة إذا تبين له أن أرباحه الفعلية عن الفترة الضريبية ستكون اقل من الأرباح التى قدرها عن ذات الفترة .
- يجوز للممول إذا ما كانت الفترة المتبقية بعد تقديم طلبه لتطبيق نظام الدفعات المقدمة تقل عن إثنى عشر شهراً على سبيل المثال ف ى حالة تعديل الفترة الضريبية وحالات التوقف فله أن يتقدم لمأمورية الضرائب المختصة بطلب على النموذج المرفق بتخفيض عدد الدفعات المقدمة عن الفترة الضريبية المطبق بشأنها النظام .
- يجوز للممول فى حالة عدم رغبته فى الاستمرار في هذا النظام أن يتقدم بطلب على النموذج المرفق طالباً العدول عن تطبيق هذا النظام والخضوع لنظام الخصم تحت حساب الضريبة ، ويشترط لقبول هذا الطلب توافر الشروط الآتية :

أ – أن يكون الممول طبق نظام الدفعات المقدمة خلال سنة كاملة على الأقل .

ب –أن يكون الممول سدد جميع المستحقات المقررة وفقاً لهذا النظام .

ج –أن يتقدم الممول بطلبه إلى المأمورية المختصة بالعدول عن تطبيق هذا النظام خلال مدة ٩٠ يوماً على الأقل سابقة على بدء الفترة الضريبية الت ى يرغب العدول عن نظام الدفعات المقدمة اعتباراً منها .

وفى حالة عدم توافر الشروط السابقة على المصلحة رفض طلب الممول بالعدول عن تطبيق هذا النظام وإخطاره بذلك خلال ٦٠ يوم من تاريخ تقديم الطلب على النموذج المرفق .

وفى حالة عدم إخطار المصلحة للممول خلال هذه المدة يُعد ذلك قبولاً منها لطلب الممول بالعدول عن هذا النظام .

٥) أحكام عامة :

أ – للمصلحة إعفاء الممول من تطبيق نظام الدفعات المقدمة ف ى أى من الحالتين الآتيتين :

- تكبد الممول خسائر لمدة فترتين ضريبيتين متتاليتين .
- حالة تغيير الشكل القانونى للمنشأة أو الشركة .

وعلى المأمورية المختصة إخطار الممول بذ لك بموجب كتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول على النموذج المرفق .

ب –للمصلحة حرمان الممول من تطبيق النظام إذا تبين لها وجود فروق جوهرية ويقصد بالفروق الجوهرية أن تزيد الأرباح الفعلية الخاضعة للضريبة بنسبة ٢٠ % على الأقل عن الأرباح المقدرة بمعرفة الممول فى كل سنة يطبق فيها النظام .

ويجوز للممول لتفادى وجود فروق جوهرية فى حالة إذا تبين له أن أرباحه الفعلية عن الفترة الضريبية ستكون أكبر من الأرباح التى سبق أن قدرها عن ذات الفترة أن يقوم بزيادة قيمة الدفعات المتبقية لتجنب حرمانه من تطبيق هذا النظام ويكون ذلك التعديل على طلب طبقاً للنموذج المرفق .

ويكون إخطار الممول بحرمانه من تطبيق النظام بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول على النموذج المرفق مع مراعاة النظر فى كل حالة على حدة .

وفى جميع حالات الإعفاء و الحرمان يعود للممول تلقائياً إلى الخضوع لنظام الخصم تحت حساب الضريبة وعلى مأمورية الضرائب المختصة تعديل التأشير فى البطاقة الضريبية بما يفيد إلغاء تطبيق هذا النظام .

ج –لمأمورية الضرائب المختصة اتخاذ كافة الإجراءات القانونية لتحصيل ما لم يسدد من الدفعات المقدمة المستحقة .

د – على جهات الالتزام تطبيق نظام الخصم تحت حساب الضريبة على الممول ما لم يقدم إليها ما يفيد موافقة المصلحة على تطبيق نظام الدفعات المقدمة بشأنه .

على كافة الوحدات المعنية بتطبيق قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ مراعاة تطبيق ما ورد بهذه القواعد والتعليمات العامة بكل دقة .

- مرفق مع القواعد والتعليمات العامة رقم (١) لسنة ٢٠٠٥

نماذج الدفعات المقدمة وبيانها كما يلى :

- نموذج (١) دفعات مقدمة طلب تطبيق نظام الدفعات المقدمة
- نموذج (٢) دفعات مقدمة إخطار بالموافقة على تطبيق نظام الدفعات المقدمة
- نموذج (٣) دفعات مقدمة إخطار بتعديل نظام الدفعات المقدمة
- نموذج (٤) دفعات مقدمة طلب العدول عن نظام الدفعات المقدمة
- نموذج (٥) دفعات مقدمة إخطار برفض طلب الممول بالعدول نظام الدفعات المقدمة
- نموذج (٦) دفعات مقدمة إخطار بإعفاء الممول من تطبيق نظام الدفعات المقدمة
- نموذج (٧) دفعات مقدمة إخطار بإلغاء تطبيق نظام الدفعات المقدمة

تجديد تطبيق نظام الدفعات المقدمة

[1]يتم قبول طلب التجديد المقدم من الممول متى توافرت الشروط الآتية :

١ – أن تكون الفترة الضريبية المراد تجديد تطبيق نظام الدفعات المقدمة ابتداءً منها ، لم يطبق عليها نظام الخصم تحت حساب الضريبة ، وفقا لنص المادة (٥٩) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته .

٢ – أن لا يكون الممول قد سبق له العدول عن تطبيق نظام الدفعات المقدمة وفقاً لحكم المادة (٦٤) من قانون الضريبة على الدخل أو تم إعفاؤه أو حرمانه من تطبيقه وفقاً لحكم المادة (٦٥) من قانون الضريبة على الدخل ، أنف البيان .

ويظل حق الممول فى تقديم طلب التجديد للخضوع لنظام الدفعات المقدمة ، قائماً حتى قيام الجهات التى يتعامل معها ، بالخصم منه تحت حساب الضريبة .

---

(١) كتاب دورى رقم ٢٧ لسنة ٢٠١٧ الصادر فى ٢٠١٧/٥/٩.

الفصل الثالث

التحصيل تحت حساب الضريبة

-

أولا : جهات الالتزام :

١) جهات منح التراخيص

تنص المادة (٦٦) من القانون على ما يلى :

" على الجهات التى تمنح تراخيص للاتجار بالجملة فى الخضر والفاكهة والحبوب وغيرها من المواد الغذائية ، أو تلك التى تمنح تراخيص لمزاولة الأنشطة الحرفية ، أن تحصل عند تجديد الترخيص مبلغاً تحت حساب الضريبة ممن يصدر باسمه التجديد ، ويحظر على تلك الجهات تجديد الترخيص إلا بعد تحصيل هذا المبلغ .

ويصدر بتحديد هذا المبلغ قرار من الوزير بما لا يجاوز ١٠% من رسم التجديد " .

ويتضح من نص هذه المادة :

تلتزم الجهات الآتية بتحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة عند تجديد الترخيص لمن يصدر باسمه التجديد :

- جهات منح تراخيص للاتجار بالجملة فى الخضر والفاكهة والحبوب وغيرها من المواد الغذائية .
- جهات منح تراخيص لمزاولة الأنشطة الحرفية مثل محلات السباكة ، النجارة ، إصلاح السيارات ..... إلخ) .

◆ **نسبة التحصيل [١] تحت حساب الضريبة**

(١٠ %) من الرسم المقرر لتجديد الترخيص .

---

[١] " المادة الأولى " قرار وزير المالية رقم ٥٣٦ لسنة ٢٠٠٥ فى ٢٠٠٥/٧/٩

٢) مصلحة الجمارك

تنص المادة (٦٧) من القانون على ما يلى :

" على مصلحة الجمارك أن تحصل من أشخاص القانون الخاص نسبة من قيمة وارداتهم من السلع المسموح بتوريدها للبلاد للاتجار فيها أو تصنيعها ، وذلك تحت حساب الضريبة التى تستحق عليهم .

وفى حالة التنازل عن هذه السلع أو تظهير مستنداتها إلى الغير يتم تحصيل نسبة من كل من المتنازل والمتنازل إليه ومن أطراف التظهير .

ويصدر بتحديد هذه النسب قرار من الوزير بما لا يجاوز ٢% من قيمة الواردات ، ويتم تحصيل تلك النسب مع الضرائب الجمركية على هذه السلع وبذات إجراءات تحصيلها ".

- ويتضح من نص هذه المادة :

تلتزم مصلحة الجمارك بتحصيل نسبة من قيمة واردات أشخاص القطاع الخاص من السلع المسموح بتوريدها بغرض الاتجار أو التصنيع تحت حساب الضريبة المستحقة عليهم.

وفى حالة التنازل عن هذه السلع أو تظهير مستنداتها إلى شخص آخر يتم تحصيل نسبة من كل من المتنازل والمتنازل إليه ، ومن أطراف التظهير ، ويتم تحصيل هذه النسبة مع الضريبة الجمركية وبذات إجراءات تحصيلها .

- **نسبة التحصيل (١) تحت حساب الضريبة**

(٠.٥ %) نصف فى المائة من قيمة الواردات تحت حساب الضريبة على النشاط التجارى والصناعى أو الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية .

- **نسبة التحصيل (٢) تحت حساب الضريبة (بعد التعديل)**

(١ %) نواحد فى المائة من قيمة الواردات تحت حساب الضريبة على النشاط التجارى والصناعى أو الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية .

- تم تعديل نسبة التحصيل إلى ١%

◆ **استثناء [٣] من هذه النسبة :**

١٠٠ جنيه عن كل كيلو جرام على واردات سبائك الذهب عند الإفراج عنها .

---

[١] " المادة الأولى " قرار وزير المالية رقم ٥٣٤ لسنة ٢٠٠٥ فى ٢٠٠٥/٧/٩

(٢) قرار وزارى رقم ٣٧٩ لسنة ٢٠١٨ فى ٢٠١٨/٨/١٥ الصادر بتعديل قرار وزير المالية رقم ٥٣٤ لسنة ٢٠٠٥

[٣] فقرة ثانية مضافة للمادة الأولى من القرار الوزارى رقم ٥٣٤ لسنة ٢٠٠٥ بالقرار الوزارى رقم ٦٥ لسنة ٢٠١٤ الصادر فى ٢٠١٤/٢/٢٥ .

▪ **التزامات مصلحة الجمارك**

١) [١]تسليم الممول إيصالاً بكل مبلغ يحصل منه تحت حساب الضريبة المستحقة.

٢) الالتزام بالتحصيل عند الإفراج عن أية سلعة واردة لأى شخص من أشخاص القانون الخاص للاتجار فيها أو تصنيعها إلا بعد أن تحصل نسبة التحصيل تحت حساب الضريبة على النشاط التجارى والصناعى أو الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية التى تستحق عليه وذلك على أساس قيمة السلع المستوردة محددة طبقاً لتقدير الجمارك .

٣) تحصيل ذات النسبة فى حالة التنازل عن السلعة المستوردة من كل من المتنازل والمتنازل إليه وتعديل بيانات شهادة الإجراءات الخاصة بتحصيل الضرائب الجمركية .

٤) توريد قيمة ما تم تحصيله إلى الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة فى موعد أقصاه أخر ابريل / يوليو / أكتوبر/ يناير من كل عام بموجب شيك مصحوباً به :

أ - النموذج رقم ٤١ (خصم وتحصيل تحت حساب الضريبة) [٢] بقيمة إجمالى المبالغ المحصلة من المستوردين أو المتنازل إليهم خلال الثلاثة أشهر السابقة موضحا به اسم كل مستورد ومتنازل إليه والمبالغ المحصلة من كل منهم .

ب - صورة شهادة الإجراءات الخاصة بكل مستورد ومتنازل إليه .

٥) تحديد وظائف من يعهد إليهم بتنفيذ إحكام المادة رقم (٦٧) من القانون .

(١) قرار وزير المالية رقم ٣٧٩ لسنة ٢٠١٨ فى ٢٠١٨/٨/١٥ بتعديل قرار وزير المالية رقم ٥٣٤ لسنة ٢٠٠٥

(٢) استبدال مسمى { نموذج (٤١) خصم وتحصيل } بالمسمى { نموذج (٤١) خصم وإضافة وتحصيل } بالقرار الوزارى رقم ٣١٠ لسنة ٢٠١٣ بتاريخ ٢٠١٣/٥/٣٠

٣) المجـــازر

⬅ تنص المادة (٦٨) من القانون على ما يلى :

" على المجازر عند قيامها بالذبح لحساب أشخاص القانون الخاص الخاضعين للضريبة أن تحصل مع رسوم الذبح المقررة مبلغاً تحت حساب الضريبة المستحقة ، وذلك عن كل رأس من الذبائح .

ويصدر بتحديد هذا المبلغ قرار من الوزير بما لا يجاوز ١٠% من قيمة الرسم " .

- يتضح من نص هذه المادة :

تلتزم المجازر بتحصيل نسبة تحت حساب الضريبة عند قيامها بالذبح لأشخاص القطاع الخاص (سواء الجزارين ، أو مصنع تصنيع لحوم ، أو مورد لحوم ....) مع رسوم الذبح عن كل رأس من الذبائح .

◆ **نسبة التحصيل (١) تحت حساب الضريبة**

(١٠ %) من قيمة رسم الذبح المقرر .

- **التزامات جهات منح التراخيص والمجازر (٢) (م ٦٦ ، م ٦٨) من القانون**

١) تسليم الممول إيصالاً بكل مبلغ يحصل منه تحت حساب الضريبة .

٢) توريد ما تم تحصيله تحت حساب الضريبة إلى الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والتحصيل فى موعد أقصاه أخر أبريل / يوليو / أكتوبر / يناير من كل عام ، بموجب شيك مصحوباً بالنموذج ٤١ (خصم وإضافة وتحصيل) موضحاً به :

أ – قيمة إجمالي المبالغ المحصلة خلال الثلاثة أشهر السابقة وموضحاً به اسم كل ممول والمبلغ المخصوم منه .

ب –المبالغ المحصلة من كل ممول على حدة التى تمت خلال الثلاثة أشهر السابقة .

٣) تحديد وظائف من يقوم بأعمال الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة .

---

(١) " المادة الثانية " قرار وزير المالية رقم ٥٣٦ لسنة ٢٠٠٥ فى ٢٠٠٥/٧/٩

(٢) " المادة الرابعة " قرار وزير المالية رقم ٥٣٦ لسنة ٢٠٠٥ فى ٢٠٠٥/٧/٩

٤) **أقسام المرور**

تنص المادة (٦٩) من القانون على ما يلى :

" على أقسام المرور الامتناع عن تجديد أو نقل رخصة تسيير سيارات الأجرة أو النقل المملوكة لأى شخص من أشخاص القطاع الخاص إلا بعد تحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة عليه .

ويصدر بتحديد هذا المبلغ قرار من الوزير بما لا يجاوز ١٠% من الرسم المقرر للترخيص المفروض بقانون المرور الصادر بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٧٣ ، ويتم تحصيل ذلك المبلغ دفعة واحدة أو على أقساط طبقاً للقواعد المنظمة لسداد الضريبة المفروضة على السيارة وفقاً لقانون المرور " .

- يتضح من نص هذه المادة :

تلتزم أقسام المرور بتحصيل نسبة تحت حساب الضريبة عند إصدار أو تجديد أى ترخيص ونقل أية رخصة لسيارة أجرة أو نقل مملوكة لأى شخص من أشخاص القطاع الخاص .

ويتم تحصيل هذه النسبة بالأسلوب والقواعد المنظمة لسداد الضريبة على السيارة بقانون المرور رقم ٦٦ لسنة ١٩٧٣ .

◆ **نسبة التحصيل [١] تحت حساب الضريبة**

(١٠ %) من قيمة الرسم المقرر للترخيص .

▪ **التزامات [٢] أقسام المرور**

توريد ما تم تحصيله تحت حساب الضريبة إلى الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والتحصيل كل عشرة أيام من تاريخ التحصيل بموجب شيك مرفقاً به نموذج رقم (٤١ خصم وتحصيل تحت حساب الضريبة) ببيان السيارات الأجرة أو النقل التى يتم تجديد أو نقل رخصها خلال هذه المدة ، مع بيان بأسماء ومحل أقامة المرخص باسمه السيارة .

---

[١] " المادة الأولى " قرار وزير المالية رقم ٥٣٣ لسنة ٢٠٠٥ ويُعمل به اعتباراً من ٢٠٠٥/٨/٩

[٢] " المادة الثانية " قرار وزير المالية رقم ٥٣٣ لسنة ٢٠٠٥ ويُعمل به اعتباراً من ٢٠٠٥/٨/٩

● هذا وقد صدر الكتاب الدورى رقم (٢٠) لسنة ٢٠٠٩ فى ٢٠٠٩/٧/١ بشأن تطبيق أحكام التحصيل تحت حساب الضريبة على الممول فى حالة خضوعه لنظام الدفعات المقدمة ، حيث جاء به ما نصه :

" بمتابعة الأداء بالمصلحة تبين أن بعض المأموريات قامت بمخاطبة الجمارك بما يفيد أنه فى حالة خضوع الممول لنظام الدفعات المقدمة فلا تسرى بشأنه أحكام التحصيل تحت حساب الضريبة ، ونظراً لأن هذا الرأى يخالف أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، حيث يُعد نظام الدفعات المقدمة بديلاً عن نظام الخصم تحت حساب الضريبة فى حالة اختيار الممول لنظام الدفعات المقدمة ومن ثم فإن التطبيق الصحيح للقانون لا يمنع خضوع الممول لأحكام التحصيل تحت حساب الضريبة فى الوقت الذى يخضع فيه لنظام الدفعات المقدمة .

لذلك تنبه المصلحة إلى ضرورة مراعاة ما يلى :

١) إن خضوع الممول لنظام الدفعات المقدمة لا يوجد ما يمنع قانوناً من خضوعه لأحكام التحصيل تحت حساب الضريبة .

٢) إن نظام الدفعات المقدمة يُعد بديلاً عن نظام الخصم تحت حساب الضريبة وليس بديلاً عن نظام التحصيل تحت حساب الضريبة .

٣) على مصلحة الجمارك وكافة الجهات الملتزمة بالتحصيل تحت حساب الضريبة أن تقوم بالتحصيل من الممول تحت حساب الضريبة المستحقة وفقاً لأحكام المواد (٦٦ ، ٦٧ ، ٦٨ ، ٦٩) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ حتى فى حالة خضوعه لنظام الدفعات المقدمة .

وعلى كافة المأموريات والوحدات التابعة للمصلحة الالتزام بأحكام هذا الكتاب الدورى بكل دقه .

وعلى السادة رؤساء المناطق الضريبية والإدارة المركزية للتوجيه والرقابة متابعة التنفيذ " .

الباب الثانى
المهــن غير التجاريــة

الباب الثانى

المهن غير التجارية

الفصـل الأول

الخصم

الخصم تحت حساب الضريبة

تنص المادة (٧٠) من القانون على ما يلى :

" تلتزم الجهات المنصوص عليها فى المادة (٥٩) من هذا القانون أن تخصم تحت حساب الضريبة ٥% من كل مبلغ يزيد على مائة جنيه تدفعه إلى أصحاب المهن غير التجارية التى يصدر بتحديدها قرار من الوزير " .

- يتضح من هذا النص :

- **الجهات الملزمة بالخصم**

الجهات والمنشآت الواردة بالمادة (٥٩) من القانون والسابق ذكرها عند تناول الجهات الملزمة بالخصم تحت حساب الضريبة على أرباح النشاط التجارى والصناعى

- **نسبة الخصم**

(٥ %) من كل مبلغ يُدفع لأصحاب المهن غير التجارية فيما يزيد عن ١٠٠ جنيه .

- **الخاضعون [١] للخصم**

أصحاب المهن غير التجارية التالية :

١) المحاماة .

[١] قرار وزير المالية رقم ٥٣١ لسنة ٢٠٠٥ ويُعمل به اعتباراً من ٢٠٠٥/٧/٩

٢) الطب .

٣) الهندسة (بما فى ذلك الهندسة الزراعية) .

٤) الصحافة .

٥) تأليف المصنفات العلمية والأدبية بما فى ذلك إلقاء الأحاديث الفنية والعلمية والأدبية .

٦) المحاسبة والمراجعة .

٧) الخبرة بما فى ذلك مهنة الخبير المثمن .

٨) الترجمة .

٩) القراءة والتلاوات الدينية .

١٠) الرسم والنحت والخط .

١١) الغناء والعزف والتلحين والرقص والتمثيل والإخراج والتصوير السينمائي وتأليف المصنفات الفنية وغيرها من المهن السينمائية والتليفزيونية والإذاعية والمسرحية .

١٢) عرض الأزياء .

١٣) التخليص الجمركى .

١٤) القبانة .

١٥) النسخ على الآلة الكاتبة والكمبيوتر وغيرها بالقطعة لمن يباشر هذا النشاط بنفسه " .

هذا وقد صدر الكتاب الدورى رقم (٣٨) لسنة ٢٠١٧فى٢٠١٧/٨/٩ بشأن المواد واجبة التطبيق على المبالغ التى تدفعها جهات الالتزام المنصوص عليها بالمادة (٥٩) من القانون لأصحاب المهن غير التجارية، حيث جاء به ما نصه :

"سبق أن أصدرت المصلحة كتابها الدورى رقم (١٦) لسنة ٢٠١٢ بشأن المعاملة الضريبية للمبالغ التى يتقاضاها أصحاب المرتبات والمهن الحرة وغير التجارية من جهة أو جهات أخرى غير جهة عملهم الأصلية خلصت فيه على التأكيد بضرورة خضوع كافة الإيرادات الناتجة عن مزاولة المهنة للضريبة على المهن غير التجارية وذلك بحسب الأصل ما لم يثبت أن ممارسة المهنة لم تكن بصفة مستقلة وأن الإيرادات المحققة منها كانت فى ظل وجود علاقة تبعية كاملة بين الجهة التى تدفع الإيراد وبين صاحب المهنة مستحق الإيراد .

ونظراً لما تلاحظ من استمرار قيام جهات الالتزام المنصوص عليها بالمادة (٥٩) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته من إتباع ذات المسلك الخاطئ

فى التطبيق وذلك بتفعيل أحكام المادة (١١) من القانون بخصم الضريبة القطعية بسعر ١٠% على ما تدفعه من مبالغ لأصحاب المهن غير التجارية (بدون التحقق من توافر التبعية الكاملة) وما يترتب على ذلك من استبعاد المحاسبة عن هذه الإيرادات المهنية من الخضوع لضريبة المهن غير التجارية على تلك الإيرادات ما يؤدى إلى إهدار حقوق الخزانة العامة ٠

لذلك قامت المصلحة بإعادة دراسة الموضوع وتوضح وتنبه إلى ضرورة الإلتزام بما يلى:-

أولاً : طبقاً لحكم المادة (٧٠) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته التى نصت على " تلتزم الجهات المنصوص عليها فى المادة ٥٩ من هذا القانون أن تخصم تحت حساب الضريبة ٥% من كل مبلغ يزيد عن مائة جنيه تدفعه إلى أصحاب المهن غير التجارية التى يصدر بتحديدها قرار من الوزير" ٠

لذا فإن الأصل هو خضوع كافة الإيرادات الناتجة عن مباشرة المهنة لضريبة المهن غير الجارية التى تؤديها أية جهة من جهات الالتزام المنصوص عليها بالمادة (٥٩) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته إلى أصحاب المهن الحرة وتكون هذه المبالغ خاضعة للضريبة على المهن غير التجارية ٠

وأن خضوع الإيرادات التى يحققها أصحاب المهن غير التجارية نتيجة لمباشرتهم المهنة بأحد جهات الالتزام المنصوص عليها بالمادة (٥٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته لضريبة المرتبات وما فى حكمها [كاستثناء من الأصلٍ] معلق على شرط هو تحقق علاقة التبعية الكاملة والمباشرة بين الجهة من ناحية وبين أصحاب تلك المهن من ناحية أخرى ٠

ثانياً : **يتعين على المأموريات وكذلك الجهات الملزمة بالخصم** المنصوص عليها بالمادة (٥٩) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته أن **تقوم بتحديد العلاقة التى تربط بين كل من أصحاب المهن غير التجارية وتلك الجهات التى تستعين بهم لأداء خدمات أو أعمال مهنية** لهم لدراسة كل حالة على حده وذلك على النحو الآتى :

الحالة الأولى :

حال التحقق من **توافر علاقة التبعية الكاملة** بين صاحب المهنة وبين الجهة التى تستعين به لمباشرة نشاطه المهنى بها ، ومن سمات ومظاهر توافر هذه العلاقة ما يلى :

- أن أداء العمل المهنى من قبل صاحب المهنة **لا يتم بصفة مستقلة** ، ولكن يتم **بأمر وتوجيه وتحت إشراف ومتابعة** من الجهة بصفتها صاحب العمل ٠
- **أن صاحب المهنة لا يملك حق الاعتذار أو الرفض عن أداء العمل المتعاقد عليه مع هذه الجهة والذى يحصل بسببه على مقابل منها ٠**

- **أن صاحب المهنة يلتزم بمواعيد عمل تقررها طبيعة وعلاقته بهذه الجهة ٠**
- **أن صاحب المهنة يتقاضى لقاء عمله مرتب ثابت وليس بنسبة من عدد الحالات أو الإيراد الكلى** وقد يخضع لجدول الأجور والمرتبات المعتمد من مجلس الإدارة وكل من مكتب العمل والتأمينات الاجتماعية أو إذا كان ضمن اتفاقية عمل جماعى٠
- **أن صاحب المهنة يخضع كذلك للجزاءات والعقوبات المقررة بلائحة المنشأة**

وغير ذلك من السمات المنصوص عليها بالمادتين (٥٧ ، ٥٨) بالفصل الأول من الباب الخامس بقانون العمل الموحد رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٣ وتعديلاته **ففى هذه الحالة يعد من يزاول هذا النشاط المهنى موظفاً ويخضع ما يحصل عليه من إيراد لضريبة المرتبات وما فى حكمها ٠**

ومن أمثلة ذلك ما نصت أحكام المادة (١٢٠) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن تشكيل لجان الطعن على أن يكون من بين الأعضاء أحد المحاسبين المقيدين فى جدول المحاسبين والمراجعين ٠٠٠ فإن ما يحصل عليه المحاسب من مبالغ عن أعمال اللجنة يخضع لضريبة المرتبات وما فى حكمها حتى لو كان له إيرادات أخرى عن نشاطه المهنى الخاص ٠

الحالة الثانية :

حال التحقق من **عدم توافر علاقة التبعية الكاملة**بين صاحب المهنة وبين الجهة التى تستعين به لمباشرة نشاطه المهنى لديها ، **أو توافر تلك العلاقة بقدر منقوص** وبما يخالف ما سبق الإشارة إليه بعالية من سمات مما يستفاد منه أن صاحب المهنة يملك حق الاعتذار عن أداء العمل وإمكانية أن تستعين الجهة بغيره إلى غير ذلك ، وفى هذه الحالة فإن **ما يحصل عليه صاحب المهنة من إيرادات تخضع لضريبة المهن غير التجارية ٠**

ويتعين على جهات الالتزام المنصوص عليها فى المادة (٥٩) **من القانون تطبيق أحكام المادة** (٧٠) **من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته** مع مراعاة ضرورة إخطار المأمورية المختصة بنسبة الخصم ٥ % على نموذج ٤١ خصم وتحصيل طبقاً **لبيانات البطاقة الضريبية لصاحب المهنة** الموجودة لدى جهة الالتزام التى باشر فيها نشاطه المهنى ، أو إخطار المأمورية التى يقع فيها محل إقامته طبقاً **لبيانات بطاقة الرقم القومى** إذا تعذر الحصول على بيانات البطاقة الضريبية له أو إذا لم يقم الممول (صاحب المهنة) باستخراج بطاقة ضريبية ٠

على كل من قطاع المناطق الضريبية والإدارة المركزية للتوجيه والرقابة متابعة تنفيذ ما جاء بهذا الكتاب بكل دقة وإلغاء ما ورد بالكتاب الدورى رقم ١٦ لسنة ٢٠١٢ ٠ "

الفصل الثانى
التحصيل تحت حساب الضريبة

التحصيل تحت حساب الضريبة

تنص المادة (٧١) من القانون على ما يلى :

" تلتزم أقلام كتاب المحاكم ، على اختلاف درجاتها ، عند تقديم صحف الدعاوى أو الطعون إليها لقيدها ، ومأموريات الشهر العقارى عند التأشير على المحررات بالصلاحية للشهر ، بتحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة على المحامى الموقع على الصحيفة أو المحرر .

وتلتزم كل مستشفى بأن تحصل من الطبيب أو الأخصائي الذى يقوم بأداء عمل بها لحسابه الخاص مبلغاً تحت حساب الضريبة .

وتلتزم مصلحة الجمارك بأن تحصل ممن يزاول مهنة التخليص الجمركى مبلغاً عن كل بيان جمركى يقدمه للمصلحة ، وذلك تحت حساب الضريبة المستحقة عليه .

ويصدر بتحديد المبالغ المنصوص عليها فى الفقرات السابقة قرار من الوزير " .

يتضح من هذا النص :

قيام كل من أقلام كتاب المحاكم ، ومأموريات الشهر العقارى ، والمستشفيات ومصلحة الجمارك بتحصيل مبالغ تحت حساب الضريبة من أصحاب المهن غير التجارية والواردة بنص المادة على سبيل الحصر وهم :

١) **المحامون**

طبقاً لنص الفقرة الأولى من المادة (٧١) من القانون تلتزم كل من :

- أقلام كتاب المحاكم ، على اختلاف درجاتها عند تقديم صحف الدعاوى أو الطعون إليها لقيدها .
- مأموريات الشهر العقارى عند التأشير على المحررات بالصلاحية للشهر .

بتحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة من المحامى الموقع على الصحيفة أو المحرر.

مبلغ (١) التحصيل تحت حساب الضريبة

٥ جنيه على كل صحيفة دعوى أو طعن أو محرر موقع من محام مقيد بجدول المحامين أمام المحاكم الابتدائية .

١٠ جنيه على كل صحيفة دعوى أو طعن أو محرر موقع من محام مقيد بجدول المحامين إمام محاكم الاستئناف .

١٥ جنيه على كل صحيفة دعوى أو طعن أو محرر موقع من محام مقيد بجدول المحامين إمام محكمه النقض " .

مبلغ (٢) التحصيل تحت حساب الضريبة (بعد التعديل)

٢٠ جنيها على كل صحيفة دعوى أو طعن أو محرر موقع من محام مقيد بجدول المحامين أمام المحاكم الابتدائية .

٥٠ جنيهاً على كل صحيفة دعوى أو طعن أو محرر موقع من محام مقيد بجدول المحامين إمام محاكم الاستئناف .

١٠٠ جنيه على كل صحيفة دعوى أو طعن أو محرر موقع من محام مقيد بجدول المحامين إمام محكمه النقض.

- **هذا وقد صدر قرار وزير المالية رقم ٤٠٤ لسنة ٢٠١٨ بتاريخ ٢٠١٨/٩/١ بشأن تعديل المادة الأولى من قرار وزير المالية رقم ٣٨١ لسنة ٢٠١٨ حيث نص على أنه** :

"يستبدل بنص المادة الأولى من قرار وزير المالية رقم ٣٨١ لسنة ٢٠١٨ المشار إليه النص الآتى :

على أقلام كتاب المحاكم بجميع أنواعها ودرجاتها ، ومكاتب ومأموريات الشهر العقارى تحصيل المبالغالتالية تحت حساب الضريبة المستحقة على المحامين على الوجه الآتى :

١٥

جنيها على كل صحيفة دعوى أو طعن تقدم إلى محاكم الدرجة الأولى لدى الجهات القضائية المختلفة .

٢٥

جنيها على كل صحيفة دعوى أو طعن تقدم إلى محاكم الدرجة الاستئناف لدى أو ما يعادلها.

١٠٠ جنيها على كل صحيفة دعوى أو طعن تقدم إلى محكمه النقض أو المحكمة الإدارية العليا أو المحكمة الدستورية العليا.

١٥ جنيها على كل محرر يقدم إلى مكاتب ومأموريات الشهر العقارى.

[٣]لا تسرى أحكام التحصيل تحت حساب الضريبة على صحف الدعاوى التالية :

١) صحف الدعاوى التى ترفعها هيئه قضايا الدولة .

٢) صحيفة الدعوى التى يرفعها المحامى الخاضع للضريبة على المرتبات وما فى حكمها الخاصة بالجهة التى يعمل بها ويثبت ذلك بشهادة من الجهة التى يعمل بها المحامى .

٣) صحف الدعاوى التى ترفع من المحامى خلال فتره إعفائه من الضريبة ويكون إثبات ذلك وفقاً لما هو مبين بالبطاقة الضريبية الصادرة للمحامى .

التزامات [٤] أقلام كتاب المحاكم ومأموريات الشهر العقارى

١) تسليم المحامى إيصالا بكل مبلغ تم دفعه تحت حساب الضريبة .

٢) توريد قيمه كل ما حصلته للإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة فى موعد أقصاه أخر ابريل / يوليو / أكتوبر / يناير من كل عام بموجب شيك مصحوباً بالنموذج ٤١ (خصم وتحصيل تحت حساب الضريبة) موضحاً به :

أ – قيمه إجمالى المبالغ المحصلة موضحاً به اسم كل محامي والمبلغ المحصل لحسابه خلال الثلاثة أشهر السابقة .

ب –عدد الدعوى الجزئية والابتدائية والاستئنافية والنقض ، والمبالغ المحصلة من كل محام على حده والتى تمت خلال الثلاثة أشهر السابقة .

ج –عدد المحررات التى قدمت للشهر وقيمه كل محرر والمبالغ المحصلة من كل محامى على حده والتى تمت خلال الثلاثة أشهر السابقة .

---

(١) قرار وزير المالية رقم ٥٣٠ لسنة ٢٠٠٥ فى ٢٠٠٥/٧/٩

(٢) قرار وزير المالية رقم ٣٨١ لسنة ٢٠١٨ المعدل لقرار وزير المالية رقم ٥٣٠ لسنة ٢٠٠٥

(٣) قرار وزير المالية رقم ٣٨١ لسنة ٢٠١٨ المعدل لقرار وزير المالية رقم ٥٣٠ لسنة ٢٠٠٥

(٤) قرار وزير المالية رقم ٣٨١ لسنة ٢٠١٨ المعدل لقرار وزير المالية رقم ٥٣٠ لسنة ٢٠٠٥

٢) الأطبـــاء

طبقاً لنص الفقرة الثانية من المادة (٧١) من القانون تلتزم كل مستشفى يقوم بها أى طبيب أو أخصائى بأداء أى عمل لحسابه الخاص بتحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة عليه .

مبلغ (١) التحصيل تحت حساب الضريبة

عشرون جنيها من كل عمل وذلك تحت حساب الضريبة المستحقة على الطبيب أو الأخصائى .

مبلغ (٢) التحصيل تحت حساب الضريبة (بعد التعديل)

مائة جنيه من كل عمل وذلك تحت حساب الضريبة المستحقة على الطبيب أو الأخصائى .

(١) قرار وزير المالية رقم ٥٣٢ لسنة ٢٠٠٥ فى ٢٠٠٥/٧/٩

(٢) قرار وزير المالية رقم ٣٨٢ لسنة ٢٠١٨ المعدل لقرار وزير المالية رقم ٥٣٢ لسنة ٢٠٠٥

(٣) قرار وزير المالية رقم ٣٨٢ لسنة ٢٠١٨ المعدل لقرار وزير المالية رقم ٥٣٢ لسنة ٢٠٠٥

التزامات (٣) المستشفيات

١) إمساك سجلا تقيد به أسماء الأطباء والأخصائيين الذين قاموا بأداء أعمال لحسابهم الخاص ونوع هذه الأعمال وتواريخها .

٢) تسليم الطبيب أو الأخصائى إيصالاً بكل مبلغ تم تحصيله تحت حساب الضريبة وعليها أن تورد إلى الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة بالمصلحة قيمه ما حصلته عن كل ثلاثة أشهر فى موعد أقصاه أخر ابريل / يوليو / أكتوبر / يناير من كل عام بموجب شيك مصحوبا بالنموذج ٤١ (خصم وتحصيل تحت حساب الضريبة) موضحا به :

أ – قيمه إجمالى المبالغ المحصلة وموضحاً به اسم كل طبيب أو أخصائى والمبلغ المحصل لحسابه خلال الثلاثة أشهر السابقة .

ب –طبيعة العمل الذى قام به الطبيب أو الأخصائى والمبالغ التى تم تحصيلها من كل طبيب أو أخصائى على حدة خلال الثلاثة أشهر السابقة .

٣) المخلصين الجمركيين

طبقاً لنص الفقرة الثالثة من المادة (٧١) من القانون تلتزم مصلحة الجمارك بتحصل مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة على من يزاول مهنة التخليص الجمركى الخاضع للضريبة عن كل بيان جمركى يقدمه لمصلحة الجمارك .

مبلغ (١) التحصيل تحت حساب الضريبة

خمسة جنيهات عن كل بيان جمركى يقدمه من يزاولون مهنة التخليص الجمركى من غير أشخاص القطاع العام لمصلحة الجمارك .

التزامات (٢) مصلحة الجمارك

١) تسليم الممول إيصالاً بكل مبلغ يحصل منه تحت حساب الضريبة المستحقة عليه.

٢) توريد ما حصلته إلى الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة فى موعد أقصاه أخر أبريل / يوليو / أكتوبر / يناير من كل عام بموجب شيك مصحوباً بالنموذج ٤١ (خصم وتحصيل تحت حساب الضريبة) موضحاً به :

أ – قيمة إجمالى المبالغ المحصلة خلال الثلاثة أشهر السابقة وموضحاً به اسم كل ممول والمبلغ المخصوم منه .

ب –المبالغ المحصلة من كل ممول على حدة التى تمت خلال الثلاثة أشهر السابقة .

٣) تحديد وظائف من يعهد إليه تنفيذ أحكام التحصيل تحت حساب الضريبة .

نموذج تحصيل المبالغ المنصوص عليها فى المادة (٧١) من القانون

تنص المادة (٨٨) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" يكون تحصيل المبالغ المنصوص عليها فى المادة (٧١) من القانون ، تحت حساب الضريبة على النموذج رقم (٤١ [٣] خصم وتحصيل) " .

---

[١]، [٢] قرار وزير المالية رقم ٥٣٦ لسنة ٢٠٠٥ فى ٢٠٠٥/٧/٩

[٣] استبدال (نموذج ٤١ خصم وتحصيل) إلى (نموذج ٤١ خصم وإضافة وتحصيل) بالقرار الوزارى رقم ٣١٠ لسنة ٢٠١٣ ويُعمل به اعتباراً من ٢٠١٣/٦/١ .

الباب الثالث

أحكـــــام عامـــة

الباب الثالث

أحكام عامة

-

توريد المبالغ المحصلة تحت حساب الضريبة

تنص المادة (٧٢) من القانون على ما يلي :

" تلتزم الجهات المنصوص عليها فى المواد (٦٦ ، ٦٧ ، ٦٨ ، ٦٩ ، ٧٠ ، ٧١) من هذا القانون ، بتوريد قيمة ما حصلته تحت حساب الضريبة إلى المصلحة ، وذلك طبقاً للإجراءات وخلال المواعيد التى تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون .

وتلتزم الجهات المنصوص عليها فى الفقرة الأولى بتوريد المبالغ التى تم خصمها لحساب الضريبة إلى المصلحة طبقا للإجراءات وخلال المواعيد التى تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون ، وفى حالة عدم خصم أو توريد المبالغ الواجب خصمها تلتزم الجهة بأن تؤدى للمصلحة هذه المبالغ بالإضافة إلى ما يستحق عليها من مقابل تأخير"

- هذا وقد صدر القانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ فى ١٨ مايو سنة ٢٠١٣ ، ويُعمل بها اعتباراً من ٢٠١٣/٥/١٩ ، باستبدال نص المادة رقم (٧٢) من قانون الضريبة على الدخل ، بالنص التالي :

" تلتزم الجهات المنصوص عليها في المواد (٥٩ مكرر ، ٥٩ مكرر / ١ ، ٥٩ مكرر / ٢ ، ٥٩ مكرر / ٣ ، ٦٦ ، ٦٧ ، ٦٨ ، ٦٩ ، ٧٠ ، ٧١) قانون الضريبة على الدخل وتعديلاته ، بتوريد قيمة ما حصلته أو خصمته أو إضافته من مبالغ تحت حساب الضريبة إلى المصلحة ، وذلك طبقا للإجراءات وخلال المواعيد التى تحددها اللائحة التنفيذية .

وفى حالة عدم خصم أو إضافة أو توريد المبالغ الواجب خصمها أو إضافتها تلتزم الجهة بأن تؤدى للمصلحة هذه المبالغ بالإضافة إلى ما يستحق عليها من مقابل تأخير".

- ثم صدر القرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ فى ٣٠ يونية سنة ٢٠١٣ ويُعمل بها اعتباراً من ٢٠١٤/٧/١، باستبدال نص المادة رقم (٧٢) من قانون الضريبة على الدخل ، بالنص التالي :

" تلتزم الجهات المنصوص عليها في المواد (٦٦ ، ٦٧ ، ٦٨ ، ٦٩ ، ٧٠ ، ٧١) من هذا القانون ، بتوريد قيمة ما حصلته تحت حساب الضريبة إلى المصلحة ، وذلك طبقا للإجراءات وفى المواعيد التى تحددها اللائحة التنفيذية .

وفى حالة عدم خصم أو توريد المبالغ الواجب خصمها تلتزم الجهة بأن تؤدى للمصلحة هذه المبالغ بالإضافة إلى ما يستحق عليها من مقابل تأخير " .

كما تنص المادة (٨٩) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" يكون توريد المبالغ التى تم تحصيلها تحت حساب الضريبة ، طبقاً للمادة (٧٢) من القانون ، فى موعد أقصاه آخر ابريل ويوليو وأكتوبر ويناير من كل عام إلى الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة على النموذج رقم (٤١ خصم وتحصيل) مرفقاً به الشيك أو نقداً أو من خلال وسائل الدفع الالكترونية المنصوص عليها فى هذه اللائحة ، ويجب أن يتضمن النموذج المشار إليه بيانات الممول من واقع البطاقة الضريبية ، وأن يحدد به بدقة (رقم التسجيل الضريبى / رقم الملف / المأمورية المختصة / طبيعة التعامل)، كما يجب استيفاء بيانات الشيك من حيث التوقيعات والبنك المسحوب عليه واسم وصفة الموقعين على النموذج المعد لذلك" .

- هذا وقد صدر القرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ فى ٢٠١٥/٤/٦ ، باستبدال نص المادة رقم (٨٩) من اللائحة التنفيذية للقانون ، بالنص التالى :

"يكون توريد المبالغ التي تم خصمها أو إضافتها أو تحصيلها تحت حساب الضريبة طبقا للمادة (٧٢) من القانون إلى الإدارة المركزية لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة بحسب الأحوال على النموذج رقم (٤١ خصم وإضافة وتحصيل) أو النموذج (٤١ خصم وتحصيل) بحسب الأحوال ، مرفقاً به الشيك أو نقداً أو من خلال وسائل الدفع الالكترونية المنصوص عليها في هذه اللائحة ، وذلك فى موعد أقصاه آخر ابريل ويوليو وأكتوبر ويناير من كل عام ، ويجب أن يتضمن النموذج المشار إليه بيانات الممول من واقع البطاقة الضريبية ، وأن يُحدد به بدقة (رقم التسجيل الضريبي/ رقم الملف/ المأمورية المختصة/ طبيعة التعامل) ، كما يجب استيفاء بيانات

الشيك من حيث التوقيعات والبنك المسحوب عليه واسم وصفة الموقعين على النموذج المعد لذلك ."

- يتضح مما سبق ما يلي :

أولاً : إجراءات ومواعيد توريد مبالغ الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة :

١) تلتزم الجهات والمنشآت المنصوص عليها فى المواد من (٦٦ وحتى ٧١) من القانون بتوريد قيمة ما حصلته أو خصمته من مبالغ تحت حساب الضريبة إلى الإدارة المركزية لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة فى موعد أقصاه آخر ابريل / ويوليو / وأكتوبر / ويناير من كل عام على النموذج رقم (٤١ خصم وتحصيل) مرفقاً به الشيك ، أو السداد نقداً ، أو من خلال وسائل الدفع الالكترونية المنصوص عليها في هذه اللائحة

٢) تلتزم الجهات والمنشآت المنصوص عليها فى المواد (٥٩ مكرر) ، (٥٩ مكرر / ١) ، (٥٩ مكرر / ٢) ، (٥٩ مكرر / ٣) من القانون بتوريد قيمة ما تم إضافته من مبالغ تحت حساب الضريبة إلى الإدارة المركزية لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة فى موعد أقصاه آخر ابريل / ويوليو / وأكتوبر / ويناير من كل عام على النموذج رقم (٤١ خصم وإضافة وتحصيل) مرفقاً به الشيك ، أو السداد نقداً ، أو من خلال وسائل الدفع الالكترونية وذلك عن الفترة من٢٠١٣/٦/١ حتى ٢٠١٤/٦/٣٠.

ثانياً : التزامات الجهات :

١) تدوين بيانات الممول من واقع البطاقة الضريبية بنموذج رقم (٤١ خصم وتحصيل) ، ونموذج رقم (٤١ خصم وإضافة وتحصيل) على أن يُحدد به بدقة (رقم التسجيل الضريبي / رقم الملف / المأمورية المختصة / طبيعة التعامل) ، بالإضافة لاستيفاء بيانات الشيك من حيث التوقيعات والبنك المسحوب عليه واسم وصفة الموقعين على النموذج المعد لذلك .

٢) أداء المبالغ الواجب إضافتها أو خصمها بالإضافة إلى ما يستحق عليها من مقابل تأخير ، فى حالة عدم خصم أو إضافة أو توريد المبالغ الواجب خصمها أو إضافتها.

الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة فى فترة الإعفاء أو عدم الخضوع

تنص المادة (٧٣) من القانون على ما يلى :

" لا تسرى أحكام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة بالنسبة إلى المبالغ التى تدفع إلى الممول خلال فترة إعفائه أو عدم خضوعه للضريبة " .

- هذا وقد صدر القانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ فى ٢٠١٣/٥/١٨ باستبدال نص المادة رقم (٧٣) من قانون الضريبة على الدخل إلى النص التالى :

" لا تسرى أحكام الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة على الممول خلال فترة إعفائه أو عدم خضوعه للضريبة " .

- كما صدر القرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ بتاريخ ٢٠١٤/٦/٣٠ باستبدال نص المادة ٧٣ من القانون بالنص التالى:

" لاتسرى أحكام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة على الممول خلال فترة إعفائه أو عدم خضوعه للضريبة فيما عدا الالتزام المنصوص عليه فى المواد (٥٩)،(٥٩ مكرراً)، (٥٩ مكرراً/١)،(٥٩ مكرراً/٢)من هذا القانون."

يتضح من نص هذه المادة :

لا تسرى أحكام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة على الجهات والمنشآت غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها خلال فترة عدم الخضوع أو الإعفاء .

وعلى هذه المنشآت الالتزام بالخصم والتحصيل بالنسبة لمنشآت القطاع الخاص التى تتعامل معها وفقاً لأحكام المواد (٥٩ مكرر) ، (٥٩ مكرر / ١) ، (٥٩ مكرر / ٢) ، من القانون.

الكتاب السادس

التزامات الممولين وغيرهم

الكتاب السادس

التزامات الممولين وغيرهم

تناول الكتاب السادس من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ التزامات الممولين وغيرهم فى ستة أبواب وذلك بالمواد من (٧٤ حتى ١٣٠) من القانون والمواد من (٩٠ حتى ١٤٦) من اللائحة التنفيذية للقانون على الوجه التالى:

الباب الأول : الإخطار وإمساك الدفاتر

المواد من (٧٤ : ٨١) من القانون .

والمواد من (٩٠ : ١٠١) من اللائحة التنفيذية للقانون .

الباب الثانى : الإقرارات الضريبية

المواد من (٨٢ : ٨٨) من القانون .

والمواد من (١٠٢ : ١١٣) من اللائحة التنفيذية للقانون .

الباب الثالث : ربط الضريبة

المواد من (٨٩ : ٩٣) من القانون .

والمواد من (١١٤ : ١١٧) من اللائحة التنفيذية للقانون .

الباب الرابع : الفحص والتحريات

المواد من (٩٤ : ١٠١) من القانون .

والمواد من (١١٧ مكرراً حتى ١٢٢) من اللائحة التنفيذية للقانون .

الباب الخامس : ضمانات التحصيل

المواد من (١٠٢ : ١١٥) من القانون .

والمواد من (١٢٣ : ١٢٨) من اللائحة التنفيذية للقانون .

الباب السادس : إجراءات الطعن

المواد من (١١٦ : ١٣٠) من القانون .

والمواد من (١٢٩ : ١٤٦) من اللائحة التنفيذية للقانون .

وسنتناول كل من تلك الأبواب بالشرح فيما يلى :

الباب الأول

الإخطار وإمساك الدفاتر

الباب الأول

الإخطار وإمساك الدفاتر

الإخطار بمزاولة النشاط :

تنص المادة (٧٤) من القانون على ما يلى :

" يلتزم كل من يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو مهنياً أو نشاطاً غير تجارى ، أن يقدم إلى المصلحة إخطاراً بذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ بدء مزاولة هذا النشاط .

ويلتزم الممول الذى ينشىء فرعاً أو مكتباً أو توكيلاً للمنشأة أو ينقل مقرها إلى مكان آخر أو يقوم بأى تغيير متعلق بالنشاط أو بالمنشأة ، بأن يخطر المصلحة بذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ ذلك التغيير .

ويقع واجب الإخطار بالنسبة إلى الأشخاص الاعتبارية على الممثل القانونى للشخص الاعتبارى أو مديره أو عضو مجلس إدارته المنتدب أو الشخص المسئول عن الإدارة بحسب الأحوال .

