



جامعة جنوب الوادي بقنا  
كلية الحقوق

## التشريع الضريبي الفرقة الرابعة

**أ.د/محمد رشدي إبراهيم مسعود**

عميد كلية الحقوق جامعة جنوب  
الوادي بقنا

العام الجامعي 2023/2022 م.

## المقدمة

التشريع الضريبي أحد فروع القانون المالي، موضوعه الأسس المتعلقة بالإيرادات الضريبية الناشئة عن العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية. ويراد منه تنظيم هذه العلاقة بالصورة التي تكفل تحقيق التوازن بين مصلحة الممول ومصلحة الخزانة العامة.

ومجمل التشريعات الضريبية تهدف إلى تحقيق الإصلاح الضريبي الكفاء، وهو الذي يوفر الموارد اللازمة للخزانة العامة، مع ضمان تحقيق العدالة الضريبية، وإيجاد مناخ جيد للاستثمار في آن واحد، وهو ما يعني أن هناك ثلاثة أهداف أساسية للإصلاح الضريبي هي:

١- **هدف مالي:** بمعنى توفير حصيلة مالية تستخدمها الدولة في القيام بدورها تجاه المجتمع؛ فالضريبة ليست هدفاً في ذاتها، ولكنها وسيلة تستوجبها ضرورة الإنفاق العام انطلاقاً من الدور المنوط بالدولة في الاقتصاد القومي.

٢- **هدف اجتماعي:** بمعنى تخفيف العبء الضريبي عن الفئات الأقل دخلاً وضمان العدالة الضريبية، وهذا يتطلب بالإضافة إلى مراعاة القدرة التكاليفية للممولين، أن تتحمل فئات الدخل المتساوية العبء الضريبي نفسه بغض النظر عن مصدر الدخل الذي تحصل عليه.

٣- هدف اقتصادي: حيث يمكن أن يؤدي فرض الضريبة إلى آثار سلبية على الاستثمار والإنتاج، فيؤثر سلباً على تواصل تيارات الإيرادات السيادية في المستقبل وتضعف بالتالي قدرة الحكومة على القيام بدورها الفعال في توفير الخدمات والمشاركة في التنمية.

لكن هذه الإصلاحات هل ستجد لها صدى من أرض الواقع أم أن المسطور خلاف التطبيق. هذا ما سنتعرف عليه من خلال الإصلاحات الجديدة التي أوردها القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، والتعديلات التي طرأت عليه.

**خطة البحث:** يتكون هذا الكتاب من مبحث تمهيدي، وثلاثة أبواب على النسق التالي:

**المبحث التمهيدي:** سمات النظام الضريبي المصري وأهداف القانون الضريبي الجديد

الباب الأول: الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

الباب الثاني: الضريبة على دخل الأشخاص الاعتباريين

الباب الثالث: تيسيرات وضمان تحصيل الضرائب

الباب الرابع: إجراءات الطعن

الباب الخامس: العقوبات

## المبحث التمهيدي

**سمات النظام الضريبي المصري وأهداف القانون الضريبي الجديد للنظام الضريبي المصري** ملامح يتميز بها عن غيره من الأنظمة الضريبية الأخرى، كما أن الضريبة التي نحن بصدد دراستها تعد نقطة تحول في تاريخ التشريعات الضريبية المصرية، والتي حرص المشرع من خلالها على تحقيق الكثير من وجوه العدالة وتدارك أوجه القصور في التشريعات الضريبية السابقة، وإن كانت كثرة التشريعات تزيد من وتيرة المنازعات بين الممول والإدارة الضريبية.

**وللمزيد من البيان حول هذا الموضوع سنتناوله بالتفصيل في**

**المطلبين التاليين:**

**المطلب الأول: سمات النظام الضريبي المصري**

**المطلب الثاني: أهداف القانون الضريبي الجديد**

## المطلب الأول سمات النظام الضريبي المصري

الضريبة هي أحد مظاهر التضامن الاجتماعي، الذي يتحتم على كل مواطن تحمل نصيبه من أعباء الدولة مقابل حصوله على الضمانات الاجتماعية والسياسية والاقتصادية للسلطة العامة، ودون إخلال بالتوازن بين المصالح العامة والمصالح الفردية بحيث تأتي الضريبة معبرة عن السلام الاجتماعي الذي يتمثل في مجال الضريبة على وضع جانب من نشاط المواطنين في خدمة الجماعة وفقاً لقدرات كل منهم، وبشرط توافر موافقة السلطة التشريعية للمكلفين على وجوب فرضها وهو ما يعبر عنه بمبدأ الرضا بالضريبة.