وتبين اللائحة التنفيذية لهذا القانون بيانات الإخطار والمستندات المؤيدة له والإجراءات التى تتبع فى شأنه . "

- ويتضح من نص هذه المادة ما يلى :

-أن القانون قد رتب الالتزامات التالية على الممولين :

- **الإخطار ببدء مزاولة النشاط :**

ألزم المشرع بالفقرة الأولى من المادة (٧٤) من القانون كل ممول يبدأ فى مزاولة نشاط تجارى أو صناعى أو حرفى أو مهنى أو غير تجارى ، بإخطار المصلحة بذلك خلال ٣٠ يوماً من تاريخ بدء مزاولة النشاط .

- **الإخطار بأى تغيير متعلق بالنشاط أو المنشأة :**

ألزم المشرع بالفقرة الثانية من المادة (٧٤) من القانون الممول الذى يقوم : بإنشاء فرعاً أو مكتباً أو توكيلاً للمنشأة التى يملكها ، أو يقوم بنقل مقر مزاولة النشاط إلى مكان آخر أو يقوم بأى تغيير يتعلق بالنشاط أو بالمنشأة ، بإخطار المصلحة خلال ٣٠ يوماً من تاريخ حدوث الإضافة أو التغيير بحسب الأحوال .

- **واجب الإخطار بالنسبة للأشخاص الاعتبارية :**

قرر المشرع بالفقرة الثالثة من المادة (٧٤) من القانون أن واجب الإخطار بالنسبة للأشخاص الاعتبارية يقع على أى من :

- الممثل القانونى للشخص الاعتبارى .
- مدير الشخص الاعتبارى .
- عضو مجلس الإدارة المنتدب .
- المسئول عن الإدارة .

وذلك حسب الأحوال .

- **بيانات الإخطار والمستندات المؤيدة له :**

في هذا الخصوص تنص المادة (٩٠) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" يكون إخطار المأمورية المختصة بمزاولة نشاط تجارى أو صناعى أو مهنى أو حرفى أو نشاط غير تجارى خلال ثلاثين يوماً من تاريخ بدء مزاولة النشاط على النموذج رقم (١٦ حصر) ، والنموذج رقم (١٧ حصر) بحسب الأحوال .

وعلى المأمورية المختصة فتح ملف ضريبى للممول فور إخطارها " .

- ومن نص هذه المادة :

يتم إخطار المأمورية المختصة ببداية مزاولة النشاط على النموذج رقم (١٦ حصر) بالنسبة للأشخاص الطبيعيين ، أما بالنسبة للأشخاص الاعتبارية فيكون على النموذج رقم (١٧ حصر) وأنه على المأمورية المختصة أن تقوم بفتح ملف ضريبى للممول فور إخطارها.

إصدار البطاقة الضريبية :

تنص المادة (٧٥) من القانون على ما يلى :

" يلتزم كل ممول يزاول نشاطا تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو نشاطا غير تجارى وكذلك كل من يمارس نشاطا مهنياً بصفة مستقلة أن يتقدم بطلب للمصلحة لاستخراج البطاقة الضريبية على أن تكون هذه البطاقة لمن تقدم ذكرهم ضمن إجراءات التأسيس أو الترخيص بمزاولة المهنة أو النشاط أو تجديده . وعلى المصلحة ، أن تصدر له البطاقة الضريبية .

وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون البيانات التى تتضمنها البطاقة الضريبية ومدة سريانها والمدة التى تسلم للممول خلالها ، كما تحدد البيانات الخاصة بالبطاقة الضريبية للممولين غير الخاضعين لأحكام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة المنصوص عليها فى هذا القانون " .

وتنص المادة (٩١) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" يكون طلب استخراج البطاقة الضريبية لكل من يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو نشاطاً غير تجارى ، وكل من يمارس نشاطاً مهنياً على النموذج رقم (١٨ حصر) . "

كما تنص المادة (٩٢) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" يُعد فى حكم الإخطار بمزاولة النشاط واستخراج البطاقة الضريبية ، قيام الممول باستخدام النموذج الإلكترونى المعد لذلك من خلال شبكة المعلومات الإلكترونية (بوابة الحكومة الإلكترونية) خدمة ممولى الضريبة على الدخل " .

ويتضح من هذه النصوص أنها تناولت الأحكام الآتية :

طلب الحصول على البطاقة الضريبية أو تجديدها :

طبقاً للفقرة الأولى من المادة (٧٥) من القانون :

- على كل ممول يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو يزاول نشاطاً مهنياً بصفة مستقلة أو نشاطاً غير تجارى وسواء كان لهذا الممول نشاطاً قائماً ويرغب فى تجديد أو كان سيبدأ مزاولة النشاط لأول مرة بأن يتقدم للمصلحة بطلب للحصول على البطاقة الضريبية .
- طلب استخراج البطاقة الضريبية يكون على النموذج رقم (١٨ حصر) .
- يُعد فى حكم الإخطار بمزاولة النشاط واستخراج البطاقة الضريبية استخدام الممول النموذج الإلكترونى المُعد لذلك .
- تُعتبر البطاقة الضريبية من المستندات الخاصة بإجراءات الترخيص أو التأسيس لمزاولة المهنة أو النشاط أو تجديده ، على المصلحة بإصدار البطاقة الضريبية للممول فى حال طلبها .

بيانات البطاقة الضريبية والمستندات المرفقة بطلب استخراجها ومدة سريانها :

–أوضحت الفقرة الثانية من المادة (٧٥) أن اللائحة التنفيذية للقانون ستحدد ما يلى:

- بيانات البطاقة الضريبية .
- مدة سريان البطاقة .
- المدة التى تسلم للممول خلالها .
- بيانات البطاقة الضريبية للممولين غير الخاضعين لأحكام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة .

وقد تناولت المواد من (٩٣ حتى ٩٧) من اللائحة التنفيذية للقانون تلك البيانات على الوجه التالى :

بيانات البطاقة الضريبية :

وردت تلك البيانات بالمادة (٩٣) من اللائحة التنفيذية حيث تنص على ما يلى :

" يجب أن تتضمن البطاقة الضريبية للممول ، سواء صدرت على هيئة بطاقة ورقية مكتوبة أو فى شكل بطاقة ذكية ، البيانات الآتية :

١) رقم التسجيل الضريبى .
٢) الرقم المسلسل للبطاقة طبقاً لما هو وارد فى سجل قيد البطاقة الضريبية .
٣) تاريخ إصدارها .
٤) كود المأمورية .
٥) اسم الممول .
٦) عنوان الممول .
٧) رقم الملف الضريبى .
٨) نشاط الممول .
٩) عنوان النشاط " السمة التجارية " .
١٠) رقم التأمينات الاجتماعية .
١١) رقم السجل التجارى .
١٢) رقم سجل الشركات .
١٣) عنوان المركز الرئيسى والفروع والمخازن .

١٤) تاريخ بدء مزاولة كل نشاط .

١٥) الكيان القانونى .

١٦) بيانات الإقرار (سنة الإقرار – تاريخ الإقرار – توقيع المختص بالمأمورية) .

١٧) بيانات الإعفاءات الضريبية .

١٨) بيان ما إذا كان الممول خاضعا لنظام الدفعات المقدمة .

١٩) تاريخ الإصدار وتاريخ الانتهاء .

٢٠) أى تغيير فى بيانات البطاقة " .

طلب استخراج البطاقة الضريبية :

حددت المادة (٩٤) من اللائحة التنفيذية للقانون من له حق تقديم طلب استخراج البطاقة الضريبية والمستندات المرفقة بالطلب حيث تنص على ما يلى :

" يقدم طلب استخراج البطاقة الضريبية من الممول أو وكيله إلى المأمورية المختصة التى يتبعها الممول ، مرفقاً به المستندات الآتية :

١) صورة عقد الإيجار .

٢) صورة عقد شركة الأشخاص أو نسخة من عدد الوقائع المصرية أو النشرة الخاصة التى تم فيها النشر عن الشركة أو صورة من عقدها ونظامها الأساسى .

وعلى المأمورية قيد الطلبات المقدمة فى سجل خاص حسب ترتيب تاريخ ورودها ، ويوقع على البطاقة كل من المأمور والمراجع ، وتعتمد من رئيس المأمورية وتختم بخاتمها ، وتسلم للممول خلال أسبوع على الأكثر من تاريخ تقديم الطلب .

وينشأ بكل مأمورية سجل خاص تقيد به بيانات كل بطاقة " .

مدة سريان البطاقة الضريبية :

تنص المادة (٩٥) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" تكون مدة سريان البطاقة الضريبية خمس سنوات من تاريخ إصدارها ، وتعتبر البطاقة لاغيه وغير صالحة للتعامل بها عند انتهاء هذه المدة على أن تثبت بالبطاقة فى مكان ظاهر عبارة تفيد ذلك " .

عدم جواز إصدار أكثر من بطاقة ضريبية للممول الواحد:

تنص المادة (٩٦) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" لا يجوز إصدار أكثر من بطاقة ضريبية للممول الواحد ، فإذا كان للممول أكثر من نشاط تجارى أو صناعى أو مهنى أو أكثر من فرع ، تكون المأمورية المختصة بإصدار البطاقة الضريبية مأمورية المركز الرئيسى " .

ألوان البطاقة الضريبية والتأشير عليها بما يفيد خضوع الممول لنظام الدفعات المقدمة :

حيث ورد بالمادة (٩٧) من اللائحة التنفيذية للقانون ما يلى :

" فى تطبيق حكم المادة (٧٥) من القانون ، تصدر البطاقة الضريبية بلونين :

اللون الأخضر : للأشخاص الطبيعيين .

اللون الأحمر : للأشخاص الاعتبارية .

وإذا اختار الممول نظام الدفعات المقدمة ، فيجب التأشير على البطاقة الضريبية بما يفيد ذلك " .

التزامات غير الممولين :

ألزم المشرع بعض الجهات بإخطار مصلحة الضرائب عن أسماء المتعاملين معها ونوع التعامل ، الأمر الذى يؤدى إلى حصر الممولين والمساعدة فى الحد من التهرب الضريبى ، ووردت هذه الجهات بالمادتين (٧٦ ، ٧٧) من القانون نوضحها فيما يلى:

جهات الترخيص بطبع أو نشر أو تسجيل أو إيداع الكتب والمصنفات الفنية :

تنص المادة (٧٦) من القانون على ما يلى :

" على الجهات التى تختص بالترخيص بطبع أو نشر الكتب والمؤلفات والمصنفات الفنية وغيرها أو تسجيلها أو الإيداع لديها ، إخطار المصلحة فى كل حالة عن اسم المؤلف وعنوانه واسم الكتاب أو المصنف أو غيره .

ولا تسرى أحكام هذه المادة على وزارة الدفاع " .

كما تنص المادة (٩٨) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" على المختصين فى الجهات المنصوص عليها فى المادة (٧٦) من القانون ، إخطار الإدارة العامة للحصر والإقرارات بمصلحة الضرائب بالنسبة لمحافظة القاهرة أو منطقة الضرائب بالنسبة للمحافظات التى يوجد بها منطقة ضرائب واحدة أو منطقة ضرائب أول بالنسبة لباقى المحافظات خلال مدة أقصاها نهاية الشهر التالى للشهر الذى صدر فيه الترخيص بالطبع أو النشر ، وذلك على النموذج رقم (٢٠ حصر) " .

ويتضح من نصوص هذه المواد ما يلي:

ألزم المشرع الجهات المختصة بالترخيص بطبع أو نشر الكتب والمؤلفات والمصنفات الفنية وغيرها من الأعمال الأدبية والفنية ، أو تلك الدور المختصة بتسجيل أو إيداع تلك الأعمال لديها مثل دار الكتب وغيرها من جهات إصدار التراخيص والتسجيل والإيداع ، بإخطار اى من :

-الإدارة العامة للحصر والإقرارات (بالنسبة لمحافظة القاهرة)

-منطقة الضرائب (بالنسبة للمحافظات التى يوجد بها منطقة ضرائب واحدة)

-منطقة ضرائب أول (بالنسبة لباقى المحافظات)

بالبيانات الآتية:

_ اسم المؤلف – عنوان المؤلف اسم الكتاب أو المصنف أو غيره .

وذلك على النموذج رقم (٢٠ حصر) خلال مدة أقصاها نهاية الشهر التالى للشهر الذى صدر فيه الترخيص بالطبع أو بالنشر.

ولاتسرى أحكام هذه المادة على وزارة الدفاع .

جهات منح تراخيص مزاولة الأنشطة أو بناء العقارات :

تنص المادة (٧٧) من القانون على ما يلى :

" على المختصين فى الوزارات والمصالح الحكومية ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة والنقابات التى يكون من اختصاصها منح ترخيص مزاولة تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة معينة أو يكون من اختصاصها منح ترخيص لبناء عقار أو لإمكان استغلال عقار فى مزاولة تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة ، إخطار المصلحة

عند منح أى ترخيص ببيانات واسم طالب الترخيص طبقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون وذلك خلال مدة أقصاها نهاية الشهر التالى للشهر الذى صدر فيه الترخيص.

ويعتبر فى حكم الترخيص المشار إليه منح امتياز أو التزام أو إذن لازم لمزاولة التجارة أو الصناعة أو الحرفة أو المهنة " .

كما تنص المادة (٩٩) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" على المختصين فى الجهات المنصوص عليها فى المادة (٧٧) من القانون عند منح أى ترخيص لمزاولة تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة أو لبناء عقار أو لاستغلال عقار فى مزاولة تجارة أو صناعة أو مهنة أو لمنح امتياز أو التزام أو إذن مزاولة نشاط إخطار الإدارة العامة للحصر والإقرارات بمصلحة الضرائب بالقاهرة بالنسبة لمحافظة القاهرة أو منطقة الضرائب بالنسبة للمحافظات التى يوجد بها منطقة ضرائب واحدة أو منطقة ضرائب أول بالنسبة لباقى المحافظات خلال مدة أقصاها نهاية الشهر التالى للشهر الذى صدر فيه الترخيص ، موضحا به اسم طالب الترخيص وجميع البيانات ذات العلاقة ، وذلك على النماذج أرقام (٢١ حصر) و (٢٢ حصر) و (٢٣ حصر) و (٢٤ حصر) بحسب الأحوال " .

يتضح من نصوص هذه المواد ما يلى:

يلتزم المختصين فى الوزارات والمصالح الحكومية ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة والنقابات بإخطار الإدارة العامة للحصر والأقرارات بالمصلحة أو المناطق الضريبية على النماذج أرقام ٢١ حصر ، ٢٢ حصر ، ٢٣ حصر ، ٢٤ حصر بحسب الآحوال، عند منح أى ترخيص لمزاولة تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة أو لبناء عقار أو لاستغلال عقار فى مزاولة تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة أو لمنح امتياز أو اذن مزاولة نشاط باسم طالب الترخيص وجميع بياناته، وذلك خلال مدة أقصاها نهاية الشهر التالى للشهر الذى صدر فيه الترخيص.

الالتزام بإمساك الدفاتر :

تنص المادة (٧٨) من القانون على ما يلى :

" يلتزم الممولون الآتى ذكرهم بإمساك الدفاتر والسجلات التى تستلزمها طبيعة تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة كل منهم ، وذلك طبقا لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون:

١) الشخص الطبيعى الخاضع للضريبة وفقاً لأحكام الباب الأول من الكتاب الثانى من هذا القانون ، الذى يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو مهنياً ، إذا تجاوز رأس ماله المستثمر مبلغ خمسين ألف جنيه ، أو تجاوز رقم أعماله السنوى مبلغ مائتين وخمسين ألف جنيه ، أو تجاوز صافى ربحه السنوى وفقاً لآخر ربط ضريبى نهائى مبلغ عشرين ألف جنيه .

٢) الشخص الاعتبارى الخاضع لأحكام الكتاب الثالث من هذا القانون .

ويلتزم الممول بالاحتفاظ بالدفاتر والسجلات المنصوص عليها فى الفقرة الأولى من هذه المادة والمستندات المؤيدة لها فى مقره طوال الفترة المنصوص عليها فى المادة (٩١) من هذا القانون .

كما يلتزم الممول من أصحاب المهن غير التجارية بأن يسلم كل من يدفع إليه مبلغاً مستحقاً له بسبب ممارسته المهنة أو النشاط ، كأتعاب أو عمولة أو مكافأة ، أو أي مبلغ آخر خاضع لهذه الضريبة ، إيصالاً موقعاً عليه منه موضحاً به التاريخ وقيمة المبلغ المحصل ويلتزم الممول بتقديم سند التحصيل إلى المصلحة عند كل طلب.

وللممولين إمساك حسابات الكترونية توضح الإيرادات والتكاليف السنوية ويصدر الوزير قراراً بتنظيم إمساك هذه الحسابات وضوابط التحول من نظام الحسابات المكتوبة إلى الالكترونية. "

- **هذا وقد صدر القانون رقم (٧٣) لسنة ٢٠١٠ فى ٢٠١٠/٥/٢٧ ، باستبدال نص الفقرة الثالثة من المادة (٧٨) من القانون بالنص التالى:**

"كما يلتزم الممول من أصحاب الأعمال التجارية والصناعية ومن أصحاب المهن غير التجارية بأن يسلم كل من يدفع إليه مبلغاً مستحقا له ثمناً لسلعة ، أو بسبب ممارسة المهنة أو النشاط كأتعاب أو عمولة أو مكافأة ، أو أي مبلغ آخر خاضع للضريبة ، فاتورة منه موضحا بها التاريخ وقيمة المبلغ المحصل ، ويلتزم الممول بتقديم سند التحصيل إلى المصلحة عند كل طلب " .

" ويتضح من نص هذه المادة :

أن المشرع ألزم كل من :

-الشخص الطبيعى الذى يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو مهنياً بإمساك الدفاتر والسجلات التى تستلزمها طبيعة عمل كل منهم فى أى من الحالات التالية :

- إذا تجاوز رأس المال المستثمر مبلغ خمسين ألف جنيه .
- إذا تجاوز رقم الأعمال السنوى مبلغ مائتى وخمسين ألف جنيه .
- إذا تجاوز صافى الربح السنوى وفقاً لآخر ربط نهائى مبلغ عشرين ألف جنيه .

-الأشخاص الاعتبارية سواءً كانوا من شركات الأشخاص أو شركات الأموال بإمساك الدفاتر والسجلات .

-الممول الاحتفاظ بالدفاتر والسجلات والمستندات المؤيدة لها فى مقره طوال فترة التقادم المنصوص عليها فى المادة ٩١ من هذا القانون (خمس سنوات) .

-ممولى النشاط التجارى والصناعى والمهنى بتسليم فاتورة لكل من يدفع له أى مبلغ على سبيل شراء سلعة أو أتعاب أو عمولة أو مكافأة أو أى مبلغ آخر خاضع للضريبة موضحاً بها المبلغ والتاريخ ، وعلى الممول تسليم سند التحصيل عند كل طلب.

-وأجاز المشرع فى الفقرة الأخيرة :

للممولين إمساك حسابات الكترونية عن طريق الحاسب الآلى على أن توضح هذه الحسابات الإيرادات والتكاليف السنوية ، وسيصدر وزير المالية قراراً بتنظيم إمساك هذه الحسابات وضوابط التحول إلى نظام الحسابات الالكترونية .

- وفى هذا الخصوص صدر الكتاب الدورى رقم ١٥ لسنة ٢٠١٤ فى ٢٠١٤/٧/٢ بشأن فحص الحسابات الإلكترونية ، حيث جاء بها ما نصه:

"نظراً لاستخدام العديد من المنشآت نظم آلية لإعداد الحسابات الخاصة بها إلكترونياً .

وفى ضوء أحكام الفقرة الأخيرة من المادة (٧٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥وتعديلاته التى تنص على " وللممولين إمساك حسابات الكترونية توضح

الإيرادات والتكاليف السنوية ويصدر الوزير قراراً بتنظيم إمساك هذه الحسابات وضوابط التحول من نظام الحسابات المكتوبة إلى الإلكترونية "

وحيث أنه تم إنشاء وحدة لفحص نظم الحاسب الآلى بالإدارة العامة للفحص [مبيعات] بالقرار الإدارى رقم (١٣٠٢) لسنة ٢٠٠٣ .

وإستناداً للقرار الجمهورى رقم (١٥٤) لسنة ٢٠٠٦ بدمج مصلحتى الضرائب العامة والضرائب على المبيعات ليكونا وحدة واحة ممثلة فى مصلحة الضرائب المصرية .

وفى إطار تحقيق التكامل فى أداء أعمال الفحص بين الضرائب العامة والضرائب على المبيعات .

وباعتبار أن السنوات التى يتم فحصها ضرائب دخل غالباً يكون قد تم بالفعل فحصها ضرائب مبيعات وتم استخراج تقاريرعنها من وحدة فحص النظم الآلية بالإدارة العامة للفحص [مبيعات] .

لذا يتعين على جميع المأموريات عند فحص ملفات الممولين الذين لديهم حسابات الكترونية بأن يقوم الفاحصون بالإطلاع على تقرير فحص النظم الذى تم إعداده من إدارة فحص النظم [مبيعات] على أن يطلب نسخة من هذا التقرير من مأمورية ضرائب المبيعات المختصة للاستعانة بما فيه من نتائج عند فحص ضرائب الدخل .

على كل من قطاع المناطق الضريبية والإدارة المركزية للفحص والإدارة المركزية للتوجيه والرقابة متابعة التنفيذ بكل دقة ".

كذلك ألزم المشرع أصحاب الأعمال التجارية والصناعية وأصحاب المهن غير التجارية:

بتسليم فاتورة لكل من يدفع له مبلغ مستحقة على سبيل شراء سلعة أو بسبب ممارسة المهنة أو النشاط كأتعاب أو عمولة أو مكافأة أو أى مبلغ خاضع للضريبة موضحاً بها قيمة المبلغ المحصل وتاريخه ، وللممول تقديم سند التحصيل إلى المصلحة عند كل طلب .

- وفى هذا الخصوص صدر القرار الوزارى رقم (٧٧٨) لسنة ٢٠١٠ فى ٢٠١٠/١٢/١ ، بإضافة المواد أرقام (٩٩ مكرر / ١) ، (٩٩ مكرر / ٢) ، (٩٩ مكرر / ٣) ، (٩٩ مكرر / ٤) للائحة التنفيذية للقانون وذلك على النحو التالى:

- **التزام ممولى أصحاب الأعمال التجارية والصناعية وأصحاب المهن غير التجارية بحيازة دفاتر فواتير :**

تنص المادة (٩٩) مكرر / ١ من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" على كل ممول من أصحاب الأعمال التجارية والصناعية ومن أصحاب المهن غير التجارية حيازة دفاتر فواتير تتكون من جزئين ، جزء كعب يظل بحوزة الممول بعد أداء الخدمة أو تسليم السلعة ، وجزء يسلم إلى العميل مقابل الحصول على الخدمة أو السلعة وسداد قيمتها ".

- **البيانات التى يجب أن تتضمنها الفاتورة :**

تنص المادة (٩٩) مكرر / ٢ من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" يجب أن تتضمن الفاتورة البيانات الآتية كحد أدنى :

- **أسم الممول .**
- **رقم التسجيل الضريبى .**
- **رقم الفاتورة المسلسل .**
- **اسم مشترى السلعة أو متلقى الخدمة**
- **تاريخ تحرير الفاتورة .**
- **نوع السلعة أو الخدمة المباعة .**
- **قيمة السلعة أو الخدمة المباعة .**

ويستثنى الممولون من أصحاب الأعمال التجارية من إثبات بيان اسم مشترى السلعة أو متلقى الخدمة فى الفاتورة .

ويجب أن يتضمن الكعب الذى يحتفظ به الممول اسم المستفيد ، تاريخ الخدمة والمبلغ المدفوع ، ويجوز استخدام نسخة كربون بدلاً من الكعب.

وعلى أصحاب المهن الحرة تسجيل اسم المستفيد والمبلغ المدفوع حتمياً على كل من الأصل والصورة أو الكعب " .

- **مراجعة المبالغ المحصلة:**

تنص المادة (٩٩) مكرر / ٣ من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" تقوم مصلحة الضرائب إذا اقتضت ضرورة الفحص بمراجعة المبالغ المحصلة من واقع دفتر أو دفاتر الفواتير بإجمالى دخل المنشأة ، وفى حالة عدم وجود فواتير ، يجوز

للمصلحة أن تأخذ بقيمة مبيعات أو دخل نمطية تحددها فى ضوء الأعراف المتداولة فى السوق بالنسبة للسلعة أو الخدمة المقدمة " .

- التهرب الضريبى :

تنص المادة (٩٩) مكرر / ٤ من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" على المصلحة فى حالة عدم تساوى مجموع قيمة الفواتير المصدرة مع إجمالى الدخل المعلن فى الإقرار البحث عن دلائل أخرى لإقرار أو نفى التهرب الضريبى .

وإذا حصلت المصلحة على إقرارات من المستفيدين من الخدمة أو مشترى السلعة محل الفحص تثبت دفع مبالغ غير ثابتة فى دفاتر الفواتير ، فإن ذلك يعد تهرباً ، تتخذ الإجراءات المقررة قانوناً " .

أحكام التوقف عن العمل :

تناولت المادة (٧٩) من القانون الأحكام الخاصة بتوقف الممول عن العمل سواء كان هذا التوقف كلياً أو جزئياً .

تنص المادة (٧٩) من القانون على ما يلى :

" إذا توقف الممول عن العمل توقفاً كلياً أو جزئياً تدخل فى وعاء الضريبة الأرباح الفعلية حتى التاريخ الذى توقف فيه العمل .

ويقصد بالتوقف الجزئى إنهاء الممول لبعض أوجه النشاط أو إنهاؤه لنشاط فرع أو أكثر من الفروع التى يزاول فيها النشاط .

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

وإذا توقفت المنشأة بسبب وفاة صاحبها ، أو إذا توفى صاحبها خلال مدة الثلاثين يوما المحددة لتقديم الإخطار عن التوقف ، التزم ورثته بالإخطار عن هذا التوقف خلال ستين يوما من تاريخ وفاة مورثهم وبتقديم الإقرار الضريبى خلال تسعين يوما من هذا التاريخ ".

ويتضح من هذا النص ما يلى :

-بينت الفقرة الأولى من المادة أن ما يدخل فى وعاء الضريبة هو الأرباح الفعلية حتى تاريخ التوقف عن العمل ، وذلك استثناء من مبدأ سنوية الضريبة .

ويدخل فى وعاء الضريبة الأرباح الفعلية من أول السنة المالية وحتى تاريخ التوقف كما أوضحت المادة ، مع ملاحظة أنه وفقاً لقواعد تحديد الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة والمنصوص عليها فى المادتين (١٧) ، (٣٣) من القانون تتحدد الأرباح فى حالات التوقف بحيث تشمل :

-أرباح الاستغلال العادى أو أرباح مزاولة المهنة .

-أرباح بيع أصول المنشأة وعائدات التصرف فى أية أصول مهنية وعائدات نقل الخبرات أو التنازل عن مكاتب مزاولة المهنة كلياً أو جزئياً وأية مبالغ محصلة نتيجة لإغلاق المكتب المهنى (م ١٧ ، ٣٣) .

-أرباح التصفية التى تحققت خلال فترة التصفية (مادة ١٧) .

أوضحت الفقرة الثانية من المادة (٧٩) مفهوم التوقف الجزئى .

وسنتناول فيما يلى مفهوم التوقف :

١) **التوقف الكلى** :

ويقصد به انهاء جميع أنشطة المنشأة أو فروعها عن العمل.

٢) **التوقف الجزئى** :

يقصد به إنهاء الممول لبعض أوجه النشاط أو لفرع أو أكثر من الفروع التى يزاول فيها نشاطه ، أى توقف نشاط بعض أجزاء المنشأة فى فرع أو أكثر أو بعض نواحى نشاط الممول كتوقف سيارة من سيارات إحدى شركات النقل ، أو الممول الذى يتوقف عن نشاط التوريدات مع استمرار مزاولته لنشاط المقاولات مثلاً .

على الرغم من هذا التوقف الجزئى فإن نشاطه يُعد مستمراً ، وإن كان سيطرأ عليه بعض النقص ، فيجب فى هذه الحالة محاسبته عن نشاطه الفعلى والأرباح الفعلية المحققة ، وتربط الضريبة على أساسه ، ففى حالة الممول الذى يزاول أكثر من نشاط أو لديه أكثر من نشاط أو لديه أكثر من فرع وتوقف أحدها عن العمل ، اعتبر هذا

توقفاً جزئياً ودخل فى وعاء الضريبة أرباح المنشأة المتوقفة حتى التاريخ الذى توقف فيه العمل .

ولا يُعد من قبيل التوقف عدم مزاولة الممول لنشاطه لفترة معينة خلال السنة إذا كانت طبيعة عملها تقتضى ذلك ، كحالة المنشأة التى تقوم باستغلال الشقق والكبائن المُعدة للاصطياف فى مدن السواحل بموسم الصيف ، كما أنه لا يعتبر من حالات التوقف تغيير السنة المالية للمنشأة من سنة متداخلة مثلاً إلى سنة ميلادية.

٣) **التوقف بسبب الوفاة** :

إن وفاة الممول تعتبر سبباً لاعتبار المنشأة فى حكم المتوقفة عن العمل ، وعلى ذلك يدخل فى وعاء الضريبة الأرباح التى حققتها حتى تاريخ وفاة الممول ، ويتم ربط الضريبة عن السنوات التى لم يسبق إجراء ربط عنها حتى تاريخ وفاة صاحبها – باسم المورث .

- والأصل أن تحسب الضريبة فى حالة التوقف من بداية الفترة الضريبية حتى تاريخ التوقف ، إلا أن ذلك مرهون بإخطار الممول المأمورية المختصة ، وقد تناولت الفقرتان الثالثة والرابعة من المادة (٧٩) من القانون الأحكام المتعلقة بمواعيد الإخطار عن التوقف سواء بالنسبة للممول الأصلى أو ورثته فى حالة وفاة الممول ، وكذلك الجزاء على عدم الإخطار فى المواعيد القانونية ، وسنوضح هذه الأحكام تفصيلاً فيما يلى :

إخطار المأمورية المختصة بالتوقف خلال المواعيد القانونية :

حددت الفقرة الثالثة من المادة مدة ثلاثين يوماً من تاريخ التوقف لإخطار المأمورية المختصة بهذا التوقف وذلك رغبة من المشرع فى الإسراع بربط الضريبة فى وقت مناسب قبل تبديد أموال المنشأة وصعوبة تأدية دين الضريبة بعد ذلك .

والمقصود بالممول فى هذه الفقرة هو الممول الأصلى أو وكيله ، فإذا تم إخطار المأمورية المختصة من أيهما كان صحيحاً لأن العبرة هو تبليغ المأمورية المختصة بهذه الواقعة ، وذلك بالنسبة للشخص الطبيعى أما بالنسبة للشخص الاعتبارى فتطبق أحكام الفقرة الثالثة من المادة (٧٤) فيما يتعلق بواجب الإخطار أى يقع هذا الواجب على

الممثل القانونى للشخص الاعتبارى أو مديره أو عضو مجلس إدارته المنتدب أو الشخص المسئول عن الإدارة بحسب الأحوال .

- وفى هذا الخصوص فقد ورد بالفقرة الأولى من المادة (١٠٠) من اللائحة التنفيذية للقانون أن الإخطار بواقعة التوقف يكون على النموذج رقم (٢٥ توقف) ويجوز أن يتم الكترونياً ، كما ورد بالفقرة الثانية منها ما يعتبر من حالات عدم تحقيق إيرادات للممول بعد تاريخ التوقف ، ونورد نصها فيما يلى :

" يكون الإخطار عند توقف المنشأة ، طبقاً لحكم الفقرة الثالثة من المادة (٧٩) من القانون ، على النموذج رقم (٢٥ توقف) ، ويجوز أن يتم هذا الإخطار عن طريق الاتصال الإلكترونى بالمأمورية المختصة وفقاً لضوابط التوقيع الإلكترونى باستخدام النماذج المعدة بقوائم الخدمات الإلكترونية المتاحة بمعرفة المصلحة ، ويعتبر استلاماً لها إخطار الممول برسالة الوصول المرسلة إليه من المصلحة .

ويعتبر من حالات عدم تحقيق أية إيرادات للممول بعد تاريخ التوقف :

١) مغادرة البلاد نهائياً .

٢) الغلق الجبرى أو الإدارى .

٣) ترك مكان مزاولة النشاط لمالك العقار .

٤) الاستيلاء على مكان مزاولة النشاط للمنفعة العامة .

وذلك كله ما لم يثبت للمصلحة أن الممول حقق إيرادات بعد تاريخ التوقف " .

أما إذا توقفت المنشأة بسبب وفاة صاحبها ، أو إذا توفى صاحبها خلال مدة الثلاثين يوما المحددة لقيامه بالإخطار عن التوقف فقد بينت الفقرة الرابعة أنه فى هذه الحالة يلتزم ورثته بالإخطار عن التوقف خلال ستين يوما من تاريخ وفاة مورثهم ، مع التقدم بالإقرار ومرفقاته من مستندات وبيانات خاصة بفترة مزاولة مورثهم للنشاط من أول السنة وحتى تاريخ وفاته لتصفية الضريبة ، وذلك خلال تسعين يوماً من تاريخ الوفاة .

الجزاء على عدم الإخطار بالتوقف :

رتب المشرع على عدم إخطار الممول عن توقفه نوعا من الجزاء هو حساب الأرباح عن سنة ضريبية كاملة ، وذلك طبقا لنص الفقرة الثالثة من المادة " ٧٩ " من القانون .

فإذا فُرض أن الممول أوقف عمله فى منتصف السنة ، ولم يبلغ المصلحة فى الميعاد المحدد لذلك قانونا وهو خلال ثلاثين يوما من تاريخ التوقف – وحقق فى هذه المدة أرباحا صافية مقدارها ٣٠٠٠٠ جنيه فتحسب الأرباح عن سنة ضريبية كاملة ، أى مبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه وذلك ما لم يثبت الممول أنه لم يحقق أية إيرادات بعد ذلك التاريخ .

–ومفاد نص الفقرة الثالثة من المادة " ٧٩ " من القانون أنه يشترط أن يتم الإخطار بواقعة التوقف فى خلال ثلاثين يوماً من التاريخ الذى توقف فيه العمل – فإذا ما تم الإخطار بواقعة التوقف بعد هذه المدة يتعين تطبيق الجزاء المنصوص عليه بالمادة .

–كما يستفاد من نص الفقرة الثالثة أيضاً أن الجزاء المالى هو حساب الأرباح عن سنة ضريبية كاملة ، وعلى ذلك يتم تطبيق الجزاء المالى على أرباح التصفية التى قد تتحقق فى تاريخ التصفية ، فنص الفقرة السالفة الذكر صريح بأن الجزاء المالى هو حساب الأرباح عن سنة كاملة ، بمعنى أن يشمل ذلك الأرباح الفرعية والمتنوعة والأرباح الرأسمالية التى قد تتحقق خلال فترة التصفية وذلك أيضاً ما لم يثبت الممول أنه لم يحقق أياً من هذه الإيرادات .

–يستفاد أيضاً من نص المادة المذكورة أن الجزاء المالى المنصوص عليه لا يطبق إلا على الممول المتوقف ، ولم يخطر المأمورية المختصة بهذه الواقعة سواء كان توقفا كلياً أو جزئياً خلال الثلاثين يوما من تاريخ التوقف – ولا يسرى على حالات التوقف بسبب الوفاة ، فليس هناك التزام على الورثة سوى الإخطار بواقعة التوقف بسبب الوفاة خلال ستين يوماً من تاريخ الوفاة مع التقدم بالإقرار الضريبى خلال تسعين يوماً من هذا التاريخ أيضا، وقد قضت بذلك التعليمات التفسيرية رقم " ١ " السابق صدورها بتاريخ ١٩٨٤/١/٥ بشأن مدى تطبيق الجزاءات الواردة فى الفقرة الثالثة من كل من المادتين (٢٩، ٣٤) من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ فى مواجهة الورثة .

- وحيث لم تتغير الأحكام الخاصة بالتوقف بسبب وفاة الممول فى ظل المادة " ٧٩ " من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ عنها فى ظل المادة " ٢٩ " من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ قبل تعديله ، إلا فيما يتعلق بمهلة الإخطار ، حيث أصبحت ستين يوماً بدلاً من

خمس وأربعين يوماً ، لذلك فتسرى التعليمات المذكورة فى شأن الورثة فى حالة عدم التزامهم بالإخطار فى المواعيد المقررة بالمادة .

أحكام التنازل عن المنشأة :

وردت الأحكام الخاصة بالتنازل عن المنشأة بالمادة (٨٠) من القانون .

تنص المادة (٨٠) من القانون على ما يلى :

" فى حالة التنازل عن كل أو بعض المنشأة ، يلتزم المتنازل بإخطار مأمورية الضرائب المختصة بهذا التنازل خلال ثلاثين يوما من تاريخ حصوله ، وإلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة .

كما يلتزم المتنازل خلال ستين يوماً من تاريخ التنازل أن يتقدم بإقرار مستقل مبينا به نتيجة العمليات بالمنشأة المتنازل عنها مرفقا به المستندات والبيانات اللازمة لتحديد الأرباح حتى تاريخ التنازل ، على أن تدرج بيانات هذا الإقرار ضمن الإقرار الضريبى السنوى للمتنازل .

ويكون المتنازل والمتنازل إليه مسئولين بالتضامن عما يستحق من ضرائب على أرباح المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل ، وكذلك عما يستحق من ضرائب على الأرباح الرأسمالية التى تتحقق نتيجة هذا التنازل .

وللمتنازل إليه أن يطلب من مأمورية الضرائب المختصة أن توافيه ببيان عن الضرائب المستحقة لها عن المنشأة المتنازل عنها ، وعلى المأمورية أن توافيه بالبيان المطلوب بموجب كتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول ، وذلك خلال تسعين يوماً من تاريخ الطلب وإلا برئت ذمته من الضريبة المطلوبة ، وتكون مسئوليته محدودة بمقدار المبالغ الواردة فى ذلك البيان ، ولا يكون للتنازل حجية فيما يتعلق بتحصيل الضرائب ، ما لم تتخذ الإجراءات المنصوص عليها قانونا فى شأن بيع المحال التجارية ورهنها .

وتحدد الضريبة المستحقة على أرباح المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل ، وللمتنازل إليه حق الطعن بالنسبة للضريبة المسئول عنها " .

- ويتضح من هذا النص :

أن المادة قد حددت الأحكام التى تسرى على التنازل عن كل أو بعض المنشأة والخاصة بتصفية وحساب الضريبة ، كما رسمت واجبات المتنازل وحدود المسئولية التضامنية بينه وبين المتنازل إليه .

وسنتناول شرح هذه الأحكام بالتفصيل التالى :

المقصود بالتنازل :

يؤدى التنازل إلى إنتقال ملكية المنشأة من شخص إلى شخص آخر بعوض أو بغير عوض فهى تنشأ عن بيع أو هبة أو قسمة ، أو عن أى تعاقد آخر يترتب عليه إنتقال ملكيتها من شخص لآخر ، أو من شخصية معنوية إلى شخصية معنوية أخرى .

والتنازل فى القانون الضريبى هو التنازل عن محل العمل (العين) المستحق عنه ا الضريبة والذى تحتفظ به ا المنشأة بكيانها الأصلى وبطبيعتها الأصلية ، أى التنازل عن الأصول المادية و المعنوية الصالحة للاستغلال ويكفى أن تحقق ربحاً يخضع للضريبة ، أما إذا هلكت المنشأة وفقدت وحدتها وتحللت عناصرها فلا يُعد ذلك تنازلاً من الناحية الضريبية .

واجبات المتنازل وفقا لحكم المادة (٨٠) من القانون :

١) على المتنازل أن يخطر مأمورية الضرائب المختصة بواقعة التنازل خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التنازل .
٢) على المتنازل خلال ستين يوماً من تاريخ التنازل أن يتقدم بإقرار مبيناً به نتيجة العمليات بالمنشأة المتنازل عنها مرفقاً به المستندات والبيانات اللازمة لتحديد الأرباح حتى تاريخ التنازل .
٣) إدراج بيانات الإقرار المذكور ضمن الإقرار السنوى المنصوص عليه بالمادة (٨٢) من القانون .

ويلاحظ أن عبء الإخطار يقع على عاتق المتنازل فقط باعتباره الممول الأصيل المسئول عن النشاط ، وعليه فإذا قام المتنازل إليه بالإخطار بواقعة التنازل فى المواعيد القانونية وتخلف المتنازل عن هذا الإخطار ، فيطبق الجزاء الوارد بالفقرة الأولى من المادة وهو حساب الأرباح عن سنة ضريبية كاملة .

جزاء عدم الإخطار بالتنازل :

فى حالة عدم قيام المتنازل بالإخطار فى خلال الثلاثين يوماً من تاريخ التنازل حسبت الأرباح عن سنة كاملة بدلاً من حسابها حتى تاريخ التنازل .

حدود المسئولية التضامنية بين المتنازل والمتنازل إليه :

يعتبر المتنازل إليه مسئولاً بالتضامن مع المتنازل فيما يستحق من ضرائب على أرباح المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل بما فى ذلك ما يستحق من ضرائب على الأرباح الرأسمالية التى تتحقق نتيجة هذا التنازل ، وتنحصر هذه المسئولية فى الضرائب المربوطة على أرباح المنشأة المتنازل عنها والمربوطة باسم المتنازل دون غيره من المتنازلين السابقين .

وفى حالة ما إذا كان للمتنازل عدة منشآت خاضعة للضريبة فإن مسئولية المتنازل إليه تكون فى حدود ما تقضى به المادة (٨٠) من القانون وهى لا تتعدى الضرائب المستحقة على أرباح المنشأة المتنازل عنها فقط .

حق المتنازل إليه فى طلب بيان بالضرائب المستحقة على المنشأة :

أجازت الفقرة الرابعة من المادة (٨٠) من القانون للمتنازل إليه أن يتقدم بطلب بيان عن الضرائب المستحقة على المنشأة المتنازل عنها وذلك إلى المأمورية المختصة .

كما ألزمت المأمورية بأن توافيه بالبيان المطلوب بكتاب موصى عليه بعلم الوصول خلال تسعين يوماً من تاريخ الطلب .

فى حالة عدم الرد على المتنازل إليه خلال التسعين يوماً تكون ذمته بريئة من الضرائب المطلوبة على المنشأة المتنازل عنها .

أما فى حالة موافاته بالبيان المطلوب تكون مسئولية المتنازل إليه محدودة بقيمة المبالغ الواردة فى ذلك البيان بحيث لا يمكن مطالبته بمبالغ أخرى خلاف ما جاء بالبيان.

حجية التنازل فيما يتعلق بتحصيل الضريبة :

قررت الفقرة الرابعة من المادة (٨٠) من القانون كذلك أنه لا يكون للتنازل حجية فيما يتعلق بتحصيل الضريبة ما لم تتخذ الإجراءات المنصوص عليها قانوناً فى شأن بيع

المحال التجارية ورهنها ، وبالتالى فإن الإخطار بهذا التنازل الذى لم تستوف شرائطه القانونية لا يلزم مصلحة الضرائب بموافاة المتنازل إليه ببيان الضرائب المستحقة على المنشأة المتنازل عنها فى مدى تسعين يوماً من طلبه ذلك ، وإنما يكون هذا الالتزام من تاريخ الطلب المبنى على تنازل مستوفى شرائطه القانونية ، وقبل استيفاء ذلك فإن ميعاد التسعين يوماً لا يسرى فى حق المصلحة .

قانون بيع المحال التجارية ورهنها :

تنص المادة الأولى من القانون رقم (١١) لسنة ١٩٤٠ الخاص ببيع المحال التجارية ورهنها على أنه :

" يثبت عقد بيع المحل التجارى بعقد رسمى أو بعقد عرفى مقرون بالتصديق على توقيعات أو أختام المتعاقدين ، ويجب أن يحدد فى عقد البيع ثمن مقومات المحل التجارى غير المادية ، المهمات والبضائع كل منها على حده ، ويخصم ما يدفع من الثمن أولا ثم البضائع ثم ثمن المهمات ثم ثمن المقومات غير المادية ولو إتفق على خلاف ذلك " .

كما تنص المادة الثانية على ما يلى :

" يشهر عقد البيع بقيده فى سجل خاص لهذا الغرض فى مكتب السجل التجارى بالمحافظة أو المديرية التى يقع بدائرتها المحل التجارى " .

وتنص المادة الثالثة من نفس القانون على ما يلى :

" يجب إجراء القيد فى خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ البيع وإلا كان القيد باطلاً ، ويكون للقيد الأولوية على القيود التى تجرى على ذات المشترى فى نفس الميعاد " .

حق المتنازل إليه فى الطعن بالنسبة للضريبة المسئول عنها :

متى عرفت المأمورية بواقعة التنازل عن المنشأة وتحددت شخصية المتنازل إليه وتحققت مسئوليته عنها ، عليها أن تتخذ إجراءات تحديد الضريبة عن المنشأة المتنازل عنها فى مواجهة كل من المتنازل والمتنازل إليه حتى يكون المتنازل إليه على علم بما يقع من أعباء نتيجة مسئوليته التضامنية .

وإذا كان المتنازل هو المسئول أصلا عن الضريبة ، وهو الذى يتعين اتخاذ إجراءات ربط الضريبة وتقديرها فى مواجهته – إلا أن القانون منح المتنازل إليه – بنص الفقرة الأخيرة من المادة (٨٠) من القانون حق الطعن بالنسبة للضريبة المسئول عنها توصلا إلى تحديد وربط الضريبة على الأساس الصحيح ، ومن باب التيسير على المتنازل إليه بصفته مسئولا عن الضرائب المستحقة على المنشأة المتنازل عنها فى حدود ما تقضى به المادة (٨٠) من القانون .

تحديد الموقف الضريبى فى حالات التوقف أو التنازل أو مغادرة البلاد :

تنص المادة (٨١) من القانون على ما يلى :

" للممول الذى يرغب فى التوقف عن مزاولة النشاط أو التنازل عن المنشأة أو مغادرة البلاد مغادرة نهائية ، أن يطلب من المصلحة تحديد موقفه الضريبى حتى تاريخ توقفه أو تنازله أو مغادرته للبلاد بشرط أن يكون قد قدم الإقرارات الملتزم بتقديمها وفقاً لأحكام هذا القانون ، وأن يسدد رسما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون لا يجاوز عشرين جنيها ، وعلى المصلحة إجابته إلى طلبه خلال تسعين يوما من تاريخ تسلمها لهذا الطلب " .

وتنص المادة (١٠١) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" يكون طلب الممول الذى يرغب فى التوقف عن مزاولة النشاط أو التنازل عن المنشأة أو مغادرة البلاد مغادرة نهائية تحديد موقفه الضريبى حتى تاريخ توقفه أو تنازله أو مغادرة البلاد ، طبقا للمادة (٨١) من القانون ، على النموذج رقم (٢٦ طلبات) ، بشرط أن يكون قد قدم الإقرارات الملتزم بها قانوناً ، وعلى المأمورية المختصة إجابته إلى طلبه خلال تسعين يوماً من تاريخ استلام الطلب بعد سداد رسم قدره خمسة جنيهات " .

يتضح من نص المادة أنه :

للممول الراغب فى التوقف عن النشاط أو التنازل عن كل منشآته أو مغادرة البلاد مغادرة نهائية أن يطلب من مصلحة الضرائب أن تخطره بما حددته أو قدرته له من أرباح

والضرائب المستحقة عليه حتى تاريخ التوقف أو التنازل أو مغادرة البلاد وذلك بالشروط التالية :

١) أن يكون قد قدم الإقرارات الضريبية الملتزم بتقديمها وفقاً لأحكام هذا القانون .

٢) طلب تحديد الموقف الضريبى للممول المشار إليه يكون على النموذج رقم (٢٦ طلبات) .

٣) أن يسدد رسماً قدره خمسة جنيهات .

وفى هذه الحالة على المصلحة أن تجيبه إلى طلبه خلال تسعين يوماً من تاريخ تسلمها لهذا الطلب .

الباب الثانى

الإقـــرارات الضريبية

الباب الثانى

الإقرارات الضريبية

وقد وردت الأحكام الخاصة بالإقرارات الضريبية بالباب الثانى من الكتاب السادس الخاص بالتزامات الممولين وغيرهم وذلك فى المواد من (٨٢ : ٨٨) من القانون والمواد من (١٠٢ : ١١٣) من اللائحة التنفيذية للقانون ، وسنتناولها فيما يلى بالتفصيل :

تعريف الإقرار الضريبي

الإقرار الضريبى بيان مكتوب يتعهد به الممول أو الملتزم به قانوناً فى الميعاد المحدد موضحا به نتيجة أعمال المنشأة الخاضعة للضريبة خلال فترة زمنية بالشكل والأوضاع المنصوص عليها فى القانون واللائحة التنفيذية .

الملتزمون بتقديم الإقرار

تنص الفقرة الأولى من المادة (٨٢) من القانون وتعديلاته على أنه : -

" يلتزم كل ممول بأن يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة إقرارا ضريبيا سنويا على النموذج الذى تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون ، مصحوبا بالمستندات التى تحددها اللائحة .

ويسرى حكم الفقرة السابقة على الممول خلال فترة إعفائه من الضريبة .

ويعتبر تقديم الإقرار لأول مرة إخطارا بمزاولة النشاط ."

يتضح من نص هذه الفقرة:

يلتزم جميع ممولى الضريبة على الدخل سنوياً بتقديم الإقرار الضريبى (ماعدا الحالات التى سيرد ذكرها فيما بعد)، كما يلتزم الممول بتقديم الإقرار الضريبى خلال فترة إعفائه من الضريبة ، ويعتبر تقديم الإقرار الضريبى لأول مرة اخطاراً بمزاولة النشاط .

- ***هذا وقدتم استبدال الفقرة الأولى من المادة (٨٢) بالقانون رقم ٢٩ لسنة ٢٠١٨ الصادر فى ٢٣ ابريل ٢٠١٨ ، حيث جاء به مانصه :***

"يلتزم كل ممول بأن يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة إقرارا ضريبياً سنوياً على النموذج الذى تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون خلال المواعيد المحددة بالمادة (٨٣) منه ، كما يلتزم بأن يقدم إلى المأمورية المختصة الجداول المرفقة

بالإقرار الضريبى المشار إليه واليبانات المتممة له على النموذج الذى تبينه اللائحة التنفيذية ، وذلك خلال الستين يوماً التالية لإنتهاء الاجل المحدد للإقرار ، ولا يخل ذلك بحق الممول فى تقديم الإقرار والجداول المرفقة به والبيانات المتممه له عند تقديم الإقرار .