ومن الثابت أن الضريبة لا ترتكن إلى رباط عقدي بين مصلحة الضرائب والممول وإنما تحددها القوانين الصادرة من السلطة التشريعية.

وقد استقر قضاء النقض على أن التشريعات الخاصة بتنظيم إجراءات معينة لربط الضريبة هي القواعد القانونية الآمنة المتعلقة بالنظام العام، فلا يجوز مخالفتها أو التنازل عنها، وفي سبيل ذلك ألزم المشرع مصلحة الضرائب بالتزامها، وقدر وجهاً من المصلحة في إتباعها ورتب البطلان على مخالفتها.

ومن شأن تأصيل الضريبة على أساس نظرية التضامن الاجتماعي أن يترتب على هذا التأصيل عدة نتائج أهمها:

١- فرض الضرائب يعتبر عملاً من أعمال السيادة، وينجم عن ذلك أن الدولة تتمتع بسلطة تحديد الضرائب وتحديد تنظيمها الفني وأنها تقتضيها جبراً وبصفة نهائية.

٢- أنه استناداً إلى فكرة التضامن الاجتماعي، تفرض الضريبة على كافة المواطنين، ويشكل ذلك المبدأ أساساً لقاعدة عمومية الضريبة.

٣- أيضاً استناداً إلى فكرة التضامن الاجتماعي، تفرض الضريبة على الأشخاص بصرف النظر عن النفع الذي يعود عليهم من خدمات المرافق العامة، وإنما تبعاً لمقدرتهم المالية، ويشكل هذا المبدأ أساس قاعدة العدالة الضريبية.

**طبيعة النظام الضريبي المعمول به في مصر قبل القانون الحالي:**

تأخذ مصر بنظام الضريبة الموحدة بدلاً من الضرائب النوعية. ويعني نظام الضريبة الموحدة (أو الواحدة أو الوحيدة) والتي يسميها بعض الفقهاء بالضريبة على الدخل العام أن تضم الدخل المختلفة التي يحصل عليها نفس الممول في وعاء واحد تفرض عليه الضريبة، وهو ما يعني النظر إلى عناصر دخل الممول باعتبارها وحدة واحدة بصرف النظر عن اختلاف مصادرها.

بمعني أنه إذا كان في نظام الضرائب النوعية يخضع الممول لعدة ضرائب تتنوع بتنوع الإيرادات التي يحصل عليها [مرتبات - أرباح تجارية وصناعية - إيرادات رؤوس أموال منقولة - أرباح مهن غير تجارية]، وبالتالي فإنه من المتصور وهو يقوم بدفع الضرائب المستحقة عليه أن يذهب إلى أكثر من جهة ويتردد على أكثر من مصلحة، ويخضع لإجراءات متعددة.

إلا أنه في نظام الضريبة الموحدة، تفرض الضريبة على الممول مرة واحدة على كافة الإيرادات التي يحققها، وتعني أيضاً وحدة الجهة التي يتردد عليها، وكذلك وحدة الإجراءات والأساليب التي يخضع لها. وقد أخذ النظام الضريبي المصري بالضريبة الموحدة، وذلك

بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣م، وذلك لاعتبارات كثيرة منها:

- ١- تحقيق قاعدة العدالة والمساواة ؛ لأن الضريبة الموحدة تفرض على جميع الدخل من مختلف المصادر، كما أنها تفرض على جميع الأشخاص دون تمييز أو استثناء، كما أنها تحصل على أساس المقدرة التكلفة للممول على دفع الضريبة، وتأخذ في الاعتبار النواحي الشخصية والحالة الاجتماعية للممول.
- ٢- التيسير على الإدارة الضريبية والممول وذلك لمظاهر متعددة:

- إنه لا يقدم الممول إلا إقراراً واحداً، أما في نظام الضرائب النوعية فهو يقدم عدة إقرارات بتعدد الإيرادات التي يحققها.

- أن الممول لن يتعامل مع أكثر من مأمور بل يتعامل مع مأمور ضرائب واحد، ومحصلة ذلك تضيق الخلاف بين الجهاز الضريبي والممولين.

٣- الحد من فرص التهرب، وذلك لإدراج الممول لكافة إيراداته من جميع المصادر وكافة أنواعها في إقرار ضريبي واحد، مما يحكم الرقابة على إيرادات الممولين، وخاصة إذا أحكم سد الثغرات في القانون الضريبي الحالي.