ولا يعتد بالإقرار المقدم من الممول دون استيفاء كافة الجداول والبيانات المشار اليها وفى الميعاد على النحو المبين فى الفقرة السابقة".

حالات الإعفاء من تقديم الإقرار الضريبى

تنص الفقرة الثانية من المادة (٨٢) من القانون وتعديلاته على أنه :

"ويعفى الممول من تقديم الإقرار فى الحالات الآتية :

١. إذا اقتصر دخله على المرتبات وما فى حكمها ٠

٢. [(١)]إذا اقتصر دخله على إيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافى دخله منها المبلغ المحدد فى الشريحة المعفاة فى المادة (٨) من قانون الضريبة على الدخل وتعديلاته٠

٣. [(٢)]إذا اقتصر دخله على المرتبات وما فى حكمها وإيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافى دخله منهما المبلغ المحدد فى الشريحة المعفاة فى المادة (٨) من قانون الضريبة على الدخل وتعديلاته ٠

يتضح من نص هذه الفقرة مايلى:

يعفى الممول من تقديم الإقرار الضريبى فى الحالات الآتية (على سبيل الحصر) :

---

(١)(٢) البند ٢،٣ من المادة (٨٢) من القانون مستبدلة بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣.

١ – الممول الذى يقتصر دخله على الإيرادات من المرتبات وما فى حكمها ٠

٢ – الممول الذى يقتصر دخله على الإيرادات من الثروة العقارية ولا يتجاوز صافى دخله منها مبلغ (٨٠٠٠) [(١)] ثمانية الآف جنيه قيمـــة الشريحة المعفاة من الضريبة المحددة بالمادة (٨) من القانون ٠

٣ – الممول الذى يقتصر دخله على المرتبات وما فى حكمها بالإضافة إلى دخل آخر من إيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافى دخله منهما معاً مبلغ (٨٠٠٠) ثمانية الآف جنيه المحددة فى المادة (٨) من القانون .

مواعيد تقديم الإقرار والملتزم بالتوقيع.

تنص المادة (٨٣) من القانون على أنه :

" يجب تقديم الإقرار الضريبى خلال المواعيد الآتية :

(أ) قبل أول إبريل من كل سنة تالية لانتهاء الفترة الضريبية عن السنة السابقة لها بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين ٠

(ب) قبل أول مايو من كل سنة أو خلال أربعة أشهر تالية لتاريخ انتهاء السنة المالية بالنسبة إلى الأشخاص الاعتبارية ٠

---

(١) طبقاً لآخر تعديل بالقانون رقم ٩٧ لسنة ٢٠١٨

ويوقع الإقرار من الممول أو من يمثله قانونا ، وإذا أعد الإقرار محاسب مستقل فإن عليه التوقيع على الإقرار مع الممول أو ممثله القانونى ، وإلا اعتبر الإقرار كأن لم يكن ٠

وفى جميع الأحوال يجب أن يكون الإقرار موقعا من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين وذلك بالنسبة لشركات الأموال والجمعيات التعاونية ، والأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص إذا تجاوز رقم الأعمال لأى منهم مليونى جنيه سنويا ٠

وفى حالة وفاة الممول خلال السنة يجب على الورثة أو وصى التركة أو المصفى أن يقدم الإقرار الضريبى عن الفترة السابقة على الوفاة خلال تسعين يوما من تاريخ الوفاة وأن يؤدى الضريبة المستحقة على الممول من مال التركة .

وعلى الممول ، الذى تنقطع إقامته بمصر ، أن يقدم الإقرار الضريبى ، قبل انقطاع إقامته بستين يوما على الأقل ما لم يكن هذا الانقطاع لسبب مفاجئ خارج عن إرادته ٠

وعلى الممول الذى يتوقف عن مزاولة نشاطه بمصر توقفا كليا أن يقدم الإقرار الضريبى خلال ستين يوماً من تاريخ التوقف " ٠

يتضح من نص هذه المادة ما يلى : -

١ – مواعيد تقديم الإقرار

أ - في حالة استمرار مزاولة النشاط :

بالنسبة للأشخاص الطبيعيين :

قبل أول إبريل من كل سنة تالية لانتهاء الفترة الضريبية عن السنة السابقة لها ٠

بالنسبة للأشخاص الأعتبارية :

قبل أول مايو من كل سنة أو خلال الأربعة أشهر التالية لتاريخ إنتهاء السنة المالية.

ب - في حالة وفاة الممول :

يلتزم الورثة – أو وصى التركة – أو المصفى بحسب الأحوال ، تقديم الإقرار الضريبي خلال تسعين يوماً من تاريخ الوفاة ،عن الفترة السابقة للوفاة مع أداء الضريبة المستحقة من مال التركة.

وفى حالة استمرار الورثة فى مزاولة النشاط بعد وفاة مورثهم، يلتزم كل وارث بتقديم الإقرار الضريبى عن حصته بصفته ممولاً خاضعاً للضريبة.

جـ - في حالة انقطاع الإقامة

يقدم الممول الإقرار الضريبي قبل انقطاع إقامته بستين يوماً على الأقل (ما لم يكن الانقطاع بسبب مفاجئ خارج عن إرادة الممول) ٠

د - في حالة التوقف الكلى :

يقدم الممول الإقرار الضريبي خلال ستين يوماً من تاريخ التوقف .

٢ - الملتزم بالتوقيع على الإقرار الضريبي

- الممول أو من يمثله قانوناً ٠
- إذا أعد الإقرار بمعرفة محاسب قانونى مستقل يلتزم بالتوقيع على الإقرار بجانب الممول أو ممثله القانونى وإلا اعتبر الإقرار كأن لم يكن ٠
- بالنسبة لشركات الأموال والجمعيات التعاونية ، والأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص إذا تجاوز رقم الأعمال لأى منهم مليونى جنيه سنوياً، ويجب أن يوقع الإقرار من محاسب قانونى مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين .

نماذج الإقرارات الضريبية وأنواعها.

تنص المادة (١٠٢) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" على كل ممول من الأشخاص الطبيعيين أن يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة قبل أول إبريل من كل سنة الإقرار الضريبى المنصوص عليه فى المادة (٨٢) من القانون على النموذج رقم (٢٧ إقرارات) ، ويجب أن يقدم هذا الإقرار من أصل وصورة ، سواء تم تسليمه للمأمورية المختصة أو تم إرساله بالبريد بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول، ويتم ختم الإقرار المقدم بخاتم المأمورية ، كما يتم ختم الصورة التى تسلم للممول أو تعاد إليه بالبريد دون مراجعة الإقرار أو إبداء رأى فيه " ٠

كما تنص المادة (١٠٣) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" على كل ممول من الأشخاص الإعتبارية المنصوص عليها فى المادة (٤٨) من القانون ، أن يقدم إلى المأمورية المختصة قبل أول مايو من كل سنة أو خلال الأربعة أشهر التالية لتاريخ إنتهاء السنة المالية إقراره الضريبى على النموذج رقم (٢٨ إقرارات)، ويجب تقديم هذا الإقرار من أصل وصورة ، سواء تم تسليمه للمأمورية المختصة أو تم إرساله بالبريد بكتاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول، ويتم ختم الإقرار المقدم بخاتم المأمورية ، كما يتم ختم الصورة التى تسلم للممول أو تعاد إليه بالبريد دون مراجعة الإقرار أو إبداء رأى فيه " ٠

و تنص المادة (١٠٤) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

"يجوز للممول إرسال الإقرار الضريبى من خلال بوابة الحكومة الإلكترونية (خدمة ممولى ضريبة الدخل) أو من خلال أية قناة إلكترونية أخرى تحددها وزارة المالية ، على أن يقوم الممول بتسجيل نفسه والحصول على كلمة المرور السرية ، ويعتبر الممول مسئولاً عما يقدمه مسئولية كاملة إما من خلال توقيع إقرار بذلك عند طلبه الاستفادة من هذه الخدمة أو أن يقدم توقيعاً إلكترونياً مجازاً من المصلحة ٠

وفى جميع الأحوال ، يجب أن يقدم الممول ما يفيد سداد الضريبة المستحقة من واقع الإقرار بإحدى وسائل الدفع الإلكترونية المجازة المنصوص عليها فى المادة (٨٢) من هذه اللائحة أو التى تقرها وزارة المالية ."

وتنص المادة (١٠٥) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" يعتبر اعتماد الإقرار من أحد المحاسبين المقيدين بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين طبقاً لأحكام القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة أو من الجهاز

المركزى للمحاسبات ، بحسب الأحوال إقراراً بأن صافى الربح الخاضع للضريبة أو الخسارة كما ورد بالإقرار قد أعد وفقاً لأحكام القانون وهذه اللائحة " .

يتضح مما سبق:

نماذج الإقرارات الضريبية

يقدم الأشخاص الطبيعيين الإقرار الضريبي سنوياً على النموذج رقم ٢٧ إقرارات .

يقدم الأشخاص الاعتبارية الإقرار الضريبي سنوياً على النموذج رقم ٢٨ إقرارات .

طرق تسليم الإقرار الضريبى:

يتم تسليم الإقرار الضريبى إلى المأمورية المختصة في المواعيد القانونية بإحدى الطرق الآتية :

١. يسلم الإقرار الضريبى باليد من أصل وصورة حيث يتم ختم الإقرار المقدم بخاتم المأمورية كما يتم ختم الصورة الكربونية التى تسلم للممول .
٢. إرسال الإقرار بالبريد إلى المأمورية المختصة بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول وتقوم المأمورية بختم الصورة الكربونية وإعادتها إلى الممول بالبريد دون مراجعته أو إبداء الرأى فيه .
٣. إرسال الإقرار الكترونياً من خلال بوابة الحكومة الالكترونية على الموقع.

١. www.egypt.gov خدمة ممولى ضريبة الدخل) أو من خلال أية قناة الكترونية أخرى تحددها وزارة المالية ، على أن يقوم الممول بتسجيل نفسه والحصول على كلمة المرور السرية ، ويعتبر الممول مسئولاً مسئولية كاملة عما يقدمه من خلال توقيع إقرار بذلك عند طلبه الاستفادة من هذه الخدمة أو من خلال توقيعاً إلكترونياً مجازاً من المصلحة .

اعتماد الإقرار الضريبي

اعتماد الإقرار من أحد المحاسبين المقيدين بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين طبقاً لأحكام القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة أو من الجهاز المركزى للمحاسبات ، دليل على أن صافى الربح أو الخسارة أعد طبقاً لأحكام القانون ولأئحته التنفيذية.

التزامات المصلحة والممول:

تنص المادة (٨٤) من القانون على أنه :

" تلتزم المصلحة بقبول الإقرار الضريبى المنصوص عليه فى المادة٨٢ من هذا القانون على مسئولية الممول ٠

ومع مراعاة أحكام الفقرة الثانية من المادة ٦٣من هذا القانون يلتزم الممول بسداد مبلغ الضريبة المستحق من واقع الإقرار فى ذات يوم تقديمه بعد استنزال الضرائب المخصومة والدفعات المقدمة ، وفى حالة زيادة الضرائب المخصومة والدفعات المقدمة على مبلغ الضريبة المستحقة يتم استخدام الزيادة لتسوية المستحقات الضريبية السابقة ، فإذا لم توجد مستحقات ضريبية سابقة التزمت المصلحة برد الزيادة ما لم يطلب الممول كتابة استخدام هذه الزيادة لسداد أية مستحقات ضريبية فى المستقبل " ٠

ويتضح من نص هذه المادة :

- **تلتزم المصلحة بقبول إقرار الممول على مسئوليته الخاصة ٠**
- **يلتزم الممول بسداد الضريبة المستحقة من واقع الإقرار فى نفس يوم تقديمه وذلك بعد خصم الضرائب المخصومة أو الدفعات المقدمة السابق خصمها أو سدادها طبقاً لأحكام نظام الخصم والتحصيل والدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة٠**
- **إذا زادت قيمة الضرائب المخصومة أو الدفعات المقدمة على الضريبة المستحقة من واقع الإقرار تستخدم هذه الزيادة فى تسوية المستحقات الضريبية عن السنوات السابقة ٠**
- **إذا لم توجد مستحقات ضريبية عن سنوات سابقة تلتزم المصلحة برد هذه الزيادة إلى الممول ، إلا إذا تقدم الممول بطلب لاستخدام هذه الزيادة فى سداد الضريبة التى قد تستحق عليه مستقبلاً ٠**

مد ميعاد أجل تقديم الإقرار وتصحيح الأخطاء الحسابية

تنص المادة(٨٥) من القانون على أنه :

" إذا طلب الممول قبل تاريخ انتهاء المدة المحددة لتقديم الإقرار بخمسة عشر يوما على الأقل مد ميعاد تقديمه وسدد فى تاريخ تقديم الطلب مبلغ الضريبة من واقع تقديره الوارد فيه يمتد ميعاد تقديم الإقرار مدة ستين يوما ، وذلك دون أن يكون لامتداد الميعاد أثر على ميعاد سداد الضريبة ولا على ميعاد استحقاق مقابل التأخير عن أى مبلغ لم يسدد منها " ٠

وتنص المادة (١٠٩) من اللائحة التنفيذية للقانون على أنه :

" للمصلحة تصحيح الأخطاء الحسابية الواردة بالإقرار الضريبى بعد تقديمه ويتم إخطار الممول بنتيجة التصحيح وإرفاق شيك بالمبلغ المستحق للممول أو مطالبته بالفروق المستحقة عليه على النموذج رقم (٣٠ إقرارات) ويكون طلب الممول مد ميعاد تقديم إقراره الضريبى طبقا للمادة (٨٥) من القانون ، على النموذج رقم (٢٦ طلبات) ، ويجوز تقديم الطلب بالأساليب الإلكترونية أو بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول على أن يكون تاريخ وصول الكتاب سابقاً على تاريخ إنتهاء المدة المحددة لتقديم الإقرار بخمسة عشر يوما."

ويتضح مما سبق ما يلى :

يجوز مد موعد تقديم الإقرار الضريبى لمدة ستين يوماً ، بشرط تقدم الممول بطلب للمأمورية المختصة على النموذج رقم (٢٦) طلبات ، وذلك قبل تاريخ انتهاء المدة المحددة لتقديم الإقرار بخمسة عشر يوماً على الأقل مع سداد الضريبة مع الطلب ، ويجوز تقديم الطلب بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول أو بالأساليب الالكترونية، ويعتبر الإقرار كأن قدم فى الميعاد ،لا يكون لمد الموعد أثر على استحقاق مقابل التأخير عن المبالغ التى لم تسدد.

للمصلحة تصحيح الأخطاء الحسابية الواردة بالإقرار بعد تقديمه مع إخطار الممول بنتيجة التصحيح على الوجه التالى:

- فى حالة وجود مستحقات للممول يرفق بالإخطار شيك بالمبلغ المستحق له ٠
- فى حالة وجود مستحقات على الممول يتم مطالبته بالفروق المستحقة عليه على النموذج رقم (٣٠ إقرارات) ٠

التزامات الجهات الملتزمة بتطبيق أحكام الخصم والإضافة :

تنص المادة (٨٦) من القانون على أنه :

" على الجهات الملتزمة بتطبيق أحكام الخصم أداء المبالغ المخصومة في موعد أقصاه آخر أبريل ويوليو وأكتوبر ويناير من كل عام وعليها توفير السجلات اللازمة للفحص بمعرفة المصلحة، على أن تتضمن البيانات التالية عن كل فترة ضريبية :

أ – المبالغ المدفوعة والشخص المتلقى لها .

ب –الضريبة المستقطعة من هذه المبالغ .

وترسل تلك الجهات صورة من السجلات المشار إليها إلى المصلحة للحفظ وذلك وفقا للقواعد والإجراءات التى تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون " .

وتم استبدال المادة (٨٦) بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ الصادر فى ٢٠١٣/٥/١٨ ويُعمل بها اعتباراً من ٢٠١٣/٥/١٩ ، بالنص الآتى :

"على الجهات الملتزمة بتطبيق أحكام الخصم والإضافة أداء المبالغ المخصومة فى موعد أقصاه أواخر أبريل ويوليو وأكتوبر ويناير من كل عام وعليها توفير السجلات اللازمة للفحص بمعرفة المصلحة ، على أن تتضمن البيانات التالية عن كل فترة ضريبية :

أ – كافة التعاملات والأشخاص الذين تم التعامل معهم بنظام الخصم والإضافة .

ب – المحصل لحساب الضريبة .

وترسل تلك الجهات صورة من السجلات المشار إليها إلى المصلحة للحفظ وذلك وفقاً للقواعد والإجراءات التى تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون ".

كما تم استبدال المادة (٨٦) بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ الصادر فى ٢٠١٤/٦/٣٠ ويُعمل بها اعتباراً من ٢٠١٤/٧/١ ، بالنص الآتى :

"على الجهات الملتزمة بتطبيق أحكام الخصم أداء المبالغ المخصومة فى موعد أقصاه أواخر أبريل ويوليو وأكتوبر ويناير من كل عام وعليها توفير السجلات اللازمة للفحص بمعرفة المصلحة ، على أن تتضمن البيانات التالية عن كل فترة ضريبية :

أ –كافة التعاملات والأشخاص الذين تم التعامل معهم بنظام الخصم .

ب –المحصل لحساب الضريبة .

وترسل تلك الجهات صورة من السجلات المشار إليها إلى المصلحة للحفظ ، وذلك وفقاً للقواعد والإجراءات التى تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون ".

وتنص المادة (١١٠) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" على الجهات الملتزمة بتطبيق أحكام الخصم تحت حساب الضريبة أداء المبالغ المخصومة فى موعد أقصاه آخر أبريل ويوليو وأكتوبر ويناير من كل عام من واقع السجلات

المنصوص عليها فى المادة (١١١) من هذه اللائحة ، ويجب أن تتضمن هذه السجلات البيانات التالية عن كل فترة ضريبية .

١) اسم الشخص المتلقى لهذه المبالغ ورقم ملفه الضريبى والمأمورية المختصة

٢) مقدار المبالغ المدفوعة ونسبة الخصم تحت حساب الضريبة .

٣) رقم الشيك الخاص بتوريد هذه المبالغ وتاريخه .

وعلى هذه الجهات توفير السجلات المشار إليها للفحص بمعرفة الإدارة العامة للتحصيل تحت حساب الضريبة المختصة ، ويجب إرسال صورة من هذه السجلات إلى الإدارات المختصة " .

وقد تم استبدال نص المادة (١١٠) من اللائحة التنفيذية للقانون بالقرار الوزارى رقم ١٧٢لسنة ٢٠١٥ الصادر فى ٢٠١٥/٤/٦ على ما يلى :

"على الجهات الملتزمة بتطبيق أحكام الخصم والإضافة تحت حساب الضريبة توريد المبالغ المحصلة فى موعد أقصاه آخر أبريل ويوليو وأكتوبر ويناير من كل عام من واقع السجلين المنصوص عليهما فى المادة (١١١) من هذه اللائحة .

ويجب أن يتضمن هذان السجلين البيانات التالية عن كل فترة ضريبية :

١ . اسم الشخص المتلقى لهذه المبالغ ورقم ملفه الضريبى والمأمورية المختصة .

٢ . مقدار المبالغ المدفوعة تحت حساب الضريبة وبيان نسبة الخصم والإضافة بحسب الأحوال .

٣ . رقم الشيك الخاص بتوريد هذه المبالغ وتاريخه .

وعلى هذه الجهات توفير السجلين المشار إليهما للفحص بمعرفة الإدارة العامة للمراجعة والتحصيل تحت حساب الضريبة ، ويجب إرسال صورة منها إلى الإدارة المختصة" .

كما تنص المادة (١١١) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" على الجهات الملتزمة بتطبيق أحكام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة إمساك السجلين الآتيين :

١) سجل أو أكثر حسب عدد المتعاملين معها يتضمن :

أ – اسم الشخص المتلقى لهذه المبالغ ورقم ملفه الضريبى والمأمورية المختصة .

ب –مقدار المبالغ المدفوعة ونسبة الخصم تحت حساب الضريبة .

٢) سجل تدون به حركة التسديدات التى يتم توريدها كل ثلاثة أشهر مع توضيح بيانات الشيك والجهة المستفيدة " .

وقد تم استبدال نص المادة (١١١) من اللائحة التنفيذية للقانون بالقرار الوزارى رقم ١٧٢لسنة ٢٠١٥ الصادر فى ٢٠١٥/٤/٦ على ما يلى :

"على الجهات الملتزمة بتطبيق أحكام الخصم وا لتحصيل تحت حساب الضريبة إمساك السجلين الآتيين :

١) سجل المتعاملين ، ويدون به :

أ – اسم الشخص المتلقى لهذه المبالغ ورقم ملفه الضريبى والمأمورية المختصة .

ب –مقدار المبالغ المدفوعة ونسبة الخصم تحت حساب الضريبة .

٢) سجل التسديدات ، وتدون به المبالغ التى يتم توريدها كل ثلاثة أشهر مع توضيح بيانات الشيك والجهة المستفيدة ."

ويتضح من هذه النصوص ما يلى :

أنها تتضمن الالتزامات التى حددها القانون بالنسبة للجهات الملتزمة بتطبيق أحكام نظام الخصم والإضافة تحت حساب الضريبة الموضحة فى الكتاب الخامس من القانون ، حيث حددت هذه الالتزامات على الوجه التالى :

- أداء المبالغ المخصومة على أربع دفعات فى موعد غايته :

– آخر إبريل . – آخر يوليو .

– آخر أكتوبر . – آخر يناير .

من كل عام .

- توفير البيانات والسجلات اللازمة للفحص بمعرفة الإدارة العامة للمراجعة والتحصيل تحت حساب الضريبة وهذه السجلات كما حددتها المادة (١١١) من اللائحة التنفيذية للقانون هى :

١. سجل المتعاملين ، ويدون به :

أ – اسم الشخص المتلقى لهذه المبالغ ورقم ملفه الضريبى والمأمورية المختصة .

ب –مقدار المبالغ المدفوعة ونسبة الخصم أو الإضافة تحت حساب الضريبة .

٢. سجل التسديدات ، وتدون به المبالغ التى يتم توريدها كل ثلاثة أشهر مع توضيح بيانات الشيك والجهة المستفيدة .

بالنسبة للجهات الملتزمة بتطبيق أحكام نظام الإضافة الموضحة فى الكتاب الخامس من القانون الالتزام بتطبيق أحكامها اعتباراً من ٢٠١٣/٦/١ حتى ٢٠١٤/٦/٣٠ .

الإقرار الضريبى المعدل (تصحيح الإقرار) :

تنص المادة (٨٧) من القانون على أنه :

" إذا اكتشف الممول خلال فترة تقادم دين الضريبة سهوا أو خطأ فى إقراره الضريبى الذى تم تقديمه إلى مأمورية الضرائب المختصة ، يلتزم فورا بتقديم إقرار ضريبى معدل بعد تصحيح السهو أو الخطأ .

وإذا قام الممول بتقديم الإقرار الضريبى المعدل خلال ثلاثين يوما من الموعد القانونى لتقديم الإقرار ، يعتبر الإقرار المعدل بمثابة الإقرار الأصلى .

ويكون لبنوك وشركات ووحدات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام والأشخاص الاعتبارية العامة تقديم إقرار نهائى خلال ثلاثين يوما من تاريخ اعتماد الجمعية العمومية لحساباتها ، وتؤدى فروق الضريبة من واقعها .

وفى حالة تقديم إقرار معدل وفقا للفقرتين الثانية والثالثة ، لا يعتبر الخطأ أو السهو فى الإقرار مخالفة أو جريمة جنائية " .

وتنص المادة (١٠٦) من اللائحة التنفيذية للقانون على أنه :

" لبنوك وشركات ووحدات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام والأشخاص الاعتبارية العامة تقديم إقرار نهائى على النموذج رقم (٢٩ إقرارات) خلال ثلاثين يوما من تاريخ اعتماد الجمعية العمومية لحساباتها ، وأداء فروق الضريبة المستحقة من واقعه " .

كما تنص المادة (١١٢) من اللائحة التنفيذية للقانون على أنه :

" لا يجوز للممول تقديم إقرار ضريبى معدل ، طبقا للمادة (٨٧) من القانون ، إذا استعمل إحدى الطرق التى يعد فيها متهربا طبقاً للمادة (١٣٣) من القانون ، وتم اكتشاف ذلك من قبل المصلحة " .

ويتضح من هذه النصوص أنها تضمنت الأحكام الآتية :

- ألزام الممول بتقديم إقرار ضريبى معدل إلى المأمورية المختصة إذا اكتشف أى سهو أو خطأ فى إقراره الضريبى .
- أن الفترة التى يمكن خلالها تقديم الإقرار المعدل ، هى فترة تقادم دين الضريبة ،لى أن يقدم الإقرار المعدل فور اكتشاف السهو أو الخطأ .
- يعتبر الإقرار المعدل بمثابة الإقرار الأصلى فى حالة تقديمه خلال ثلاثين يوماً من تاريخ انتهاء الموعد القانونى المحدد لتقديم الإقرار .
- وبالنسبة لبنوك وشركات ووحدات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام والأشخاص الاعتبارية العامة نظراً لتأخر انعقاد الجمعيات العمومية السنوية لكثير من هذه الجهات عن ميعاد الأجل المحدد لتقديم الإقرار ، فقد أجاز المشرع بالفقرة الثالثة من المادة (٨٧) من القانون أن تقدم إقرار نهائى خلال ثلاثين يوماً من تاريخ اعتماد الجمعية العمومية لحساباتها وأداء فروق الضريبة بين الإقرار النهائى المقدم بعد اعتماد الجمعية العمومية والإقرار المقدم فى الميعاد الأصلى ، ويكون تقديم هذا الإقرار على النموذج رقم (٢٩ إقرارات) .
- لا يعتبر الخطأ أو السهو فى الإقرار الأصلى – فى حالة تعديله وتقديم إقرار معدل بهذا التعديل – لا يعتبر هذا السهو أو الخطأ مخالفة أو جريمة جنائية .
- طبقا لحكم المادة (١١٢) من اللائحة فإنه لا يجوز للممول الذى يُعد متهرباً طبقا لحكم المادة (١٣٣) من القانون أن يقدم الإقرار الضريبى المعدل .

الفروق الضريبية الناتجة عن الفرق بين الضريبة النهائية والضريبة المدرجة بالإقرار :

تنص المادة (٨٧) [1]مكرر من القانون المضافة بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ على ما يلي:

" إذا أدرج الممول مبلغ الضريبة في الإقرار الضريبى بأقل من قيمة الضريبة المقدرة نهائياً ، سواء بموافقة الممول عليها أو باستنفاذ طرق الطعن العادية بشأنها ، يلتزم بأداء مبلغ إضافى للضريبة النهائية يعادل النسبة المحددة قرين كل حالة من الحالات الآتية :

- (٥ %) من الضريبة التى لم يتم إدراجها إذا كان الفرق بين الضريبة المدرجة بالإقرار وبين الضريبة النهائية يعادل من (١٠ ٪) إلى (٢٠ ٪) من مقدار الضريبة النهائية .
- (١٥ %) من الضريبة التى لم يتم إدراجها إذا كان الفرق بين الضريبة المدرجة بالإقرار وبين الضريبة النهائية يعادل أكثر من (٢٠ ٪) إلى (٥٠ ٪) من مقدار الضريبة النهائية.
- (٤٠ %) من الضريبة التى لم يتم إدراجها إذا كان الفرق بين الضريبة المدرجة بالإقرار وبين الضريبة النهائية يعادل أكثر من (٥٠ ٪) من مقدار الضريبة النهائية .

ولا تسرى أحكام هذه المادة على الحالات التى لا ينطبق عليها نظام الفحص بالعينة وفقاً لنص المادة (٩٤) من قانون الضريبة على الدخل " .

---

[1] المادة رقم (٨٧) مكرر من قانون الضريبة على الدخل مضافة بالقانون رقم (١١) لسنة ٢٠١٣ الصادر فى ٢٠١٣/٥/١٨ .

ويتضح من نص هذه المادة :

- التزام الممول بأداء مبلغ إضافى للضريبة النهائية سواء بالموافقة أو باستنفاذ طرق الطعن العادية بشأنها يعادل نسبة من الفرق بين الضريبة المدرجة بالإقرار وبين الضريبة النهائية وفقاً للنسب التالية :

١) (٥ %) من الضريبة الناتجة من الفرق بين الضريبة النهائية والضريبة المدرجة بالإقرار إذا كان هذا الفرق يعادل من (١٠ ٪) إلى (٢٠ ٪) من مقدار الضريبة النهائية .

٢) (١٥ %) من الضريبة الناتجة من الفرق بين الضريبة النهائية والضريبة المدرجة بالإقرار إذا كان هذا الفرق يعادل أكثر من (٢٠ ٪) إلى (٥٠ ٪) من مقدار الضريبة النهائية .

٣) (٤٠ %) من قيمة الضريبة الناتجة من الفرق بين الضريبة النهائية والضريبة المدرجة بالإقرار إذا كان هذا الفرق يعادل أكثر من (٥٠ ٪) من مقدار الضريبة النهائية .

-لا تسرى أحكام هذه المادة على الحالات التى لا تمسك دفاتر وحسابات منتظمة وفقاً لحكم المادة (٧٨) من قانون الضريبة على الدخل ، حيث لا ينطبق عليها نظام الفحص بالعينة وفقاً للفقرة الثانية المضافة للمادة (٩٤) من قانون الضريبة على الدخل بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ .

- هذا وقد صدر الكتاب الدورى رقم ٤ لسنة ٢٠١٧ بشأن تطبيق المادة ٨٧ مكرر من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته والمضافة بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣،حيث جاء به ما نصه :

"بمتابعة أعمال الفحص بالمأموريات ، وفى ظل صدور القانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ ، والقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ ، بشأن إلغاء المادة ١٣٦ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، وإضافة المادة ٧٨ مكرر تنبه المصلحة إلى أنه:

١ - لا يتم إتخاذ الإجراءات القانونية لتحريك الدعوى الجنائية إستناداً للمادة (١٣٦) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ، لإلغائها بموجب القانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ .

٢ - يتم تطبيق أحكام المادة (٨٧) مكرراً من قانون ١١ لسنة ٢٠١٣ المعدل لبعض أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ متى توافرت شروطها ، على مخالفة الممول . المتمثلة فى إدراج مبلغ الضريبة فى الإقرار الضريبى بأقل من قيمة الضريبة المقدرة نهائياً . على النحو الوارد بالمادة ٨٧ مكرر . وذلك وفقاً للنسب التى حددتها المادة(٨٧) مكرر آنفة الذكر ، على أن يتم تحصيل ذلك المبلغ الإضافي بذات الإجراءات التى تحصل بها الضريبة ، دون الحاجة لإستصدار حكم قضائى . كما كان

الحال فى المادة ١٣٦ الملغاة – وذلك طبقاً لأحكام المادة ١٠٦ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ، وذلك على الحالات التى تمت قبل العمل بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ وإكتمال المركز القانونى للممول المَخالف من إثبات المَخالفة .

وعلى كافة الجهات المَختصة مَتابعة تنفيذ المأموريات المذكورة لما ورد فى هذا الكتاب الدورى وبكل دقة ، ويلغى كل ما يَخالف ذلك . "

- **كما أصدرت المصلحة التعليمات التفسيرية بتاريخ ٢٠١٧/١/١٧ بشأن الكتاب الدورى رقم (٤) لسنة ٢٠١٧ الخاص بتطبيق المادة ٨٧ مكرر من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته والمَضافة بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣، حيث جاء بها ما نصه :**

"سبق وأن أصدرت المصلحة الكتاب الدورى رقم (٤) لسنة ٢٠١٧ بتاريخ ٢٠١٧/١/٨ بشأن تطبيق المادة ٨٧ مَكرر من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ، والمَضافة بالقانون رقم ١١لسنة ٢٠١٣ .

ونظراً لما أثير من تساؤلات واستفسارات ، حول تنفيذ ما جاء بالكتاب الدورى المَشار إليه ، ومدى إتساقه وأحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته .

لذا تنبه المصلحة إلى أنه ، يتم تطبيق أحكام المادة ٨٧ مَكرر ، ومن ثم تنفيذ الكتاب الدورى رقم (٤) لسنة ٢٠١٧ متى توافرت الشروط التالية :

١ . إدراج مبلغ الضريبة فى الإقرار الضريبى بأقل من قيمة الضريبة المَقدرة نهائياً ، سواء بموافقة الممول عليها ، أو بإستنفاذ طرق الطعن العادية بشأنها .

٢ . أن يكون الفرق بين الضريبة المدرجة بالإقرار وبين الضريبة النهائية ، بنسبة لا تقل عن ١٠% فإذا كانت أقل من هذه النسبة فلا مجال لتطبيق المادة ٨٧ مَكرر .

٣ . يتم تطبيق المادة ٨٧ مَكرر ، على الحالات التى ينطبق عليها نظام الفحص بالعينة وفقاً لنص المادة ٩٤ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته .

وفى حال توافر الشروط السابقة ، يتم تطبيق أحكام المادة ٨٧ مَكرر ، وكذا الكتاب الدورى رقم (٤) لسنة ٢٠١٧ على الإقرارات الضريبية التى يتم تقديمها بعد تاريخ سريان القانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ كما تطبق على الإقرارات الضريبية التى قَدمت قبل العمل بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ وذلك متى إكتمل المركز القانونى للممول المَخالف ، بإثبات المَخالفة بعد تاريخ سريان القانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ .

على كافة الجهات المَختصة مَتابعة تنفيذ المأموريات ، ما ورد فى هذه التعليمات ، بكل دقة ، ويلغى كل ما يَخالف ذلك . "

كما صدر الكتاب الدورى رقم (٣) لسنة ٢٠١٨ بشأن آلية تطبيق أحكام المادة (٨٧) مكرر من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته، حيث جاء به ما نصه :

"سبق أن أصدرت المصلحة الكتاب الدورى رقم ٤ لسنة ٢٠١٧ بتاريخ ٨ / ١/ ٢٠١٧ بشأن تطبيق أحكام المادة (٨٧ مكرر) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته والمضافة بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣، وكذا تم إصدار التعليمات التفسيرية بتاريخ ٢٠١٧/١/١٦ للكتاب الدورى رقم ٤ لسنة ٢٠١٧، سالف البيان ٠

ونظراً لاختلاف وتباين الآراء فى تنفيذ أحكام المادة (٨٧ مكرر) ولتوحيد طرق التطبيق بجميع المأموريات والقطاعات المختلفة :

لذا تنبه المصلحة إلى ضرورة مراعاة الآتى :

. يتم تطبيق أحكام المادة (٨٧ مكرر) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ٠ متى توافرت الشروط التالية :

١ . إدراج مبلغ الضريبة فى الإقرار الضريبى بأقل من قيمة الضريبة المقدرة نهائياً سواء بموافقة الممول عليها ، أو باستنفاذ طرق الطعن العادية بشأنها أو لعدم الطعن عليها أو للتصالح بشأنها ويكون الممول ملتزم بأداء النسب الواردة كالآتى :

[أ] . ٥% من الضريبة التى لم يتم إدراجها إذا كان الفرق بين الضريبة المدرجة بالإقرار وبين الضريبة النهائية يعادل من ١٠ % إلى ٢٠ % من مقدار الضريبة النهائية ٠

[ب] . ١٥ % من الضريبة التى لم يتم إدراجها إذا كان الفرق بين الضريبة المدرجة بالإقرار وبين الضريبة النهائية يعال أكثر من ٢٠%إلى ٥٠% من مقدار الضريبة النهائية ٠

[ج] . ٤٠% من الضريبة التى لم يتم إدراجها إذا كان الفرق بين الضريبة المدرجة بالإقرار وبين الضريبة النهائية يعادل أكثر من ٥٠% من مقدار الضريبة النهائية ٠

٢ – أن يكون الفرق بين الضريبة المدرجة بالإقرار وبين الضريبة النهائية ، بنسبة لا تقل عن ١٠% ٠

٣ – أن تكون من الحالات التى ينطبق عليها نظام الفحص بالعينة وفقاً لنص المادة (٩٤) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ٠

وفى حالة توافر الشروط السابقة ، يتم تطبيق أحكام المادة (٨٧ مكرر) وكذا الكتاب الدورى رقم ٤ لسنة ٢٠١٧ والتعليمات التفسيرية له ، على الإقرارات الضريبية التى يتم تقديمها بعد تاريخ سريان القانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ كما تطبق على الإقرارات الضريبية التى قدمت

قبل العمل بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ وذلك متى أصبحت الضريبة نهائية بعد تاريخ سريان القانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ .

مثال توضيحى :

شركة قامت بتقديم الإقرار الضريبى عن عام ٢٠١٥ بصافى ربح وقدره ١٠٠٠٠٠٠ جنيه ونسبة الضريبة ٢٢,٥ %

وبذلك تكون الضريبة المستحقة والمدرجة من واقع الإقرار الضريبى للشركة كالتالى :

- **الضريبة المستحقة من واقع الإقرار الضريبى**:

(صافى ربح الإقرار × سعر الضريبة)

وقامت المأمورية بفحص الإقرار الضريبى ، وقامت بتعديل صافى الربح للشركة ، والربط عليها ، وأصبحت الضريبة نهائية وانتهى القرار إلى صافى ربح لعام ٢٠١٥ مبلغ ١٥٠٠٠٠٠ جنيه .

وبذلك تكون الضريبة النهائية المستحقة على الشركة من واقع الربط كالتالى :

- الضريبة النهائية المستحقة من واقع الربط :

= (صافى الربح النهائى × سعر الضريبة)

= ١٥٠٠٠٠٠ × ٢٢,٥% = ٣٣٧٥٠٠ جنيه

ويكون تطبيق نص المادة (٨٧ مكرر) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته كالتالى :

١ - الضريبة من واقع الإقرار الضريبى للشركة = ٢٢٥٠٠٠ جنيه .

٢ - الضريبة النهائية طبقاً للربط = ٣٣٧٥٠٠ جنيه .

٣ - فرق الضريبة = الضريبة طبقا للربط – الضريبة من واقع الإقرار .

٣٣٧٥٠٠-٢٢٥٠٠٠ =١١٢٥٠٠ جنيه

٤ - نسبة ما لم يدرج بالإقرار الضريبى من الضريبة

= الضريبة النهائية طبقاً للربط – الضريبة من واقع الإقرار الضريبى × ١٠٠

الضريبة النهائية طبقاً للربط

= ٣٣٧٥٠٠ – ٢٢٥٠٠٠ = ٣٣,٣٣ %

٣٣٧٥٠٠

٥ - طبقاً لنص المادة (٨٧ مكرر) وحيث أن الفرق بين الضريبة المدرجة بالإقرار وبين الضريبة النهائية ، طبقاً للمثال السابق تمثل ٣٣,٣٣ % [أكثر من ٢٠% وأقل من

٥٠%] من مقدار الضريبة النهائية ، تكون الشركة ملتزمة بأداء مبلغ إضافى للضريبة النهائية يَعادل نسبة ١٥% من الضريبة التى لم يتم إدراجها ٠

ويكون المبلغ الإضافى الملتزمة الشركة ، بأدائه وفق النسبة المحددة بالمادة (٧٨ مكرر) :

= فرق الضريبة × النسبة الواردة بالمادة (٨٧ مكرر)

المبلغ الإضافى = ١١٢٥٠٠ ×١٥%= ١٦٨٧٥ جنيه ٠

بالإضافة إلى الضريبة النهائية المقدرة من قبل المأمورية ٠

مع الأخذ فى الاعتبار أن الفروق الناتجة عن تطبيق أحكام المادة (٨٧ مكرر) لا تخضع لأحكام نص المادة (١١٠) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ٠

وعلى جميع المناطق الضريبية والإدارة المركزية للتوجيه والرقابة والإدارات التابعة لها متابعة تنفيذ المأموريات لما ورد بهذا الكتاب بكل دقة ٠"

الاعتداد بالدفاتر والسجلات المنتظمة للممول :

تنص المادة (٨٨) من القانون على ما يلى :

" لا يجوز للمصلحة عدم الاعتداد بالدفاتر والسجلات المنتظمة للممول وفقا لنص المادة (٧٨) من هذا القانون أو إهدارها إلا إذا أثبتت المصلحة بموجب مستندات تقدمها عدم صحتها " .

وتنص المادة (١١٣) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" فى تطبيق حكم المادة (٨٨) من القانون ، لا يجوز للمصلحة عدم الاعتداد بالدفاتر والسجلات التى يمسكها الممول أو إهدارها إلا إذا أثبتت المصلحة بالمستندات عدم صحة ما ورد بهذه الدفاتر والسجلات " .

ويتضح من هذه النصوص ما يلى :

أن القانون قرر ضرورة اعتداد مصلحة الضرائب بالدفاتر والسجلات المنتظمة للممول واعتماد نتائجها وعدم إهدارها إلا إذا أثبتت بموجب المستندات عدم صحة ما جاء بهذه الدفاتر ، حيث أن الأصل هو الاعتداد بالدفاتر والسجلات واعتماد نتائجها طالما كانت منتظمة وفقاً لنص المادة (٧٨) من القانون ، ولا يجوز إهدارها إلا إذا توافر لدى المصلحة من الأدلة المؤيدة بالمستندات ما يفيد عدم صحة هذه الدفاتر والسجلات كما ورد باللائحة

ضرورة اعتداد المصلحة بالدفاتر والسجلات التى يمسكها الممول وعدم إهدارها إلا إذا أثبتت المصلحة بالمستندات عدم صحة ما ورد بها .

وبناء على ما سبق لا ينبغى على المصلحة أن تتجاهل الإقرار الضريبى المقدم وتطرحه جنباً ولا تعتد به أو تقوم على تعديله إلا إذا توافر لديها من البيانات والأدلة المؤيدة بالمستندات التى تدعم موقفها .

الباب الثالث

ربــط الضريبــة

الباب الثالث

ربط الضريبة

فرق المشرع بين إجراءا ت ربط الضريبة فى حالة تقديم الإقرار الضريبى ، وبين حالة عدم تقديم الإقرار الضريبى أو عدم تقديم البيانات والمستندات المؤيدة للإقرار الضريبى.

وقد وردت الأحكام الخاصة بربط الضريبة بالباب الثالث من الكتاب السادس من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وذلك فى المواد من (٨٩ حتى ٩٣) من القانون وفى المواد من (١١٤ حتى ١١٧) من اللائحة التنفيذية للقانون والتى سنوضحها تفصيلا فيما يلى :

الإقرار الضريبي ربطاً للضريبة والتزاماً بأدائها :

تنص المادة (٨٩) من القانون على ما يلى :

"تربط الضريبة على الأرباح الثابتة من واقع الإقرار المقدم من الممول .

ويعتبر الإقرار ربطاً للضريبة والتزاما بأدائها فى الموعد القانونى وتسدد الضريبة من واقع هذا الإقرار " .

وتنص المادة (١١٤) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" يقصد بربط الضريبة ، فى تطبيق حكم المادة (٨٩) من القانون ، تحديد دين الضريبة المستحقة من واقع الإقرار الضريبى للممول " .

ويتضح من نص هاتين المادتين ما يلى :

الإقرار الضريبى هو الأصل فى ربط الضريبة ، وهذا الربط يعتبر ربطاً أولى إعمالاً لنظام الربط الذاتى الذى تبناه المشرع ، والذى يقوم على أن الممول هو وحده الأقدر على تحديد دين الضريبة المستحقة عليه ، وعلى المصلحة عدم تجاهل هذا الإقرار أو عدم الاعتداد به ، أو تعديله إلا إذا توافر لديها بيانات ومستندات تؤيد ذلك .

وقد أوضحت المادة (١١٤) من اللائحة أنه يقصد بربط الضريبة تحديد دين الضريبة المستحقة من واقع الإقرار الضريبى للممول ، كما اعتبر القانون أن الإقرار يعد سنداً لربط الضريبة والتزاماً من الممول بأداء قيمة الضريبة من واقعه فى المواعيد القانونية لتقديمه .

حالات ربط الضريبة :

تنص المادة (٩٠) من القانون على ما يلى :

" للمصلحة أن تعدل الربط من واقع البيانات الواردة بالإقرار والمستندات المؤيدة له. كما يكون للمصلحة إجراء ربط تقديرى للضريبة من واقع أية بيانات متاحة فى حالة عدم تقديم الممول لإقراره الضريبى أو عدم تقديمه للبيانات والمستندات المؤيدة للإقرار .

وإذا توافرت لدى المصلحة مستندات تثبت عدم مطابقة الإقرار للحقيقة فعليها إخطار الممول وإجراء الفحص وتصحيح الإقرار أو تعديله وتحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة .

ولرئيس المصلحة ، بعد موافقة وزير المالية ، ربط الضريبة قبل حلول التاريخ المحدد لاستحقاقها إذا استلزم الأمر تحصيلها لتوفر دليل محدد بأن الممول يخطط للتهرب من الضرائب بتحويل أصوله لشخص آخر أو اتخاذ إجراءات أخرى تضر بتحصيل الضريبة .

وعلى مأمورية الضرائب المختصة فى هذه الحالات أن تخطر الممول بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول بعناصر ربط الضريبة وبقيمتها على النموذج الذى تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون " .

وتنص المادة (١١٤ مكرراً)[١] من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" فى تطبيق حكم الفقرة الثانية من المادة (٩٠) من القانون ، إذا ثبت بفحص الإقرارات التى وردت بالعينة عدم توافر البيانات والمستندات المؤيدة لها فتتم المحاسبة تقديرياً ، إيراداً ومصروفاً للوصول إلى صافى الربح الخاضع للضريبة " .

كما تنص المادة (١١٥) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" يكون إخطار الممول بعناصر ربط الضريبة فى الحالات المنصوص عليها فى المادة (٩٠) من القانون وبقيمتها على النموذج رقم (١٩ ضريبة) .

إذا ثبت للمصلحة وجود إيرادات غير مدرجة بالإقرار الضريبى ولم يسبق إخطار الممول بها يتم إخطار الممول بالتعديل على نموذج (١٩ ضريبة مكرراً) [٢] "

---

(١) المادة ١١٤ مكرر مضافة بالقرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ فى ٢٠١٥/٤/٦ .

(٢) فقرة ثانية مضافة للمادة رقم (١١٥) من اللائحة التنفيذية للقانون بالقرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ الصادر فى ٢٠١٥/٤/٦

ويتضح مما سبق ما يلى :

طبقاً لاحكام المادة (٩٠) من القانون والمواد (١١٤) ، (١١٥) من اللائحة التنفيذية يتم الإخطار بعناصر ربط الضريبة وقيمتها على النموذج رقم (١٩) ضرائب بكتاب موصى عليه بعلم الوصول فى الأحوال التالية:

١. التعديل من واقع البيانات الواردة بالاقرار والمستندات المؤيدة له.
٢. عدم تقديم الممول إقراره الضريبي
٣. تقديم الممول الإقرار الضريبى دون بيانات أو مستندات مؤيدة له، وهنا تتم المحاسبة تقديرياً ايراداً ومصروفاً للوصول الى صافى الربح الخاضع للضريبة.
٤. توافر مستندات لدى المصلحة تثبت عدم مطابقة الاقرار للحقيقة.
٥. ربط الضريبة قبل حلول التاريخ المحدد لاستحقاقها، فى حالة وجود دليل محدد بأن الممول يخطط للتهرب من الضرائب.

- ويتم الإخطار بالنموذج (١٩) ضريبة مكرراً فى حالة اكتشاف المصلحة وجود إيرادات للممول غير مدرجة بالإقرار الضريبي ولم يسبق إخطار الممول بها.

التقـــادم :

تنص المادة (٩١) من القانون على أنه :

" فى جميع الأحوال لا يجوز للمصلحة إجراء أو تعديل الربط إلا خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانونا لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية ، وتكون هذه المدة ست سنوات إذا كان الممول متهربا من أداء الضريبة.

وتنقطع المدة بأى سبب من أسباب قطع التقادم المنصوص عليها فى القانون المدنى ، وبالإخطار بعناصر ربط الضريبة أو بالتنبيه على الممول بأدائها أو بالإحالة إلى لجان الطعن .

وللممول طلب استرداد المبالغ المسددة بالزيادة تحت حساب الضريبة خلال خمس سنوات من تاريخ نشوء حقه فى الاسترداد " .

وتنص المادة (١١٦) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" ينقطع التقادم ، فى تطبيق حكم الفقرة الثانية من المادة (٩١) من القانون ، بالإخطار بعناصر ربط الضريبة أو بالتنبيه على الممول بأدائها أو بالإحالة إلى لجان الطعن.

كما ينقطع التقادم لأى من الأسباب المنصوص عليها فى القانون المدنى كالمطالبة القضائية ولو رفعت الدعوى إلى محكمة غير مختصة والتنبيه والحجز والطلب الذى يتقدم به الدائن لقبول حقه فى تفليسة أو فى توزيع ، وبأى عمل يقوم به الدائن للتمسك بحقه أثناء السير فى إحدى الدعاوى ، كما ينقطع التقادم إذا أقر المدين بحق الدائن إقراراً صريحاً أو ضمنياً ".

ويتضح من نص هاتين المادتين ما يلى :

أجل التقـــادم :

-حددت الفقرة الأولى من المادة (٩١) أجل التقادم على الوجه التالى :

- خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار الضريبى يجوز خلالها للمصلحة إجراء أو تعديل الربط ، بحيث يسقط حق المصلحة بعدها فى إجراء الربط أو تعديله .
- ست سنوات تبدأ أيضاً من تاريخ إنتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار يجوز خلالها للمصلحة إجراء الربط أو تعديله إذا كان الممول متهرباً من أداء الضريبة .

أجل التقادم بالنسبة للإيرادات من المرتبات والثروة العقارية :

-أعفت المادة ٨٢ من القانون الممول من تقديم الإقرار فى الحالات الآتية :

١) إذا اقتصر دخله على المرتبات وما فى حكمها ٠

٢) إذا اقتصر دخله على إيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافى دخله منها المبلغ المحدد بالشريحة المعفاة فى المادة (٨) من هذا القانون ٠

٣) إذا اقتصر دخله على المرتبات وما فى حكمها وإيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافى دخله منهما المبلغ المحدد بالشريحة المعفاة فى المادة (٨) من هذا القانون.

وهنا يثور التساؤل حول آجال التقادم بالنسبة للضريبة المستحقة على الممولين أصحاب هذه الإيرادات طالما أن القانون قد أعفى أصحابها أصلاً من تقديم الإقرار الضريبى .