**ومع ذلك فإن الأخذ بهذا النظام لا يخلو من مخاطر أهمها:**

عدم مناسبة نظام الضريبة الموحدة للظروف الاقتصادية والاجتماعية في مصر، وذلك لأن المقومات الاقتصادية قليلة، والموارد ضئيلة لا تكفي احتياجات السكان المتزايدة بنسب كبيرة، مع ملاحظة أن هذه الموارد متجددة وتمثل إيرادات عدة سنوات أقصاها خمس سنوات التي يسقط بمرورها حق الدولة في الحصول عليها، الأمر الذي يوضح خطورة هدم النظام الضريبي القائم على الضرائب النوعية.

ونتيجة لهذه الآثار السيئة للقانون حرص المشرع على تدارك سلبياته، فصدر القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م، وهو ما يعرف بقانون الضريبة على الدخل " وذلك على النحو التالي:

• **الثقة في الممول:** إذ يعمد القانون إلى إعادة الثقة بين الممول والمصلحة، بحيث يثق الممول في أن المصلحة ستعامله بعدالة واحترام، وتثق المصلحة بأن الممول سيكون أميناً في الإعلان عن دخله الحقيقي. ولذلك سيتم اعتبار الإقرار الضريبي المقدم من الممول هو أساس ربط الضريبة، مع عدم جواز إهدار الدفاتر دون سبب جوهري. مقابل ذلك سوف يتم الأخذ بنظام الفحص بالعينة وتغليظ عقوبة التهرب الضريبي وذلك حفاظاً على حقوق الدولة والمجتمع.

• **البساطة والسهولة:** إذ يقدم القانون الجديد آليات وأطر ومفاهيم أكثر يسراً، من المعمول بها حالياً، من خلال الأدوات الأخرى للسياسة المالية كالإنفاق العام، وهو ما يساعد على فهمه والإلمام به وتطبيقه، ومن ثم فإن القانون الجديد أتى بصياغات واضحة وجيدة التعريف، وسهلة الفهم، كلما أمكن ذلك. بالإضافة إلى ما سترتب على تطبيق القانون الجديد من تيسير في الإجراءات وتطوير حقيقي في الإدارة الضريبية.

• إعطاء أولوية لذوي الدخل المحدود: راعى القانون الجديد الفئات أصحاب الدخل المحدودة، حيث يستفيدون من هذا القانون بطريقة غير مباشرة. وذلك من خلال الزيادة المتوقعة في النمو الاقتصادي وزيادة معدلات التشغيل من جانب، والاستفادة من الإنفاق العام على الدعم والخدمات الأساسية فضلا عن الاستفادة من الإعفاء الضريبي نتيجة لرفع حد الإعفاء، وتوسيع الشرائح. كذلك وبنفس الأهمية فإن هذا المشروع قد وازن كثيراً بين الحقوق والمزايا التي يحصل عليها مختلف فئات المجتمع، مع إعطاء ميزات أكبر لأصحاب الدخل المتوسطة والصغيرة، عبر العديد من الامتيازات الموجودة في ثنايا القانون. وبمراعاة توسيع نطاق الضريبة لتشمل مختلف الأنشطة والدخول تحقيقاً لمبدأ المشاركة المجتمعية، مع الاستمرار في الأخذ بمبدأ التصاعد في أسعار الضريبة، وتوسيع الشرائح الضريبية بشكل واضح، وزيادة حدود الإعفاءات الاجتماعية والشخصية.

يضاف إلى ما سبق أن القانون الجديد قد راعى زيادة حدود الإعفاءات الضريبية المقررة في ضريبة المرتبات وما في حكمها، على اشتراكات صناديق التأمين الخاصة، وأقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي، وهى أمور سوف تساعد على تشجيع الادخار التعاقدى في المجتمع المصري.

وعلى الجانب الآخر فان خفض سعر الضريبة من ٤٢ % إلى ٢٥ % بالإضافة إلى الإجراءات المالية الأخرى كالإصلاحات الجمركية وإصلاح الضرائب على المبيعات، سوف تؤدي إلى زيادة الأموال لدى الأفراد وبالتالي المزيد من القوى الشرائية لدى شرائح مرتفعة الميل للاستهلاك، مما يؤدي إلى ضخ المزيد من الأموال في الأسواق ويسهم بدوره في ارتفاع الطلب على السلع والخدمات وهو ما يساعد على تنشيط الاستثمار المحلي لتلبية الطلب الجديد، مما سبق يتضح لنا أن القانون الجديد قد وازن بين الاعتبارات الاجتماعية والاقتصادية والمالية بصورة تساعد على رفع معدل التنمية بالمجتمع.