وللإجابة عن هذا التساؤل فإننا نلاحظ أن المادة (٩١) قد جاءت عامة بالنسبة لجميع الممولين فى تحديد أجل التقادم ولم تستثنى منهم من كان معفياً من تقديم الإقرار الضريبى.

وبذلك فإن الآجال المحددة بها تسرى على جميع الممولين سواءً منهم الملتزم بتقديم الإقرار أو المعفى من تقديمه ٠

كما أن القانون المدنى الذى يعد الشريعة العامة بالنسبة لأحكام التقادم فيما لم يرد بشأنه نص خاص قد قرر بموجب حكم المادة (٣٧٧) مدنى المعدلة بالقانون ٦٤٦ الصادر سنة ١٩٥٣ بأن تتقادم الضرائب والرسوم السنوية بمضى خمس سنوات تبدأ من نهاية السنة التى تستحق عنها ٠

وعلى ذلك يكون أجل التقادم خمس سنوات أيضاً بالنسبة للممولين المعفيين من تقديم الإقرار فى الحالات الثلاث المنصوص عليها فى المادة (٨٢) والسابق إيضاحها ، وذلك ما لم يكن الممول متهرباً من أداء الضريبة حيث ينطبق عليه النص الخاص الوارد فى المادة ٩١ من القانون فى هذه الحالة بحيث يكون أجل التقادم بالنسبة له ست سنوات ٠

وعلى هذا فإنه فى جميع الأحوال يجب أن تتم عملية الفحص وإعلان الممولين بعناصر ربط الضريبة قبل مضى خمس سنوات من تواريخ انتهاء الآجال المحددة لتقديم الإقرارات الضريبية ٠

ومن الضرورى جداً معرفة آخر سنة تم اتخاذ إجراءات ربط أو تعديل الربط الخاصة بها حتى نعرف إن كانت السنة التالية لها معرضة للسقوط بالتقادم من عدمه ٠

فمثلاً إذا تبين لنا فى نهاية سنة ٢٠١٨ أن آخر سنة تم الإخطار بعناصر الربط الخاصة بها بالنسبة لأحد الممولين هى سنة ٢٠١٢ الميلادية ، فمعنى هذا أن سنة ٢٠١٣ التالية لها معرضة للسقوط بالتقادم فى ٢٠١٩/٤/١ .

وعلى هذا فيجب على المأمور الفاحص الاهتمام بقيد الإجراءات التى تتم فى سجلات الفحص وبالحاسب الآلى أولا بأول بحيث يستطيع فى أى لحظة أن يعرف آخر سنة تم فحصها والإخطار بعناصر ربط الضريبة الخاصة بها وذلك بالنسبة لجميع الملفات الواقعة فى دائرة اختصاصه .

أمثلة :

مثـــال (١) :

ممول يزاول نشاطاً تجارياً وصناعياً قدم إقراراً عن سنة ٢٠١٠ ، حدد أجل التقادم بالنسبة لهذا الإقرار .

الحـــل :

لما كانت السنة الضريبية هى سنة ميلادية أى تنتهى فى ٢٠١٠/١٢/٣١ ، لذلك فإن نهاية الأجل المحدد لتقديم إقراره هو ٢٠١١/٣/٣١ ، ويكون أجل التقادم بالنسبة لهذا الإقرار هو مضى خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء أجل تقديم هذا الإقرار أى فى ٢٠١٦/٣/٣١ .

مثـــال (٢) :

شركة أموال قدمت إقراراً عن سنة ٢٠١٠ / ٢٠١١ المتداخلة والتى تنتهى فى ٢٠١١/٦/٣٠ ، حدد أجل التقادم بالنسبة لهذا الإقرار .

الحـــل :

طبقاً للمادة (٨٣) من القانون فإن موعد تقديم الإقرار بالنسبة للأشخاص الاعتبارية هو قبل أول مايو من كل سنة بالنسبة للسنوات الميلادية أو خلال أربعة أشهر تالية لتاريخ انتهاء السنة المالية ، وعلى ذلك فإن نهاية أجل تقديم الإقرار بالنسبة لهذه الشركة هو ٢٠١١/١٠/٣٠ وبالتالى يبدأ أجل التقادم له من ٢٠١١/١١/١ وينتهى فى ٢٠١٦/١٠/٣٠ .

أسباب قطع التقادم :

أوضحت الفقرة الثانية من المادة (٩١) من القانون والمادة (١١٦) من اللائحة التنفيذية للقانون أن أجل التقادم ينقطع بأى سبب من أسباب قطع التقادم المنصوص عليها فى القانون المدنى ، بالإضافة إلى الإجراءات الخاصة بربط وأداء الضريبة المنصوص عليها فى هذه المادة ، وعلى ذلك فسنورد أولاً نصوص مواد القانون المدنى المتعلقة بأسباب قطع التقادم ثم نلى ذلك بإيضاح الأسباب الأخرى لقطع التقادم ٠

مادة (٣٨٣) مدنى :

" ينقطع التقادم بالمطالبة القضائية ولو رفعت الدعوى إلى محكمة غير مختصة وبالتنبيه ، وبالحجز ، وبالطلب الذى يتقدم به الدائن لقبول حقه فى تفليس أو فى توزيع وبأى عمل يقوم به الدائن للتمسك بحقه أثناء السير فى أحدى الدعاوى " ٠

مادة (٣٨٤) مدنى :

" ينقطع التقادم إذا أقر المدين بحق الدائن إقراراً صريحا أو ضمنيا ويعتبر إقرارا ضمنيا أن يترك المدين تحت يد الدائن مالا له مرهونا رهنا حيازيا تأمينا لوفاء المدين " ٠

أسباب قطع التقادم المنصوص عليها فى القانون المدنى :

يتضح من نصوص هاتين المادتين أن أسباب قطع التقادم المنصوص عليها فى القانون المدنى كما يلى :

١) المطالبة القضائية : مادة (٣٨٣) مدنى

جدير بالإشارة أن المطالبة القضائية تقطع التقادم لا من تاريخ إعلان المدين ولكن من التاريخ الذى تودع فيه صحيفتها قلم كتاب المحكمة.

٢) التنبيه : مادة (٣٨٣) مدنى

يعتبر التنبيه الذى يوجهه الدائن إلى المدين بالطرق القانونية والذى يسبق إجراءات التنفيذ من الأسباب المؤدية لقطع التقادم ٠

وقد صدر القانون رقم ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ بشأن تقادم الضرائب والرسوم وذلك بتاريخ ١٩٥٣/١٢/٢٦ حيث نص فى الفقرة الأولى من المادة الثالثة على ما يلى :

" يعتبر تنبيها قاطعا للتقادم أوراد الضرائب والرسوم وإعلانات المطالبة والإخطارات إذا سلم أحدهما إلى الممول أو من ينوب عنه قانونا أو أرسل إليه بكتاب موصى عليه مع علم الوصول " ٠

وعلى ذلك فإن كل من الإجراءات التالية تعتبر من أسباب قطع التقادم باعتبارها فى حكم التنبيه ٠

أ – أوراد الضرائب والرسوم " قانون ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ " :

حيث تعتبر أوراد الضرائب " الورد والتنبيه بالدفع " ٠

ب –إعلانات المطالبة " قانون ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ " :

وقد جاء القانون ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ بتعميم إعلانات المطالبة التى تعد من أسباب قطع التقادم بحيث أصبحت تنسحب على كافة إعلانات المطالبة وليس على المطالبة القضائية فقط ٠

وعلى ذلك فإن إعلانات المطالبة برصيد الضرائب المستحقة على الممولين والتى يتم إخطارهم بها على نموذج " ٩ " حجز تنظيم وغيرها من إعلانات المطالبة العادية الصادرة عن مصلحة الضرائب تعد كلها من الإجراءات القاطعة للتقادم٠

ج –الإخطارات " قانون ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ " :

حيث تعد الإخطارات التى ترسلها مصلحة الضرائب إلى الممولين من أسباب قطع التقادم أيضا ٠

٣) الحجز : "مادة (٣٨٣) مدنى" :

تعتبر الحجوز بجميع أنواعها من أسباب قطع التقادم ، يستوى فى ذلك حجز المنقول والعقارى والتحفظى وكذلك حجز ما للمدين لدى الغير ٠

" هذا وقد سبق أن أصدرت المصلحة التعليمات التنفيذية رقم ١١ لسنة ١٩٩٩ بتاريخ ١٩٩٩/٣/٢ بشأن انقطاع مدة التقادم بمحاضر الحجز والتى جاء بها ما يلى :

" سبق أن أصدرت المصلحة تعليمات تفسيرية باعتبار محضر عدم الوجود قاطعاً للتقادم حيث تنص هذه التعليمات على ما يلى :

ينقطع التقادم بالحجز (م ٣٨٣) مدنى حتى لو لم ينتهى إلى توقيع الحجز فعلاً بسبب عدم وجود ما يمكن الحجز عليه لدى المدين لذا يجب على مندوب الحجز أن

يحرر محضر عدم الوجود على ذات المحضر المخصص لحجز المنقول ويوقع على هذا المحضر المندوب والمدين أو من يجيب عنه والشهود .

-لذا تؤكد المصلحة مجددا على الآتى :

أولاً : أن التنبيه والإنذار ومحضر حجز المنقول لدى المدين تعتبر قاطعاً للتقادم وبمجرد التوقيع عليه من مندوب الحجز والمدين أو من يجيب عنه والشهود ولو كان المحضر سلبياً .

لذلك يلزم تحرير محضر الحجز السلبى واستكماله من كافة النواحى الشكلية والتوقيعات وإرفاقه بالملف حيث به ينقطع التقادم وتبدأ مدة تقادم جديدة من تاريخه مع مراعاة التجديد قبل مضى خمس سنوات .

ثانيا: أن محضر حجز ما للمدين لدى الغير يعتبر قاطعا للتقادم بمجرد إعلان الحجز إلى المحجوز لديه .

ثالثا: أن التنبيه على المدين بأداء المستحقات الضريبية وإنذاره بالحجز على العقار وذلك على النموذج ٧ حجز يعتبر إجراء قاطعا للتقادم " .

ونظراً لعدم اختلاف هذه التعليمات مع أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فإنها تسرى فى ظله أيضاً .

٤) الطلب الذى يتقدم به الدائن بقبول حقه فى تفليس أو فى توزيع أو أى عمل يقوم به الدائن للتمسك بحقه أثناء السير فى إحدى الدعاوى، "مادة (٣٨٣) مدنى" .

٥) إقرار المدين : "مادة (٣٨٤) مدنى"

حيث يُعد من أسباب قطع التقادم إقرار المدين سواء كان صريحا أو ضمنياً .

ومما هو جدير بالذكر أن الإقرار الضمنى هو الذى يستدل عليه فى كل عمل يقوم به المدين ويكون مفيداً لمعنى الإقرار ، ومثال ذلك قيام المدين بدفع فوائد الدين أو جزء منه ، بمعنى أن الممول لو قام بسداد الفوائد المستحقة على رصيد الضرائب الخاص به أو قام بسداد جزء منها ، فإن ذلك يعد إقراراً منه بالدين وبالتالى يكون من أسباب قطع التقادم ، كما أن الطلب الذى يتقدم به المدين لمنحه أجلا للوفاء بالدين يعد أقراراً ضمنياً من

المدين كأن يتقدم الممول بطلب لتقسيط الضرائب المستحقة عليه ، وبالتالى تُعد الطلبات المقدمة من الممولين لتقسيط الضرائب المستحقة عليهم من أسباب قطع التقادم أيضاً .

ويختص القاضى الذى يفصل فى الموضوع بتحديد ما إذا كان العمل الصادر من المدين إقراراً منه بحق الدائن من عدمه ولا رقابة عليه فى ذلك من محكمة النقض .

هذا ويعتبر الإقرار الذى يصدر من المدين على هذا النحو حجة عليه وليس له بعد ذلك أن يعدل عنه .

أسباب التقادم الأخرى الموضحة بالمادة ٩١ من القانون والمادة ١١٦ من اللائحة التنفيذية:

- تضمنت الفقرة الثانية من المادة (٩١) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والفقرة الأولى من المادة (١١٦) من اللائحة التنفيذية للقانون أسباباً أخرى لقطع التقادم علاوة على تلك الأسباب المنصوص عليها فى القانون المدنى والسابق إيضاحها ، ونورد فيما يلى تلك الأسباب :

١) الإخطار بعناصر ربط الضريبة (نموذج ١٩ ضريبة)

هو أول إجراء قاطع للتقادم ويجب أن يتم هذا الإجراء قبل مضى خمس سنوات على انتهاء الأجل المحدد لتقديم إقرار السنة موضوع الفحص ، أو قبل مضى ست سنوات إذا كان الممول متهرباً من أداء الضريبة .

٢) التنبيه على الممول بأداء الضريبة (نماذج ٣٥ ، ٣٦ سداد)

يعتبر إجراء قاطعا للتقادم أيضا ويجب أن يتم قبل مضى خمس سنوات من صلاحية الحالة للإخطار بالنماذج ٣٥ ، ٣٦ سداد .

٣) الإحالة للجنة الطعن :

يعتبر إجراء قاطعا للتقادم ، يجب أن يتم قبل مضى خمس سنوات من تاريخ إخطار الممول بنموذج ١٩ ضريبة .

- ويلاحظ أن المقصود بلفظ " الإخطار " فيما سبق هو تسليم الممول للنماذج الضريبية وليس مجرد تصديرها إليه بمعنى أن أجل التقادم بالنسبة للإجراءات المختلفة يبدأ من تاريخ تسلم الممول للنموذج ، وينقضى بمضى خمس سنوات على هذا التاريخ ، وينقطع بتسلم الممول للنموذج أو الإجراء التالى له ، ويقصد بتاريخ الاستلام التاريخ الثابت بعلم

الوصول الذى يرفق بالملف الأمر الذى يجعلنا ننبه إلى أهمية متابعة ورود أعلام الوصول بمعرفة المأمور خاصة بالنسبة للحالات المهددة بالتقادم .

تقادم قرارات لجان الطعن "تمهيدية – نهائية" :

أ – القرارات النهائية .

ب –القرارات التمهيدية .

ونوضح فيما يلى أجل التقادم والإجراء القاطع للتقادم بالنسبة لكل منها .

أ – القرارات النهائية :

ويبدأ أجل التقادم بالنسبة لها من تاريخ إعلان الممول بصورة من القرار ، وينقضى هذا الأجل بمضى خمس سنوات اعتباراً من هذا التاريخ أما الإجراء القاطع لتقادم القرارات النهائية فهو التنبيه على الممول بأداء دين الضريبة ، وهو ما يجب أن يتم قبل انقضاء أجل التقادم المشار إليه .

وعموماً فإن دراسة قرار لجنة الطعن والربط من واقعه يجب أن تتم بمجرد ورود هذا القرار حتى يمكن الطعن فى القرار أمام المحكمة الابتدائية المختصة فى المواعيد القانونية إذا لزم الأمر .

ب –القرارات التمهيدية :

ويبدأ أجل التقادم بالنسبة لها من تاريخ إعلان الممول بصورة منها ، وينقضى هذا الأجل بمضى خمس سنوات اعتباراً من هذا التاريخ .

وبالنسبة للإجراء القاطع لتقادم القرارات التمهيدية ، فيكون إما بإعادة القرار إلى لجنة الطعن مرة أخرى بعد تنفيذ ما جاء بحيثيات القرار وإما بإجراء الربط النهائى على الممول فى حالة أن تتوصل المأمورية إلى اتفاق مع الممول بعد تنفيذ ما ورد بحيثيات القرار .

وفى كلتا الحالتين فيجب أن تتم هذه الإجراءات قبل انقضاء أجل التقادم المشار إليه وإلا سقط حق المصلحة فى المطالبة بدين الضريبة بالتقادم ، الأمر الذى يستتبع معه أن يقوم المأمور الفاحص فور ورود القرار التمهيدى إليه بتنفيذ ما جاء بحيثياته حفاظا على حقوق الخزانة العامة .

تقادم حالات إعادة النظر فى الربط النهائى :

حدد قانون الضرائب بنص المادة " ١٢٤ " الحالات التى يجوز فيها تصحيح الربط النهائى المستند إلى تقدير المأمورية أو قرار لجنة الطعن ، كما حددت نفس المادة تشكيل اللجان المتخصصة بالنظر فى طلبات تصحيح الربط النهائى .

ويعنينا هنا أن نوضح أنه فى حالات صدور قرار بإعادة النظر فى الربط النهائى تكون المأمورية قد قامت بالفعل بإجراء الربط النهائى على الممول استنادا إلى تقدير المأمورية نفسها ، أو إلى قرار لجنة الطعن . وعلى المأمور المختص أن يبادر فور ورود قرار لجنة إعادة النظر فى الربط النهائى بالربط على الممول إن كان هناك محل لذلك .

ويبدأ أجل تقادم هذه القرارات اعتباراً من تاريخ إعلان الممول بها وينقضى بمضى خمس سنوات على هذا التاريخ .

أما الإجراء القاطع لتقادم قرارات لجنة إعادة النظر فى الربط النهائى فهو التنبيه على الممول بأداء دين الضريبة من واقع القرار ، وذلك بإجراء الربط النهائى عليه قبل انقضاء أجل التقادم وبعد إلغاء الربط السابق بطبيعة الحال .

تقادم أحكام المحاكم :

ورد بالمادة " ١٢٣ [١]" من القانون الأحكام الخاصة بالطعن فى قرارات لجان الطعن أمام المحاكم والتى يتضح منها أنه يجوز لكل من مصلحة الضرائب والممول الطعن فى هذه القرارات خلال ثلاثين يوما من تاريخ الإعلان بالقرار .

وتقوم المأمورية بالربط على الممول من واقع قرار لجنة الطعن ، سواء أكان هذا القرار مقبولا أم مطعونا فيه ، وسواء أكان هذا الطعن من قبل المصلحة أو من قبل الممول نفسه .

وفى الحالات التى يتم فيها الطعن فى قرارات لجنة الطعن ويصدر حكما من المحكمة بتعديل هذا القرار فيجب على المأمور المختص أن يقوم بتعديل الربط السابق الذى تم بناء على قرار لجنة الطعن طبقا لما هو وارد بحكم المحكمة ، آخذا فى الاعتبار أن أجل تقادم أحكام المحاكم يبدأ من تاريخ إعلان الممول بها ، وينقضى بمضى خمس

سنوات على هذا التاريخ ، وأن الإجراء القاطع لتقادم أحكام المحاكم هو إجراء الربط على الممول بتوجيه الورد والتنبيه بالدفع قبل أجل التقادم المشار إليه .

تقادم المبالغ المسددة بالزيادة من الممولين :

طبقاً لنص الفقرة الثالثة والأخيرة من المادة (٩١) من القانون ، فإن أجل تقادم المبالغ المسددة بالزيادة تحت حساب الضريبة هو خمس سنوات من تاريخ نشوء حق

---

(٤) صدر حكم المحكمة الدستورية بتاريخ ٢٠١٥/٧/٢٥ بعدم دستورية حكم المادة ١٢٣ من القانون.

الممول فى استرداد هذه المبالغ ، بحيث لو انقضى هذا الأجل دون أن يتقدم الممول بطلب لاسترداد هذه المبالغ ، يسقط حقه فى استردادها . .

وترحيل المبالغ المسددة بالزيادة من سنة لأخرى بالإقرار الضريبى لا يحل محل طلب الاسترداد لهذه المبالغ .

مكافحة الصورية التى تهدف إلى التهرب الضريبى :

تنص المادة (٩٢) من القانون على ما يلى :

" إذا ربطت الضريبة على شخص وثبت أنه يعمل لحساب شخص آخر بطريق الصورية أو التواطؤ للحصول على أية مزايا أو للتهرب من أية التزامات مقررة بمقتضى أحكام هذا القانون ، كانا مسئولين بالتضامن عن سداد الضريبة المستحقة على الأرباح "

مفهوم المادة ٩٢ من القانون :

تهدف هذه المادة إلى علاج ظاهرة التصرفات الصورية التى من شأنها الحصول على أية مزايا واردة بهذا القانون أو التهرب من أية التزامات مقررة بتطبيق أحكامه .

التصرفات الصورية موضوع المادة (٩٢) :

تنصب المادة " ٩٢ " على محاولة علاج مواقف الممولين الذين يلجأون إلى ربط الضريبة بأسماء آخرين تربطهم بهم علاقة عمل بغرض إلحاق الضرر بالخزانة العامة .

أطراف التصرفات الصورية :

الطرف الأول : الممول المستتر أو الممول الحقيقى سواء كان شخصاً أو شركة وهو المالك الأصلى للمنشأة أو العملية أو حق الاستغلال موضوع التصرف الصورى .

الطرف الثانى : الممول الظاهر الذى تربط الضريبة بإسمه سواء كان شخصاً أو شركة أيضا وهو المالك الصورى للمنشأة أو العملية أو حق الاستغلال موضوع التصرف الصورى .

وهذان الطرفان تجمعهما :

علاقة عمل حيث يعمل الممول الظاهر " الطرف الثانى " لحساب الممول الحقيقى المستتر " الطرف الأول " سواء كانت تربطهما صلة قرابة أو مجرد علاقة عمل .

هذه هى أطراف التصرف باعتباره تصرفا صوريا غير منتج لآثاره أمام قانون الضريبة فيما يتعلق بالمسئولية التضامنية .

بمعنى أن كلاهما الظاهر والحقيقى مسئولان بالتضامن عن سداد الضرائب المستحقة على الأرباح ، وبذلك تفوت الفرصة على الممول الحقيقى فى تحقيق أغراضه من إبرام هذا التصرف .

كيفية تحديد الضريبة موضوع المسئولية التضامنية إذا كان للممول الظاهر إيرادات أخرى :

بفرض أن الممول الظاهر كانت له إيرادات أخرى من مزاولته لأنشطة تجارية أو صناعية ، أو مهنية ، أو إيرادات من ثروة عقارية ، بخلاف الإيرادات التى تحققت بطريق الصورية أو التواطؤ ، وكان قد تم ربط الضريبة عن ناتج أنشطته جميعها – فإن تحديد الضريبة الخاصة بالأرباح المحققة من التصرف الصورى ، أو التواطؤ ، والتى سيكون كل من الشخص الظاهر والحقيقى مسئولين عنها بالتضامن يتم بنسبة هذه الأرباح إلى صافى الوعاء المتخذ أساساً لربط الضريبة المستحقة عليه وذلك باستخدام المعادلة الآتية :

الضريبة المستحقة على أرباح تحققت بطريق الصورية =

الضريبة المستحقة على أرباح الشريك الظاهر من كافة الأنشطة × أرباح النشاط التى تحققت بطريق الصورية / صافى الوعاء المتخذ أساساً لربط الضريبة (من جميع الأنشطة)

مثـــال :

قامت إحدى المأموريات بالربط على أحد الممولين بصافى ربح قدره ١٢٠٠٠٠ جنيه عن سنة ٢٠١٣ عن نشاطيه فى تقسيم الأراضى وتأجير الشقق المفروشة ، وقد تبين بعد الربط أن هذا الممول يعمل لدى شخص آخر هو الممول الحقيقى لنشاط تقسيم الأراضى ٠

فإذا بلغت الضرائب المربوطة على هذا الممول عن النشاطين معاً مبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه

المطلوب :

تحديد الضريبة التى يكون كل من الممول الظاهر والحقيقى مسئولين عنها بالتضامن عن سنة ٢٠١٣ ، إذا علمت أن أرباح نشاط تقسيم الأراضى بلغت ٩٠٠٠٠ جنيه ٠

الحـــل :

الضريبة المسئول عنها كل من الممول الظاهر والحقيقى =

الضريبة المستحقة على أرباح الشريك الظاهر من كافة الأنشطة × أرباح النشاط التى تحققت بطريق الصورية / صافى الوعاء المتخذ أساساً لربط الضريبة (من جميع الأنشطة)

$$= \frac{٩٠\,٠٠٠ \times ٥٠\,٠٠٠}{١٢٠\,٠٠٠} \quad = \quad ٣٧\,٥٠٠ \text{ جنيه}$$

التجنب الضريبي

تنص المادة (٩٢ مكرراً) [١] من القانون على أنه:

" عند تحديد الربط الضريبى لا يعتد بالأثر الضريبى لأية معاملة يكون الغرض الرئيسى من إتمامها أو أحد الأغراض الرئيسية تجنب الضريبة بالتخلص منها أو تأجيلها ، يستوى فى ذلك أن تتم المعاملة على شكل صفقة أو اتفاق أو وعد أو غير ذلك ، أو أن تتم على مرحلة واحدة أو على عدة مراحل ، وتكون العبرة لدى ربط الضريبة بالجوهر الاقتصادى الحقيقى للمعاملة .

ويكون الغرض الرئيسى للمعاملة أو أحد هذه الأغراض تجنب الضريبة ، بصفة خاصة فى الحالات الآتية :

---

(٥) المادة (٩٢ مكرراً) مضافة بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ الصادر فى ٢٠١٤/٦/٣٠ ويُعمل بها اعتباراً من ٢٠١٤/٧/١.

أ – إذا كان الربح المتوقع لها قبل خصم الضريبة ضئيل بالمقارنة مع قيمة المزايا الضريبية المتوقعة للمعاملة .

ب –أدت المعاملة إلى إعفاءات ضريبية ملحوظة لا تعكس المخاطر التى يتعرض لها الممول أو تدفقاته النقدية نتيجة المعاملة .

ت –إذا تضمنت المعاملة بعض العناصر التى لها تأثير متناقض أو يؤدى إلى إلغاء بعضها البعض .

وفى جميع الأحوال يقع على المصلحة عبء إثبات أن الغرض الرئيسى أو أحد الأغراض الرئيسية تجنب الضريبة ، وللممول أن يقدم الدليل على أنه لا توجد أسباب ضريبية وراء اختياره أو إتمامه للمعاملة .

وتشكل لجنة بقرار من الوزير برئاسة رئيس المصلحة أو من ينيبه للنظر فى حالات التجنب الضريبى ، ولا يجوز إخطار الممول بتوافر إحدى حالات تجنب الضريبة فى شأنه إلا بعد موافقة اللجنة ."

يتضح من نص هذه المادة ما يلى :

لا يعتد عند الربط بالأثر الضريبى لأية معاملة يكون الغرض الرئيسى من إتمامها أو أحد الأغراض الرئيسية تجنب الضريبة ،أياً كان شكل أو المرحلة التى تتم فيها المعاملة ، والحالات التى يكون الغرض منها تجنب الضريبة هى : :

١. إذا كان الربح المتوقع لها قبل خصم الضريبة ضئيل بالمقارنة مع قيمة المزايا الضريبية المتوقعة للمعاملة .

٢. أدت المعاملة إلى إعفاءات ضريبية ملحوظة لا تعكس المخاطر التى يتعرض لها الممول أو تدفقاته النقدية نتيجة المعاملة .

٣. إذا تضمنت المعاملة بعض العناصر التى لها تأثير متناقض أو يؤدى إلى إلغاء بعضها البعض .

وعلى المصلحة اثبات الغرض من تجنب الضريبة ، وللممول ان يقدم الدليل على اختياره أو اتمامه للمعاملة.

ولا يجوز إخطار الممول بتوافر إحدى حالات تجنب الضريبة فى شأنه إلا بعد موافقة اللجنة التى تشكل بقرار من الوزير برئاسة رئيس المصلحة أو من ينيبه للنظر فى حالات التجنب الضريبى .

تصحيح الأخطاء المادية والحسابية :

تنص المادة (٩٣) من القانون على ما يلى :

" فى جميع الأحوال يكون على المصلحة من تلقاء ذاتها أو بناء على طلب الممول تصحيح الأخطاء المادية والحسابية " .

وتنص المادة (١١٧) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" يقصد بالأخطاء المادية ، فى تطبيق حكم المادة (٩٣) من القانون ، ورود النتيجة مخالفة للحيثيات ، ويقصد بالأخطاء الحسابية فى تطبيقها الأخطاء فى نقل الأرقام أو الجمع والطرح وكافة العمليات الحسابية .

ويُعد فى حكم الأخطاء المادية التى يكون على المأمورية المختصة تصحيحها من تلقاء ذاتها أو بناء على طلب الممول ، جميع الحالات المنصوص عليها فى المادة (١٢٤) من القانون ، وذلك ما لم يصبح الربط نهائياً " .

يتضح مما سبق ما يلى :

للمصلحة من تلقاء ذاتها أو بناء على طلب الممول تصحيح الأخطاء المادية والحسابية ، ويقصد بهذه الأخطاء ما يلى:

-الأخطاء المادية : ورود النتيجة مخالفة للحيثيات.

-ما يعد فى حكم الأخطاء المادية : الحالات المنصوص عليها بالمادة ١٢٤ من القانون وذلك مالم يصبح الربط نهائياً. (والتى سيلى شرحها فيما بعد).

-الأخطاء الحسابية : الخطأ فى كافة العمليات الحسابية من نقل الأرقام أو الجمع أو الطرح.

الباب الرابع

الفحص والتحريات

الفحص بالعينة

استحدث القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ نظام الربط الذاتى الذى يعتمد على الممول نفسه فى إعداد إقرار ضريبى صحيح يعبر عن أرباحه الحقيقية دون تدخل من الإدارة الضريبية بحيث يعتبر إقرار الممول ربطاً للضريبة وسنداً للتنفيذ .

وحتى يؤتى هذا النظام ثماره ويحقق الأهداف المرجوة منه ، استحدث القانون كذلك نظام الفحص بالعينة ، حيث يتم اختيار عينة من إقرارات الممولين ليتم فحصها والتأكد من صحتها وذلك بناء على أسس ومعايير يتم تحديدها مسبقاً لكل نوع من أنواع الأنشطة.

وفى هذا الخصوص تنص المادة (٩٤) من القانون على ما يلى :

" على المصلحة فحص إقرارات الممولين سنويا من خلال عينة يصدر بقواعد ومعايير تحديدها قرار من الوزير بناء على عرض رئيس المصلحة " .

ولا تسرى أحكام هذه المادة على الممول الذى لا يمسك دفاتر وحسابات منتظمة [1] وفقاً لحكم المادة (٧٨) من قانون الضريبة على الدخل " .

كما [2] تنص المادة رقم (١١٧ مكرراً) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

"فى تطبيق حكم المادة (٩٤) من القانون لا تسرى أحكام الفحص بالعينة على الإقرارات التى لا تستند لدفاتر وحسابات منتظمة وفقاً لحكم المادة (٧٨) من القانون ، وذلك اعتباراً من سنوات الفحص التى تبدأ من عام ٢٠١٣ وما بعدها ."

---

(١) الفقرة الثانية من، المادة (٩٤) من قانون الضريبة على الدخل مضافة بالقانون رقم (١١) لسنة ٢٠١٣ الصادر فى ٢٠١٣/٥/١٨ .

المادة ١١٧ مكرر من اللائحة التنفيذية للقانون مضافة بالقرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة٢٠١٥.

ويتضح من هذه النصوص ما يلى :

طبقاً للفقرة الأولى من المادة (٩٤) من القانون يتم فحص إقرارات الممولين سنوياً من خلال عينة ، و قد جاءت كلمة سنوياً بعد الإقرارات وليست بعد العينة ، وهذا يعنى أن المطلوب هو فحص الإقرارات سنوياً ، ولم يشترط المشرع أن تكون العينة مغايرة سنوياً ، خاصة أن لوزير المالية فقط أن يصدر قراراً بقواعد ومعايير تحديد العينة بناء على عرض رئيس المصلحة ، ولذلك فإنه وفقاً لنص الفقرة الأولى لا يشترط أن تكون العينة سنوية ، إذ يكفى أن تتم من خلال قواعد تحديد العينة ، وهى قواعد موضوعية لا يشترط أن تتغير سنوياً.

وطبقاً للفقرة الثانية من المادة (١١٧ مكرراً) من اللائحة التنفيذية للقانون لاتسرى أحكام الفحص بالعينة اعتباراً من سنوات الفحص التى تبدأ من عام ٢٠١٣ وما بعدها على إقرارات المولين التى لاتستند لدفاتر وحسابات منتظمة.

الإخطـار بالفحص

تنص الفقرة الأولى من المادة (٩٥) من القانون على ما يلى :

" تلتزم المأمورية المختصة بإخطار الممول بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول بالتاريخ المحدد للفحص ومكانه والمدة التقديرية له قبل عشرة أيام على الأقل من ذلك التاريخ " ٠

كما تنص المادة (١١٨) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" يكون إخطار الممول بالتاريخ المحدد للفحص ومكانه والمدة التقديرية له على النموذج رقم (٣١ فحص) قبل عشرة أيام على الأقل من تاريخ استلام الممول لهذا الإخطار" ٠

ويتضح من ذلك ما يلى :

أن المشرع قد ألزم المأمورية المختصة بإخطار الممول على النموذج رقم (٣١ فحص) بخطاب موصى عليه بعلم الوصول عند الشروع فى فحص إقرارات الممول على أن يتضمن الخطاب التاريخ المحدد للفحص ومكان الفحص والمدة التقديرية التى ستستغرقها عملية الفحص ، وذلك قبل التاريخ المحدد لعملية الفحص بعشرة أيام على الأقل .

والهدف من هذا الإخطار أن المأمورية لا تفاجئ الممول بشروعها فى أعمال الفحص وذلك لإعطاء الفرصة للممول لإعداد دفاتره وسجلاته ومستنداته المؤيدة لصحة إقراره الضريبى عن سنة الفحص .

تمكين مأمورى الضرائب من الاطلاع على الدفاتر والمستندات

تقضى الفقرة الثانية من المادة (٩٥) من القانون بإلزام الممول باستقبال مأمور الضرائب وتمكينه من الاطلاع على الدفاتر والمستندات التى فى حوزته حيث تنص على ما يلى :

" ويلتزم الممول باستقبال موظفى المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية ، وتمكينهم من الاطلاع على ما لديه من دفاتر ومستندات ومحررات " ٠

دخول مقار عمل الممول دون إخطار مسبق فى حالات التهرب الضريبى

تنص الفقرة الثالثة من المادة (٩٥) من القانون على ما يلي :

" وللوزير أن يأذن لموظفى المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية دخول مقار عمل الممول خلال ساعات عمله دون إخطار مسبق وذلك إذا توافرت للمصلحة أسباب جدية على تهرب الممول من الضريبة " ٠

ويتضح من نص هذه الفقرة :

أن القانون قد أجاز لوزير المالية أن يأذن لمأمورى الضرائب فى دخول مقر نشاط الممول دون إخطار مسبق إذا توافرت للمصلحة أدلة على تهربه من الضريبة ٠

- وقد صدر فى هذا الخصوص قرار وزير المالية رقم ٢٨٣ لسنة ٢٠٠٥ فى شأن تنظيم إجراءات المهمات التى يكلف بها العاملون فى المصالح الإيرادية وذلك بتاريخ ٢٠٠٥/٤/١ والذى يقضى بعدم قيام أى من العاملين بالمصالح الإيرادية بأية مهمة لدى المتعاملين مع تلك المصالح إلا بتكليف كتابى من رئيس المصلحة أو من يفوضه وينص القرار على ما يلى :

قرر

(المادة الأولى)

" لا يجوز لأى من العاملين بالمصالح الإيرادية التابعة لوزارة المالية (الضرائب العقارية ، والجمارك ، والضرائب العامة ، والضرائب على المبيعات) القيام بأية مهمة لدى المتعاملين مع هذه المصالح إلا بتكليف كتابى موقع من رئيس المصلحة أو من يفوضه ، وتبين فيه طبيعة المهمة والغرض منها ، وأسماء المكلفين بها ووظائفهم ٠

وعلى المكلف بالمهمة أو رئيس الفريق المكلف بها – بحسب الأحوال ٠٠ أن يطلع صاحب الشأن على التكليف المنصوص عليه فى الفقرة السابقة قبل بدء المهمة ، وذلك دون الإخلال بالنظام المقرر لاتخاذ الإجراءات فى شأن جرائم التهرب ٠

(المادة الثانية)

لا يجوز البدء فى تنفيذ أية مهمة إلا خلال ساعات العمل الرسمية مع مراعاة ألا يترتب على تنفيذ المهمة تعطيل سير العمل بالمنشأة ٠

وفى جميع الأحوال لا يتم تنفيذ المهمة خلال أيام الأجازات الأسبوعية والعطلات والمناسبات الرسمية .

(المادة الثالثة)

يساءل من يخالف أحكام هذا القرار تأديبيا وذلك طبقا لأحكام قانون نظام العاملين المدنيين بالدولة المشار إليه .

(المادة الرابعة)

على الجهات المختصة تنفيذ هذا القرار كل فى نطاق اختصاصها .

(المادة الخامسة)

يعمل بهذا القرار من تاريخ صدوره " .

- كما صدرت تعليمات رئيس مصلحة الضرائب بتاريخ ٢٠٠٥/١١/٢٢ فى هذا الخصوص والتى تقضى بتفويض السادة رؤساء المأمورريات بتوقيع التفويض الكتابى المشار إليه بقرار الأستاذ الدكتور وزير المالية ، وتنص هذه التعليمات على ما يلى :

-" صدر قرار السيد الأستاذ الدكتور / وزير المالية رقم ٢٨٣ لسنة ٢٠٠٥ متضمناً فى مادته الأولى ما يلى " لا يجوز لأى من العاملين بالمصالح الإيرادية التابعة لوزارة المالية (الضرائب العقارية – والجمارك – والضرائب العامة – والضرائب على المبيعات) القيام بأية مهمة لدى المتعاملين مع هذه المصالح إلا بتكليف كتابى موقع من رئيس المصلحة أو من يفوضه وتبين فيه طبيعة المهمة والغرض منها وأسماء المكلفين بها ووظائفهم وعلى المكلف بالمهمة أو رئيس الفريق المكلف بها بحسب الأحوال أن يطلع صاحب الشأن على التكليف المنصوص عليه فى الفقرة السابقة قبل بدء المهمة وذلك دون الإخلال بالنظام المقرر لاتخاذ الإجراءات فى شأن جرائم التهرب " .

-كما تضمنت المادة الثانية من ذات القرار أنه " لا يجوز البدء فى تنفيذ أية مهمة إلا خلال ساعات العمل الرسمية مع مراعاة ألا يترتب على تنفيذ المهمة تعطيل سير العمل بالمنشأة وفى جميع الأحوال لا يتم تنفيذ المهمة خلال أيام الأجازات الأسبوعية والعطلات والمناسبات الرسمية " .

–وتضمنت المادة الثالثة أيضاً " يساءل من يخالف أحكام هذا القرار تأديبياً وذلك طبقاً لأحكام قانون نظام العاملين المدنيين بالدولة المشار إليه " .

وبناءاً على ذلك

وتنفيذاً لما تضمنته مواد قرار السيد الأستاذ الدكتور / وزير المالية سالفة الذكر فإنه يراعى قيام كافة المناطق الضريبية متابعة التنفيذ بكل دقة والنشر على المأموريات التابعة لها ويفوض السادة رؤساء المأموريات كل فى اختصاصه بتوقيع التكليف الكتابى المشار إليه بقرار السيد الأستاذ الدكتور / وزير المالية " .

عدم جواز إعادة الفحص إلا فى حالات التهرب الضريبى

تنص الفقرة الأخيرة من المادة (٩٥) من القانون على ما يلى :

" ولا يجوز إعادة فحص عناصر سبق فحصها ما لم تتكشف حقائق جوهرية تستوجب إعادة الفحص " .

وتنص المادة (١١٩) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" لا يجوز للمصلحة إعادة فحص حسابات ودفاتر الممول ، طبقا لحكم الفقرة الأخيرة من المادة (٩٥) من القانون ، إلا إذا توافرت إحدى الطرق المنصوص عليها فى المادة (١٣٣) منه .

وفى جميع الأحوال ، على المصلحة بيان الأسباب الداعية إلى إعادة الفحص " .

- وفيما يلى طرق التهرب من أداء الضريبة المنصوص عليها فى المادة (١٣٣) من القانون :

١) تقديم الإقرار الضريبى السنوى بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع علمه بذلك أو تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات التى أخفاها.

٢) تقديم الإقرار الضريبي السنوى على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها .

٣) الإتلاف العمد للسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة .

٤) اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات لإيهام المصلحة بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر .

٥) إخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة .

- هذا وقد صدر الكتاب الدورى رقم (٣٩) لسنة ٢٠١٧ بشأن الضوابط التى يجب الالتزام بها عند فحص الإقرارات المؤيدة بحسابات منتظمة ،حيث جاء بها ما نصه:

"نظراً لما تبين للمصلحة من متابعة أعمال الفحص بالمأموريات من كثرة حالات الفحص التقديرى للإقرارات المؤيدة بدفاتر وحسابات منتظمة يتبعها إصدار قرارات بإعادة الفحص لتلك الحالات من قبل اللجان الداخلية دون مراعاة لأحكام المادة (٩٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته والمادة (١١٩) من اللائحة التنفيذية للقانون سالف الذكر وحرصاً على وقت الفاحصين ولضمان سلامة الفحص والمحافظة على حقوق الخزانة العامة للدولة دون إضرار بالممولين .

توجه المصلحة نظر المأموريات إلى : -

- عدم اللجوء إلى الفحص التقديرى للحالات المستندة إلى دفاتر وحسابات منتظمة نهائياً إلا فى حدود ما نص عليه القانون واللائحة التنفيذية له .
- ضرورة الإلتزام بإخطار الممول بكتاب موصى عليه بعلم الوصول بالتاريخ المحدد للفحص ومكانه والمدة التقديرية له قبل عشرة أيام على الأقل من ذلك التاريخ وكذلك طلب البيانات وصور الدفاتر والمستندات والمحررات من الممول خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ طلبها وذلك تطبيقاً لأحكام المادتين [٩٥ ، ٩٦] من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته والمواد [١١٨، ١١٩ ، ١٢٠] من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاتها وفى حالة التأكد من إستلام الممول لنماذج [٣١ ، ٣٢] فحص وعدم تجهيز الدفاتر والمستندات للفحص وعدم التقدم للمأمورية بطلب لمد المهنة على النموذج (٢٦) طلبات والبت فيه يحظر على المأمورية وكافة الجهات المعنية إصدار قرارات إعادة الفحص لهذه الحالات .

على كافة المأموريات تنفيذ ما جاء بالكتاب الدورى بكل دقة وعلى قطاع المناطق الضريبية وقطاع اللجان الداخلية و الإدارة المركزية للتوجيه والرقابة والإدارات التابعة لها أعمال شئونها كل فى إختصاصه لمحاسبة كل من يخالف ذلك ومتابعة تنفيذ ذلك بكل دقة . "

التزام الممول بتوفير البيانات التى تطلبها المصلحة

تنص المادة (٩٦) من القانون على ما يلى :

" يلتزم الممول بتوفير البيانات وصور الدفاتر والمستندات والمحررات بما فى ذلك قوائم العملاء والموردين التى تطلبها المصلحة منه كتابة وذلك خلال خمسة عشر يوما من تاريخ طلبها ما لم يقدم الممول دليلا كافيا على الصعوبات التى واجهها فى إعداد وتقديم البيانات المطلوبة خلال الفترة المحددة .

ولرئيس المصلحة أو من يفوضه مد هذه المدة لمدة مناسبة إذا قدم الممول دليلا كافيا على ما يعترضه من صعوبات فى تقديم تلك البيانات والصور " .

كما تنص المادة (١٢٠) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" يكون طلب المصلحة للبيانات وصور الدفاتر والمستندات والمحررات من الممول ، طبقا للمادة (٩٦) من القانون ، على النموذج رقم (٣٢ فحص) ، وللممول أن يطلب مد المهلة الممنوحة له على النموذج رقم (٢٦ طلبات) ، ويكون إخطار الممول بمد المهلة أو برفض طلبه على النموذج رقم (٣٣ فحص) مع إبداء الأسباب فى حالة الرفض " .

يتضح مما سبق ما يلى :

- الزم القانون الممول بتوفير البيانات التى تطلبها المصلحة كتابة على النموذج رقم ٣٢ فحص من صور الدفاتر والمستندات والمحررات ، وذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ طلب المصلحة.
- للممول التقدم بطلب على النموذج رقم ٢٦ طلبات لمد المهلة الممنوحة له فى حالة مواجهته صعوبات فى توفير البيانات المطلوبة.
- وفى حالة موافقة المصلحة على مد المهلة ، أو رفض طلب مد المهلة عليها إخطار الممول بذلك على النموذج رقم ٣٣ فحص.

حـق الاطـــلاع :

نظمت المواد (٩٧ ، ٩٨ ، ٩٩، ١٠٠) من القانون ، حق الاطلاع الممنوح لموظفى المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية ، على ما يريدون الاطلاع عليه من وثائق

ومستندات وبيانات لأغراض ربط الضريبة والتثبت من تطبيق جميع أحكام القانون ، وقد نظمت المواد السابقة حق الاطلاع لدى مختلف الجهات والتى نوضحها فيما يلى :

الجهات الحكومية ، وجهاز الكسب غير المشروع ، ووحدات الإدارة المحلية ، والهيئات العامة ، وشركات القطاع العام ، والنقابات :

وينظم حق الاطلاع لدى الجهات السابقة المادة (٩٧) من القانون التى ألزمتها باطلاع موظفى المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية على ما يريدون الاطلاع عليه لأغراض ربط الضريبة كما ألزمتها كذلك بموافاة المصلحة بما تطلبه من بيانات لأغراض ربط الضريبة مع عدم جواز الامتناع عن توفير البيانات المطلوبة ولو بحجة المحافظة على سر المهنة .

ونورد فيما يلى نص المادة (٩٧) من القانون :

" لا يجوز للجهات الحكومية بما فى ذلك جهاز الكسب غير المشروع ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة وشركات القطاع العام والنقابات أن تمتنع فى أية حالة ولو بحجة المحافظة على سر المهنة عن اطلاع موظفى المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية على ما يريدون الاطلاع عليه لديها من الوثائق والأوراق بغرض ربط الضريبة المقررة بموجب هذا القانون ، كما يتعين فى جميع الأحوال على الجهات سالفة الذكر موافاة المصلحة بكافة ما تطلبه من البيانات اللازمة لربط الضريبة " .

النيابة العامة أو جهاز الكسب غير المشروع

أجازت المادة (٩٨) من القانون قيام النيابة العامة أو جهاز الكسب غير المشروع بإطلاع المصلحة على ملفات الدعاوى المدنية أو الجنائية لإغراض ربط الضريبة .

وتنص المادة (٩٨) من القانون على ما يلى :

" للنيابة العامة أو جهاز الكسب غير المشروع أن تطلع المصلحة على ملفات أية دعوى مدنية أو جنائية تتعلق بما تجريه المصلحة من فحص أو ربط أو تحصيل الضرائب المقررة بهذا القانون " .

حسابات العملاء وودائعهم وخزائنهم بالبنوك

أجازت الفقرة الأولى من المادة (٩٩) من القانون لوزير المالية أن يطلب من رئيس محكمة استئناف القاهرة إطلاع العاملين بالمصلحة أو حصولهم على بيانات من البنوك بخصوص حسابات وودائع وخزائن العملاء لديها .

وتنص الفقرة الأولى من المادة (٩٩) من القانون على مايلى :

" للوزير لأغراض هذا القانون أن يطلب من رئيس محكمة استئناف القاهرة الأمر باطلاع العاملين بالمصلحة أو حصولهم على بيانات متعلقة بحسابات العملاء وودائعهم وخزائنهم " .

وقد بينت المادة (١٢١) من اللائحة التنفيذية النموذج المستخدم فى طلب وزير المالية الأمر بإطلاع العاملين بالمصلحة على الحسابات والودائع والخزائن كما هو موضح بنص الفقرة الأولى من المادة (٩٩) من القانون .

وتنص المادة (١٢١) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

"يكون طلب الوزير من رئيس محكمة الاستئناف الأمر بإطلاع العاملين بالمصلحة أو حصولهم على بيانات متعلقة بحسابات العملاء وودائعهم وخزائنهم على النموذج رقم (٣٤ بيانات) " .

الممولون وجهات أخرى

تنص الفقرة الثانية من المادة (٩٩) من القانون على ما يلى :

" كما يلتزم المكلفون بإدارة أموال ما ، وكل من يكون من مهنتهم دفع إيرادات القيم المنقولة وكذلك كل الشركات والهيئات والمنشآت وأصحاب المهن التجارية وغير التجارية وغيرهم من الممولين بأن يقدموا إلى موظفى المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية عند كل طلب الدفاتر التى يفرض عليهم قانون التجارة أو غيره من القوانين إمساكها وكذلك غيرها من المحررات والدفاتر والوثائق الملحقة بها وأوراق الإيرادات والمصروفات لكى يتمكن الموظفون المذكورون من التثبت من تنفيذ جميع الأحكام التى يقررها هذا القانون، سواء بالنسبة لهم أم لغيرهم من الممولين " .

ويتضح من نص هذه الفقرة مايلى:

الملتزمون بتقديم الدفاتر والوثائق والمحررات :

- المكلفون بإدارة أموال .
- من يكون ضمن مهنتهم دفع إيرادات القيم المنقولة .
- جميع الشركات والهيئات والمنشآت .
- أصحاب المهن التجارية .
- أصحاب المهن غير التجارية .
- جميع الممولين .
- المنشات والشركات المقامة بنظام المناطق الحرة .

الوثائق التى يلتزم بتقديمها

–الدفاتر الملتزمون بإمساكها طبقا لقانون التجارة أو غيره من القوانين :

ورد بيان الدفاتر التى يلتزم بإمساكها التجار طبقاً للمواد أرقام (٢١ حتى ٢٤) من قانون التجارة الصادر بالقانون رقم ١٧ لسنة ١٩٩٩، وتنص هذه المواد على ما يلى :

مادة(٢١) :

" على كل تاجر يجاوز رأس ماله المستثمر فى التجارة عشرين ألف جنيه أن يمسك الدفاتر التى تستلزمها طبيعة تجارية وأهميتها وعلى وجه الخصوص دفترى اليومية والجرد بطريقة تكفل بيان مركزه المالى وماله من حقوق وما عليه من ديون متعلقة بالتجارة " .

مادة(٢٢) :

١) تقيد فى دفتر اليومية جميع العمليات التجارية التى يجريها التاجر وكذلك مسحوباته الشخصية ويتم القيد يوما فيوما تفصيلا باستثناء المسحوبات الشخصية فيجوز أن تقيد إجمالا شهراً فشهراً .

٢) للتاجر أن يستعمل دفاتر يومية مساعدة لإثبات تفصيلات الأنواع المختلفة من العمليات التجارية . وفى هذه الحالة يكتفى بقيد إجمالى لهذه العمليات فى دفتر اليومية فى فترات منتظمة فإذا لم يتبع هذا الإجراء اعتبر كل دفتر مساعد دفتراً أصلياً "

مادة(٢٣) :

١) يقيد فى دفتر الجرد تفصيل البضاعة الموجودة لدى التاجر فى أخر سنته المالية أو بيان إجمالى عنها إذا كانت تفصيلاتها واردة بدفاتر أو قوائم مستقلة .وفى هذه الحالة تعتبر تلك الدفاتر أو القوائم جزءاً متمماً لدفتر الجرد الأصلى .

٢) تقيد فى دفتر الجرد صورة من الميزانية السنوية وحساب الأرباح والخسائر "

مادة(٢٤) :

" على التاجر أن يحتفظ بصورة من المراسلات والبرقيات وغيرها من الوثائق التى يرسلها أو يتسلمها لشئون تتعلق بتجارته.ويكون الحفظ بطريقة منتظمة تسهل معها المراجعة" .

المحررات والدفاتر والوثائق الملحقة بالدفاتر الملتزمون بإمساكها :

ويقصد بها الدفاتر المساعدة وكشوف الجرد وكروت الصنف وغيرها من المحررات والوثائق الملحقة بالدفاتر الأصلية.

أوراق الإيرادات والمصروفات :

ويقصد بها عقود ومستخلصات وختاميات وفواتير الإيرادات وكذلك فواتير المصروفات وغيرها من الأوراق والمستندات الخاصة بالإيرادات والمصروفات .

الغرض من تقديم الدفاتر والوثائق الملحقة بها

طبقاً لنص الفقرة الثانية من المادة (٩٩) من القانون يلتزم الممولون وجميع الجهات السابق بيانها بتقديم الدفاتر والمحررات والوثائق الملحقة بها وكذلك أوراق الإيرادات والمصروفات إلى موظفى مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية وذلك بغرض فحصها للتأكيد تنفيذهم لجميع الأحكام التى يقررها القانون سواء بالنسبة لهم أو لغيرهم من الممولين .

الحق فى الإطلاع على الدفاتر والمستندات دون حاجة إلى إخطار مسبق

تنص الفقرة الثالثة من المادة (٩٩) من القانون على ما يلى :

" ولا يجوز الامتناع عن تمكين موظفى المصلحة المشار إليهم من الاطلاع على أن يتم بمكان وجود الدفاتر والوثائق والمحررات وغيرها أثناء ساعات العمل العادية ودون حاجة إلى إخطار مسبق" ٠

يتضح من نص هذه الفقرة :

أن القانون قد قرر الحق لموظفى المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق السابق إيضاحها دون حاجة إلى إخطار مسبق على أن يتم الإطلاع فى ساعات العمل الرسمية وبمكان الدفاتر والمستندات والوثائق ، كما قرر عدم جواز الامتناع عن تقديمها عند طلبها ٠

المنشآت التعليمية والمنشآت المعفاة من الضريبة

تنص المادة (١٠٠) من القانون على ما يلى :

" تلتزم المنشآت والمؤسسات التعليمية والهيئات والمنشآت المعفاة من الضريبة المنصوص عليها فى هذا القانون أن تقدم إلى موظفى المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية عند كل طلب دفاتر حساباتها وكل ما تطالب بتقديمه من مستندات " .

كما تنص المادة(١٢٢) [1]من اللائحة التنفيذية على ما يلى :

" فى تطبيق حكم المادة (١٠٠) من القانون تشمل المنشآت الملتزمة بتقديم دفاتر حساباتها المنشآت والشركات المقامة بنظام المناطق الحرة ، وكذلك الشركات والمنشآت والفروع المقامة وفقاً لأحكام قانون المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة " ٠

ويتضح من نص هذه المادة :

أن القانون لم يستثنى حتى المنشآت التعليمية والهيئات والمنشآت المعفاة من الضريبة من الالتزام بتقديم دفاتر حساباته ا وأى مستندات أخرى قد تطالب بتقديمه من موظفى المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية وذلك عند كل طلب .

وتنصرف عبارة المنشآت المعفاة من الضريبة إلى تلك المنشآت والهيئات المعفاة سواء إعفاء محدد المدة أو تلك المعفاة من الضريبة إعفاء مطلقاً.

أى أنه لا يمنع تمتع المنشآت بالإعفاء أن تقدم دفاتر حساباته ا وأى مستندات أخرى لموظفى المصلحة فى حالة طلبها خلال فترة إعفائه ، وذلك حتى تتمكن مصلحة الضرائب

من التأكد من توافر شروط الإعفاء وعدم تجاوز الممول الحدود التى أعفى من أجلها وإلا خضعت الأرباح الناتجة عن الأنشطة المخالفة للضريبة ، بالإضافة إلى حصر تعاملات تلك المنشآت مع العملاء والموردين ومقارنتها بما هو وارد بإقراراتهم .

---

(١) المادة (١٢٢) من اللائحة التنفيذية للقانون مستبدلة بالقرار الوزارى ١٧٢ لسنة ٢٠١٥.

وقد أكدت على ذلك المادة (١٢٢) من اللائحة التنفيذية للقانون والسابق أن أوردنا نصها والتى تقضى بإلزام المنشآت المقامة بنظام المناطق الحرة وكذلك الشركات والمنشآت والفروع المقامة وفقاً لأحكام قانون المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة بتقديم دفاتر حساباتها عند الطلب .

مراعاة سر المهنة

تنص المادة (١٠١) من القانون على ما يلى :

" يلتزم كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن فى ربط أو تحصيل الضرائب المنصوص عليها فى هذا القانون أو فى الفصل فيما يتعلق بها من منازعات بمراعاة سرية المهنة .

ولا يجوز لأى من العاملين بالمصلحة ممن لا يتصل عملهم بربط أو تحصيل الضريبة إعطاء أى بيانات أو اطلاع الغير على أية ورقة أو بيان أو ملف أو غيره إلا فى الأحوال المصرح بها قانوناً .

ولا يجوز إعطاء بيانات من الملفات الضريبية إلا بناء على طلب كتابى من الممول أو بناء على نص فى أى قانون آخر، ولا يعتبر إفشاء للسرية إعطاء بيانات للمتنازل إليه عن المنشأة أو تبادل المعلومات والبيانات بين الجهات الإيرادية التابعة لوزارة المالية وفقًا للتنظيم الذى يصدر به قرار من الوزير " .

ويتضح من نص هذه المادة أنها تضمنت الأحكام الآتية :

-إلزام العاملين الفنيين المختصين بربط أو تحصيل الضريبة أو الفصل فى المنازعات الضريبية بمراعاة سرية المهنة .

-إلزام العاملين الإداريين والكتابيين بالمصلحة وغيرهم ممن لا يتصل عملهم بربط أو تحصيل الضريبة ، بعدم إعطاء أى بيانات أو إطلاع الغير على أى مستند أو ملف أو بيان إلا فى الحالات المصرح بها قانوناً .

-عدم جواز إعطاء بيانات من الملفات إلا بطلب كتابى من الممول أو بناء على نص فى قانون آخر .

-حق المتنازل إليه فى الحصول على بيانات عن المنشأة المتنازل عنها .

-حق المصالح الإيرادية التابعة لوزارة المالية فى تبادل المعلومات والبيانات عن الممولين من واقع ملفاتهم بكل مصلحة لأغراض ربط أو تحصيل الضريبة ، وذلك وفقاً لما يصدر من وزير المالية من تنظيم فى هذا الخصوص .

الباب الخامس

ضمانات التحصيل

ضمانات التحصيل

أولا : امتياز دين الضريبة ووجوب أدائه فى مقر المصلحة

تنص المادة (١٠٢) من القانون على مايلى :

" تكون الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة للحكومة بمقتضى هذا القانون دينا ممتازاً تاليًا فى المرتبة للمصروفات القضائية وذلك على جميع أموال المدينين بها أو الملتزمين بتوريدها.

ويكون دين الضريبة واجب الأداء فى مقر المصلحة وفروعها دون حاجة إلى مطالبة فى مقر المدين " .

يتضح من نص هذه المادة:

أنها قد تناولت مبدأين حيث تعرضت فى الفقرة الأولى منها لمبدأ امتياز دين الضريبة وفى الفقرة الثانية لمبدأ التزام الممولين بأداء دين الضريبة بمقر المصلحة وسوف نتناول بالشرح كلا منهما :

المبدأ الأول : امتياز دين الضريبة

معنى الامتياز :

هو أولوية أو أسبقية يمنحها القانون لحق معين مراعاةً منه لصفة الدين الذى يقرر له الامتياز وبمقتضى هذا الامتياز يستوفى الدائنون أصحاب الحقوق الممتازة ديونهم قبل غيرهم من أصحاب الحقوق غير الممتازة من أموال المدين ويعطى للدائنين أحقية فى تتبع هذه الأموال تحت يد الغير .

أنواع الامتياز :

تنقسم الحقوق الممتازة إلى نوعين :

أ - امتياز عام :

وفيها يتمتع صاحب الحق بامتياز عام مباشر على كافة أموال المدين دون أى التزام قانونى على صاحب الحق بالحجز على منقولات معينه أو عقارات معينه بذاتها فى أملاك المدين .

ومن أمثلة الحقوق الممتازة امتيازاً عاماً ديون الضرائب مع ملاحظة أن التعليمات الإدارية تتجه إلى ضرورة البدء بالحجز والتنفيذ على المنقولات أولاً فإذا لم تف يوقع الحجز على العقارات .

ب - امتياز خاص :

وفيه يستوفى الدائن الممتاز حقه من مال معين بذاته من أموال المدين منقولة كانت أو عقارية (وهى المتعلقة بالامتياز) فإذا لم يف المنقول أو العقار المثقل بدين ممتاز رجع الدائن بالباقى على أموال المدين الأخرى باعتباره دائناً عادياً .

ومن أمثلة هذا الحق : امتياز الضرائب العقارية بما لها من ضرائب عقارية وأموال ورسوم على المبانى والأطيان ٠

ترتيب حقوق الامتياز فيما بينها :

وجدير بالذكر ونحن فى هذا الصدد أن نذكر أن القانون المدنى رتب حقوق الامتياز فيما بينها فجعل الأولوية لبعضها على البعض الآخر ، حيث نص فى المادة ١١٣١ مدنى على الآتى :

" مرتبة الامتياز يحددها القانون فإذا لم ينص صراحة فى حق ممتاز على مرتبة امتيازه كان هذا الحق متأخر فى المرتبة عن امتياز مقرره مرتبته فى القانون " .

ومن مراجعة النصوص والقوانين المقررة لحقوق امتياز الخزانة العامة يتضح أن دين الضرائب العقارية والرسوم المقررة على الأملاك مقدم فى المرتبة على امتياز دين الضريبة المستحقة عليها " ٠

ولإيضاح ذلك نسوق المثال التالى :

مثـــــال :

يمتلك أحد الممولين شقة يقوم بتأجيرها مفروشة وقد استحق عليه ضريبة عقارية على هذه الشقة قدرها ١٤٠ جنيهاً وضريبة على إيرادات الثروة العقارية مقابل التأجير قدرها ٢٩٠ جنيهاً ، وقامت كل من مصلحة الضرائب العقارية ومصلحة الضرائب العامة بالحجز على الإيجار تحت يد الساكن فى وقت واحد (قيمة الإيجار الفعلى مفروش مبلغ ٤٠٠ جنيه شهرياً) .

وفى هذه الحالة تستوفى مصلحة الضرائب العقارية مستحقاتها أولاً وقيمتها ١٤٠ جنيهاً بالكامل من الإيجار وما يتبقى وقدره ٢٦٠ جنيهاً يسدد تحت حساب الضريبة على إيرادات الثروة العقارية ويتبقى لمصلحة الضرائب قبل الممول مبلغ ٣٠ جنيهاً تستوفيها من إيجار الشهر التالى ٠

مدى امتياز دين الضريبة من ناحية :

أ – الأسبقية .

ب –التتبع .

أ - مدى امتياز دين الضرائب من ناحية الأسبقية :

بمراجعة قوانين الضرائب والكتب الدورية والتعليمات التفسيرية الصادرة من المصلحة والمستندة لنصوص القانون المدنى (مادة ١١٣٩) .

يتضح أن دين الضريبة ممتاز ويسبق سائر الديون التى تكون مطلوبة من الممول فيما عدا :

أ – المصاريف القضائية " بشرطين محددين بالقانون المدنى " :

الأول :

أن تكون قد أنفقت لمصلحة جميع الدائنين ومنها الجهة الدائنة بالضريبة ، فليس للمصروفات القضائية التى ينفقها الدائن لمصلحة نفسه أى امتياز فى القانون على أمواله .

الثانى :

أن تكون هذه المصروفات قد صرفت لحفظ أموال المدين أو بيعها .

مثـــــال :

١) المصاريف التى تنفق كمصاريف نقل للبضاعة المعرضة للتلف للأسواق بغرض بيعها .

٢) الضريبة على نفس الشىء .

٣) دين حائز المنقول حسن النية وحق مؤجر العقار حسن النية لمدة سنتين على الأكثر أو صاحب الفندق .

ويجب هنا توقيع الحجز حتى يثبت حسن النية ويشترط لكى يباشر المؤجر وصاحب الفندق امتياز على المنقولات أن لا تكون قد خرجت من العين المؤجرة أو من الفندق .

ب – مدى امتياز دين مصلحة الضرائب بالنسبة للتتبع:

بالرجوع للتعليمات التفسيرية للمصلحة والمتعلقة بأحكام القانون رقم ١٤ لسنه ١٩٣٩ ولا تتعارض مع أحكام القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ والقانون ٩١ لسنه ٢٠٠٥ وتنص على ما يلى فى الفقرة الأولى منها :

" لا يخول الامتياز العام لمصلحة الضرائب على أموال مدينيها حق تتبع أموالهم تحت يد الغير ، وذلك بالنسبة للضرائب المقررة بالقانون ١٤ لسنه ٣٩ ، ٩٩ لسنه ٤٩ " .

تنص هذه التعليمات الصادرة من المصلحة أيضاً فى فقرة أخرى منها على ما يلى :

" على المأمورية تسجيل محاضر الحجز العقارى فور توقيعها حفظاً لحقوق الخزانة العامة ".

يستخلص من هذه التعليمات الآتى :

الامتياز العام :

لا يخول لمصلحة الضرائب أى تتبع على أموال مدينيها إلا بتوقيع الحجز وتسجيله فى تاريخ سابق للتاريخ الذى تصرف فيه المدين للغير بمعنى آخر أنه يشترط لاستفادة الدائن بهذا الامتياز المقرر له أن يكون قد قام بالفعل بالحجز على أموال المدين مقابل دينه الممتاز وإلا فقد حقه فى تتبع المال المتصرف فيه من مدينه للغير ٠

وسنورد فيما يلى مثال لهذا الموضوع :

-استحق لمصلحة الضرائب ضريبة على إيرادات النشاط التجارى والصناعى على أحد الممولين وقبل اتخاذ إجراءات الحجز على العقار المملوك له قام بالتصرف فيه للغير بتصرف ناقل للملكية وتم إشهار هذا التصرف فى هذه الحالة ينفذ تصرف المدين ٠

-أما إذا كانت المصلحة قد قامت بتسجيل محضر الحجز العقارى قبل شهر تصرف المدين ففى هذه الحالة لا ينفذ تصرف المدين أو الحائز أو ما رتبه على العقار المحجوز عليه من رهن أو اختصاص أو امتياز فى حق الحاجز (م ٤٧ ق ٣٠٨ / ١٩٥٥) ، وبالتالى يجوز للمصلحة تتبع هذا العقار تحت يد الغير واستيفاء حقها منه

المبدأ الثانى : التزام الممولين بأداء دين الضريبة بمقر المصلحة :

فالأصل أن دين الضريبة واجب الأداء إلى الخزانة العامة دون حاجة لانتظار مطالبة فى مقر سكن أو عمل المدين ٠

فبمجرد علم الممول بمقدار دين الضريبة وجب عليه أن يسارع بسدادها بمقر المأمورية (دون انتظار منه لذهاب مندوب التحصيل إليه وذلك فى خلال المدة القانونية) .

وفى حالة تراخى الممول عن السداد يحق للمصلحة أن تباشر تحصيل ما يستحق للخزانة بالطريق الإدارى والمنصوص عليه بالقانون ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ ٠

ثانيا : كيفية تحصيل الضريبة ومقابل التأخير

تنص المادة (١٠٣) من القانون على ما يلى :

" يكون تحصيل الضريبة غير المسددة ومقابل التأخير المنصوص عليهما فى هذا القانون بمقتضى مطالبات واجبة التنفيذ تصدر باسم من هم ملزمون قانوناً بأدائها وبغير إخلال بما قد يكون لهم من حق الرجوع على من هم مدينون بها . وتوقع هذه المطالبات من العاملين بالمصلحة الذين تحددهم اللائحة التنفيذية وترسل هذه المطالبات بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول .

[1]ويكون أداء الضريبة المستحقة على شركات الأموال والأشخاص الاعتبارية العامة بإحدى وسائل الدفع الإلكترونية ، طبقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون ."

---

[1] فقرة ثانية مضافة للمادة (١٠٣) بالقرار بقانون ٢٠١ لسنة ٢٠١٤ الصادر فى ٢٠١٤/١٢/١٦

وتنص المادة (١٢٣) [1]من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" يكون تحصيل الضريبة غير المسددة ومقابل التأخير بمقتضى مطالبات واجبة التنفيذ موقعاً عليها من مأمور الفحص ومأمور التحصيل ورئيس المأمورية على النموذج رقم (٣٥ سداد) بالنسبة للأشخاص الطبيعيين ، وعلى النموذج رقم (٣٦ سداد) بالنسبة للأشخاص الاعتبارية ، وعلى النموذج رقم (٤٢ سداد) بالنسبة لفروق ضريبة المرتبات وما فى حكمها ، وترسل هذه المطالبات بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول "

كما تنص المادة (١٢٣ مكرراً) [2]من اللائحة التنفيذية على ما يلى :

"فى تطبيق حكم الفقرة الثانية من المادة (١٠٣) من قانون الضريبة على الدخل المشار إليه ، يكون أداء الضريبة المستحقة على شركات الأموال والأشخاص الاعتبارية العامة بإحدى وسائل الدفع الإلكتروني ة المنصوص عليها فى المادة (٨٣) من هذه اللائحة ، بالإضافة إلى أية وسائل إلكترونية أخرى تتيحها البنوك المشتركة فى خدمة التحصيل ."

يتضح من نصوص هذه المواد ما يلى :

١) أن المشرع قد حدد طريقة تحصيل الضريبة غير المسددة ومقابل التأخير وذلك بموجب مطالبات واجبة التنفيذ تصدر هذه المطالبات باسم الملزمين قانوناً بأداء الضريبة غير المسددة أو مقابل التأخير وذلك بدون إخلال بحق الملزمين قانوناً بأداء الضريبة بالرجوع إلى المدينين الأصليين كما فى حالة الضريبة على المرتبات .

٢) يقوم بالتوقيع على المطالبات كل من مأمور الفحص ومأمور التحصيل ورئيس المأمورية وذلك على النموذج رقم (٣٥ سداد) بالنسبة للأشخاص الطبيعيين وعلى النموذج رقم (٣٦ سداد) بالنسبة للأشخاص الاعتبارية .

٣) يتم إرسال هذا المطالبات إلى الملزمين بأداء الضريبة وذلك بموجب كتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول ٠

---

(١) المادة رقم (١٢٣) من اللائحة التنفيذية للقانون مستبدلة بالقرار الوزارى رقم ٦٢٤ لسنة ٢٠٠٦ .

(٦) المادة رقم (١٢٣ مكرراً) من اللائحة التنفيذية للقانون مضافة بالقرار الوزارى رقم ١١٧ لسنة ٢٠١٥.

٤) أجاز المشرع لشركات الأموال والأشخاص الاعتبارية أداء الضريبة المستحقة بإحدى وسائل الدفع الإلكترونيةِ المنصوص عليها فى المادة (٨٣) من هذه اللائحة ، بالإضافة إلى أية وسائل إلكترونية أخرى تتيحها البنوك المشتركة فى خدمة التحصيل .

٥)

- **هذا وقد صدر الكتاب الدورى رقم (٤٧) لسنة ٢٠١٧ بتاريخ٢٠١٧/١١/٢٦ بشأن الإخطار بنماذج (٣٥) سداد (٣٦) سداد حيث جاء به ما نصه :**

"نظراً لورود العديد من الاستفسارات ، بشأن وجوب الإخطار بنماذج (٣٥ سداد)، (٣٦ سداد) للممولين الذين قدموا إقرارات ضريبية ، ولم ترد ضمن عينة الفحص ، وذلك حتى تتمكن شعبة التحصيل بالمأمورية من تسجيل المديونيات السنوية للممولين ببطاقات الحاسب الجارى.

وطبقاً لأحكام المادة (١٠٣) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته والتى نصت على " يكون تحصيل الضريبة غير المَسددة ومقابل التأخير المنصوص عليهما فى هذا القانون ، بمَقتضى مَطالبات واجبة التنفيذ ، تصدر بأسم من هم مَلزمون قانوناً بأدائها ، وبغير إخلال بما قد يكون لهم من حق الرجوع على من هم مدينون بها ، وتوقع هذه المَطالبات من العاملين بالمصلحة الذين تحددهم اللائحة التنفيذية ، وترسل هذه المَطالبات بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول ٠٠٠ " وما جاء بالمادة (١٢٣) من اللائحة التنفيذية للقانون حيث نصت على " يكون تحصيل الضريبة غير المَسددة ومقابل التأخير بمَقتضى مَطالبات واجبة التنفيذ ، موقعاً عليها من المأمور الفحص ومأمور التحصيل ورئيس المأمورية ، على النموذج رقم (٣٥ سداد) بالنسبة للأشخاص الطبيعيين ، وعلى النموذج رقم (٣٦سداد) بالنسبة للأشخاص الاعتبارية

، وعلى النموذج (٤٢ سداد) بالنسبة لفروق ضريبة المرتبات وما فى حَكمها ، وترسل هذه المَطالبات بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول "

لذا تنبه المصلحة إلى :

ضرورة إلتزام المأموريات بأن يتم إخطار الممول بنماذج (٣٥ سداد)، (٣٦ سداد) فى الحالات الأتية : -

- الربط لعدم الطعن
- الاتفاق المَباشر
- قرار لجنة الطعن
- حَكم المحكمة
- حالات التصالح أو إنهاء المنازعات

أما بالنسبة للممولين الذين قدموا إقرارات ضريبية ، ولم ترد ضمن عينة الفحص ، وفقاً لأحكام المادة (٩٤) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ، فعلى المأمورية القيام بحصر ملفات هؤلاء الممولين ، وإتخاذ إجراءات الحجز التنفيذى بقيمة ما يكون مَستحقاً من ، الضرائب من واقع الإقرارات الضريبية المَقدمة من هؤلاء الممولين ، والتى لم يتم أداؤها ، وذلك دون حاجة إلى إصدار مَطالبة أو تنبيه بالسداد ، حيث أن إقرار الممول فى هذه الحالة ، سند التنفيذ ، مع وجوب الإنذار فى حال توقيع الحجز ، وذلك تطبيقاً لأحكام المادة (١٠٤) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ، والمادة (١٢٤) من اللائحة التنفيذية وتعديلاتها ٠

وعلى جميع المناطق الضريبية والإدارة المركزية للتوجيه والرقابة ، مَتابعة تنفيذ أحكام هذا الكتاب الدورى بكل دقة ٠ "

ثالثاً : إقرار الممول سند لتوقيع الحجز التنفيذى

تنص المادة (١٠٤) من القانون على ما يلى :

" للمصلحة حق توقيع حجز تنفيذى بقيمة ما يكون مستحقاً من الضرائب من واقع الإقرارات المقدمة من الممول إذا لم يتم أداؤها فى المواعيد القانونية ، دون حاجة إلى إصدار مطالبة أو تنبيه بذلك ويكون إقرار الممول فى هذه الحالة سند التنفيذ .

وعلى المصلحة أن تخطر الممول بالمطالبة بالسداد خلال ستين يوماً من تاريخ موافقة الممول على تقديرات المأمورية أو صدور قرار لجنة الطعن أو حكم من المحكمة الابتدائية وذلك بموجب كتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول.

وفى جميع الأحوال لا يجوز توقيع الحجز إلا بعد إنذار الممول بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول ما لم يكن هناك خطر يهدد اقتضاء دين الضريبة . "

كما تنص المادة (١٢٤) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" يكون إخطار الممول بالمطالبة بالسداد ، طبقاً للفقرة الثانية من المادة (١٠٤) من القانون ، على النموذج رقم (٣٧ سداد) من تاريخ موافقة الممول على تقديرات المأمورية أو صدور قرار لجنة الطعن أو حكم من المحكمة الابتدائية ، وذلك بموجب كتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول " .

يتضح من نصوص هذه المواد مايلى:

أقر المشرع في الفقرة الأولى من المادة (١٠٤) من القانون حق المصلحة فى توقيع حجز تنفيذى بقيمة الضرائب المستحقة من واقع الإقرار الضريبى المقدم من الممول باعتبار الإقرار سنداً للتنفيذ وذلك فى حالة عدم سدادها فى المواعيد القانونية دون الحاجة إلى إخطار الممول بمطالبة أو تنبيه لسداد هذه المستحقات.

وفى الفقرة الثانية من المادة (١٠٤) من القانون أوجب المشرع على المصلحة إخطار الممول بالمطالبة بالسداد على النموذج (٣٧ سداد) خلال ستين يوما من تاريخ موافقة الممول على تقديرات المأمورية أو صدور قرار لجنة طعن أو حكم من المحكمة الابتدائية وذلك بموجب كتاب موصى عليه بعلم الوصول .

وفى الفقرة الثالثة من المادة (١٠٤) من القانون أفاد المشرع بعدم جواز توقيع الحجز فى جميع الأحوال إلا بعد إنذار الممول بكتاب موصى عليه مصحوبًا بعلم الوصول وينتفى هذا الشرط فى حالة وجود خطر يهدد تحصيل دين الضريبة .

رابعاً : التقسيط

تنص المادة (١٠٥) من القانون على مايلى :

" يكون تحصيل الضريبة دفعة واحدة أو على أقساط لا تجاوز عدد السنوات الضريبية التى استحقت عنها الضريبة .

وإذا طرأت ظروف عامة أو ظروف خاصة بالممول تحول دون تحصيل الضريبة وفقاً لحكم الفقرة السابقة ، جاز لرئيس المصلحة أو من ينيبه تقسيطها على مدة أطول بحيث لا تزيد على مثلى عدد السنوات الضريبية .

ويسقط الحق فى التقسيط عند التأخير فى الوفاء بأى قسط ، ولرئيس المصلحة أو من ينيبه بناء على طلب يقدمه الممول الموافقة على تجديد التقسيط فى الحالات التى يقدرها "

وتنص المادة (١٢٥) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" فى حالة سداد الضريبة على أقساط ،يكون تحديد قيمة القسط ومدة التقسيط ، وفقا لما يأتى :

١) حجم تعاملات الممول طبقاً لبيانات الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة .

٢) صافى الأرباح النهائية فى الثلاث سنوات الأخيرة .

٣) قيمة المحجوزات المنقولة أو العقارية .

٤) مدى انتظام الممول فى السداد إذا كان قد سبق صدور قرارات تقسيط له ."

كما تنص المادة (١٢٦) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" فى تطبيق حكم المادة (١٠٥) من القانون ، إذا طرأت ظروف عامه أو ظروف خاصة بالممول تحول دون التزامه بالسداد وفقاً للاتفاق مع المصلحة على التقسيط ، يجوز للمصلحة بناءً على طلب الممول تعديل قرار التقسيط سواء بالنسبة لقيمة القسط أو عدد سنوات التقسيط بما يتناسب مع ظروف الممول وتحصيل المتأخرات .

فإذا تعذر الاتفاق مع الممول بشأن تقسيط الضريبة المستحقة يتم إخطاره برفض طلب التقسيط وتتخذ إجراءات التنفيذ الجبرى لتحصيل المستحقات الضريبية " .

ويتضح من هذه النصوص

أن المشرع قرر فى الفقرة الأولى من المادة (١٠٥) من القانون أن الأصل فى تحصيل الضريبة أن يتم دفعة واحدة ، إلا أنه تقديراً من المشرع لأى ظروف قد تعوق الممول فى الوفاء بالضريبة دفعة واحدة ، فقد أجاز المشرع تقسيط مبلغ الضريبة المستحقة على عدد من الأقساط لا تجاوز عدد السنوات الضريبية التى استحقت عنها الضريبة .

وقد تطرأ ظروف عامة كالأزمات الاقتصادية التى تؤثر على السوق والنشاط الاقتصادى ، أو قد تطرأ ظروف خاصة كالتعثر المالى لأى سبب من الأسباب قد تحول بين الممول والوفاء بالضريبة دفعة واحدة أو على أقساط لا تجاوز عدد السنوات الضريبية التى استحقت عنها الضريبة ، لذلك أجاز المشرع فى الفقرة الثانية من المادة (١٠٥) من القانون لرئيس المصلحة أو من ينيبه تقسيط الضريبة على مدة أطول بحيث لا تزيد على مثلى عدد السنوات الضريبية .

ومما سبق يمكن تحديد أحكام سداد الضريبة فيما يلى :

- يلتزم الممول بسداد كافة الضرائب المستحقة عليه كاملة بمجرد إعلانه بقيمتها وهذه هى القاعدة الأساسية للوفاء بدين الضريبة .
- للممول أن يتقدم بطلب تقسيط إلى المأمورية وفى حالة قبول طلب التقسيط يجب ألا تتجاوز مدة التقسيط عدد السنوات المستحقة عنها الضريبة ، ويكون تحديد قيمة القسط ومدة التقسيط وفقاً للاعتبارات التالية :

١. حجم تعاملات الممول من واقع بيانات الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة.
٢. صافى أرباح الممول النهائية فى الثلاث سنوات الأخيرة .
٣. قيمة المحجوزات المنقولة أو العقارية.
٤. مدى انتظام الممول فى السداد فى حالة صدور قرار تقسيط له .

خامساً : تحصيل الديون الضريبية

تنص المادة (١٠٦) من القانون على ما يلى :

" يتبع فى تحصيل الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة بمقتضى هذا القانون أحكام القانون رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ فى شأن الحجز الإدارى والأحكام المنصوص عليها فى هذا القانون ".

وتسرى أحكام الفقرة السابقة على الشركات والمنشآت أياً كان النظام القانونى المنشأة وفقاً له ، ويلغى كل حكم يخالف ذلك .[١]"

---

[١] الفقرة الثانية من المادة رقم (١٠٦) من القانون مضافة بالقانون رقم " ١ " لسنة ٢٠٠٧ المنشور بالجريدة الرسمية بالعد (٣) مكرر فى ٢٠ يناير ٢٠٠٧ .

يتضح من نص هذه المادة :

تطبق أحكام الحجز الإدارى الصادر بالقانون ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ فى تحصيل الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة بمقتضى أحكام قانون الضريبة على الدخل، بالإضافة إلى الأحكام الأخرى التى نص عليها القانون ٩١ لسنه ٢٠٠٥ مثل الحجز التحفظى الوارد بالمادة (١٠٧) من القانون والتى سيرد شرح أحكامها فيما بعد .

كما تسرى هذه الأحكام على الشركات والمنشآت أياً كان نظامها القانونى المنشأة فى ظله (مثل شركات الأستثمار الخاضعة لأحكام القانون ٨ لسنة ١٩٩٧ وتعديلاته.).

يمكن التعريف بالحجز الإدارى فى كلمة موجزة :

هو وسيلة قانونية لاقتضاء الديون التى عينها القانون جبراً ممن استحقت عليهم وهو بهذا المفهوم يعتبر ضمانة من ضمانات التحصيل .

وينقسم الحجز الإدارى إلى قسمين :

١) حجز تنفيذى – يترتب عليه جواز بيع المال المحجوز عليه جبراً على المدين واستيفاء الديون المستحقة من ثمن البيع ، ويأخذ إحدى الصور الآتية : منقول – عقارى – تحت يد الغير .

٢) حجز تحفظى – يؤدى إلى بقاء المال محجوزاً أو محبوساً (لا يجوز التصرف فيه بمعرفة المدين أو من ينيبه) ولا يترتب عليه بيوع إلا بتوقيع حجز تنفيذى يحل محله طبقاً للأحكام والقواعد المنصوص عليها بالقانون .

الضوابط التى يجب الالتزام بها لدى اتخاذ إجراءات الحجز لتحصيل دين الضريبة على الدخل المستحقة على الممول

تنص المادة (١٢٦) مكرر من اللائحة التنفيذية للقانون المضافة بالقرار الوزارى رقم ٢٧٠ لسنة ٢٠٠٧ الصادر فى ٢٠٠٧/٥/٨ ، على أنه:

" يجب الالتزام بالضوابط التالية لدى اتخاذ إجراءات الحجز لتحصيل دين الضريبة على الدخل المستحقة على الممول

أولاً : فى شأن الحجز المنقول

أ – الانتقال لإجراء الحجز على المنقولات فى الأماكن التى توجد بها .

ب – أن يتم تقييم المنقولات التى سيتم توقيع الحجز عليها تقييما عادلا يتناسب وقيمتها السوقية فى تاريخ توقيع الحجز .

ج – أن يقتصر الحجز على المنقولات التى تكفى قيمتها لأداء دين الضريبة المستحق الذى تتخذ إجراءات الحجز لاستيفائه .

د – ألا يتم الحجز على البضائع التى تخص التجارة أو غيرها مما يعوق ممارسة الممول لنشاطه إلا فى حالة عدم كفاية قيمة المنقولات الجائز الحجز عليها من الأثاث والتجهيزات والمعدات لاستيفاء دين الضريبة المستحق .

هـ – ولا يجوز إبلاغ النيابة العامة بوقوع تبديد للأموال المحجوز عليها إلا بعد الاستيثاق من قانونية إجراءات الحجز ، والتثبت من حدوث هذا التبديد .

ثانياً : فى شأن الحجز على ما للمدين لدى الغير

أ – اتخاذ ما يلزم لتحديد البنوك أو جهات التعامل التى يوجد لديها مديونيات للمدين بدين الضريبة .

ب –اتخاذ الإجراءات المقررة لمطالبة البنوك وجهات التعامل بتقديم الإقرار بما فى الذمة ، وإلزامها بذلك فى حالة امتناعها من خلال إجراءات دعوى الإلزام.

ج - أن يقتصر الحجز على ما للمدين لدى هذه البنوك وجهات التعامل التى أقرت بما فى ذمتها للمدين على ما يعادل دين الضريبة المستحق المطلوب استيفاؤه . "

سادساً : الحجز التحفظى :

تنص المادة (١٠٧) من القانون على ما يلى :

" إذا تبين للمصلحة أن حقوق الخزانة العامة معرضة للضياع فلرئيسها أن يطلب من قاضى الأمور الوقتية المختص أن يصدر أمراً على عريضة بحجز الأموال التى تكفى لاستيفاء الحقوق المعرضة للضياع منها تحت أية يد كانت ، وتعتبر الأموال محجوزة بمقتضى هذا الأمر حجزاً تحفظياً ولا يجوز التصرف فيها إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة أو بقرار من رئيس المصلحة أو بعد مضى ستين يوماً من تاريخ توقيع الحجز دون إخطار الممول بقيمة الضريبة طبقاً لتقدير المأمورية المختصة .

ويكون إصدار أمر الحجز طبقاً للفقرة السابقة بطلب من الوزير إذا لم تكن للممول أموال تكفى لسداد الحقوق المعرضة للضياع غير أمواله السائلة المودعة فى البنوك .

ويرفع الحجز بقرار من قاضى الأمور الوقتية إذا قام الممول بإيداع خزانة المحكمة مبلغ يكفى لسداد تلك الحقوق يخصصه لضمان الوفاء بدين الضريبة عند تحديدها بصفة نهائية".

يتضح من نص هذه المادة ما يلى : –

–تضمنت الفقرة الأولى أنه فى حالة تعرض حقوق الخزانة العامة للضياع فإنه من حق رئيس المصلحة أن يطلب من قاضى الأمور الوقتية المختص إصدار أمراً على عريضة بحجز أموال المدين التى تكفى لاستيفاء حقوق المصلحة المعرضة للضياع وذلك تحت أى يد كانت ويكون حجز أموال المدين بهذا الأمر حجزاً تحفظياً .

التعريف بأوامر الحجز التحفظى :

هو وسيلة قانونية لحفظ حق المصلحة قبل الممولين (قبل أن تصبح الضريبة المستحقة عليهم واجبة الأداء) ، وبمقتضاها تحبس أموال المدين .

الأحوال التى يجوز الالتجاء فيها لاستصدار أوامر حجوز تحفظية :

يجوز الالتجاء لهذه الوسيلة فى كافة الأحوال التى تخشى المصلحة على حقوقها قبل الممولين من الضياع .

وهذه الأحوال هى :

١) قيام الممول بتصفية منشأته أو التنازل عنها أو وقف نشاطه وكذلك إشهار إفلاسه.

٢) قيام الممول بالتصرف فى أمواله أو تهريبها والسير فى إجراءات نقل ملكيتها.

٣) علم المصلحة بعزم الممول على الهجرة أو المغادرة النهائية للبلاد سواء كان ذلك نتيجة لتحريات قام بها المندوب أو المأمور أو عن طريق شكوى مقدمة ضد الممول.

أهمية توقيع الحجز التحفظى :

تظهر أهمية الحجز التحفظى فى الحالات التى تخشى فيها المصلحة على ضياع حقوقها وعدم إمكان توقيع الحجز التنفيذى على أموال المدين لعدم تحديد دين الضريبة وانعدام صفة وجوب الأداء ، فهنا يمكن توقيع الحجز التحفظى ضماناً لحقوق الخزانة العامة .

آثار الحجز التحفظى :

بتوقيع الحجز التحفظى على الأموال تصبح محبوسة ولا يعتد بالتصرفات التى ترد عليها فى مواجهة المصلحة .

انتهاء الحجوز التحفظية :

تنتهى الحجوز التحفظية للأسباب الآتية :

١) صدور حكم من المحكمة برفع الحجز التحفظى .

٢) صدور قرار من رئيس المصلحة برفع الحجز التحفظى .

٣) مضى ستين يوما من تاريخ توقيع الحجز بدون إخطار الممول بقيمة الضريبة طبقاً لتقدير المأمورية المختصة .

الحجز التحفظى على الأموال السائلة المودعة لدى البنوك

وقد ورد بالفقرة الثانية أنه فى حالة عدم وجود أموال للممول تكفى لسداد حقوق الخزانة العامة المعرضة للضياع غير أموال الممول السائلة المودعة فى البنوك فإنه فى هذه الحالة يجوز توقيع الحجز على تلك الأموال وذلك بموجب طلب من وزير المالية .

كما ورد بالفقرة الثالثة أنه فى حالة إيداع الممول خزانة المحكمة مبلغاً يكفى لسداد الحقوق المعرضة للضياع يخصص هذا المبلغ للوفاء بدين الضريبة عند تحديدها بصفة نهائية فإنه فى هذه الحالة يرفع الحجز بموجب قرار من قاضى الأمور الوقتية .

الضوابط الواجب الألتزام بها لدي اتخاذ إجراءات الحجز التحفظى

تنص المادة (١٢٦ مكرر / ١) من اللائحة التنفيذية للقانون المضافة بالقرار الوزارى رقم ٢٧٠ لسنة ٢٠٠٧ الصادر فى ٢٠٠٧/٥/٨ ، على أنه:

" يجب الالتزام بالضوابط التالية لدى اتخاذ إجراءات الحجز المنصوص عليها فى المادة (١٠٧) من القانون :

أ – تحرى الدقة فى تقدير دين الضريبة المتوقع من واقع الأوراق استحقاقه فى ذمة الممول المطلوب الحجز عليه .

ب –ألا تجاوز قيمة الأموال المحجوز عليها ما يعادل مرة ونصف دين الضريبة المتوقع استحقاقه فى ذمة الممول ."

سابعاً : إلزام قلم كتاب المحكمة بإخطار المصلحة عند التنفيذ على عقار

تنص المادة (١٠٨) من القانون على ما يلي : –

" على قلم كتاب المحكمة التى تباشر أمامها إجراءات التنفيذ على عقار إخطار المصلحة بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول بإيداع قائمة شروط البيع وذلك خلال الخمسة عشر يوماً التالية لتاريخ الإيداع .

وعلى قلم كتاب المحكمة التى يحصل البيع أمامها وكذلك على كل من يتولى البيع بالمزاد أن يخطر المصلحة بخطاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول بتاريخ بيع العقارات أو المنقولات وذلك قبل تاريخ البيع بخمسة عشر يوماً على الأقل .

وكل تقصير أو تأخير فى الإخطار المشار إليه فى الفقرتين السابقتين يعرض المتسبب فيه للمساءلة التأديبية " .

ومن نص هذه المادة يتضح ما يلي : –

طبقاً لما ورد بالفقرة الأولى من المادة نجد أن القانون قد ألزم قلم كتاب المحكمة التى يتم أمامها تنفيذ إجراءات بيع العقار إخطار المصلحة بموجب كتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول بأنه قد تم إيداع قائمة شروط بيع العقار بالمحكمة ويكون الإخطار خلال الخمسة عشر يوماً التالية لتاريخ إيداع قائمة شروط بيع العقار لدى المحكمة .

كذلك ورد بالفقرة الثانية من المادة ما يفيد إلزام القانون لقلم كتاب المحكمة وكل من يتولى القيام بعملية بيع المنقولات أو العقارات بالمزاد أن يقوم بإخطار المصلحة بتاريخ البيع وذلك بموجب كتاب موصى عليه بعلم الوصول على أن يكون الإخطار قبل تاريخ البيع بخمسة عشر يوماً على الأقل .

وطبقاً لما ورد بالفقرة الثالثة من المادة فإن التأخير أو التقصير فى الإخطار بإيداع قائمة شروط البيع الوارد بالفقرة الأولى من المادة وكذلك الإخطار بميعاد البيع الوارد فى الفقرة الثانية سوف يعرض المتسبب فى التأخير أو التقصير للمساءلة التأديبية .

ثامنا : الشهادات الصادرة من الجهات سند وفاء

تنص المادة (١٠٩) من القانون على ما يلي :

" على كل شخص عام أو خاص يكون قد حجز مبالغ تحت حساب المصلحة أو قام بتوريدها إليها بالتطبيق لأحكام هذا القانون أو القانون رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ المشار إليه أن يعطى الممول الذى حجزت منه هذه المبالغ شهادة بناء على طلبه معفاة من جميع الرسوم يوضح فيها المبالغ التى قام بحجزها وتاريخ الحجز وتاريخ توريدها إلى المصلحة .

وتعتبر الشهادات أو الإيصالات الصادرة من الجهات التى قامت بالخصم أو التحصيل تحت حساب الضريبة المستحقة على الممول سنداً للوفاء بهذه الضريبة فى حدود المبالغ الثابتة بها ، ولو لم يقم الحاجز بتوريد القيمة إلى المصلحة " .

يتضح من نص هذه المادة :

تقضى الفقرة الأولى بأنه فى حالة قيام أى شخص سواء عام أو خاص بحجز مبالغ تحت حساب المصلحة من الممولين الخاضعين للضريبة ، وكذلك عند قيامه بتوريد مبالغ للمصلحة طبقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ كما فى حالة الضريبة على المرتبات والخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة ، وكذلك طبقاً لأحكام القانون ٣٠٨ لسنه ١٩٥٥ كما فى حالة الوفاء بما فى الذمة ، يلتزم هذا الشخص بإعطاء الممول الذى حجزت منه هذه المبالغ بناءً على طلبه شهادة موضحا بها المبالغ التى قام بحجزها وتاريخ الحجز وتاريخ توريدها إلى المصلحة وتكون هذه الشهادة معفاة من كافة الرسوم .

كما تقضى الفقرة الثانية من المادة باعتبار الشهادات أو الإيصالات الصادرة من الجهات التى قامت بالخصم أو التحصيل تحت حساب الضريبة المستحقة على الممول سنداً للوفاء بهذه الضريبة وذلك فى حدود المبالغ الثابتة بالشهادات أو الإيصالات حتى إذا لم يقم الحاجز بتوريد القيمة إلى المصلحة .

تاسعاً : مقابل التأخير

تنص المادة (١١٠) من القانون على ما يلى :-

" يستحق مقابل تأخير على :

١) ما يجاوز مائتى جنيه مما لم يؤد من الضريبة الواجبة الأداء حتى لو صدر قرار بتقسيطها ، وذلك اعتباراً من اليوم التالى لانتهاء الأجل المحدد لتقديم هذا الإقرار .

٢) ما لم يورد من الضرائب أو المبالغ التى ينص القانون على حجزها من المنبع أو تحصيلها وتوريدها للخزانة العامة ، وذلك اعتباراً من اليوم التالى لنهاية المهلة المحددة للتوريد طبقاً لأحكام هذا القانون .

ويحسب مقابل التأخير المشار إليه فى هذه المادة على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى فى الأول من يناير السابق على ذلك التاريخ مضافاً إليه ٢ % ، مع استبعاد كسور الشهر والجنيه ٠ ولا يترتب على التظلم أو الطعن القضائى وقف استحقاق هذا المقابل " .

وتنص المادة (١٢٧) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى : –

" تكون الضريبة واجبة الأداء ، فى تطبيق حكم البند (١) من المادة (١١٠) من القانون فى الحالات الآتية :

١) من واقع الإقرار الضريبى للممول ٠
٢) من واقع الاتفاق باللجنة الداخلية ٠
٣) من واقع قرار لجنة الطعن ولو كان مطعوناً عليه ٠
٤) فى حالة عدم الطعن على نموذج الإخطار بعناصر ربط الضريبة وقيمتها أو المطالبة٠
٥) من واقع حكم محكمة واجب النفاذ ولو كان مطعوناً عليه ٠ "

يتضح مما سبق :

طبقاً لنص الفقرة الأولى من المادة (١١٠) من القانون والمادة (١٢٧) من اللائحة التنفيذية للقانون ما يلى :

فى حالة تهاون الممول فى أداء الضرائب المستحقة عليه من واقع الإقرارات أو تراخيه عن السداد بعد إخطاره بضريبة واجبة الأداء يستحق عليه مقابل التأخير المنصوص عليه فى القانون ، كما يستحق هذا المقابل أيضاً فى حالة تهاون من يقوم بتوريد الضرائب التى نص القانون على حجزها من المنبع أو تحصيلها وذلك فى المواعيد القانونية المحددة لها ، وقد ورد بهذه الفقرة استحقاق مقابل التأخير وتاريخ بدء سريان مقابل التأخير على النحو التالى :

١) استحقاق مقابل التأخير :

- يستحق مقابل التأخير على ما يلى :
  - ما يجاوز مائتى جنيه مما لم يؤد من :

–الضرائب واجبة الأداء من واقع الإقرار .

–الضرائب واجبة الأداء من واقع الربط .

ويستحق مقابل التأخير حتى لو صدر قرار بتقسيط الضرائب المستحقة من واقع الربط .

  - ما لم يورد من المبالغ أو الضرائب التى ينص القانون على حجزها من المنبع أو تحصيلها وتوريدها للمصلحة .

وقد حددت المادة (١٢٧) من اللائحة التنفيذية للقانون الحالات التى تكون الضريبة فيها واجبة الأداء وهى :

الضريبة من واقع إقرار الممول – الضريبة من واقع الاتفاق باللجنة الداخلية – الضريبة من واقع قرار لجنة الطعن – الضريبة من واقع نموذج ١٩ ضريبة فى حالة عدم الطعن عليه – كذلك الضريبة من واقع المطالبة بالسداد – والضريبة من واقع حكم المحكمة .

٢) تاريخ بدء سريان مقابل التأخير:

- يسرى مقابل التأخير :

–اعتباراً من اليوم التالى لانتهاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار للضرائب واجبة الأداء من واقع الإقرار أو الربط .

–اعتباراً من اليوم التالى لنهاية المهلة المحددة للتوريد بالنسبة للمبالغ والضرائب التى ينص القانون على حجزها من المنبع أو تحصيلها وتوريدها للمصلحة .

وقد ورد بالفقرة الثانية من المادة أنه يتم حساب مقابل التأخير المشار إليه فى الفقرة السابقة على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى فى الأول من يناير السابق على تاريخ استحقاق مقابل التأخير مع إضافة ٢% ويتم استبعاد كسور الشهر والجنيه ، مع مراعاة أن التظلم أو الطعن القضائى لا يوقف استحقاق مقابل التأخير .

- **هذا وقد أصدرت المصلحة التعليمات التنفيذية للتحصيل رقم (٢٧) لسنة ٢٠٠٨ بشأن كيفية احتساب مقابل التأخير (شهرى أم سنوى) ، حيث جاء بها ما نصه :**

" سبق وأن أصدرت المصلحة التعليمات العامة رقم (٧) لسنة ٢٠٠٧ بشان مقابل التأخير وباستطلاع نص المادة ١٧٢من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ التي نصت صراحة علي احتساب مقابل التأخير سنويا . والمادة ١٧٢ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ التي نصت صراحة علي احتساب مقابل التأخير شهريا.

والمادة (١١٠) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ التي لم تنص صراحة علي كيفية احتساب مقابل التأخير شهريا أم / سنويا غاية الأمر أنها نصت علي أن يحتسب مقابل التأخير طبقا لسعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق علي ذلك التاريخ مضافا إليه ٢% مع استبعاد كسور الشهر والجنيه .

ونظرا لأنه ورد للإدارة العديد من الاستفسارات الخاصة بكيفية احتساب مقابل التأخير وهل يتم ذلك علي أساس (سنوى / أم شهرى) فى ظل القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .وإعمالا لنص المادة (١١١) من ذات القانون والتى تقضى بأولوية سداد مقابل التأخير.

لذا تنبه المصلحة نظر جميع المأموريات إلى ما يلي .

١) مراعاة الالتزام بما ورد بالتعليمات العامة رقم (٧) لسنة ٢٠٠٧ بشان مقابل التأخير

٢) فى حالة سداد المستحقات الضريبية واجبة الأداء في الميعاد المحدد قانونا بالكامل لا يحتسب مقابل تأخير .

٣) فى حالة سداد المستحقات الضريبية بالكامل بعد الميعاد المحدد قانونا يتم حساب مقابل التأخير من تاريخ وجوب الأداء وحتى تاريخ السداد منسوبا إلى اثني عشر شهرا دون انتظار نهاية السنة الميلادية مع استبعاد كسور الشهر والجنيه .

٤) فى حالة السداد علي دفعات أو أقساط يتم حساب مقابل التأخير من تاريخ وجوب الأداء حتى تاريخ السداد منسوبا إلي اثني عشر شهرا ويعاد حساب مقابل التأخير عند كل سداد وذلك علي الرصيد المتبقي دون سداد مع عدم تكرار الاستفادة مرة أخري باستبعاد كسور الشهر والجنيه .

على السادة رؤساء المأموريات ومديري التحصيل متابعة تنفيذ التعليمات بكل دقة وعلى المناطق الضريبية والإدارة المركزية للتوجيه والرقابة والإدارات التابعة لها متابعة التنفيذ . "

عاشراً : ترتيب الوفاء بالمبالغ التى تسدد للمصلحة :

تنص المادة (١١١) من القانون على ما يلى :

" يعامل مقابل التأخير على المبالغ المتأخرة معاملة الضريبة المتعلق بها .

ويكون ترتيب الوفاء بالمبالغ التى تسدد للمصلحة استيفاء لالتزامات الممول على النحو الآتى:

١) المصروفات الإدارية والقضائية .

٢) مقابل التأخير .

٣) الضرائب المحجوزة من المنبع .

٤) الضرائب المستحقة . "

يتضح من نص هذه المادة:

طبقاً للفقرة الأولى نجد أن مقابل التأخير على المبالغ غير المسددة يعامل معاملة الضريبة المتعلق بها على سبيل المثال إذا صدر قرار بإسقاط الضريبة التى استحق عنها مقابل التأخير ، فى هذه الحالة يتم إسقاط مقابل التأخير .

وورد بالفقرة الثانية ترتيب الوفاء بالمبالغ التى تسدد للمصلحة لاستيفاء التزامات الممول حيث يتم سداد المصروفات الإدارية والقضائية أولا ثم يتم سداد مقابل التأخير فى المرتبة الثانية ثم الضرائب المحجوزة من المنبع وأخيراً الضرائب المستحقة على الممول .

- **هذا وقد صدر القانون رقم ٢٩ لسنة ٢٠١٨ بتاريخ ٢٠١٨/٤/٢٣ باستبدال نص الفقرة الثانية من المادة ١١١ من القانون ، بالنص الآتى:**

"ويكون ترتيب الوفاء بالمبالغ التي تسدد للمصلحة استيفاء لالتزامات الممول على النحو الآتى :

١-المصروفات الإدارية والقضائية .

٢- الضرائب المحجوزة من المنبع

٣- الضرائب المستحقة .

٤ – مقابل التأخير".

حادى عشر : استرداد ما حصل بالزيادة :

تنص المادة (١١٢) من القانون على ما يلى :

" إذا تبين للمصلحة أحقية الممول فى استرداد كل أو بعض الضرائب أو غيرها من المبالغ التى أديت بغير وجه حق ، التزمت برد هذه الضرائب والمبالغ خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ طلب الممول الاسترداد وإلا استحق عليها مقابل تأخير على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى فى الأول من يناير السابق على تاريخ استحقاق الضريبة مخصوماً منه ٢% . "

يتضح من نص هذه المادة ما يلى :

أن القانون ألزم المصلحة برد الضرائب أو المبالغ التى سددها الممول لها بغير وجه حق وذلك فى خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ تقديم الممول طلب لاسترداد هذه الضرائب أو المبالغ ، وعلى ذلك فإذا تبين للممول أن الضريبة التى أداها إلى المصلحة تزيد على ما يستحق لها فله أن يتقدم بطلب للمصلحة لاسترداد المبلغ الذى أداه بالزيادة على حقها وبشرط أن يكون قد أدى جميع الضرائب المستحقة عليه حتى تاريخ طلب الاسترداد ، وعلى المصلحة أن تقوم برد هذه المبالغ خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ تقديمه الطلب.

وفى حالة عدم التزام المصلحة برد هذه المبالغ أو الضرائب فى الموعد المحدد فإنه يستحق عليها مقابل تأخير يحسب على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى فى الأول من يناير السابق على تاريخ استحقاق الضريبة مخصوما منه ٢% .

- هذا وقد أصدرت المصلحة التعليمات التنفيذية للتحصيل رقم (٨١) لسنه ٢٠٠٥ بتاريخ ٢٠٠٥/١٢/٢١ بشأن الاسترداد فى ضوء أحكام القانون ٩١ لسنه ٢٠٠٥ حيث جاء بها مانصه:

" صدر القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والذي نص في مادته الثانية على إلغاء قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١وتعديلاته .

وحرصا من المصلحة علي تحديث التعليمات وبما يتفق وما ور د بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الاسترداد بالمواد (٨٤ ، ٩١ ، ١١٢) .

فإن للممول طلب استرداد المبالغ المسددة بالزيادة تحت حساب الضريبة خلال خمس سنوات من تاريخ نشوء حقه في الاسترداد وإذا تبين للمصلحة أحقيته في الاسترداد لمبالغ أديت بغير وجه حق كالتي يتم تحصيلها بطريق الخطأ أو مبالغ مسددة بالزيادة عن أنشطة معفاة طبقا لأحكام القانون أو مبال غ مسددة نتيجة دفعات مقدمة خص م أو تحصيل تحت حساب الضريبة أو مصروفا ت قضائية أو قرارات لجان داخلية أو لجان طعن أو أحكام محاكم التزمت المصلحة بأداء المسدد بالزيادة خلال خمسة وأربعين يوما من تاريخ طلب الاسترداد المقدم وإلا استحق للممول مقابل تأخير .

لذا تنبه المصلحة إلي ضرورة مراعاة مايلي :

إجراءات الاسترداد

١. ينشأ سجل بشعبة التحصيل لقيد طلبات الاسترداد ومتابعتها تحت إشراف مدير عام التحصيل بالمأمورية وفور تقدم الممول بطلب الاسترداد يقوم السيد رئيس المأمورية بالتأشير عليه لمدير عام التحصيل الذي يقوم بدوره بتسجيله شخصيا بالسجل المخصص لذلك وإحالته إلي المأمور المختص .
٢. يتولي المأمور المختص دراسة الطلب من الناحية الشكلية و الموضوعية و تحديد مركز الممول الضريبي وفي حالة وجود مبالغ مسددة بالزيادة يتم إخطار الإدارة العامة لتجميع البيانات للإفادة عن مدي استحقاق ضرائب أخري علي الممول من عدمه علي أن تخطر الإدارة المركزية للتحصيل تحت حساب الضريبة إذا كانت الجهة المقدمة لطلب الاسترداد من جهات الالتزام ويعتبر عدم الرد علي كتاب المأمورية خلال خمسة عشرة يوما إقرار بعدم وجود أي مستحقات ضريبية أخري ويتولى المأمور المختص إعداد المذكرة الحسابية والمذكرة الفنية واعتمادهما من مدير عام التحصيل ورئيس المأمورية فور استلامه للرد من الإدارات السابق ذكرها أو انتهاء المدة المحددة للرد .
٣. يقوم المأمور المختص بالاشتراك مع الوحدة الحسابية بإعداد استمارة ٥٠ ع ح بقيمة مبلغ الاسترداد واعتمادها من رئيس المأمورية وإنشاء ملف للاسترداد الذي يشمل المستندات الخاصة به وهي (أصل طلب الممول – المذكرة الحسابية – المذكرة الفنية – الإيصالات الدالة علي سداد المبالغ المطلوب استردادها أو الإقرار بفقدها – والصيغة التنفيذية للحكم بالإضافة إلي موافقة

هيئة قضايا الدولة في حالات الاسترداد بناء علي أحكام محاكم) ويتم إرسال ملف الاسترداد إلي المنطقة المختصة .

٤. فور ورود ملف الاسترداد من المأمورية إلي المنطقة المختصة يقوم السيد رئيس المنطقة بتحويله إلي مدير عام التحصيل بالمنطقة الذي يتولي تسجيله شخصيا بسجل ينشا لهذا الغرض ويكون تحت إشرافه شخصيا ويتم إحالته إلي المفتش الفني الذي يتولي مراجعة ملف الاسترداد وبعد التأكد من أحقيه الممول في الاسترداد يتم إرسال الاستمارة ٥٠ ع ح ومرفقاتها للوحدة الحسابية بالمنطقة المختصة التي تتولي مراجعة الأوراق من الناحية الحسابية وتقوم بإصدار الشيك أو إذن الصرف بقيمة المبالغ المسددة بالزيادة ثم تقوم المنطقة بإخطار المأمورية بما يفيد تصدير الشيك أو أذن الصرف للممول طالب الاسترداد علي إلا يستغرق ذلك أكثر من عشرة أيام من تاريخ وصول الملف للمنطقة وحتى إخطارها للمأمورية .

٥. إذا أسفرت المراجعة بالمنطقة عن ملاحظات جدية يلزم إعادة الأوراق إلي المأمورية التي تتولي استيفاء هذه الملاحظات والرد علي المنطقة خلال ثلاثة أيام ثم يتم استكمال الإجراءات المشار إليها أعلاه .

٦. إعمالا لحكم المادة ٨٤ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في حالة زيادة الضرائب المخصومة والدفعات المقدمة علي مبلغ الضريبة المستحقة من واقع الإقرار يتم استخدام الزيادة لتسوية المستحقات الضريبية السابقة وإذا لم توجد مستحقات ضريبية سابقة ولم يتقدم الممول بطلب كتابة لاستخدام هذه الزيادة لسداد أية مستحقات ضريبية في المستقبل التزمت المأمورية من تلقاء نفسها برد هذه المبالغ وتكون هذه الحالات ضمن أولويات الفحص .

٧. إذا كانت المبالغ المسددة بالزيادة أو دون وجه حق تم توريدها إلي الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة تتولي هذه الإدارة إتباع خطوات الاسترداد السابق ذكرها مع مراعاة ما سب ق وروده بالتعليمات التنفيذية ٤٤ لسنة ٢٠٠١ .

وتؤكد المصلحة علي ضرورة ما يلي بصفة أساسية : -

١. يراعي في جميع حالات الاسترداد تطبيق المادة ١١٣ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإجراء المقاصة بقوة القانون بين ما أدا هالممول بالزيادة في أي ضريبة يفرضها هذا القانون وبين ما يكو ن مستحقا عليه وواجب الأداء بموجب أي قانون ضريبي تطبقه المصلحة وذلك في حال توافر شروطها .

٢. الضريبة المسددة مع الإقرار أو تحت حساب الإقرار لا يحق ردها في حالة صدور حكم بسقوط حق المصلحة في إقتداء دين الضريبة .

٣. مراعاة سرعة البت في طلبات الاسترداد خلال المدة المحددة أعلاه حتي لا تتعرض المصلحة لاحتساب مقابل تأخير عليها .

٤. علي كل من الإدارة العامة لتجميع البيانات والإدارة المركزية للتحصيل تحت حساب الضريبة سرعة الرد علي مكاتبات المأموريات والإدارة العامة للخصم والإضافة خلال مدة لا تزيد عن خمسة عشر يوما من تاريخ استلامها لنموذج طلب الاسترداد وفي حالة عدم الرد خلال هذه المدة يعتبر ذلك بمثابة إقرار منها للصرف .

٥. أي غرامات أو مقابل تأخير تستحق بسبب تأخير الرد يعتبر مسئولية من تأخر في تنفيذ الإجراءات الخاصة بالرد ويتحمل هذا المقابل .

على السادة رؤساء المأموريات ومديري التحصيل متابعة تنفيذ ذلك بكل دقة وعلى المناطق الضريبية والإدارة المركزية للتوجيه والرقابة والإدارات التابعة لها متابعة التنفيذ ."

استرداد المبالغ التى تم توريدها بدون وجه حق إلى الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة :

ورد بالبند السابع من التعليمات التنفيذية رقم ٨١ لسنه ٢٠٠٥ أنه بالنسبة للمبالغ التى تم توريدها بدون وجه حق إلى الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة ، تقوم هذه الإدارة بإتباع خطوات الاسترداد الواردة بهذه التعليمات مع مراعاة ما سبق وروده بالتعليمات التنفيذية رقم ٤٤ لسنه ٢٠٠١ .

* نورد فيما يلى نص التعليمات التنفيذية رقـم٤٤ لسنه ٢٠٠١ بتاريخ ٢٠٠١/٩/٢٦ بشأن رد المبالغ المسددة دون وجه حق طبقاً لنظام الخصـم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة ، حيث جاء بها ما نصه:

"رغبة من المصلحة في تدعيم الثقة بينها وبين سائر مموليها ورغبة منها في حصولهم علي حقوقهم في الوقت المناسب ومنعاً لأى شكوى تتعلق بطلبات استرداد ما سدد أو تم توريده بدون وجـه حق .

وبعد أن أصبحت الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة الجهة التي يرد إليها كافة المبالغ المحصلة تحت حساب الضريبة علي مستوي المصلحة وبالتالي أصبحت الإجراءات الخاصة برد أي مبالغ تم توريدها إلي هذه الإدارة بدون وجه حق من اختصاصها فإن المصلحة توجه النظر إلي ما يلي : –

أولاً / تقدم طلبات الاسترداد في هذا الشأن إلي الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة علي أن يشتمل الطلب علي البيانا ت التالية : –

(اسم مقدم الطلب رباعي / عنوانه / النشاط التجاري أو الصناعي أو المهني أو الوظيفة / رقم الملف الضريبي / بيان المبالغ المطلوب ردها ورقم مستندات السداد وصورها / أساس الاستحقاق في الاسترداد) .

ثانيا / يتم قيد الطلب بالإدارة بسجل خاص بطلبات الاسترداد ويتم التصرف فيها علي النحو التالي : –

- **الطلبات التي لها ملف ضريبى** : -

- يحال طلب الاسترداد إلي المأمورية التي بها الملف الضريبي فوراً .
- تتولي المأمورية فور ورود الطلب قيده بسجل لديها ثم يتم إعداد المذكرة الفنية للاسترداد طبقاً للتعليمات واعتمادها من رئيس المأمورية .
- يعاد طلب الاسترداد مع المذكرة الفنية إلي الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة (إدارة التحصيل) لاستكمال أوراق الاسترداد وإعداد المذكرة الحسابية .

- يستكمل بالحسابات بيانات المذكرة الحسابية وتعد الاستمارة ٥٠ ع ح الخاصة بالصرف وتعتمد من مدير عام الإدارة .
- يستخرج الشيك من الحسابات ويقيد بسجل الاسترداد ويسلم لصاحب الطلب علي ذات السجل وتستكمل باقي الإجراءات الخاصة بالقيد والتسجيل بالحسابات .

- **الطلبات التى ليس لها ملف ضريبي** : -

-يقيد الطلب بالسجلات ثم يتم توجيه كتاب إلي كل من الإدارة المركزية للحاسب الآلي ، الإدارة العامة لتجميع البيانات للتحقق من عدم وجود ملف ضريبي .

-فور ورود الردود بعدم وجود ملف ضريبي يتم إعداد المذكرة الفنية والحسابية للاسترداد طبقاً للتعليمات وتعد الاستمارة ٥٠ ع ح وتعتمد من مدير عام الإدارة ويستخرج الشيك عن طريق الحسابات .

-يقيد الشيك بسجل الاسترداد ويسلم لصاحب الحق علي ذات السجل وتستكمل باقي الإجراءات الخاصة بالقيد والتسجيل بالحسابات .

وتؤكد المصلحة علي ضرورة مراعاة ما يلى بصفة أساسية : -

١. سرعة البت في الطلبات حيث يتعين علي المأموريات التي لديها الملفات الرد علي الطلب خلال خمسة عشر يوماً علي الأكثر وأي تأخير في الرد يعتبر مسئولية مباشرة لرئيس المأمورية ومدير عام التحصيل .
٢. علي كل من الإدارة المركزية للحاسب الآلي والإدارة العامة لتجميع البيانات الرد علي مكاتبات الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة خلال خمسة عشر يوماً من ورود المكاتبة " وفي حالة عدم الرد خلال خمسة عشر يوماً يعد ذلك بمثابة إقرار بعدم وجود ملف ضريبي " ويلزم النص بكتاب الإدارة العامة لتجميع بيانات الخصم والإضافة علي هذا الشرط وطبقاً للعبارة السابقة .
٣. أي غرامات أو مقابل تأخير يستحق بسبب تأخير الرد يعتبر مسئولية من تأخر في تنفيذ الإجراءات الخاصة بالرد ويتحمل بهذا المقابل .

علي السادة رؤساء المأموريات ومديري التحصيل متابعة تنفيذ ذلك بكل دقة وعلي الإدارات المعنية سرعة اتخاذ الإجراءات حرصاً علي رد الحقوق إلي أصحابها في الوقت المناسب .

وعلي المناطق الضريبية والإدارة المركزية للتوجيه والرقابة والإدارات التابعة لها متابعة تنفيذ ذلك بكل دقة وعلي أن يعمل بهذه التعليمات اعتباراً من تاريخه ."

رد المبالغ المسددة بالزيادة طبقا لنظام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة

صدرت التعليمات التنفيذية رقم (٤٩) لسنة ٢٠٠٦ فى ٢٠٠٦/٨/٣ بشأن رد المبالغ المسددة بالزياد ة طبقاً لنظام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة ، حيث جاء بها ما نصه:

" إلحاقا للتعليمات التنفيذية للتحصيل رقم ٨١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الاسترداد في ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والتعليمات ٤٤ لسنة ٢٠٠١ بشأن رد المبالغ المسددة دون وجه حق طبقا لنظام الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة والتعليمات ٥٠ لسنة ٢٠٠١ بشأن أعمال نص المادة ١٦٩ من القانون ١٥٧ لسنة ٨١ .

ونظرا لما أثير من تساؤلات حول رد المبالغ المسددة بالزيادة طبقا لنظام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة في ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وإعمالا للمواد (٨٤ ، ٩١ ، ١٠٩ ، ١١٠ ، ١١٢ ، ١١٣) من ذات القانون .

تنبه المصلحة إلى إتباع الأتي بالنسبة لطلبات الاسترداد المقدمة عن عام ٢٠٠٥ وما قبله

١) بالنسبة للشهادات والإيصالات الصادرة من جهات الالتزام ببيان مبالغ الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة وتكون معتمدة من هذ هـالجهات موضحا بها البيانات المنصوص عليها في صلب القانون تعتبر سندا للوفاء بالضريبة في حدود المبالغ الثابتة بها ويحق للممول استرداد المبالغ المسددة بالزيادة عن الضريبة المستحقة دون تعليق ذلك على توريدها للمصلحة "

على أن يراعى ما يلي

١. تطبيق ما ورد بالتعليمات السابقة بشان الاسترداد ٤٤ و٥٠ لسنة ٢٠٠١ و٨١ لسنة ٢٠٠٥ فيما لا يتعارض مع البند الأول .

٢. بالنسبة للشهادات أو الإيصالات الصادرة من جهات الالتزا م ببيان مبالغ الخصم والإضافة ولم يذكر البيانات الموضحة بصلب القانون .

يتعين تطبيق ما ورد بالتعليمات ٤٤ و٥٠ لسنة ٢٠٠١ واستنزال هذه المبالغ من الرصيد المستحق على الممول بالمداد الأحمر لحين ورودها للمصلحة حتى يتسنى رد هذه المبالغ للممول .

٣. فور تحقق الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والإضافة أو المأمورية من عدم قيام جهات الالتزام بالتوريد يتم إخطار الإدارة المركزية للتحصيل تحت حساب الضريبة لاتخاذ كافة الإجراءات القانونية ضد جهات الالتزام المتأخرة عن التوريد فورا .

- على السادة رؤساء المأموريات ومديري التحصيل متابعة تنفيذ التعليمات بكل دقة وعلى المناطق الضريبية والإدارة المركزية للتوجيه والرقابة والإدارات التابعة لها متابعة التنفيذ
- يعمل بهذه التعليمات من تاريخه ."

* كما صدرت التعليمات التنفيذية رقم (٦) ملحق التعليمات التنفيذية رقم (٤٩) لسنة ٢٠٠٦ بشأن رد المبالغ المسددة طبقاً لنظام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة فى ضوء أحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، وجا بها ما نصه :

" سبق وان أصدرت المصلحة العديد من التعليمات التنفيذية ٨١ لسنة ٢٠٠٥ و ٤٩ لسنة ٢٠٠٦ بشان رد المبالغ المسددة طبقا لنظام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة وكذلك الكتاب الدوري ١٣ لسنة ٢٠٠٦ بشان رد المبالغ المسددة بالزيادة نتيجة الخطأ الحسابي .

ونظرا لورود العديد من الاستفسارات عن أمكانية القيام بإنهاء حالات الاسترداد للمبالغ المسددة بالزيادة طبقا لنظام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة في حالة عدم تمام المحاسبة عن ضريبتي المرتبات والدمغة .

ولكون هذه المبالغ مسددة تحت حساب الضريبة لسنوات معينة تم الربط فيها بضرائب نهائية على شركات الأموال (الأشخاص الاعتبارية) أو الأرباح التجارية أو المهن الحرة (الأشخاص الطبيعيين) ولم تتم المطالبة بضرائب واجبة الأداء للمرتبات أو الدمغة الأمر الذي يعنى وجود مبالغ مسددة بالزيادة رغم عدم أتمام المحاسبة والربط لضريبتي الدمغة والمرتبات والأجور .

لذا تنبه المصلحة النظر إلى ما يلي :

١) يتعين على المأموريات فور الانتهاء من فحص العنصر التجاري أو المهني سرعة المحاسبة وتحديد الفرو ق المستحقة عن ضريبتي المرتبات والدمغة والمطالبة بها واتخاذ الإجراءات اللازمة للتحصيل ٠

٢) يتم السير في إجراءات الاسترداد للمبالغ المسددة بالزيادة طبقا لنظام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة ما لم يكن هناك مطالبات لضريبتي المرتبات أو الدمغة واجبة الأداء ولا يجوز تعليق إتمام استرداد المسدد بالزيادة على عدم إتمام المحاسبة والربط ٠

٣) مراعاة ما ورد بالتعليمات التنفيذية رقم ٨١ لسنة ٢٠٠٥ و ٤٩ لسنة ٢٠٠٦ والكتاب الدوري ١٣ لسنة ٢٠٠٦ وكذلك ما ورد بالمواد الخامسة والسادسة من مواد إصدار القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ انه (وفى جميع الأحوال لا يترتب على انقضاء الخصومة حق للممول في استرداد ما سبق أن سدده تحت حساب الضريبة المتنازع عليها)

٤) تسرى هذه التعليمات على ما تم سداده بالزيادة طبقا لنظام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة قبل صدور القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ٠

على السادة رؤساء المأموريات ومديري التحصيل متابعة تنفيذ هذه التعليمات بكل دقة وعلى المناطق الضريبية والإدارة المركزية للتوجيه والرقابة والإدارات التابعة لها متابعة التنفيذ ، يعمل بهذه التعليمات من تاريخه ."

ولإيضاح كيفية حساب مقابل التأخير المستحق على المصلحة نورد المثال التالى :

مثـــال :

بتاريخ ٢٠٠٦/٥/١ تقدم ممول إلى المصلحة بطلب لاسترداد مبالغ مسددة منه بالزيادة عن سنة ٢٠٠٥ بلغت ٢٠٠٠ جنيه ، وقد قامت المصلحة بدراسة الطلب وتبين لها أحقية الممول فى الاسترداد .

فإذا علمت أن المصلحة لم ترد للممول المبالغ المستحقة له وذلك حتى ٢٠٠٦/١٢/٣١ .

المطلــوب :

حساب مقابل التأخير المستحق على المصلحة عن سنة ٢٠٠٦ علماً بأن سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى فى ٢٠٠٦/١/١ نسبة (١٠ %) .

الحــل :

جنيه

المبالغ المستحقة للممول = ٢٠٠٠

مقابل التأخير المستحق على المصلحة = ٢٠٠٠ × ٨ % × ١٢/٨ = ١٠٦ جنيه

ملحوظة :

تم حساب مقابل التأخير على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى بعد خصم ٢ % طبقاً لنص المادة (١١٢) من القانون كما تم حساب المدة اعتباراً من تاريخ تقديم الطلب .

ثانى عشر : الحق فى إجراء المقاصـــــــــة

تنص المادة (١١٣) من القانون على ما يلى :

" تقع المقاصة بقوة القانون بين ما أداه الممول بالزيادة فى أى ضريبة يفرضها هذا القانون وبين ما يكون مستحقاً عليه وواجب الأداء بموجب أى قانون ضريبى تطبقه المصلحة " .

وتنص المادة (١٢٨) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" تقع المقاصة بقوة القانون طبقا لحكم المادة (١١٣) من القانون على النحو الآتى :

١) أن تكون المقاصة بين المبالغ التى أداها الممول بالزيادة فى أى ضريبة يفرضها القانون وبين المبالغ المستحقة عليه وواجبة الأداء يفرضها القانون ذاته .

٢) أن تكون المقاصة بين مبالغ مؤداه بالزيادة وفقاً للقانون ومبالغ أخرى مستحقة وفقاً لأى قانون ضريبى آخر تطبقه المصلحة .

٣) أن تكون المبالغ المطلوب إجراء المقاصة بشأنها نهائية وخالية من أى نزاع .

وتقع المقاصة بقوة القانون فى تاريخ توفر شروطها ، وعلى المأمورية المختصة إخطار الممول بنتيجة المقاصة ".

يتضح مما سبق:

أن القانون قد أقر المقاصة باعتبارها طريقة من طرق الوفاء بالديون بين المبالغ المدينة والدائنة ويمكن استخلاص الأحكام الآتية :

i. المقاصة وسيلة للوفاء والإبراء من دين الضرائب كغيرها من الوسائل الأخرى مثل الشيكات والنقود والصكوك الضريبية .

ii. المقاصة تقع بحكم القانون بين المبالغ الدائنة والمبالغ المدينة التى قررها المشرع بقوة القانون ، لا يشترط فيها الممول بالتقدم بطلب لإجراء المقاصة لصالحة ، ولكن يحق للمصلحة أن تقوم بإجراء المقاصة لتحصيل ما لها فى ذمة الممول دون أن تحصل على موافقة منه بذلك .

iii. لا تسرى المقاصة بين مبلغ الضريبة على الدخل والضريبة الجمركية الخاضعة لأحكام قانون الجمارك الصادر بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ وتعديلاته الذى تطبقه مصلحة الجمارك ، ولا تسرى على ضريبة الأطيان الزراعية المفروضة بالقانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩ الخاص بضريبة الأطيان ، وضريبة العقارات المبنية المفروضة بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ فى شأن الضريبة على العقارات المبنية ، أو ضريبة العقارات المبنية المفروضة بالقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بشأن إصدار قانون الضريبة على العقارات المبنية الذى تطبقه مصلحة الضرئب العقارية .

مثـــال :

استحق لممول ضرائب مسدده بالزيادة قدرها ٢٠٠٠ جنيه فى أول يناير ٢٠٠٦ ثم طالبته المصلحة بضرائب جديدة قدرها ٢٥٠٠ جنيه عن سنه ٢٠٠٥ وذلك بتاريخ ٢٠٠٦/٥/٣٠ وطالب الممول بإجراء المقاصة بين ما سدده بالزيادة وما استحق عليه من ضرائب جديدة .

فى هذه الحالة تقع المقاصة بين الدينين لتوافر شروطها ويتم خصم الضرائب المسددة بالزيادة وقدرها ٢٠٠٠ جنيه من الضرائب المستحقة عن سنة ٢٠٠٥ وقدرها ٢٥٠٠ جنيه فيتبقى للمصلحة مبلغ ٥٠٠ جنيه يتم مطالبة الممول بها .

ثالث عشر : الإسقاط الضريبى

تنص المادة (١١٤) من القانون على مايلى :

" للوزير بناء على عرض رئيس المصلحة إسقاط كل أو بعض الضرائب ومقابل التأخير عنها بصفة نهائية أو مؤقتة فى الأحوال الآتية :

١) إذا توفى الممول عن غير تركة ظاهرة .

٢) إذا ثبت عدم وجود مال للممول يمكن التنفيذ عليه .

٣) إذا كان الممول قد أنهى نشاطه وكانت له أموال يمكن التنفيذ عليها تفى بكل أو بعض مستحقات المصلحة ففى هذه الحالة يجب أن يتبقى للممول أو لورثته بعد التنفيذ ما يغل إيراداً لا يقل عن خمسة آلاف جنيه سنوياً " .

- من نص هذه المادة نجد أن المشرع قد أقر الأتى :

١) من له حق إصدار قرار الإسقاط . ٢) مبدأ الإسقاط .

٣) أنواع الإسقاط . ٤) حالات الإسقاط .

- وسوف نتناول بالشرح كل من هذه النقاط على النحو التالى :

١) من له حق سلطة إصدار قرار التقسيط:

ورد بصدر المادة أن وزير المالية هو صاحب سلطة إصدار القرار بناءً على عرض رئيس المصلحة .

*هذا وقد اصدرت المصلحة التعليمات التنفيذية رقم (١٦) لسنة ٢٠١٠ فى ٢٠١٠/٤/١٤ بشأن الإجراءات الواجب اتخاذها فى حالات الإسقاط الضريبى ،حيث جاء بها ما نصه:

"نظراً لما تلاحظ من الزيادة الكبيرة فى قيمة المتأخرات الغير ممكن تحصيلها لدى جميع المأموريات وعدم اتخاذ المأموريات الإجراءات اللازمة لإسقاط هذه المتأخرات سواء بالإسقاط التلقائى أو البت فى الكثير من طلبات الإسقاط التى يتقدم بها الممولين الأمر الذى يؤدى إلى تراكم هذه المتأخرات مما يوحى بتقاعس المصلحة عن اتخاذ إجراءات تحصيل المتأخرات وتصبح هذه المتأخرات محل تعليق من الجهات المعنية بمتابعة أداء المصلحة .

وإعمالاً لنص المادة (١١٤) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ للوزير بناء على عرض رئيس المصلحة إسقاط كل أو بعض الضرائب ومقابل التأخير عنها بصفة نهائية أو مؤقتة فى الأحوال الآتية :

١ -إذا توفى الممول عن غير تركه ظاهرة .

٢ -إذا ثبت عدم وجود مال للممول يمكن التنفيذ عليه .

٣ -إذا كان الممول قد أنهى نشاطه وكانت له أموال يمكن التنفيذ عليها تفى بكل أو بعض مستحقات المصلحة ففى هذه الحالة يجب أن يتبقى للمول أو لورثته بعد التنفيذ ما يغل إيراداً لايقل عن خمسة آلاف [1] جنيه سنوياً ، وتنفيذاً لحكم هذه المادة ولسرعة اتخاذ الإجراءات اللازمة للقضاء على المتأخرات الغير ممكن تحصيلها الموجودة لدى المأموريات لذا يتعين على المأموريات إتباع الإجراءات التالية :

أولاً : الإسقاط بناء على طلب :

إذا تقدم الممول بطلب إسقاط للمأمورية وكان الممول ما زال مستمراً فى مزاولة النشاط أو أنهى نشاطه وثبت للمأمورية من معاينة النشاط والمناقشة التى تمت مع الممول عدم قدرته على سداد كل أو بعض قيمة الضرائب ومقابل التأخير المستحق عليه لعدم وجود منقولات أو ممتلكات يمكن التنفيذ عليها وتفى بدين الضريبة كلها أو بعضها حتى وإن التحق الممول للعمل لدى جهة حكومية أو قطاع عام أو خاص طالما أن دخله السنوى لا يجاوز مبلغ خمسة آلاف جنيه يتعين على المأمورية اتخاذ الآتى :

١ -فتح ملف إسقاط باسم الممول مرفق به :

أ – طلب الإسقاط المقدم من الممول

ب –محضر معاينة النشاط.

ت –محضر المناقشة التى تمت مع الممول .

---

(١) الشريحة المعفأة (قدرها ٨٠٠٠ جنيه طبقاً لآخر تعديلاته بالقانون رقم ٩٧ لسنة ٢٠١٨)

ث –تسوية حسابية تشمل كافة الضرائب المربوطة على الممول وأساس الربط ومقابل التأخير المستحق حتى تاريخ تحرير التسوية ٠

٢ –توقيع محضر حجز على ممتلكات الممول المنقولة أو العقارية بما فى ذلك حق الجدك أو الشهرة إن وجدا سواء كان هذا المحضر موفى أو غير موفى أو سلبى وذلك لتحديد ما إذا كان الإسقاط كلى أو جزئي ٠

٣ –توقيع حجز ما للمدين لدى الغير تحت يد البنوك وجهات التعامل إن وجدت٠

٤ –الاطلاع على ملف الممول لدى مصلحة الضرائب على المبيعات إن كان مسجلاً لديها وذلك عن طريق الحاسب الآلى – الشبكة الداخلية للمصلحة برقم ٥–٣–١–١٠ (العنوان الفحص الضريبى فى معاملات ضرائب المبيعات)

٥ –طلب تحريات عن ممتلكات الممول وأنشطته إن وجدت وذلك بمخاطبة كل من:

- الضرائب العقارية بالنسبة للعقارات والجمعيات الزراعية بالنسبة للأراضى الزراعية ٠
- مركز الشرطة المختص ٠
- تحريات مباحث الضرائب ٠

٦ –بحث المسئولية التضامنية بالملف إن وجدت ٠

٧ –بالنسبة لحالات الإفلاس يجب توقيع الحجز تحت يد أمين التفليسة ومخاطبته لمعرفة موقف التفليسة ٠

٨ –مخاطبة الجهات التى قامت بمصادرة أموال أو ممتلكات الممولين إن وجدت لاستيفاء حقوق الخزانة العامة ٠

٩ –بعد ورود نتيجة التحريات أو انقضاء مدة ٣٠ يوم على تاريخ إرسال طلب تلك التحريات دون ورودها يتم تحرير مذكرة فنية تشمل دراسة كافة البيانات الواردة بملف الإسقاط وذلك بعد الإطلاع ودراسة ملفى الفحص والتحصيل الخاصة بالممول والاطلاع على إقرارات الثروة وجهات الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة إن وجدت على أن تتضمن هذه المذكرة الرأى النهائى

للمأمورية فى طلب الإسقاط بصورة واضحة لا يحتمل أى لبس ويتم أعتماد هذه المذكرة من المأمور والمراجع ومدير عام التحصيل ومدير عام المأمورية ٠

ثانياً : الإسقاط التلقائى :

يجب على المأمورية تلقائياً وبدون طلب من الممول القيام بإجراءات الإسقاط فى الحالات النصوص عليها بالمادة (١١٤) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وفى هذه الحالة تتخذ جميع الإجراءات الخاصة بالإسقاط بناء على طلب الممول والسابق إيضاحها عدا الإجراءات التى يتعذر اتخاذها حال غياب الممول أو وفاته أو مغادرة البلاد أو تهدم المنشأة أو عدم الأستدلال عليها مع إيضاح السبب فى كل حالة وتعتمد هذه المذكرة من كل من المأمور والمراجع ومدير عام التحصيل ومدير عام المأمورية ٠

ثالثاً : بعد إتمام الإجراءات اللازمة للإسقاط :

١ -يتم تسجيل حالات الإسقاط بالمأمورية بسجل خاص بالإسقاط موضحاً به البيانات الخاصة بكل حالة ٠

وتقوم المأمورية بتعلية الملف وإرساله بموجب كشوف تسلم إلى لجنة الإسقاط الضريبى الفرعية المختصة بالمناطق الضريبية العامة السابقة والتى يصدر قرار بتشكيلها من رئيس قطاع المناطق بحد أدنى خمسة وعشرون ملف شهرياً لكل مأمورية ٠

٢ -تقوم لجنة الإسقاط الفرعية بمراجعة ملفات الإسقاط الواردة إليها من المأمورية والتأكد من استيفاءها لكافة الشروط ويتم اعتمادها من هذه اللجنة ويتم إرسال هذه الملفات إلى الإدارة العامة للإسقاط بموجب كشوف تسليم وتسلم ٠

٣ -تتولى الإدارة العامة للإسقاط إعداد نموذج إسقاط بالملفات المستوفاة كل حالة على حده موضحاً بها ملخص حالة ملف الإسقاط والإجراءات التى اتخذت ورأى الإدارة فى كل ملف وتسليم هذه النماذج شهرياً إلى اللجنة العليا للإسقاط بمكتب رئيس المصلحة ٠

أما الملفات التى ترى الإدارة العامة للإسقاط أنها غير مستوفاة لوجود نقص فى الإجراءات فيتم توضيح هذه الإجراءات الناقصة وإرسالها إ لى لجان الإسقاط الفرعية وإخطار قطاع المناطق بموجب كشوف لمتابعة استيفاء هذه الإجراءات مع لجان الإسقاط الفرعية والمأموريات المختصة على أن يتم إعادتها فى أسرع وقت إلى الإدارة العامة للإسقاط .

٤ -على اللجنة العليا للإسقاط إعداد مذكرة بأسم السيد الأستاذ / رئيس المصلحة للعرض على معالى الوزير موضحاً بها بيانات كل إسقاط على حده .

٥ -على جميع المأموريات تنفيذ ماجاء بهذه التعليمات بكل دقه ويلغى كل ما يخالف ذلك من التعليمات .

وعلى قطاع المناطق الضريبية والإدارة المركزية للتوجيه والرقابة متابعة تنفيذ هذه التعليمات ".

٢) مبدأ الإسقاط :

الإسقاط هو تجاوز المصلحة عن مستحقاتها من ضريبة أو مقابل تأخير لدى الممولين غير القادرين على الوفاء بها .

٣) أنواع الإسقاط :

نصت المادة على نوعين للإسقاط :

أ - الإسقاط الكلى :

حيث يتم إسقاط كافة الضرائب المستحقة على الممول وذلك فى حالة عدم وجود أى أموال للممول يمكن التنفيذ عليها .

ب -الإسقاط الجزئى :

حيث يتم إسقاط بعض الضرائب المستحقة على الممول فى حالة وجود أموال للممول لا تكفى لسداد كافة مستحقات المصلحة .

٤) حالات الإسقاط :

حددت المادة حالات الإسقاط فيما يلى :

أ - عند وفاة الممول وعدم وجود تركة ظاهرة يمكن التنفيذ عليها .

ب –إذا تبين عدم وجود مال للممول يمكن التنفيذ عليه .

ج –إذا كان الممول قد أنهى نشاطه وكانت له أموال يمكن التنفيذ عليها ، هذه الأموال تفى بكل أو بعض مستحقات المصلحة فى هذه الحالة يترك للممول أو لورثته بعد التنفيذ ما يغل إيراداً لا يقل عن خمسة آلاف جنيه سنوياً .

رابع عشر : قوة إبراء الصكوك الضريبية

تنص المادة (١١٥) من القانون على ما يلى :

" للوزير إصدار صكوك ضريبية يكتتب فيها الممولون وتحمل بعائد معفى من الضرائب يحدده الوزير .

وتكون لهذه الصكوك وللعوائد المستحقة عليها قوة الإبراء عند سداد الضرائب المستحقة."

يتضح من نص هذه المادة :

لوزير المالية إصدار صكوك ضريبية يكتتب فيها الممولين ،وهى من السندات الحكومية التى يلجأ لها وزير المالية لسد جزء من عجز الموازنة العامة للدولة اذا تطلب الآمرذلك ،أى أنها نوع من السندات توجه لممولى الضرائب على الدخل ، ولهذه الصكوك وعائدها قوة الإبراء كالنقدية فى سداد الضريبة المستحقة على ممولى الضرائب على الدخل.

خامس عشر : تقادم المبالغ المسددة بالزيادة من الممولين

تنص الفقرة الثالثة من المادة (٩١) من القانون على ما يلى :

" وللممول طلب استرداد المبالغ المسددة بالزيادة تحت حساب الضريبة خلال خمس سنوات من تاريخ نشوء حقه فى الاسترداد . "

- ومن نص هذه الفقرة يتضح ما يلى :

أن أجل تقادم المبالغ المسددة بالزيادة تحت حساب الضريبة هو خمس سنوات من تاريخ نشوء حق الممول فى استرداد هذه المبالغ ، بحيث لو انقضى هذا الأجل دون أن يتقدم الممول بطلب لاسترداد هذه المبالغ ، يسقط حقه فى استردادها .

الباب السادس

إجـــراءات الطعـــن

الباب السادس

إجراءات الطعن

إعلان الممولين

تنص المادة (١١٦) من القانون على ما يلى :

" يكون للإعلان المرسل بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول أو بأى وسيلة إلكترونية لها الحجية فى الإثبات وفقاً لقانون التوقيع الإلكترونى الصادر بالقانون رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤ يصدر بتحديدها قرار من الوزير ذات الأثر المترتب على الإعلان الذى يتم بالطرق القانونية ، بما فى ذلك إعلان المحجوز عليه بصورة من محضر الحجز .

ويكون الإعلان صحيحاً قانوناً سواء تسلم الممول الإعلان من المأمورية المختصة أو من لجنة الطعن المختصة أو تسلمه بمحل المنشأة أو بمحل إقامته المختار .

وفى حالة غلق المنشأة أو غياب الممول وتعذر إعلانه بإحدى الطرق المشار إليها وكذلك فى حالة رفض الممول تسلم الإعلان يثبت ذلك بموجب محضر يحرره أحد موظفى المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية وينشر ذلك فى لوحة المأمورية أو لجنة الطعن المختصة ، بحسب الأحوال ، مع لصق صورة منه على مقر المنشأة .

وإذا ارتد الإعلان مؤشراً عليه بما يفيد عدم وجود المنشأة أو عدم التعرف على عنوان الممول يتم إعلان الممول فى مواجهة النيابة العامة بعد إجراء التحريات اللازمة .

ويعتبر النشر على الوجه السابق والإعلان فى مواجهة النيابة العامة إجراء قاطعاً للتقادم .

ويكون للممول فى الحالات المنصوص عليها فى الفقرتين الثالثة والرابعة من هذه المادة أن يطعن فى الربط أو فى قرار لجنة الطعن بحسب الأحوال ، وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ توقيع الحجز عليه وإلا أصبح الربط أو قرار اللجنة نهائياً " .

يتضح من نص هذه المادة أنها تضمنت الأحكام الآتية :

طرق الإعلان

بينت الفقرة الأولى من المادة (١١٦) من القانون أن طرق الإعلان تكون بالوسائل الآتية :

-الخطاب الموصى عليه بعلم الوصول .

-الوسائل الإلكترونية ذات الحجية فى الإثبات وفقاً لقانون التوقيع الإلكترونى والتى يصدر بتحديدها قرار من وزير المالية .

حجية الإعلان بالطرق المنصوص عليها فى قانون ضرائب الدخل

طبقاً لنص الفقرة الأولى من المادة (١١٦) من القانون أيضاً يكون للإعلان بالطرق السابق إيضاحها نفس الأثر المترتب على الإعلان بالطرق القانونية الواردة فى قانون المرافعات ، ويشمل ذلك إعلان المحجوز عليه بصورة من محضر الحجز .

- **محل تسلم الإعلان**

طبقاً لنص الفقرة الثانية من المادة (١١٦) من القانون يكون الإعلان صحيحاً من الناحية القانونية إذا تسلمه الممول فى أى من الأماكن الآتية :

-المأمورية المختصة .

-لجنة الطعن المختصة .

-مقر المنشأة .

-محل الإقامة المختار للممول .

وقد بينت الفقرة الأولى من المادة (١٢٩) من اللائحة التنفيذية للقانون المقصود بمحل الإقامة المختار للممول حيث تنص على ما يلى :

" يقصد بمحل الإقامة المختار للممول ، فى تطبيق حكم الفقرة الثانية من المادة (١١٦) من القانون ، المكان الذى يحدده الممول لإخطاره بالنماذج الضريبية كمكتب المحامى أو المحاسب " .

الإعلان فى حالات غلق المنشأة أو غياب صاحبها أو رفض الاستلام

بينت الفقرة الثالثة من المادة (١١٦) من القانون إجراءات الإعلان فى الحالات الآتية :

-غلق المنشأة .

-غياب الممول .

-رفض الممول تسلم الإعلان .

وقد أوضحت الفقرة الثانية من المادة (١٢٩) من اللائحة التنفيذية للقانون إجراءات الإعلان فى الحالات السابقة حيث تنص على ما يلى :

" ويكون إثبات ارتداد الإعلان المرسل من المأمورية أو لجنة الطعن إلى الممول بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول مؤشراً عليه من موزع البريد بما يفيد غلق المنشأة أو غياب صاحبها أو رفض الاستلام ، بموجب محضر يحرره المأمور المختص أو عضو لجنة الطعن المختصة ، بحسب الأحوال ، من ثلاث صور تحفظ الأولى بملف الممول وتلصق الثانية على مقر المنشأة وتعلق الثالثة بلوحة الإعلانات بالمأمورية أو لجنة الطعن أو تعلن على الموقع الإلكترونى للمصلحة " .

وعلى ذلك فيمكن تفصيل هذه الإجراءات فيما يلى :

-إثبات ارتداد الإعلان بسبب أى من الحالات السابقة بموجب محضر يحرره أى من :

- المأمور المختص .
- عضو لجنة الطعن المختصة .

وذلك حسب الأحوال .

-يتم تحرير محضر إثبات الحالة السابق الإشارة إليه من ثلاث صور تستخدم على الوجه التالى :

- الصورة الأولى ترفق بملف الممول .
- الصورة الثانية تلصق على مقر المنشأة .
- الصورة الثالثة تعلق بلوحة الإعلانات بالمأمورية أو بلجنة الطعن حسب الأحوال .

ويمكن أن تعلن الصورة الثالثة بالموقع الإلكترونى للمصلحة .

وقد بينت الفقرة الثالثة من المادة (١٢٩) من اللائحة التنفيذية للقانون وجوب احتفاظ كل مأمورية بسجل تقيد فيه المحاضر السابق الإشارة إليها أولاً بأول حيث تنص على ما يلى :

" وعلى كل مأمورية أو لجنة طعن إمساك سجل تقيد فيه المحاضر المشار إليها أولاً بأول "

الإعلان فى حالات عدم وجود المنشأة أو عدم التعرف على عنوان صاحبها

أوضحت الفقرة الرابعة من المادة (١١٦) من القانون إجراءات الإعلان كذلك فى الحالتين الآتيتين :

-عدم وجود المنشأة .

-عدم التعرف على عنوان الممول .

وقد بينت الفقرة الرابعة من المادة (١٢٩) من اللائحة التنفيذية للقانون المستبدلة بالقرار الوزارى رقم ٥٨١ لسنة ٢٠٠٧ الصادر فى ٢٠٠٧/١٠/٢ ، إجراءات الإعلان فى تلك الحالتين حيث تنص على ما يلى :

" وفى الحالات التى يرتد فيها الإعلان مؤشراً عليه بما يفيد عدم وجود المنشأة أو عدم التعرف على عنوان الممول ، يقوم المأمور المختص أو عضو اللجنة المختصة بإجراء التحريات اللازمة ، فإن أسفرت هذه التحريات عن وجود المنشأة أو التعرف على عنوان الممول ، يتم إعادة الإعلان بتسليمه إليه، وإن لم تُسفر التحريات عن التعرف على المنشأة أو عنوان الممول يتم إعلانه فى مواجهة النيابة العامة. ولرئيس لجنة الطعن أن يطلب من مأمورية الضرائب المختصة إجراء التحريات المشار إليها بواسطة احد مأمورى الضرائب بها ، وفى هذه الحالة يجب على المأمورية إجراء التحريات على وجه السرعة وموافاة رئيس اللجنة بنسخة من محضر التحريات موضحاً به ما أسفرت عنه . "

- **ومن هذا يمكن تفصيل هذه الإجراءات فيما يلى :**

-إجراء التحريات اللازمة بمعرفة أى من :

- المأمور المختص .
- عضو اللجنة المختص .

حسب الأحوال

-فى حالة التعرف على عنوان الممول أو المنشأة يتم إعادة الإعلان أو بتسلمه للممول .

-فى حالة عدم التعرف على المنشأة أو عنوان الممول يتم الإعلان فى مواجهة النيابة

-وأجازت الفقرة الرابعة من المادة (١٢٩) من اللائحة التنفيذية للقانون لرئيس لجنة الطعن أن يطلب من مأمورية الضرائب المختصة إجراء التحريات اللازمة بواسطة احد

مأمورى الضرائب ، وعلى المأمورية إجراء التحريات على وجه السرعة وموافاة رئيس اللجنة بنسخة من محضر التحريات موضحاً به ما أسفرت عنه .

ويلاحظ أن التأشير على مظروف الإعلان المرتد بالعبارات الآتية :

- غير معروف .
- عزل .
- هدم العقار .

تعتبر كلها من العبارات التى تفيد بعدم وجود المنشأة أو عدم التعرف على عنوان الممول .

ونورد فيما يلى إجراءات الإخطار فى مواجهة النيابة :

-قيام المأمور أو عضو اللجنة بالانتقال بنفسه للتحرى عن عنوان الممول أو المنشأة بسؤال الجيران وأصحاب المنشآت القريبة وغيرهم ممن يمكن التحرى عن طريقهم .

-إذا ما جاءت التحريات سلبية يتم إثبات ذلك فى محضر إثبات حالة من أصل وصورة .

-يتم تحرير نموذج الإخطار فى مواجهة النيابة من أصل وصورة كذلك .

-يعد أصل وصورة من نموذج الإعلان المرتد .

-يتم إرسال أصل محضر إثبات الحالة مع أصل نموذج الإخطار فى مواجهة النيابة مع أصل وصورة من النموذج المرتد إلى كبير كتاب المحكمة المختصة الواقع فى دائرتها عنوان المنشأة أو الممول .

ترفق صورة كل من محضر إثبات الحالة ونموذج الإخطار فى مواجهة النيابة مع الصورة الأصلية للنموذج المرتد بملف الممول .

حق الممول فى الطعن فى الربط الناتج عن الحالات السابقة

نظراً لأنه فى حالات الإعلان بلوحة الإعلانات بالمأمورية أو بلجنة الطعن أو بموقع المصلحة الإلكترونى ، وكذلك فى حالات الإخطار فى مواجهة النيابة – والسابق إيضاحها طبقاً لأحكام المادة (١١٦) من القانون والمادة (١٢٩) من اللائحة التنفيذية – وحيث أن الممول فى هذه الحالات لم يتسلم فعلاً الإعلان الموجه إليه من مصلحة الضرائب ، لذلك فقد منحه القانون فرصة أخرى للطعن فى الربط الناتج عن تقديرات المأمورية أو قرار

لجنة الطعن وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ توقيع الحجز عليه ، حيث يعد هذا التاريخ أول علم له بتقديرات المصلحة أو لجنة الطعن ، وإلا أصبح الربط أو قرار لجنة الطعن نهائياً .

وقد بينت ذلك الفقرة الأخيرة من المادة (١١٦) من القانون كما أوضحت الفقرة الأخيرة من المادة (١٢٩) من اللائحة التنفيذية أن المقصود بتاريخ توقيع الحجز على الممول هو تاريخ علمه بهذا الحجز حيث تنص على ما يلي :

" وفى تطبيق حكم الفقرة الأخيرة من المادة (١١٦) من القانون ، يقصد بتاريخ توقيع الحجز على الممول تاريخ علمه بهذا الحجز " .

الطعن على نموذج ١٩ ضريبة

تنص المادة (١١٧) من القانون على ما يلي :

" فى الحالات التى يتم فيها ربط الضريبة من المصلحة يجوز للممول الطعن على نموذج ربط الضريبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمه ، فإذا لم يطعن عليه خلال هذه المدة أصبح الربط نهائياً " .

ويتضح من نص هذه المادة :

أن القانون قد أجاز للممول الطعن فى نموذج ربط الضريبة (١٩ضريبة) وذلك خلال ٣٠ يوم من تاريخ استلام الممول للنموذج وإلا أصبح الربط نهائياً .

الاعتراض على ضريبة المرتبات والأجور

تنص المادة (١١٨) من القانون على ما يلي :

" للممول الخاضع للضريبة على المرتبات والأجور خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استلام الإيراد الخاضع للضريبة أن يعترض على ما تم خصمه من ضرائب بطلب يقدم إلى الجهة التى قامت بالخصم .

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

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

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

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

يتضح من نص هذه المادة أنها تضمنت الأحكام الآتية :

حق الممول الخاضع للضريبة على المرتبات فى الاعتراض على الضريبة المخصومة :

طبقاً لنص الفقرة الأولى من المادة (١١٨) من القانون فإنه يحق للممول الخاضع للضريبة على المرتبات أن يعترض على ما خصم من ضرائب من مرتبه بطلب إلى الجهة التى قامت بالخصم وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استلام المرتب .

وطبقاً لحكم الفقرة الثانية من المادة فعلى الجهة التى قامت بخصم الضريبة أن ترسل طلب الممول إلى المأمورية المختصة مشفوعاً بردها ، وذلك خلال ٣٠ يوماً من تاريخ تقديم هذا الطلب .

حق الجهات فى الاعتراض على فروق الضريبة الناتجة عن الفحص

للجهات المختلفة الحق أن تعترض على فروق الضريبة التى أخطرت بها نتيجة لعملية الفحص وذلك خلال ٣٠ يوماً من تاريخ استلام الجهة للإخطار بفروق الضريبة وذلك طبقا لحكم الفقرة الثالثة من المادة .

وقد بينت المادة (١٣٠) من اللائحة التنفيذية أن الإخطار بفروق الضريبة الناتجة عن الفحص يكون على النموذج (٣٨ مرتبات) .

الإجراءات التى تتولاها المأمورية لفحص الطلب أو اعتراض الجهة

حددت الفقرة الرابعة من المادة (١١٨) من القانون ، الإجراءات التى يجب أن تتبعها المأموريات فى فحص الطلب أو الأعتراض الذى يرد إليها من الجهات على فروق الضريبة الناتجة عن الفحص ، ونفصل فيما يلى هذه الإجراءات :

-فحص الطلب أو الاعتراض المقدم من الجهة .

-إخطار الجهة بتعديل ربط الضريبة إذا تبين صحة الاعتراض .

-إحالة الطلب أو الاعتراض إلى لجنة الطعن إذا لم تقتنع المأمورية بصحته .

-إخطار الجهة أو صاحب الشأن بواقعة الإحالة بكتاب موصى عليه بعلم الوصول خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإحالة .

وطبقاً لحكم الفقرة الأخيرة من المادة :

إذا لم يكن للممول جهة يتيسر له الاعتراض لديها ، يجوز له أن يتقدم بطلبه مباشرة إلى المأمورية المختصة أو لجنة الطعن وذلك كما فى حالة حصول الممول على إيراد من مصدر أجنبى عن أعمال أديت فى مصر .

إجراءات الطعن على نموذج ١٩ ضريبة

تناولت المادة (١١٩) من القانون إجراءات الطعن على النموذج ١٩ ضريبة وذلك فى الحالات التى يتم فيها ربط الضريبة بمعرفة المصلحة ، كما يلى :

كيفية الطعن

تنص الفقرة الأولى من المادة (١١٩) من القانون على ما يلى :

" فى الحالات التى يتم فيها ربط الضريبة من المصلحة يكون الطعن المقدم من الممول على عناصر ربط الضريبة وقيمتها بصحيفة من ثلاث صور يودعها المأمورية المختصة وتسلم إحداها للممول مؤشراً عليها من المأمورية بتاريخ إيداعها وتثبت المأمورية فى دفتر خاص بيانات الطعن وملخصا بأوجه الخلاف التى تتضمنها " .

يتضح من نص هذه الفقرة :

أن إجراءات الطعن على نموذج ١٩ ضريبة تتمثل فيما يلى :

-تقديم الطعن إلى المأمورية المختصة بصحيفة من ثلاث صور .

-تسلم إحدى صور صحيفة الطعن للممول مؤشراً عليها من المأمورية بتاريخ الاستلام .

-يتم قيد الطعن وبياناته وملخص أوجه الخلاف الواردة به فى دفتر خاص بقيد الطعون وذلك بالمأمورية المختصة .

الفصل فى الطعن أمام اللجنة الداخلية :

بينت الفقرة الثانية من المادة (١١٩) من القانون قيام اللجان الداخلية بالمأموريات بالفصل فى الطعن المقدم من الممول خلال ستين يوماً من تاريخ تقديمه حيث تنص على ما يلى :

" وتقوم المأمورية بالبت فى أوجه الخلاف بينها وبين الممول بواسطة لجنة داخلية بها ، وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ تقديم الطعن ، فإذا تم التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف يصبح الربط نهائيا ، وتنظم اللائحة التنفيذية لهذا القانون قواعد تشكيل اللجان الداخلية وإجراءات العمل فيها وإثبات الاتفاقات التى تتم أمامها " .

وقد أوضحت المواد من (١٣١ حتى ١٣٥) من اللائحة التنفيذية للقانون قواعد تشكيل اللجان الداخلية بالمأموريات واختصاصاتها وإجراءات العمل بها ،حيث تنص هذه المواد على ما يلى :

تشكيل اللجان الداخلية

تنص المادة (١٣١) من اللائحة التنفيذية للقانون بتحديد تشكيل اللجنة الداخلية كما يلى :

" تشكل اللجنة الداخلية المنصوص عليها فى المادة (١١٩) من القانون ، بقرار من رئيس المصلحة أو من يفوضه ، برئاسة أحد العاملين بالمصلحة من درجة مدير عام وعضوية اثنين من العاملين بها " .

اختصاص اللجنة الداخلية

تنص المادة (١٣٢) من اللائحة التنفيذية للقانون بتحديد اختصاص اللجنة الداخلية كما يلى:

" تختص اللجان الداخلية المنصوص عليها فى المادة (١١٩) من القانون ، بالفصل فى الطعون المقدمة من الممولين للمأمورية طعناً على ربط الضريبة بالنسبة للنشاط التجارى والصناعى والمهنى وإيرادات الثروة العقارية والضريبة المستقطعة من المنبع والضريبة على

أرباح الأشخاص الاعتبارية ، على أن يتم ذلك خلال ستين يوماً من تاريخ ورود الطعن للجنة" .

السجلات التى تمسكها اللجنة الداخلية

تنص المادة (١٣٣) من اللائحة التنفيذية للقانون بتحديد السجلات التى تمسكها اللجنة الداخلية كما يلى :

" يجب أن يتوفر بكل لجنة داخلية السجلات الآتية :

١) سجل قيد الطعون .

٢) سجل محاضر الجلسات .

٣) سجل القرارات التى تنتهى إليها اللجنة " .

إجراءات العمل باللجان الداخلية

أوضحت المواد رقم (١٣٤ ، ١٣٥) من اللائحة التنفيذية للقانون إجراءات العمل باللجان الداخلية ، حيث تنصا على ما يلى :

مادة (١٣٤) من اللائحة التنفيذية

" على اللجنة الداخلية إخطار الممول بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول بتاريخ الجلسة ، وفى حالة عدم حضوره أو من يمثله قانوناً فى التاريخ المحدد يتم إخطاره بكتاب ثان أخير ، وفى حالة عدم حضور الممول أو من يمثله فى الموعد الثانى تقوم اللجنة الداخلية بإحالة الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة وتخطر الممول بذلك " .

مادة (١٣٥) من اللائحة التنفيذية

" تكون جلسات اللجنة الداخلية سرية ، ويجب إثبات ما يتم تناوله بالجلسة فى محضر مؤيد بالمستندات المقدمة من الممول والمأمورية ، وعلى اللجنة مناقشة جميع بنود الخلاف وأوجه الدفاع التى يقدمها الممول ، وأن ترد على كل بند من هذه البنود ، وفى حالة الاتفاق مع الممول يصدر القرار بما تم الاتفاق عليه ، وفى حالة عدم الاتفاق تحدد اللجنة أوجه الخلاف ورأى اللجنة بشأنها ، ويتم إحالة أوجه الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة ، ويخطر الممول بذلك .

ويجب أن يوقع محضر اللجنة الداخليةِ من رئيس اللجنة وأعضائها والممول أو من يمثله قانوناً .

ويكون للممول الحق فى الحصول على نسخة من هذا المحضر " .

- هذا وقد صدر الكتاب الدورى رقم (١٢) لسنة ٢٠١٢ بتاريخ ٢٠١٢/٣/٢٦ بشأن إلتزام المأمورية فى إلتزام المأمورية فى حالة الاتفاق مع الممول على بعض أوجه النزاع ، مفاده مايلى :

"فى حالة إتفاق الممول مع المأمورية أو الاتفاق باللجنة الداخلية على بعض أوجه النزاع الواردة بطعنه فعلى المأمورية المطالبة بسداد الضريبة المستحقة على الجزء من الوعاء الذى تم الاتفاق بشأنه وإرجاء المطالبة بسداد الضريبة المستحقة على الجزء من الوعاء الذى لم يتم الاتفاق عليه إلى أن يصدر قرار لجنة الطعن بخصوصه " .

الإحالة إلى لجان الطعن :

تنص الفقرة الثالثة من المادة (١١٩) من القانون على ما يلى :

" وإذا لم يتم التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف تقوم المأمورية بإخطار الممول بذلك ، وعليها إحالة أوجه الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ البت فى هذه الأوجه على أن تقوم بإخطار الممول بالإحالة بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول . فإذا انقضت مدة الثلاثين يوماً دون قيام المأمورية بإحالة الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة ، كان للممول أن يعرض الأمر كتابة على رئيس هذه اللجنة مباشرة أو بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول ، وعلى رئيس اللجنة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ عرض الأمر عليه أو وصول كتاب الممول إليه أن يحدد جلسة لنظر النزاع ويأمر بضم ملف الممول " .

ويتضح من نص هذه المادة ما يلى :

-فى حالة عدم التوصل إلى اتفاق نهائى مع الممول فى اللجنة الداخلية يتم الإحالة إلى لجنة الطعن .

-يجب أن تتم الإحالة إلى لجنة الطعن خلال ٣٠ يوم من تاريخ اللجنة الداخلية .

-يتم إخطار الممول بواقعة الإحالة بكتاب موصى عليه بعلم الوصول .

- فى حالة تأخر المأمورية فى إحالة الخلاف إلى لجنة الطعن بعد مرور مدة الثلاثين يوماً من تاريخ عقد اللجنة الداخلية يجوز للممول عرض الأمر على رئيس لجنة الطعن المختصة بطلب كتابى سواء بطريق مباشر أو عن طريق البريد المسجل بعلم الوصول .

-على رئيس اللجنة أن يطلب ضم الملف ويحدد جلسة لنظر النزاع وذلك خلال ١٥ يوماً من تاريخ العرض عليه أو من تاريخ وصول طلب الممول إليه .

بينت المادة كذلك إمكانية اتخاذ الإجراءات السابقة بالوسائل الالكترونية التى يحددها وزير المالية .

- **هذا وقد صدر الكتاب الدورى رقم (٢) لسنة ٢٠١٧ بتاريخ ٢٠١٧/١/١ بشأن ضوابط وإجراءات الربط لعدم الطعن ، حيث جاء به ما نصه :**

" سبق أن أصدرت المصلحة العديد من التعليمات التنفيذية بشأن ضوابط وإجراءات الربط لعدم الطعن وآخرها التعليمات التنفيذية رقم ٤٠ لسنة ١٩٩٩ .

وتجنباً لشكاوى بعض الممولين بشأن الربط عليهم لعدم الطعن دون التحقق من صحة استلام الممول للنماذج القانونية ١٩ ضريبة أو ٣٨ مرتبات أو ١٩ ضريبة دمغة والتأكد من قيام الممول بالطعن على تلك النماذج فى المواعيد المحددة قانوناً .

وفى ضوء أحكام المادتين (١١٦) ، (١١٨) من قانون الضريبة العامة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ، وأحكام المادة (٧) من اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار الوزارى رقم ٥٢٥ لسنة ٢٠٠٦ فيما يخص ضريبة الدمغة .

ولتلافى أى قصور فى الأداء قد يؤدى إلى تضخم حجم المتأخرات لدى المأموريات بصورة لا تنم عن الحقيقة نتيجة فحص ملفات حالات غير موجودة على الطبيعة والربط على بعض الممولين لعدم الطعن بدون مراعاة الضوابط اللازم إتباعها فى هذه الشأن .

لذا تَنبه المصلحة على كافة الوحدات التابعة لها إلى ضرورة مراعاة الآتى :

أولاً : عند إجراء الربط لعدم الطعن

- ضرورة الإطلاع على سجل الوارد العام وسجل الطعون والحاسب الآلى بالمأمورية للتأكد من عدم قيام الممول بالطعن فى النماذج القانونية (١٩ ضريبة أو ٣٨ مرتبات أو ١٩ ضريبة دمغة) فى المواعيد القانونية مع إثبات ذلك بمحضر موقع من المأمور المختص يتم إرفاقه بالملف .

- يتم إعداد مذكرة بالربط لعدم الطعن من المأمور المختص والمراجع وإعتمادها من السيد / مدير عام الفحص مع أخذ رأى السيد / رئيس المأمورية قبل توجيه نماذج ٣٥ سداد أو ٣٦ سداد أو ٤٢ سداد أو ٤ سداد ضريبة دمغة أو ٥ سداد ضريبة دمغة .

ثانياً : تلتزم المأمورية بفتح باب الطعن فى حالات الربط لعدم الطعن فى الحالات الآتية

- الحالات التى تم الربط عليها ولم يكن علم الوصول مستوفياً لأى من البيانات الأساسية خاصة (توقيع المستلم باسمه ثلاثياً وليس فرمة فقط – صفة المستلم – رقم بطاقة الرقم القومى – تاريخ الإستلام ..... الخ) طبقاً للتعليمات الصادرة فى هذا الشأن .
- فى حالة عدم وجود علم الوصول لدى المأمورية من واقع السجلات والدفاتر والحاسب الآلى .
- "[1] تلتزم المأمورية بفتح باب الطعن فى حال قيام الممول بالطعن على محضر الحجز خلال ستين يوماً من تاريخ علمه بتوقيع الحجز ، وذلك طبقاً لأحكام المادة ١١٦ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ، وإلا أصبح الربط نهائى ، وذلك دون النظر لتاريخ الربط لعدم الطعن " .

ثالثاً : فى ضوء أحكام الفقرة الرابعة من المادة (١١٦) من قانون الضريبة العامة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ، فإنه فى حالة إذا ارتد علم الوصول مؤشراً عليه بما يَفيد عدم وجود المنشأة أو عدم التعرف على عنوان الممول بحسب الأحوال

- يلتزم المأمور المختص بالانتقال إلى مقر المنشأة وعمل التحريات المطلوبة للتحقق من غلق المنشأة أو عدم وجودها ، وبالاطلاع على بيانات الحاسب الآلى للتأكد من عدم وجود إقرارات ضريبية مقدمة أو بيانات خصم وتحصيل تحت حساب الضريبة باسم الممول ، والسير فى إجراءات استبعاد الملف أو الحفظ .
- يتم إعداد مذكرة بالإستبعاد من المحاسبة أو الحفظ النهائى موقعه من المأمور والمراجع ومدير الفحص ومفتش المنطقة المختص وإعتمادها من رئيس المأمورية .
- بعد الموافقة على حفظ ملفات الحالات الغير موجودة على الطبيعة يتم إخطار الحاسب الآلى لإستبعادها من قاعدة بيانات الفحص .

على جميع المناطق الضريبية ، والإدارة المركزية للتوجيه والرقابة ، والإدارات التابعة لها متابعة تنفيذ المأموريات لذلك بكل دقة . "

---

(١) استدراك رقم (٦) لسنة ٢٠١٧ بتعديل الفقرة الثالثة من البند ثانياً من الكتاب الدورى رقم ٢ لسنة ٢٠١٧.

تشكيل لجان الطعن :

تنص المادة (١٢٠) من القانون على ما يلى :

" تشكل لجان الطعن بقرار من الوزير من رئيس من غير العاملين بالمصلحة ، وعضوية اثنين من موظفى المصلحة يختارهما الوزير ، واثنين من ذوى الخبرة يختارهما الاتحاد العام للغرف التجارية بالاشتراك مع اتحاد الصناعات المصرية من بين المحاسبين المقيدين فى جدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاولى المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة .

وللوزير تعيين أعضاء احتياطيين لموظفى المصلحة باللجان فى المدن التى بها لجنة واحدة ، ويعتبر الأعضاء الأصليون أعضاء احتياطيين بالنسبة إلى اللجان الأخرى فى المدن التى بها أكثر من لجنة ، ويكون ندبهم بدلا من الأعضاء الأصليين الذين يتخلفون عن الحضور من اختصاص رئيس اللجنة الأصلية أو أقدم أعضائها عند غيابه .

ولا يكون انعقاد اللجنة صحيحا إلا إذا حضرها رئيسها وثلاثة من أعضائها على الأقل ويتولى أمانة سر اللجنة موظف تندبه المصلحة .

وتكون لجان الطعن دائمة وتابعة مباشرة للوزير ، ويصدر قرار منه بتحديدها وبيان مقارها واختصاصها المكانى ومكافآت أعضائها . "

ويتضح من نص هذه المادة ما يلى :

أن لجان الطعن تشكل بقرار من وزير المالية وذلك على الوجه التالى :

- رئيس من غير العاملين بالمصلحة .
- عضوان من موظفى المصلحة يختارهما الوزير .
- عضوان من المحاسبين المقيدين فى جدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاولى مهنة المحاسبة والمراجعة من ذوى الخبرة يختارهما الاتحاد العام للغرف التجارية بالاشتراك مع اتحاد الصناعات المصرية .

وبالنسبة لعضوى المصلحة المعينان ضمن تشكيل اللجنة ، فقد قررت المادة أنه بالنسبة للمدن التى يوجد بها لجنة واحدة ، يكون لوزير المالية تعيين أعضاء احتياطيين لهذين العضوين وذلك ضماناً لعدم تعطيل العمل بتلك اللجان فى حال غياب أى من هذين العضوين أو كلاهما .

كما قررت المادة أيضاً لنفس هذا السبب أنه فى المدن التى يوجد بها أكثر من لجنة واحدة ، يكون الأعضاء الأصليون فى إحدى اللجان أعضاءً احتياطيين فى اللجان الأخرى

حيث يمكن ندبهم بدلاً من الأعضاء الأصليين الذين يتخلفون عن الحضور ويكون هذا الندب من اختصاص رئيس اللجنة الأصلية أو أقدم أعضائها عند غياب الرئيس .

قررت المادة أيضاً أنه يشترط لصحة انعقاد اللجنة حضور الرئيس وثلاثة من أعضائها على الأقل ، كما قررت أن يتولى أمانة السر باللجنة أحد الموظفين الذين تنتدبهم المصلحة .

تبعية لجان الطعن :

وأخيراً فقد بينت المادة (١٢٠) من القانون أن لجان الطعن تكون دائمة وتابعة مباشرة لوزير المالية الذى يصدر قراراً متضمناً ما يلى :

- تحديد اللجان التى يتم تشكيلها .
- تحديد مقار هذه اللجان .
- تحديد الاختصاص المكانى لكل منها .
- تحديد مكافآت أعضاء اللجان .

السجلات التى تمسكها لجان الطعن :

بينت المادة (١٣٦) من اللائحة التنفيذية للقانون أنواع السجلات التى يجب أن تمسكها لجان الطعن والبيانات التى تقيد بها والمختصين بالقيد فى تلك السجلات حيث تنص على ما يلى :

" يجب أن تمسك لجان الطعن ، المنصوص عليها فى المادة (١٢٠) من القانون ، السجلات الآتية :

١) سجل الطعون الضريبية ، وتقيد به الطعون حسب تاريخ ورودها ، ويجب أن يتضمن القيد البيانات الخاصة بكل طعن من حيث سنوات الخلاف وصافى ربح كل سنة ، وقرار اللجنة عند صدوره .

٢) سجل الجلسات ، وتدون به الطعون المعروضة على لجنة الطعن فى كل جلسة والقرارات التى تتخذها فى كل منها . [١]

٣) أية سجلات أخرى تتطلبها طبيعة العمل باللجنة .

ويكون القيد فى السجلات المشار إليها بمعرفة أمانة اللجنة " .

اختصاص لجان الطعن :

تنص الفقرة الأولى من المادة (١٢١) من القانون على ما يلى :

" تختص لجان الطعن بالفصل فى جميع أوجه الخلاف بين الممول والمصلحة فى المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها فى هذا القانون ، وفى قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ ، وفى القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة " .

---

(١) البند / ٢ من المادة رقم (١٣٦) من اللائحة التنفيذية للقانون مستبدل بالقرار الوزارى رقم ١٥٩ لسنة ٢٠٠٧ الصادر فى ٢٠٠٧/٣/١٣ .

يتضح من نص هذه الفقرة أن لجان الطعن تختص بالنظر فى المنازعات المتعلقة بتطبيق القوانين التالية :

- قانون ضريبة الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
- قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته.
- قانون رسم تنمية الموارد المالية للدولة رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ .

إجراءات الإخطار بمواعيد الجلسات :

بينت الفقرة الثانية من المادة (١٢١) من القانون إجراءات الإخطار بمواعيد الجلسات حيث تنص على ما يلى :

" وتخطر اللجنة كلا من الممول والمصلحة بميعاد جلسة نظر الطعن قبل انعقادها بعشرة أيام على الأقل وذلك بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول ولها أن تطلب من كل من المصلحة والممول تقديم ما تراه ضروريا من البيانات والأوراق وعلى الممول الحضور أمام اللجنة بنفسه أو بوكيل عنه ، وإلا فصلت اللجنة فى الطعن فى ضوء المستندات المقدمة"

وقد نظمت الفقرتان الأولى والثانية من المادة (١٤٠) من اللائحة التنفيذية للقانون هذه الإجراءات حيث تنص على ما يلى :

"يكون إخطار لجنة الطعن لكل من الطاعن والمأمورية المختصة بموعد الجلسة المحددة لنظر الطعن على النموذج رقم (٣٩ لجان) بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول ، وللممول أن يكتفى بإرسال المذكرات والمستندات التى يراها إلى اللجنة عن طريق مأمورية الضرائب المختصة ، وللجنة فى حالة عدم حضور الممول أو عدم تقديمه أية مذكرات أو مستندات أن تفصل فى الطعن فى ضوء الطعن وفى ضوء الأوراق والمستندات المعروضة عليها . [١]

وفى جميع الأحوال يتعين على اللجنة أن تتحقق من إخطار الممول من خلال علم الوصول".

ويتضح من ذلك ما يلى :

---

[١] الفقرة الأولى من المادة رقم (١٤٠) من اللائحة التنفيذية للقانون مستبدلة بالقرار الوزارى رقم ١٥٩ لسنة ٢٠٠٧ الصادر فى ٢٠٠٧/٣/١٣ .

- يجب على اللجنة إخطار كل من الممول والمأمورية المختصة بموعد نظر جلسة الطعن وذلك على النموذج رقم (٣٩ لجان) وذلك قبل موعد الجلسة بعشرة أيام على الأقل .
- يكون الإخطار بكتاب موصى عليه بعلم الوصول .
- للجنة الطعن أن تطلب من كل من المأمورية المختصة والممول تقديم البيانات والأوراق التى ترى اللجنة أنها لازمة للفصل فى الخلاف .

ألزم المشرع الممول بالحضور أمام اللجنة بنفسه أو بوكيل عنه فى موعد الجلسة ونظراً لتواجد مقر واحد بالقاهرة للجان الطعن على مستوى الجمهورية مما خلق بعض الصعوبات على الممولين فى المحافظات البعيدة عن القاهرة وتيسيراً على الممول جاءت اللائحة التنفيذية لتيسر على الممول بأحقيته فى الاكتفاء بإرسال المذكرات والمستندات التى يراها إلى اللجنة عن طريق مأمورية الضرائب المختصة .

- إذا لم يحضر أى من الممول أو وكيله أو عدم تقديمه أية مذكرات أو مستندات تفصل اللجنة فى الطعن فى ضوء الطعن وفى ضوء الأوراق والمستندات المعروضة عليها .

- يجب على اللجنة فى جميع الإجراءات السابقة أن تتأكد من أن إخطار الممول يتم بكتاب موصى عليه بعلم الوصول ٠

*وقد أصدرت المصلحة التعليمات العامة رقم (٥) لسنة ٢٠٠٧ فى ٢٠٠٧/٨/٢١ ، وجاء به ما نصه :

" صدر قرار تشكيل لجان الطعن ونص القرار على تواجدها بمقر واحد مما خلق بعض الصعوبات على الممولين فى المحافظات وخاصة البعيدة عن القاهرة .

وللتخفيف عن الممولين قدر الإمكان فى الفترة الحالية خاصة فيما يتعلق بمذكرات الدفاع والمستندات التى يرغب الممولين بتقديمها للجان الطعن تقرر ما يلى :

١) ينشأ بكل مأمورية ضرائب سجل لقيد مذكرات الدفاع والأوراق المقدمة من الممولين تخص الطعن منهم يكون مسئولية خدمة الممولين .

٢) على المأمورية أن تتسلم من الممول مذكرة الدفاع الموجهة للجنة وصورتها التى تخص المأمورية وتسجل بالسجل المُعد لذلك ساعة وتاريخ التسليم والأوراق والمستندات المقدمة .

٣) تسلم صورة المذكرة التى تخص المأمورية إلى شعبة الفحص المختصة لإعداد رد المأمورية فوراً ، ويرسل أصل المذكرة والذى يخص اللجنة إليها فوراً ويكون ذلك إما مع مخصوص أو بالبريد السريع ولا يتحمل الممول أى تكلفة مقابل ذلك .

٤) تتولى المأمورية الإعلان عن ذلك بلوحة إعلانات المأمورية .

٥) أى تأخير أو تقصير فى توصيل المذكرات فى الوقت المناسب يكون مسئولية رئيس المأمورية وخدمة الممولين ، وأى تقصير فى الرد على مذكرة الدفاع يكون مسئولية مدير الفحص والمراجع والمأمور المختص بالحالة .

على السادة رؤساء القطاعات المعنية ورؤساء المناطق متابعة تنفيذ ذلك بكل دقة .

يُعمل به من تاريخه . "

إصدار قرار لجنة الطعن :

تنص الفقرة الأخيرة من المادة (١٢١) من القانون على ما يلى :

" وتصدر اللجنة قرارها فى حدود تقدير المصلحة وطلبات الممول ويعدل ربط الضريبة وفقا لقرار اللجنة فإذا لم تكن الضريبة قد حصلت فيكون تحصيلها بمقتضى هذا القرار " .

كما تنص الفقرة الأخيرة من المادة (١٤٠) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" ويجب على رئيس اللجنة وأمين السر توقيع قرارات اللجنة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ صدورها ، ويكون إعلان كل من المصلحة والممول بقرار اللجنة بكتاب موصى عليه بعلم الوصول على النموذج رقم (٤٠ لجان) " .

يتضح من ذلك ما يلى :

- تصدر لجنة الطعن قرارها فى حدود تقديرات المأمورية وطلبات الممول تحقيقاً لمبدأ : " لا يضار الطاعن بطعنه " .
- يوقع رئيس اللجنة وأمين السر قرارات اللجنة خلال ١٥ يوماً من تاريخ صدورها.
- يتم إعلان الممول والمأمورية المختصة بقرار اللجنة على النموذج رقم (٤٠ لجان) وذلك بكتاب موصى عليه بعلم الوصول .
- يتم تعديل ربط الضريبة طبقاً لقرار لجنة الطعن .
- يتم تحصيل الضريبة المستحقة بمقتضى هذا القرار .

سرية جلسات لجان الطعن :

تنص الفقرة الأولى من المادة (١٢٢) من القانون على ما يلى :

" تكون جلسات لجان الطعن سرية وتصدر قراراتها مسببة بأغلبية أصوات الحاضرين وفى حالة تساوى الأصوات يرجح الجانب الذى منه الرئيس ويوقع القرارات كل من الرئيس وأمين السر خلال خمسة عشر يوماً على الأكثر من تاريخ صدورها " .

ويتضح من ذلك :

أن جلسات لجان الطعن تكون سرية وتصدر قراراتها بأغلبية الأصوات ، و يرجح جانب الرئيس فى حالة تساوى الأصوات .

مراعاة الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضى :

تنص الفقرة الثانية من المادة (١٢٢) من القانون على ما يلى :

" وتلتزم اللجنة بمراعاة الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضى ويعلن كل من الممول والمصلحة بالقرار الذى تصدره اللجنة بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول وتكون الضريبة واجبة الأداء من واقع الربط على أساس قرار لجنة الطعن ، ولا يمنع الطعن فى قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية من تحصيل الضريبة[1] " .

كما تنص المادة (١٣٩) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" على لجنة الطعن مراعاة الأصول والمبادىء العامة لإجراءات التقاضى وفقاً لحكم المادة (١٤١) من هذه اللائحة " .

يتضح من ذلك :

أن المشرع أعطى لجنة الطعن ولاية القضاء بالفصل فى الخصومة بين الممولين ومصلحة الضرائب ، ومن ثم يجب على لجنة الطعن أن تلتزم بالأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضى .

---

(٢) سقوط عبارة (أمام المحكمة الأبتدائية) من نص المادة ١٢٢ من القانون بناء على صدور حكم عدم دستورية المادة ١٢٣ من القانون.

الأصول والمبادىء العامة لإجراءات التقاضى :

تنص المادة (١٤١) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" تشمل الأصول والمبادىء العامة لإجراءات التقاضى ، فى تطبيق حكم المادة (١٢٢) من القانون ، ما يأتى :

١) الاختصاص .

٢) إعلان أطراف الخلاف .

٣) أحقية الممول فى رد اللجنة أو أحد أعضائها .

٤) مناقشة كافة الدفوع المقدمة من الممول .

٥) تسبيب القرارات .

وذلك مع عدم الإخلال بالأصول والمبادىء العامة للتقاضى المنصوص عليها فى قانون المرافعات المدنية والتجارية " .

هذا وقد وردت المبادئ الأساسية للتقاضى ضمن نصوص قانون المرافعات المدنية والتجارية رقم ١٣ لسنة ١٩٦٨ وتقضى إجمالاً بما يلى :

- استقلال القضاء .
- تعدد درجات التقاضى .
- تعدد القضاة .
- علانية الجلسات مع جواز سريتها فى بعض الجلسات .
- المرافعة الشفوية والكتابية .
- موالاة إجراءات الخصومة .
- إتمام الإجراءات فى مواجهة الخصوم .
- حياد القاضى .

تنظيم العمل بلجان الطعن :

حددت المادة (١٣٧) من اللائحة التنفيذية نظام العمل بلجان الطعن واختصاص رئيسها وأعضائها فى هذا المجال حيث تنص على ما يلى :

" يكون العمل بلجان الطعن ، المنصوص عليها فى المادة (١٢٠) من القانون ، على النحو الآتى:

١) يحدد رئيس اللجنة مقرر الحالة من أحد العضوين المعينين من المصلحة .

٢) يقوم كل عضو من أعضاء اللجنة المشار إليهم فى البند (١) من هذه المادة بدراسة ما يحال إليه من طعون وكافة أوجه الدفاع المتعلقة بها ، ويعد مسودة القرار فى كل طعن .

٣) تتم المداولة مع باقى أعضاء اللجنة على مسودة القرار بعد إطلاعهم على أوراق الطعن .

٤) يصدر قرار اللجنة بعد المداولة طبقا لحكم المادة (١٢٢) من القانون " .

معدلات الأداء بلجان الطعن :

تنص المادة (١٣٨) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" يجب على لجان الطعن إنجاز المعدلات التى تحددها الوحدة المشرفة على اللجان " . [١]

الطعن فى قرار لجنة الطعن :

تنص المادة (١٢٣) [٢] من القانون على ما يلى :

" لكل من المصلحة والممول الطعن فى قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار .

وترفع الدعوى للمحكمة التى يقع فى دائرة اختصاصها المركز الرئيسى للممول أو محل إقامته المعتاد أو مقر المنشأة وذلك طبقاً لأحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية .

ويكون الطعن فى الحكم الصادر من هذه المحكمة بطريق الاستئناف أيا كانت قيمة النزاع ".

- ويتضح من نص هذه المادة ما يلى :

-أجاز المشرع لكل من المصلحة والممول الطعن فى قرار لجنة الطعن أمام المحكمة الابتدائية المنعقدة بهيئة تجارية (لخصوصية النزاع فى القضايا الضريبية) وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإعلان بقرار اللجنة .

-تكون المحكمة المختصة هى المحكمة الواقع فى دائرة اختصاصها أى من :

- المركز الرئيسى للممول .
- محل الإقامة المعتاد للممول .
- مقر منشأة الممول .

وذلك حسب الأحوال .

-يكون الطعن فى القرار الصادر من هذه المحكمة بطريق الاستئناف أياً كانت قيمة النزاع.

❖ ملحوظة

نظراً للحكم بعدم دستورية المادة ١٢٣ من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، اصبحت جميع الدعاوى والمنازعات الضريبية ترفع امام مجلس الدولة، ويحكمها قانون مجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢ وتعديلاته.

---

(١) المادة رقم (١٣٨) من اللائحة التنفيذية للقانون مستبدلة بالقرار الوزارى رقم ٣٩٥ لسنة ٢٠٠٧ الصادر فى ٢٠٠٧/٦/٢٠ .

(٣) صدر حكم بعدم دستورية المادة (١٢٣) من القانون اعتباراً من ٢٠١٥/٨/٢ حكم رقم ٧٠ لسنة ٣٥ قضائية.

تصحيح الربـط النهائى :

تنص المادة (١٢٤) من القانون على ما يلى :

" على المصلحة تصحيح الربط النهائى المستند إلى تقدير المأمورية أو قرار لجنة الطعن بناء على طلب يقدمه صاحب الشأن خلال خمس سنوات من التاريخ الذى أصبح فيه الربط نهائيا وذلك فى الحالات الآتية :

١) عدم مزاولة صاحب الشأن أى نشاط مما ربطت عليه الضريبة .
٢) ربط الضريبة على نشاط معفى منها قانوناً .
٣) ربط الضريبة على إيرادات غير خاضعة للضريبة ، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك .
٤) عدم تطبيق الإعفاءات المقررة قانوناً .
٥) الخطأ فى تطبيق سعر الضريبة .
٦) الخطأ فى نوع الضريبة التى ربطت على الممول .
٧) عدم ترحيل الخسائر على خلاف حكم القانون .
٨) عدم خصم الضرائب واجبة الخصم .
٩) عدم خصم القيمة الإيجارية للعقارات التى تستأجرها المنشأة .
١٠) عدم خصم التبرعات التى تحققت شروط خصمها قانوناً .
١١) تحميل بعض السنوات الضريبية بإيرادات أو مصروفات تخص سنوات أخرى.
١٢) ربط ذات الضريبة على ذات الإيرادات أكثر من مرة .

وللوزير أن يضيف حالات أخرى بقرار منه .

وعلى وجه العموم فى الحالات التى يحصل فيها صاحب الشأن على مستندات وأوراق قاطعة من شأنها أن تؤدى إلى عدم صحة الربط .

وتختص بالنظر فى الطلبات المشار إليها لجنة أو أكثر تسمى (لجنة إعادة النظر فى الربط النهائى) يكون من بين أعضائها عضو من مجلس الدولة بدرجة مستشار مساعد على الأقل يندبه رئيس مجلس الدولة ، ويصدر بتشكيلها وتحديد اختصاصها ومقارها قرار من رئيس المصلحة ، ولا يكون قرار اللجنة نافذاً إلا بعد اعتماده من رئيس المصلحة . ويخطر كل من الممول ومأمورية الضرائب المختصة بقرار اللجنة " .

يتضح من نص هذه المادة ما يلى :

–أن تصحيح الربط النهائى يتم بناءً على طلب يقدمه الممول إذا كان أساس الربط تقديرات المأمورية (عدم الطعن – قرار اللجنة الداخلية) ، أو طبقاً لقرار لجنة الطعن.

–أن الممول يجب أن يقدم الطلب خلال خمس سنوات من التاريخ الذى أصبح فيه الربط نهائياً .

المقصود بالتاريخ الذى يصبح فيه الربط نهائياً :

- فى حالات ربط الضريبة بعد الإعلان بلوحة المأمورية أو لجنة الطعن وكذلك حالات الربط بعد الإعلان فى مواجهة النيابة طبقاً لأحكام الفقرتين ٣ ، ٤ من المادة (١١٦) من القانون يكون تاريخ اعتبار الربط أو قرار لجنة الطعن نهائياً بعد مرور ستين يوماً من تاريخ توقيع الحجز على الممول .

(مادة ١١٦ / فقرة أخيرة من القانون)

- فى حالات ربط الضريبة بمعرفة المصلحة يكون التاريخ الذى يصبح فيه الربط نهائياً هو مرور ثلاثين يوماً من تاريخ تسلم الممول لنموذج ربط الضريبة دون طعن عليه .

(مادة ١١٧ من القانون)

- فى حالات ربط الضريبة بناءً على قرار اللجنة الداخلية يكون تاريخ اعتبار الربط نهائياً هو نفس تاريخ التوصل إلى تسوية مع الممول والاتفاق باللجنة الداخلية .

يتضح أيضاً من نص المادة (١٢٤) من القانون أنه علاوة على الحالات (١٢) الواردة بالمادة والتى يجوز للممول طلب تصحيح الربط النهائى إذا توافر أى منها بالنسبة له ، فإنه يجوز لوزير المالية إضافة حالات أخرى إليها بقرار يصدر منه ، وكذلك فى أى حالة يثبت فيها الممول بمستندات قاطعة عدم صحة الربط الذى تم بشأنه .

تشكيل لجان إعادة النظر :

بينت الفقرة الأخيرة من المادة (١٢٤) من القانون تشكيل لجان إعادة النظر فى الربط النهائى ، كما فصلت هذا التشكيل نص المادة (١٤٢) من اللائحة التنفيذية التى تنص على ما يلى :

" تشكل لجنة أو أكثر لإعادة النظر فى الربط النهائى بقرار من رئيس مصلحة الضرائب برئاسة أحد العاملين بالمصلحة من درجة مدير عام ، وعضوية مستشار مساعد على الأقل من

مجلس الدولة يختاره رئيس المجلس ، وأحد العاملين بها ، ويحدد قرار تشكيل اللجنة اختصاصها ومقرها ".

إجراءات العمل بلجان إعادة النظر فى الربط النهائى :

أوضحت المادة (١٤٣) من اللائحة التنفيذية إجراءات العمل بلجان إعادة النظر وكذلك مواعيد طلب الملفات من المأمورية المختصة ومواعيد البت فيها حيث تنص على ما يلى :

" على لجنة إعادة النظر فى الربط النهائى خلال خمسة عشر يوماً من ورود طلب الممول إليها طلب الملف الضريبى الخاص به من المأمورية المختصة ، وعلى المأمورية موافاة اللجنة بالملف خلال مدة أقصاها خمسة عشر يوماً من تاريخ ورود طلب اللجنة إليها ، وبمجرد ورود الملف تقوم اللجنة بدراسة طلب الممول والمستندات المقدمة فى ضوء المستندات المرفقة بالملف الضريبى ، وتصدر قرارها خلال مدة أقصاها ستون يوماً من تاريخ ورود الملف ، ولا يكون هذا القرار نافذا إلا بعد اعتماده من رئيس المصلحة .
ويخطر كل من الممول والمأمورية المختصة بالقرار " .

يتضح من ذلك أن الإجراءات والمواعيد المحددة للجان إعادة النظر تتمثل فيما يلى :

- يتقدم الممول بطلب إعادة النظر فى الربط النهائى إلى اللجنة .
- خلال ١٥ يوماً من ورود الطلب للجنة تقوم بطلب الملف من المأمورية المختصة .
- على المأمورية إرسال الملف إلى اللجنة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ طلبه .
- تقوم اللجنة بدراسة طلب الممول على ضوء مرفقات الملف وتصدر قرارها خلال ستين يوماً من تاريخ ورود الملف إليها .
- يعتمد قرار اللجنة من رئيس المصلحة ثم يخطر به كل من الممول والمأمورية المختصة .

نظر الطلبات المقدمة لتصحيح الربط قبل تاريخ العمل بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ :

تنص المادة (١٤٤) من اللائحة التنفيذية على ما يلى :

" تتولى لجان إعادة النظر ، المشكلة طبقا لأحكام القانون ، النظر فى الطلبات المقدمة لتصحيح الربط النهائى قبل تاريخ العمل به ولم يتم البت فيها " .

جواز نظر الدعاوى الضريبية بالمحاكم فى جلسات سرية :

بينا فيما سبق أنه من بين الأصول والمبادىء العامة للتقاضى المنصوص عليها فى قانون المرافعات المدنية والتجارية مبدأ علانية الجلسات ، غير أنه يجوز فى حالات معينة نظر الدعاوى فى جلسات سرية ، وقد أكدت المادة (١٢٥) من القانون جواز قيام المحاكم بنظر الدعاوى الضريبية فى جلسات سرية مع ضرورة الحكم فى الدعاوى جميعاً على وجه السرعة على أن تمثل النيابة العامة ويعاونها مندوب من المصلحة فى تلك الدعاوى .

ونورد فيما يلى نص المادة (١٢٥) من القانون :

" الدعاوى التى ترفع من الممول أو عليه يجوز للمحكمة نظرها فى جلسة سرية ويكون الحكم فيها دائماً على وجه السرعة ، على أن تكون النيابة العامة ممثلة فى الدعوى ، يعاونها فى ذلك مندوب من المصلحة " .

حق الوزير فى إصدار قواعد وتعليمات عامة تلتزم بها المصلحة عند تطبيق أحكام القانون :

تنص المادة (١٢٦) من القانون على ما يلى :

" للوزير دون غيره إصدار قواعد وتعليمات عامة تلتزم بها المصلحة عند تنفيذ أحكام هذا القانون ولائحته التنفيذية " .

حق الممول فى طلب استصدار قرار مسبق من المصلحة بالأثر الضريبى على المعاملات التى يرغب فى إتمامها :

تنص المادة (١٢٧) من القانون على ما يلى :

" للممول الذى يرغب فى إتمام معاملات لها آثار ضريبية مؤثرة أن يتقدم بطلب كتابى إلى رئيس المصلحة ببيان موقفها فى شأن تطبيق أحكام هذا القانون على تلك المعاملة .

ويجب أن يقدم الطلب مستوفيا البيانات ومصحوبا بالوثائق الآتية :

١) اسم الممول ورقم حصره الضريبى .
٢) بيان بالمعاملة والآثار الضريبية لها .
٣) صور المستندات والعقود والحسابات المتعلقة بالمعاملة .

ويصدر رئيس المصلحة قراراً فى شأن الطلب خلال ستين يوما من تاريخ تقديمه ، ويجوز له طلب بيانات إضافية من الممول خلال تلك المدة ، ويكون القرار ملزماً للمصلحة ما لم تتكشف بعد إصداره عناصر للمعاملة لم تعرض عليها قبل إصدار القرار " .

يتضح من نص هذه المادة :

أن القانون قد راعى فى بعض الحالات الخاصة التى يرغب فيها الممول بيان الأثر الضريبى على المعاملات التى ينوى القيام بها والتى قد يكون لها آثار ضريبية مؤثرة سواء من حيث قيمة الضريبة التى تترتب على هذه المعاملات أو من حيث التزاماته الضريبية تجاه العاملين والمتعاملين معه فى تلك المعاملات ٠

أجاز القانون فى تلك الحالات أن يتقدم الممول مسبقاً بطلب للمصلحة موضحاً فيه بياناته وبيانات التعامل الذى يرغب فى إتمامه والأثر الضريبى لهذا التعامل من وجهة نظره مع إرفاق صور المستندات والعقود الخاصة بهذا التعامل حيث تقوم المصلحة ببحث الحالة وإصدار قرار بشأنها فى ضوء البيانات المقدمة إليها وأى بيانات إضافية تطلبها من الممول وذلك خلال ٦٠ يوماً من تاريخ تقديم الممول للطلب ، ويعد قرار المصلحة التى تصدره فى هذا الشأن نهائياً وملزماً لها ما لم يتضح لها بعد إصداره وجود بيانات أخرى لم تعرض عليها قبل إصدار القرار.

مندوبى المصلحة لدى الجهات :

تنص المادة (١٢٨) من القانون على ما يلى :

" للمصلحة تعيين مندوبين عنها من بين موظفيها لدى الوزارات والمصالح الحكومية ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة وشركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام ، ويتولى مندوب المصلحة متابعة سلامة تنفيذ الجهات المذكورة لأحكام هذا القانون وغيره من التشريعات الضريبية المرتبطة به والتحقق من أداء هذه الجهات للضرائب وفقا لأحكام هذه التشريعات .

ويكون لهؤلاء المندوبين ولغيرهم من موظفى المصلحة الذين يصدر بتحديدهم قرار من وزير العدل بناء على طلب وزير المالية صفة الضبطية القضائية وإثبات ما يقع من مخالفات

لأحكام التشريعات المشار إليها وذلك فى محاضر تحدد بياناتها اللائحة التنفيذية لهذا القانون ".

وقد بينت المادة (١٤٥) من اللائحة التنفيذية للقانون ما يجب إثباته من بيانات فى محضر الأعمال لإثبات اكتشاف أية مخالفات لدى جهات التعامل حيث تنص على ما يلى :

" على مندوبى المصلحة لدى الجهات المنصوص عليها فى المادة (١٢٨) من القانون ، متابعة سلامة تنفيذ هذه الجهات لأحكام قانون الضريبة على الدخل وغيره من التشريعات الضريبية المرتبطة به ، وفى حالة اكتشاف المندوب أية مخالفة ، عليه أن يثبت ذلك فى محضر أعمال يتضمن البيانات الأساسية الآتية :

١) اسم المندوب .
٢) اسم الجهة .
٣) تاريخ اكتشاف المخالفة .
٤) وصف المخالفة .
٥) الأثر المالى للمخالفة .
٦) المدة التى وقعت خلالها المخالفة .

ويجب إحالة محضر الأعمال المشار إليه إلى الإدارة التى يتبعها المندوب لاتخاذ اللازم ".

عبء الإثبات الذى يقع على المصلحة :

تنص المادة (١٢٩) من القانون على ما يلى :

" يقع على المصلحة عبء الإثبات فى الحالات الآتية :

١) تصحيح الإقرار أو تعديله أو عدم الاعتداد به إذا كان مقدما طبقا للشروط والأوضاع المنصوص عليها فى المادتين (٨٣ و ٨٤) من هذا القانون ومستندا إلى دفاتر منتظمة من حيث الشكل وفقا لمعايير المحاسبة المصرية أو مبادئ محاسبية مبسطة منبثقة منها ، وبمراعاة القوانين والقواعد المقررة فى هذا الشأن.
٢) تعديل الربط وفقا للمادة (٩١) من هذا القانون .
٣) عدم الاعتداد بالإقرار إذا كان معتمداً من أحد المحاسبين ومستندا إلى دفاتر وفقا لأحكام المادة (٧٨) من هذا القانون " .

كما تنص المادة (١٤٦) من اللائحة التنفيذية فى هذا الشأن على ما يلى :

" على مأمورية الضرائب المختصة أن تثبت بموجب مذكرة معتمدة ، مرفقا بها المستندات المؤيدة لها ، أسباب تصحيح الإقرار أو تعديله أو عدم الاعتداد به أو تعديل الربط ، وذلك فى الحالات المنصوص عليها فى المادة (١٢٩) من القانون .

ويجب أن يتضمن إخطار الممول بالتصحيح أو التعديل أو عدم الاعتداد ، بي .ان هذه الأسباب " .

عبء الإثبات الذى يقع على الممول :

تنص المادة (١٣٠) من القانون على ما يلى :

" يقع عبء الإثبات على الممول فى الحالات الآتية :

١) قيام المصلحة بإجراء ربط تقديرى للضريبة وفقا للمادة ٩٠ من هذا القانون .

٢) قيام الممول بتصحيح خطأ فى إقراره الضريبى .

٣) اعتراض الممول على محتوى محضر محرر بمعرفة مأمور المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية " .

يتضح من هذا النص :

أن القانون قد جعل عبء الإثبات يقع على عاتق الممول فى الحالات الواردة بالمادة (١٣٠) كما سبق أن جعل عبء الإثبات يقع على المصلحة فى الحالات الواردة بالمادة (١٢٩) من القانون .

الكتاب السابع

العقوبات

الكتاب السابع

العقوبات

-

ورد فى الكتاب السابع من القانون ، العقوبات التى توقع على كل من يخالف أو لا يلتزم بأحكام هذا القانون وذلك فى المواد من (١٣١ حتى ١٣٨) كما يلى :

- مقدمة .
- جدول العقوبات .
- التصالح فى الجرائم الضريبية .

وسنتناول ذلك على النحو التالى :

الكتاب السابع

العقوبات

مقدمة

قبل أن نتناول أحكام مواد العقوبات والتصالح فى الجرائم الضريبية كما وردت بالكتاب السابع من القانون ، نورد أولا المقصود بالعقوبة طبقاً للمادة (٦٦) من الدستور الدائم للبلاد ، وأنواع الجرائم كما وردت بقانون العقوبات ، ونتبعها بجدول يوضح مواد القانون موضوع المخالفة وعقوبة مخالفة كل مادة ، وكذلك التعويضات المقررة بالقانون مقابل التصالح فى الجرائم الضريبية .

المقصود بالعقوبة

حددت المادة (٦٦) من الدستور الدائم للبلاد مفهوم العقوبة بوجه عام ، حيث تنص على ما يلى :

" العقوبة شخصية ولا جريمة ولا عقوبة إلا بناء على قانون ، ولا توقع عقوبة إلا بحكم قضائى ، ولا عقوبة إلا على الأفعال اللاحقة لتاريخ نفاذ القانون " .

وعلى ذلك فيمكن استخلاص المقصود بالعقوبات بناء على نص الدستور على الوجه التالى :

١) العقوبة شخصية :

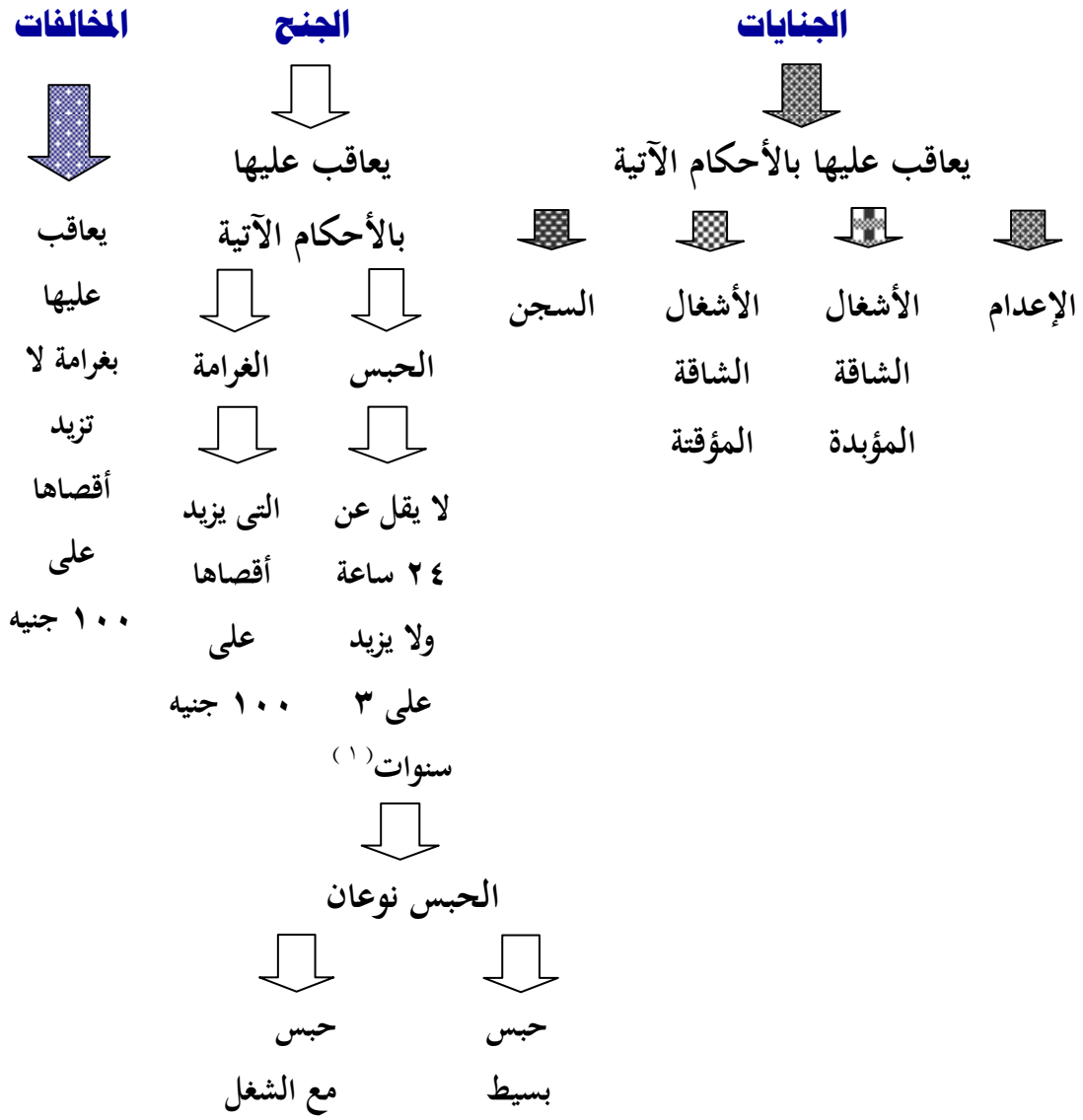
بمعنى أنها توقع على الشخص الذى ارتكب الجريمة ولا تمتد إلى غيره فلا تضامن فى العقوبة.

وكما سيتضح من استعراض العقوبات فى ظل القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإصدار قانون الضريبة على الدخل ، فإنها لا توقع إلا على الممول أو من ساعده أو حرضه ، أو اتفق معه على التهرب من أداء الضريبة ولا تمتد العقوبة إلى أصول الممول أو فروعه أو شركائه غير المشتركين فى جريمة التهرب .

٢) لا جريمة ولا عقوبة إلا بناء على قانون :

بمعنى ألا يجرم أى فرد إلا بقانون ولا يعاقب إلا بقانون والجرائم ثلاثة أنواع، كما جاء بالباب الثانى من الكتاب الأول من قانون العقوبات المصرى ونورد بالصفحة التالية خريطة مبسطة نوضح بها أنواع الجرائم .

أنواع الجرائم



---

[1] طبقاً لحكم المادة رقم (١٨) من قانون العقوبات ، يجوز أن تنقص مدة الحبس عن أربع وعشرين ساعة ولا تزيد عن ثلاث سنوات إلا فى الأحوال الخصوصية المنصوص عليها قانوناً .

٣) لا توقع عقوبة إلا بحكم قضائى

ليس هناك سلطة من شأنها توقيع العقوبة بخلاف السلطة القضائية .

إن الجرائم المنصوص عليها فى القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يجب أن تحال إلى النيابة العامة لإقامة الدعوى العمومية على مرتكبيها .

ويلاحظ أن المادة (١٣١) من القانون قد قضت بأن العقوبات الواردة بالكتاب السابع من القانون لا تخل بأى عقوبة أشد منصوص عليها فى قانون العقوبات حيث تنص على ما يلى :

" مع عدم الإخلال بأى عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أى قانون آخر ، يعاقب على الجرائم المبينة فى المواد التالية بالعقوبات المنصوص عليها فيها " .

جدول مواد القانون موضوع المخالفة وعقوبة مخالفة كل مادة

مواد القانون موضوع المخالفة		عقوبة المخالفة	
المادة	مضمون المادة	المادة	مضمون المادة
	الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وإضافة وتحصيل وتوريد الضريبة ، وينطبق ذلك على المواد التالية :		
م ١١ الفقرة الثانية	إلزام الجهات والهيئات بحجز الضريبة المستحقة على المبالغ التى يحصل عليها المقيمون من غير جهات عملهم الأصلية وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر . [١]	م ١٣٥ الفقرة الثالثة	▪ غرامة مقدارها (٢٥ %) من المبالغ غير المؤداة فى المواعيد القانونية . ▪ تضاعف الغرامة فى ح .الة الع.ود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال خمس سنوات[٢] .
م ١٤	إلزام أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيرادات من المرتبات وما فى حكمها الخاضعة للضريبة بما فى ذلك المشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة أن يحجزوا مما يكون عليهم دفعه مبلغاً تحت حساب الضريبة المستحقة وتوريد ما تم حجزه من الدفعات فى الشهر السابق إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر .	م ١٣٥ الفقرة الثالثة	▪ غرامة مقدارها (٢٥ %) من المبالغ غير المؤداة فى المواعيد القانونية . ▪ تضاعف الغرامة فى ح .الة الع.ود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال خمس سنوات .
م ١٦	إلزام مستحق الإيراد الخاضع للضريبة على المرتبات وما فى حكمها بتوريد الضريبة إذا كان صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيراد من غير المقيم فى مصر أو لم يكن له فيها مركز أو منشأة.	م ١٣٥ الفقرة الثالثة	▪ غرامة مقدارها (٢٥ %) من المبالغ غير المؤداة فى المواعيد القانونية . ▪ تضاعف الغرامة فى ح .الة الع.ود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال خمس سنوات .

[١] المادة (١١) من القانون مستبدلة بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ .

[٢] استبدال مدة تضاعف العقوبة من ثلاث سنوات إلى خمس سنوات بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤

مواد القانون موضوع المخالفة		عقوبة المخالفة	
المادة	مضمون المادة	المادة	مضمون المادة
م ٤٢ الفقرة الرابعة	إلزام مكاتب الشهر العقارى تحصيل ضريبة التصرف فى العقارات المبنية أو الأراضى عند شهر التصرف وتوريدها إلى مصلحة الضرائب خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديم طلب الشهر ، ما لم يكن قد تم سداد الضريبة إلى مصلحة الضرائب قبل هذا التاريخ . [١]	م ١٣٥ الفقرة الثالثة	▪ غرامة مقدارها (٢٥ %) من المبالغ غير المؤداة فى المواعيد القانونية . ▪ تضاعف الغرامة فى ح .الة الع.ود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال خمس سنوات .
م ٤٦ مكرراً ٢ الفقرة الثانية	إلزام شركة الإيداع والقيد المركزى وبنوك الإيداع المرخص لهم بمزاولة النشاط بحسب الأحوال أو الجهة الموزعة للأرباح الخاضعة للضريبة على التوزيعات حجز (١ %) من توزيعات الأرباح الموزعة للشخص الطبيعى المقيم وتوريدها إلى الإدارة المركزية لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة فى موعد أقصاه خامس يوم عمل من الشهر التالى للشهر الذى تم فيه التحصيل . [٢]	م ١٣٥ الفقرة الثالثة	▪ غرامة مقدارها (٢٥ %) من المبالغ غير المؤداة فى المواعيد القانونية . ▪ تضاعف الغرامة فى ح .الة الع.ود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال خمس سنوات .

[١] المادة (٤٢) من القانون مستبدلة بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ .

[٢] المادة (٤٦ مكرراً / ٢) مضافة بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ ، اعتباراً من ٢٠١٤/٧/١

مواد القانون موضوع المخالفة		عقوبة المخالفة	
المادة	مضمون المادة	المادة	مضمون المادة
م ٥٦ الفقرة الأخيرة	إلزام أصحاب المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية المقيمة فى مصر والجهات غير المقيمة التى لها منشأة دائمة فى مصر بما فى ذلك الشركات والمنشآت والفروع المقامة وفقاً لأحكام قانون المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة وكذلك المشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة الذين يقومون بدفع المبالغ المنصوص عليها بالمادة (٥٦) من القانون لغير المقيمين فى مصر بأن يحجزوا مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى المصلحة فى أول يوم عمل تال لليوم الذى تم فيه حجز الضريبة . (١)	م ١٣٥ الفقرة الثالثة	▪ غرامة مقدارها (٢٥ %) من المبالغ غير المؤداة فى المواعيد القانونية . ▪ تضاعف الغرامة فى ح .الة الع.ود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال خمس سنوات .
م ٥٦ مكرراً الفقرة الثالثة والفقرة السادسة قبل التعديل بالقرار بقانون ٩٦ لسنة ٢٠١٥	إلزام شركة الإيداع والقيد المركزى وبنوك الإيداع ، المرخص لهم بمزاولة النشاط أو أية جهة أخرى تنفذ المعاملة أو تقوم بالتوزيع ، بتوريد ضريبة توزيعات الأرباح الموزعة للشخص الطبيعى الغير مقيم والشخص الاعتبارى المقيم أو غير المقيم ، وكذلك ما تم حج زة من الأرباح الرأسمالية إلى الإدارة المركزية لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة فى موعد أقصاه خامس يوم عمل من الشهر التالى للشهر الذى تم فيه التحصيل .	م ١٣٥ الفقرة الثالثة	▪ غرامة مقدارها (٢٥ %) من المبالغ غير المؤداة فى المواعيد القانونية . ▪ تضاعف الغرامة فى ح .الة الع.ود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال خمس سنوات .

(١) الفقرة الأخيرة من المادة رقم (٥٦) من القانون مستبدلة بقرار بقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ .

مواد القانون موضوع المخالفة		عقوبة المخالفة	
المادة	مضمون المادة	المادة	مضمون المادة
م ٥٧ الفقرة الثانية	إلزام المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية التى تقوم بدفع أى مبالغ لأى شخص طبيعى على سبيل العمولة أو السمسرة متى كانت غير متصلة بمباشرة مهنته بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة التى يتبعها خلال الخمسة عشر يوما الأولى من الشهر التالى للشهر الذى دفعت فيه العمولة أو السمسرة .	م ١٣٥ الفقرة الثالثة	▪ غرامة مقدارها (٢٥ %) من المبالغ غير المؤداة فى المواعيد القانونية . ▪ تضاعف الغرامة فى ح .الة الع.ود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال خمس سنوات .
م ٥٨	إلزام دافع عوائد السندات التى تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزى أو غيره من البنوك أو من يحصل عليها بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة فى أول يوم عمل تال على الأكثر . إلزام دافع عوائد أذون وسندات الخزانة بتحصيل وحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة فى اليوم الت .الى لليوم الذى تم فيه خصم أو حجز الضريبة . (١)	م ١٣٥ الفقرة الثالثة	▪ غرامة مقدارها (٢٥ %) من المبالغ غير المؤداة فى المواعيد القانونية . ▪ تضاعف الغرامة فى ح .الة الع.ود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال خمس سنوات .

(١) المادة رقم (٥٨) من القانون مستبدلة بقرار بقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ .

مواد القانون موضوع المخالفة		عقوبة المخالفة	
المادة	مضمون المادة	المادة	مضمون المادة
م ٥٩	إلزام الجهات والمنشآت المنصوص عليها فى المادة رقم (٥٩) من القانون بخصم نسبة تحت حساب الضريبة من كل مبلغ يزيد على ثلاثمائة جنيه تدفعه على سبيل العمولة أو السمسرة أو مقابل عمليات الشراء أو التوريد أو المقاولات أو الخدمة إلى أي شخص من أشخاص القطاع الخاص وتوريد المبالغ التى تم خصمها إلى المصلحة طبقا للإجراءات التى تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون . وهى وزارات الحكومة ومصالحها ، ووحدات الإدارة المحلية ، والهيئات العامة ، والهيئات القومية الاقتصادية أو الخدمية ، وشركات ووحدات القطاع العام ، وشركات قطاع الأعمال العام، وشركات الأموال ، والمنشآت والشركات الخاضعة لقوانين الاستثمار ، وشركات الأشخاص التى يجاوز رأسمالها خمسين ألف جنيه أيا كان شكلها القانونى ، والشركات المنشأة بمقتضى قوانين خاصة ، والشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة، وفروع الشركات الأجنبية ، ومخازن الأدوية ومكاتب الاستيراد ، والجمعيات التعاونية ، والمؤسسات الصحفية ، والمعاهد التعليمية والنقابات والروابط والأندية ومراكز الشباب والاتحادات والمستشفيات والفنادق والجمعيات والمؤسسات الأهلية على اختلاف أغراضها ، والمكاتب المهنية ومكاتب التمثيل الأجنبية ، ومنشآت الإنتاج السينمائى والمسارح ودور اللهو، وصناديق التأمين الخاصة المنشأة بالقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ أو بأى قانون آخر . والجهات والمنشآت الأخرى التى يصدر بتحديدها قرار من الوزير .	م ١٣٥ الفقرة الثالثة	▪ غرامة مقدارها (٢٥ %) من المبالغ غير المؤداة فى المواعيد القانونية . ▪ تضاعف الغرامة فى ح .الة الع.ود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال خمس سنوات .

مواد القانون موضوع المخالفة		عقوبة المخالفة	
رقم المادة	مضمون المادة	رقم المادة	مضمون المادة
م ٥٩ مكرر {٢}	إلزام الجهات والمنشآت المنصوص عليها فى البند / ١ من المادة رقم (٥٩) من القانون المشار إليها فى المادة (٥٩) مكرر ، والبند / ١ ، ٢ من المادة رقم (٥٩) من القانون المشار إليها فى المادة (٥٩) مكرر / ١ بإضافة نسبة على قيمة بيع أو توزيع أى سلع أو منتجات صناعية أو حاصلات زراعية محلية أو مستوردة إلى أشخاص القطاع الخاص للاتجار فيها أو تصنيعها ، وإضافة نسبة على الإيجارات التى تحصلها من المستأجر للأماكن المملوكة لها والمعدة للإيجار أو التصنيع فيها أو تقديم أو إعداد أية خدمات أو مأكولات أو مشروبات وتحصيلها مع الإيجارات وتوريد قيمة ما حصلته تحت حساب الضريبة المستحقة فى موعد أقصاه أواخر إبريل ويوليه وأكتوبر ويناير من كل عام مع بيان تفصيلى بالمبالغ التى قبضت من كل ممول خلال الثلاثة أشهر السابقة وذلك طبقاً للأوضاع والإجراءات التى يصدر بتحديدها قرار من الوزير . [١]	م ١٣٥ الفقرة الثالثة	▪ غرامة مقدارها (٢٥ %) من المبالغ غير المؤداة فى المواعيد القانونية . ▪ تضاعف الغرامة فى ح .الة الع.ود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال خمس سنوات .

[١] المادة رقم (٥٩) مكرر / ٢ مضافة بقرار بقانون رقم ١٠١لسنة ٢٠١٢ ، والمنشور بالوقائع المصرية – العدد ١٢٤ (تابع) فى ٣٠ مايو سنة ٢٠١٣ واستبدلت بإلغاء الإضافة بالقرار بقانون ٥٣ لسنة ٢٠١٤

مواد القانون موضوع المخالفة		عقوبة المخالفة	
المادة	مضمون المادة	المادة	مضمون المادة
م ٦٦	إلزام الجهات التى تمنح تراخيص للاتجار بالجملة فى الخضر والفاكهة والحبوب وغيرها من المواد الغذائية ، أو تلك التى تمنح تراخيص لمزاولة الأنشطة الحرفية ، أن تحصل عند تجديد الترخيص مبلغا تحت حساب الضريبة ممن يصدر باسمه التجديد ، ويحظر على تلك الجهات تجديد الترخيص إلا بعد تحصيل هذا المبلغ ويصدر بتحديد هذا المبلغ قرار من الوزير بما لا يجاوز (١٠ ٪) من رسم التجديد .	م ١٣٥ الفقرة الثالثة	▪ غرامة مقدارها (٢٥ %) من المبالغ غير المؤداة فى المواعيد القانونية . ▪ تضاعف الغرامة فى ح .الة الع.ود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال خمس سنوات .
م ٦٧ فقرة أولى	إلزام مصلحة الجمارك أن تحصل من أشخاص القانون الخاص نسبة من قيمة وارداتهم من السلع المسموح بتوريدها للبلاد للاتجار فيها أو تصنيعها ، وذلك تحت حساب الضريبة التى تستحق عليهم .	م ١٣٥ الفقرة الثالثة	▪ غرامة مقدارها (٢٥ %) من المبالغ غير المؤداة فى المواعيد القانونية . ▪ تضاعف الغرامة فى ح .الة الع.ود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال خمس سنوات .
م ٦٧ فقرة ثانية	وفى حالة التنازل عن هذه السلع أو تظهير مستنداتها إلى الغير يتم تحصيل نسبة من كل من المتنازل والمتنازل إليه ومن أطراف التظهير . ويصدر بتحديد هذه النسب قرار من الوزير بما لا يجاوز (٢ ٪) من قيمة الواردات ، ويتم تحصيل تلك النسب مع الضرائب الجمركية على هذه السلع وبذات إجراءات تحصيلها.	م ١٣٥ الفقرة الثالثة	▪ غرامة مقدارها (٢٥ %) من المبالغ غير المؤداة فى المواعيد القانونية . ▪ تضاعف الغرامة فى ح .الة الع.ود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال خمس سنوات .

مواد القانون موضوع المخالفة		عقوبة المخالفة	
رقم المادة	مضمون المادة	رقم المادة	مضمون المادة
م ٦٨	إلزام المجازر عند قيامها بالذبح لحساب أشخاص القانون الخاص الخاضعين للضريبة أن تحصل مع رسوم الذبح المقررة مبلغاً تحت حساب الضريبة المستحقة ، وذلك عن كل رأس من الذبائح . ويصدر بتحديد هذا المبلغ قرار من الوزير بما لا يجاوز (١٠ ٪) من قيمة الرسم .	م ١٣٥ الفقرة الثالثة	▪ غرامة مقدارها (٢٥ %) من المبالغ غير المؤداة فى المواعيد القانونية . ▪ تضاعف الغرامة فى ح.الة العود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال خمس سنوات .
م ٦٩	إلزام أقسام المرور بالامتناع عن تجديد أو نقل رخصة تسيير سيارات الأجرة أو النقل المملوكة لأى شخص من أشخاص القطاع الخاص إلا بعد تحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة عليه . ويصدر بتحديد هذا المبلغ قرار من الوزير بما لا يجاوز (١٠ ٪) من الرسم المقرر للترخيص .	م ١٣٥ الفقرة الثالثة	▪ غرامة مقدارها (٢٥ %) من المبالغ غير المؤداة فى المواعيد القانونية . ▪ تضاعف الغرامة فى ح.الة العود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال خمس سنوات .
م ٧٠	إلزام الجهات المنصوص عليها فى المادة (٥٩) من القانون بخصم تحت حساب الضريبة (٥ ٪) من كل مبلغ يزيد على مائة جنيه تدفعه إلى أصحاب المهن غير التجارية التى يصدر بتحديدها قرار من الوزير .	م ١٣٥ الفقرة الثالثة	▪ غرامة مقدارها (٢٥ %) من المبالغ غير المؤداة فى المواعيد القانونية . ▪ تضاعف الغرامة فى ح.الة العود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال خمس سنوات .

مواد القانون موضوع المخالفة		عقوبة المخالفة	
رقم المادة	مضمون المادة	رقم المادة	مضمون المادة
م ٧١ فقرة أولى	إلزام أقلام كتاب المحاكم ، على اختلاف درجاتها ، عند تقديم صحف الدعاوى أو الطعون إليها لقيدها ، و مأموريات الشهر العقاري عند التأشير على المحررات بالصلاحية للشهر ، بتحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة على المحامى الموقع على الصحيفة أو المحرر.	م ١٣٥ الفقرة الثالثة	▪ غرامة مقدارها (٢٥ %) من المبالغ غير المؤداة فى المواعيد القانونية . ▪ تضاعف الغرامة فى ح .الة الع.ود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال خمس سنوات .
م ٧١ فقرة ثانية	إلزام كل مستشفى بأن تحصل من الطبيب أو الأخصائي الذى يقوم بأداء عمل بها لحسابه الخاص مبلغا تحت حساب الضريبة .	م ١٣٥ الفقرة الثالثة	▪ غرامة مقدارها (٢٥ %) من المبالغ غير المؤداة فى المواعيد القانونية . ▪ تضاعف الغرامة فى ح .الة الع.ود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال خمس سنوات .
م ٧١ فقرة ثالثة	إلزام مصلحة الجمارك بأن تحصل ممن يزاول مهنة التخليص الجمركى مبلغا عن كل بيان جمركي يقدمه للمصلحة ، وذلك تحت حساب الضريبة المستحقة عليه. ويصدر بتحديد المبالغ المنصوص عليها في الفقرات السابقة قرار من الوزير .	م ١٣٥ الفقرة الثالثة	▪ غرامة مقدارها (٢٥ %) من المبالغ غير المؤداة فى المواعيد القانونية . ▪ تضاعف الغرامة فى ح .الة الع.ود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال خمس سنوات .

مواد القانون موضوع المخالفة		عقوبة المخالفة	
رقم المادة	مضمون المادة	رقم المادة	مضمون المادة
م ٧٢ فقرة أولى	إلزام الجهات المنصوص عليها في المواد { ٥٩ مكرر ، ٥٩ مكرر (١) ، ٥٩ مكرر (٢) ، ٥٩ مكرر (٣) ٦٦ و ٦٧ و ٦٨ و ٦٩ و ٧٠ و ٧١ } قانون الضريبة على الدخل وتعديلاته ، بتوريد قيمة ما حصلته أو خصمته أو إضافته من مبالغ تحت حساب الضريبة إلى المصلحة ، وذلك طبقا للإجراءات وخلال المواعيد التى تحددها اللائحة التنفيذية. وفى حالة عدم خصم أو إضافة أو توريد المبالغ الواجب خصمها أو إضافتها تلتزم الجهة بأن تؤدى للمصلحة هذه المبالغ بالإضافة إلى ما يستحق عليها من مقابل تأخير . [١] إلزام الجهات المنصوص عليها في المواد (٦٦ ، ٦٧ ، ٦٨ ، ٦٩ ، ٧٠ ، ٧١) من هذا القانون ، بتوريد قيمة ما حصلته تحت حساب الضريبة إلى المصلحة ، وذلك طبقا للإجراءات وفى المواعيد التى تحددها اللائحة التنفيذية . وفى حالة عدم خصم أو توريد المبالغ الواجب خصمها تلتزم الجهة بأن تؤدى للمصلحة هذه المبالغ بالإضافة إلى ما يستحق عليها من مقابل تأخير . [٢]	م ١٣٥ الفقرة الثالثة	▪ غرامة مقدارها (٢٥ %) من المبالغ غير المؤداة فى المواعيد القانونية . ▪ تضاعف الغرامة فى ح .الة العود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال خمس سنوات .

[١] المادة رقم (٧٢) من القانون مستبدلة بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ .

[٢] وتم استبدال المادة رقم (٧٢) من القانون بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ .

مواد القانون موضوع المخالفة		عقوبة المخالفة	
المادة	مضمون المادة	المادة	مضمون المادة
م ٧٤ فقرة أولى	❖ **الامتناع عن تقديم إخطار مزاولة النشاط** كل من يزاول نشاطاً تجاريا أو صناعياً أو حرفياً أو مهنياً أو نشاطاً غير تجارى ، أن يقدم إلى المصلحة إخطاراً بذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ بدء مزاولة هذا النشاط .	م ١٣٥ الفقرة الأولى بند / ١	▪ غرامة لا تقل عن خمسة آلاف جنيه ولا تجاوز عشرين ألف جنيه [١]. ▪ تضاعف الغرامة فى حالة العود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال خمس سنوات.
م ٧٨ الفقرة الأولى بند /١	❖ **عدم إمساك الدفاتر فى الحالات المنصوص عليها قانوناً** إلزام الممولون الآتى ذكرهم بإمساك الدفاتر والسجلات التى تستلزمها طبيعة تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة كل منهم ، وذلك طبقا لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون : ١ . الشخص الطبيعى الخاضع للضريبة وفقا لأحكام الباب الأول من الكتاب الثانى من هذا القانون ، الذى يزاول نشاطا تجاريا أو صناعيا أو حرفيا أو مهنيا ، إذا تجاوز رأس ماله المستثمر مبلغ خمسين ألف جنيه ، أو تجاوز رقم أعماله السنوى مبلغ مائتين وخمسين ألف جنيه ، أو تجاوز صافى ربحه السنوى وفقا لآخر ربط ضريبى نهائى مبلغ عشرين ألف جنيه .	م ١٣٥ الفقرة الرابعة	▪ غرامة مقدارها عشرة آلاف جنيه . ▪ تضاعف الغرامة فى حالة العود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال خمس سنوات.
م ٧٨ الفقرة الثالثة	إلزام أصحاب الأعمال التجارية والصناعية وأصحاب المهن غير التجارية بأن يسلم كل من يدفع إليه مبلغا مستحقا له ثمناً لسلعة ، أو بسبب ممارسة المهنة أو النشاط كأتعاب أو عمولة أو مكافأة ، أو أ ى مبلغ آخر خاضع للضريبة ، فاتورة منه موضحاً بها التاريخ وقيمة المبلغ المحصل ، ويلتزم الممول بتقديم سند التحصيل إلى المصلحة عند كل طلب . [٢]	م ١٣٥ الفقرة الأولى بند / ٣	▪ غرامة لا تقل عن خمسة آلاف جنيه ولا تجاوز عشرين ألف جنيه [٢]. ▪ تضاعف الغرامة فى حالة العود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال خمس سنوات .

[١] الفقرة الثالثة من المادة رقم (٧٨) من القانون مستبدلة بالقانون ٧٣ لسنة ٢٠١٠ .

[٢] تم تعديل الغرامة من (لا تقل عن آلفى جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه) إلى (غرامة لا تقل عن خمسة آلاف جنيه ولا تجاوز عشرين ألاف جنيه) بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ .

مواد القانون موضوع المخالفة		عقوبة المخالفة	
المادة	مضمون المادة	المادة	مضمون المادة
م ٨٢ الفقرة الأولى	❖ **الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبى** ألزم كل ممول بأن يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة إقرارا ضريبيا سنويا على النموذج الذى تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون ، مصحوبا بالمستندات التى تحددها اللائحة .	م ١٣٥ الفقرة الأولى بند / ٢	▪ غرامة لا تقل عن خمسة آلاف جنيه ولا تجاوز عشرين ألف جنيه . ▪ تضاعف الغرامة فى حالة العود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال خمس سنوات .
م ٨٣ الفقرة الثالثة	❖ **توقيع الإقرار الضريبى من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين** ألزم شركات الأموال والجمعيات التعاونية ، والأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص إذا تجاوز رقم الأعمال لأى منهم مليونى جنيه سنوياً ، يجب أن يكون الإقرار موقعا من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين وذلك بالنسبة لشركات الأموال والجمعيات التعاونية ، والأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص إذا تجاوز رقم الأعمال لأى منهم مليونى جنيه سنويا .	م ١٣٥ الفقرة الرابعة	▪ غرامة مقدارها عشرة آلاف جنيه . ▪ تضاعف الغرامة فى حالة العود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال خمس سنوات .
م ٨٦	❖ **الامتناع عن تطبيق نظام الخصم والإضافة والتحصيل وتوريد المبالغ فى المواعيد القانونية** على الجهات الملتزمة بتطبيق أحكام الخصم أداء المبالغ المخصومة فى موعد أقصاه أواخر أبريل ويوليو وأكتوبر ويناير من كل عام وعليها توفير السجلات اللازمة للفحص بمعرفة المصلحة ، على أن تتضمن البيانات التالية عن كل فترة ضريبية : أ – كافة التعاملات والأشخاص الذين تم التعامل معهم بنظام الخصم . ب – المحصل لحساب الضريبة . وترسل تلك الجهات صورة من السجلات المشار إليها إلى المصلحة للحفظ ، وذلك وفقاً للقواعد والإجراءات التى تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون .	م ١٣٥ الفقرة الثالثة	▪ غرامة مقدارها (٢٥ %) من المبالغ غير المؤداة فى المواعيد القانونية . ▪ تضاعف الغرامة فى حالة العود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال خمس سنوات .

(١) المادة رقم (٨٦) من القانون مستبدلة بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣،ثم بالقانون ٥٣ لسة ٢٠١٤

مواد القانون موضوع المخالفة		عقوبة المخالفة	
المادة	مضمون المادة	المادة	مضمون المادة
م ٩٦ الفقرة الأولى	❖ عدم توفير البيانات وصور الدفاتر والمستندات والمحررات ألزم الممول بتوفير البيانات وصور الدفاتر والمستندات والمحررات بما فى ذلك قوائم العملاء والموردين التي تطلبها المصلحة منه كتابة وذلك خلال خمسة عشر يوما من تاريخ طلبها ما لم يقدم الممول دليلا كافيا على الصعوبات التي واجهها في إعداد وتقديم البيانات المطلوبة خلال الفترة المحددة .	م ١٣٥ الفقرة الثانية	▪ غرامة لا تقل عن عشرين ألف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه. (١) ▪ تضاعف الغرامة فى حالة العود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال خمس سنوات .
م ١٣٢	كل محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين اعتمد إقرارا ضريبياً أو وثائق أو مستندات مؤيدة له إذا ارتكب أحد الأفعال الآتية : ١) إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته ولم تفصح عنها المستندات التى شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمرا ضرورياً لكي تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول . ٢) إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته تتعلق بأى تعديل أو تغيير في الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات وكان من شأن هذا التعديل أو التغيير الإيهام بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر .	م ١٣٢	▪ يعاقب بالحبس وبغرامة لا تقل عن عشرة آلاف جنيه ولا تجاوز مائة ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين . ▪ وفى حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً .

(١) استبدلت الغرامة من (لا تقل عن ألفى جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه) إلى (لا تقل عن عشرين ألف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه) بالقرار بقانون ٥٣ لسنة ٢٠١٤ الصادر فى ٢٠١٤/٦/٣٠ .

مواد القانون موضوع المخالفة		عقوبة المخالفة	
رقم المادة	مضمون المادة	رقم المادة	مضمون المادة
م ١٣٣	❖ **التهرب من أداء الضريبة :** كل ممول تهرب من أداء الضريبة باستعمال إحدى الطرق الآتية : ١. تقديم الإقرار الضريبى السنوى بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع علمه بذلك أو تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات التى أخفاها. ٢. تقديم الإقرار الضريبي السنو ى على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها. ٣. الإتلاف العمد للسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة. ٤. اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات لإيهام المصلحة بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر. ٥. إخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة.	م ١٣٣	▪ الحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أداؤها بموجب هذا القانون أو بإحدى هاتين العقوبتين . ▪ وفى حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً . ▪ وفى جميع الأحوال تعتبر جريمة التهرب من أداء الضريبة جريمة مخلة بالشرف والأمانة.
م ١٣٤	الشريك فى الجريمة بالتضامن مع الممول .		▪ المسئولية التضامنية مع الممول فى الالتزام بأداء قيمة الضرائب التى تهرب من أدائها والغرامات المقضى بها فى شأنها.

▪ تم إلغاء المادة (١٣٦) بقرار بقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ الصادر فى ٢٠١٢/١٢/٦

عدم جواز رفع الدعوى الجنائية إلا بناء على طلب كتابى من الوزير

تنص المادة (١٣٧) من القانون على ما يلى :

" لا يجوز رفع الدعوى الجنائية عن الجرائم المنصوص عليها فى هذا القانون أو اتخاذ أى إجراء من إجراءات التحقيق إلا بناء على طلب كتابى من الوزير " .

رابعاً :التصالح فى الجرائم الضريبية

المادة (١٣٨) من القانون :

فى حالة رفع الدعوى العمومية فى أى حالة يكون عليها الدعوى وقبل صدور حكم بات فيها يكون التصالح مقابل أداء :

مادة العقوبة	التصالح	
	المادة	المبلغ
٩٦ فقرة (١)	١٣٨ / أ	▪ التعويض مبلغ عشرين ألف جنيه .
١٣٢	١٣٨ / د	▪ تعويض يعادل نصف الحد الأقصى للغرامة المنصوص عليها فى المادة (١٣٢) من هذا القانون .
(١٣٣ / ١٣٤)	١٣٨ / ج	▪ المبالغ المستحقة على المخالف فى الجرائم المنصوص عليها فى المادتين (١٣٣) و (١٣٤) بالإضافة إلى تعويض يعادل مثل هذه المبالغ .
١٣٥	١٣٨ / أ	▪ المبالغ المستحقة على المخالف فى الجرائم المنصوص عليها فى المادة (١٣٥) من هذا القانون بالإضافة إلى تعويض مقداره ألفا جنيه . تم استبدال البند / أ بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ الصادر فى ٢٠١٤/٦/٣٠ بالنص التالى : ▪ المبالغ المستحقة على المخالف فى الجرائم المنصوص عليها فى المادة (١٣٥) من هذا القانون بالإضافة إلى تعويض مقداره خمسة ألاف جنيه

- حالة الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة فى المواعيد القانونية ، يكون التعويض بنسبة (١٢.٥ %) من المبالغ التى لم يتم استقطاعها أو خصمها أو تحصيلها أو توريدها وفقاَ للبند / أ من المادة رقم (١٣٨) من القانون المستبدل بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤

الكتاب الثامن
أحكام ختامية

الأحكام العامة
بالكتاب الثامن
من قانون الضريبة على الدخل
الصادر بالقانون ٩١سنة ٢٠٠٥ وتعديلاته

مادة (١٣٩) :

ينشأ بقرار من رئيس الجمهورية مجلس أعلي للضرائب يتبع رئيس مجلس الوزراء مقره الرئيسى القاهرة وتكون له الشخصية الاعتبارية .

مادة (١٤٠) :

يهدف المجلس إلى ضمان حقوق دافعي الضرائب على اختلاف أنواعها والتزام الإدارات الضريبية المختصة بأحكام القوانين واللوائح الصادرة في هذا الشأن، وان تتم إجراءات الربط والتحصيل في إطار من التعاون وحسن النية .

وكذلك توجيه الممولين إلى الإجراءات القانونية التى تكفل حصولهم على حقوقهم .

مادة (١٤١) :

يمارس المجلس فى سبيل تحقيق أغراضه الاختصاصات الآتية :

١) دراسة وإقرار وثيقة حقوق دافعى الضرائب ومتابعة الالتزام بها .

٢) دراسة القوانين واللوائح المنظمة لشئون الضرائب على اختلاف أنواعها واقتراح تعديلها وذلك بالتعاون مع الحكومة والجهات الإدارية المختصة. ويجب عرض مشروعات القوانين واللوائح التي تقترحها الحكومة بالنسبة للضرائب بمختلف أنواعها على المجلس لمراجعتها وأخذ رأيه فيها قبل عرضها على مجلس الشعب .

٣) دراسة التعليمات الصادرة من الجهات الإدارية المختصة بشئون الضرائب على اختلاف أنواعها والتدخل لدى جهات الاختصاص والسلطات المختصة لإلغاء التعليمات التي لا تتفق وأحكام القوانين واللوائح أو وثيقة حقوق دافعى الضرائب ، وكذلك العمل على أن تكون هذه التعليمات غير متعارضة وتكفل ربط الضريبة وتحصيلها في يسر ودون عنت .

٤) متابعة ممارسة المصالح الضريبية لاختصاصاتها لضمان التزامها بحقوق دافعي الضرائب.

٥) مراجعة أدلة العمل الضريبية وإبداء الرأي فيها قبل إقرارها ونشرها وعلى الأخص :

- أدلة عمل الإدارة الضريبية .
- دليل القواعد الأساسية للفحص .
- دليل إجراءات الفحص .
- دليل الفحص بالعينة .

٦) دراسة مدى الكفاءة الفنية والمالية للجهات الإدارية القائمة على شئون الضرائب بما يضمن جودة مستوى الخدمات الفنية والإدارية التي تؤديها، والسعي لدى الجهات المختصة وتقديم المقترحات لإزالة أي قصور في هذا الشأن .

٧) نشر المعلومات والتقارير والتوصيات التي تساعد الممولين على التعرف على حقوقهم والتزاماتهم .

٨) دراسة ما يقدم للمجلس من شكاوي الممولين والسعي لدى جهات الاختصاص لإزالة أسباب الصحيح منها واقتراح قواعد عامة تكفل إزالة أسبابها في المستقبل. وتلتزم الجهات الإدارية المختصة بالتعاون مع المجلس في دراسة ما يحال إليها من شكاوي وتزود المجلس بالبيانات والتقارير والبحوث التي يطلبها مما يتصل بأعماله.

ويقدم المجلس في الثلاثين من سبتمبر من كل عام تقريرا عن أعماله إلي رئيس الجمهورية ورئيس مجلس الوزراء متضمنا ما كشفت عنه ممارسته لاختصاصاته من نقص في التشريعات الضريبية أو حالات إساءة استعمال السلطة من أي جهة من جهات الإدارة الضريبة أو مجاوزة تلك الجهات لاختصاصاتها.

ويقدم هذا التقرير إلى رئيس مجلس الشعب لعرضه علي المجلس .

مادة (١٤٢) :

يُشكل المجلس بقرار من رئيس مجلس الوزراء لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد على النحو الآتى :-

١) رئيس من الشخصيات العامة .

٢) ثلاثة من رؤساء المصالح العامة للضرائب السابقين يرشحهم الوزير .

٣) أحد رجال القضاء من درجة مستشار علي الأقل يرشحه وزير العدل .

٤) اثنان من المحاسبين المقيدين بجدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاولى المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة ترشحهم شعبة المحاسبة والمراجعة بنقابة التجاريين .

٥) رئيس اتحاد الصناعات المصرية .

٦) رئيس الاتحاد العام للغرف التجارية.

٧) أحد أساتذة الجامعات من المتخصصين في شئون الضرائب يرشحه المجلس الأعلى للجامعات .

٨) أحد وكلاء الجهاز المركزي للمحاسبات يرشحه رئيس الجهاز .

ويحدد القرار مكافأة رئيس وأعضاء المجلس .

مادة (١٤٣) :

يجتمع المجلس بدعوة من رئيسه مرة علي الأقل كل شهرين و كلما رأى الرئيس ضرورة لذلك، ولا يكون الاجتماع صحيحا إلا بحضور ستة من أعضائه على الأقل ، وتصدر القرارات بأغلبية أصوات الحاضرين وعند التساوى يرجح الجانب الذي منه الرئيس . وللمجلس أن يدعو لحضور اجتماعاته ممثلين للإدارات الضريبية المتصلة بالموضوعات المعروضة وكذلك من يرى الاستعانة بهم من خبراء ماليين أو اقتصاديين أو قانونيين دون أن يكون لهم صوت معدود في المداولات .

مادة (١٤٤) :

تتكون موارد المجلس مما يأتى :

١) ما يخصص له من اعتمادات مالية كافية في الموازنة العامة للدولة .

٢) الهبات والتبرعات والإعانات والمنح التي يقبلها المجلس والتي لا تتعارض مع أغراضه

٣) عائد استثمار أمواله .

مادة (١٤٥) :

يكون للمجلس موازنة خاصة به ، وتبدأ السنة المالية للمجلس فى أول يوليه وتنتهي فى آخر يونيه من كل عام .

مادة (١٤٦) :

يضع المجلس اللوائح المالية والإدارية والفنية لعمله .

ويكون للمجلس مدير تنفيذى يصدر قرار من المجلس بتعيينه لمدة ثلاث سنوات ويحدد اختصاصاته ومعاملته المالية .

كما يكون للمجلس أمانة فنية يصدر قرار من المجلس بتنظيمها ووضع هيكلها الوظيفي والتنظيمي وتحديد اختصاصاتها.

مادة (١٤٧) :

تؤول إلى الخزانة العامة جميع المبالغ والقيم المالية التى سقط حق أصحابها فيها بالتقادم بحكم بات وتكون مما يدخل ضمن الأنواع المبينة بعد :

١) الأرباح والعوائد الناتجة عن الأسهم والسندات القابلة للتداول مما تكون قد أصدرته أى شركة أو هيئة أو جهة عامة أو خاصة.

٢) الأسهم وحصص التأسيس والسندات وكل القيم المنقولة الأخرى الخاصة بالشركات أو الهيئات أو الجهات المذكورة.

٣) ودائع الأوراق المالية وبصفة عامة كل ما يكون مطلوبا من تلك الأوراق لدى البنوك وغيرها من المنشآت التي تتلقى مثل هذه الأوراق على سبيل الوديعة أو لأى سبب آخر.

٤) كل مبلغ يدفع على سبيل التأمين لأى سبب كان إلى أى شركة مساهمة أو هيئة أو جهة عامة أو خاصة.

وتلتزم الشركات والبنوك والمنشآت والهيئات وغيرها من الجهات المنصوص عليها في هذه المادة بأن توافى المصلحة في ميعاد لا يجاوز آخر مارس من كل سنة ببيان عن جميع الأموال والقيم التى لحقها التقادم خلال السنة السابقة وآلت ملكيتها إلى الحكومة طبقا لهذه المادة وعليها أن تورد المبالغ والقيم المذكورة إلى الخزانة العامة خلال الثلاثين يوما التالية لتقديم هذا البيان.

مادة (١٤٧ مكرر) :

يعفى كل شخص من أداء جميع مبالغ الضريبة المستحقة على دخله وجميع مبالغ الضريبة العامة على المبيعات ، أياً كانت قيمة رأسماله أو رقم أعماله أو إيرادات هـ أو صافى ربحه السنوى ، وذلك عن الفترات الضريبية السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون أياً كان عدد

الفترات الضريبية ويعفى كذلك من كل ما يرتبط بتلك الضرائب من مقابل تأخير وغرامات وضريبة إضافية وغيرها فى حالة توافر الشرطين الآتيين : (*)

(*) المادة رقم (١٤٧) مكرر مضافة بالقرار بقانون رقم (١٠١) لسنة ٢٠١٣

أولاً : ألا يكون الشخص قد سبق تسجيله أو تقديمه لإقرار ضريبى أو خضع لأى شكل من أشكال المراجعة الضريبية من قبل مصلحة الضرائب المصرية (ضريبة دخل – ضريبة مبيعات) .

ثانياً : أن يتقدم الممول لمأمورية الضرائب المختصة خلال أثنى عشر شهراً من تاريخ العمل بهذا القرار بقانون بطلب للتسجيل أو فتح ملف ضريبى والحصول على الإعفاء الضريبى المشار إليه متضمناً البيانات التالية :

الاسم / (.....) النشاط / (.....)

العنوان / (.....) الكيان القانونى / (.....)

مادة (١٤٨) :

للوزير ، وبعد العرض على مجلس الوزراء ، وضع نظام أو أكثر لإثابة العاملين بالمصلحة في ضوء معدلات أدائهم وحجم ومستوى إنجازهم في العمل، وذلك دون التقيد بأي نظام آخر ، ويجوز أن تتضمن الموازنة العامة للدولة تخصيص مبالغ تساهم بها الدولة فى صندوق الرعاية الاجتماعية والصحية للعاملين بالمصلحة وأسرهم ومن أحيل أو يحال منهم إلى التقاعد وأسرهم .

الفهـــــــــــرس

الموضوع	
▪ مقدمة	
▪ القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإصدار قانون الضريبة على الدخل	
▪ قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥	
❖ الكتاب الأول : أحكام عامة	
❖ الكتاب الثانى : الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين	
- الباب الأول : نطاق سريان الضريبة	
– نطاق الضريبة	
– أسعار الضريبة	
– المأمورية المختصة	
- الباب الثانى : المرتبات وما فى حكمها	
– مقدمة	
– نطاق سريان الضريبة	
– تحديد الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة	
– استثناءات من سعر الضريبة	
– الإعفاءات	
– المأمورية المختصة	
– التزامات أصحاب الأعمال	
– التزام العامل	
- الباب الثالث : النشاط التجارى والصناعى	
– تحديد أرباح النشاط التجارى والصناعى	
– الإيرادات الخاضعة للضريبة	
– الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة	
– الإعفاءات	

الموضوع	
- الباب الرابع : إيرادات المهن غير التجارية	
– الإيرادات الخاضعة للضريبة	
– تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة	
– الإعفاء من الضريبة	
- الباب الخامس: إيرادات الثروة العقارية	
– الإيرادات الخاضعة للضريبة	
– تحديد الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة	
– الإعفاء من الضريبة	
– أحكام متنوعة	
- الباب السادس: توزيعات الأرباح	
– مقدمة	
– الإيرادات الخاضعة للضريبة	
– تحديد التوزيعات الخاضعة للضريبة	
– سعر الضريبة وتحصيلها	
- الباب السابع : أرباح بيع الحصص والأوراق المالية	
– الإيرادات الخاضعة للضريبة	
– تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة	
– سعر الضريبة وكيفية تحصيلها	
– تجنب الازدواج الضريبى	
❖ الكتاب الثالث : الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية	
- الباب الأول : نطاق سريان الضريبة	
سريان الضريبة على صافى الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية	
– المأمورية المختصة	
– أسعار الضريبة	
– الإعفاء من الضريبة	

الموضوع	
- الباب الثانى : تحديد الدخل الخاضع للضريبة	
- القياس المحاسبى والأثر الضريبى للسياسات المحاسبية لمعايير المحاسبة المصرية الواردة بأحكام المادة (٧٠) من اللائحة التنفيذية للقانون	
❖ الكتاب الرابع : الضريبة المستقطعة من المنبع	
- الضريبة المستقطعة من المنبع	
- الضريبة على توزيعات الأرباح التى يحصل عليها الشخص الطبيعى غير المقيم والشخص الاعتبارى المقيم أو غير المقيم	
- الضريبة على الأرباح الرأسمالية المحققة من التصرف فى الأوراق المالية التى يحققها عليها الشخص الطبيعى غير المقيم والشخص الاعتبارى المقيم أو غير المقيم	
- الضريبة على العمولة أو السمسرة غير المتصلة بمباشرة المهنة	
- الضريبة على عوائد السندات وأذون الخزانة	
❖ الكتاب الخامس : الخصم والإضافة والتحصيل والدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة	
- الباب الأول : النشاط التجارى والصناعى	
- الخصم والإضافة	
- الدفعات المقدمة	
- التحصيل تحت حساب الضريبة	
- الباب الثانى : المهن غير التجارية	
- الخصم	
- التحصيل تحت حساب الضريبة	
- الباب الثالث : أحكام عامة	
❖ الكتاب السادس : التزامات الممولين وغيرهم	
- الباب الأول : الإخطار وإمساك الدفاتر	

الموضوع	
- الباب الثانى : الإقرارات الضريبية	
- الباب الثالث : ربط الضريبة	
- الباب الرابع : الفحص والتحريات	
- الباب الخامس : ضمانات التحصيل	
- الباب السادس : إجراءات الطعن	
❖ الكتاب السابع : العقوبات	
- مقدمة	
- جدول العقوبات	
- التصالح فى الجرائم الضريبية	
❖ الكتاب الثامن : أحكام ختامية	

حقوق الطبع والنشر والتوزيع
محفوظة للمؤلف ولقطاع التدريب الضريبى
بمصلحة الضرائب المصرية