## المطلب الثاني الأهداف الرئيسية للقانون الضريبي الجديد

يعتبر قانون الضرائب الجديد خطوة هامة في السياسة الضريبية في مصر، وأداة جوهرية من أجل تحقيق حافز المزيد من الإنتاج وجذب الكثير من الاستثمارات الخارجية إلى داخل البلاد، وبالتالي فإن في تطبيقه تحقيق العديد من المزايا للممولين ويتضح ذلك مما يلي:

- الحرص الدائم على سهولة ومرونة التشريع الضريبي.
- إتباع سياسة دعم الثقة بين الممولين ومصصلحة الضرائب على الدخل، بحيث يثق الممول في أن المصلحة ستعامله بعدالة واحترام كما تثق المصلحة بأن الممول سيكون أميناً في الإعلان عن دخله الحقيقي. ولذلك تم اعتبار الإقرار الضريبي المقدم من الممول هو أساس ربط الضريبة، مع عدم جواز إهدار الدفاتر دون سبب جوهري، مقابل ذلك تم الأخذ بنظام الفحص بالعينة، وتغليظ عقوبة للتهرب الضريبي وذلك حفاظاً على حقوق الدولة والمجتمع.
- العمل على الاستمرار في الأخذ بمبدأ التصاعد في أسعار الضريبة وتوسيع شرائحها المختلفة مع مراعاة الأعباء الشخصية والعائلية لكافة الممولين، مما يترتب عليه توافر المزيد من العدالة الضريبية.

• التطوير المستمر للإدارة الضريبية، وميكنة العمليات الخاصة بها سواء كانت تتعلق بالحصر أو بالفحص أو بالدفع أو بالمراجعة.

• تعتمد فلسفة القانون الجديد على تغيير وجه وإدارة السياسة المالية من تجميع أكبر قدر من الفائض الاقتصادي لدى المجتمع في الخزنة العامة، التي تتولى إعادة توزيعه، إلى ترك الجانب الأكبر من هذا الفائض ليدار بواسطة المجتمع وإعادة توظيفه بين الاستهلاك والاستثمار والادخار، وهو ما يؤدي إلى تحقيق كفاءة أكبر في استخدام الموارد، وبالتالي زيادة فرص تحقيق تنمية اقتصادية متوازنة ومستدامة، وذلك انطلاقاً من كون الحصيلة الضريبية، هي بالأساس متغير تابع للنمو الاقتصادي، وبالتالي فإن الزيادة في حجم النشاط الاقتصادي ستعود بالإيجاب على الاقتصاد القومي عموماً، وموارد الدولة على وجه الخصوص، ولكن من منظور تنموي واقتصادي أوسع يشارك فيه المجتمع مع الدولة في إدارة عجلة التنمية ودفع معدلات التنمية إلى الأمام.

**الأسس التي يقوم عليها القانون الضريبي الجديد:**

- يقوم القانون الضريبي الجديد على عدة أسس رئيسية أهمها:

**أولاً: تخفيف الأعباء العائلية للممولين ويتضح ذلك جلياً كما يلي:**

• **العمل على رفع حد الإعفاء من الضريبة، الشريحة المعفاة فأصبح**

**هذا الحد ١٥,٠٠٠ جنيه**

• **منح الأجور والمرتبات في الدولة معاملة مخففة** عن طريق زيادة حدود الإعفاء، بحيث يستفيد منها كافة العاملين في الدولة مع زيادة الإعفاء الشخصي إلى مبلغ قدره ٩,٠٠٠ جنية، بدلاً من ٥٠٠ جنية، ليصبح بالتالي حد الإعفاء لهذه الفئة ٩,٠٠٠ جنية سنوياً، إذ انه وبمقتضى حصول الزوجة العاملة على نفس الإعفاء الممنوح للزوج، سوف يتوافر للثنتين معا دخلاً أعلى لا يخضع للضريبة يصل إلى ثلاثون ألف جنية ، بدلاً من خمسة آلاف جنية، لغير المرتبات والأجور ، وإلى ١٨ ألف جنية ، بدلاً من تسعة آلاف، في حالة المرتبات والأجور ، كما خفض الضريبة على المبالغ التي يحصل عليها الخاضعون للضريبة من غير جهاتهم الأصلية إلى ١٠% بدلاً من ٢٠% في القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ م .

• **راعى القانون الجديد الفئات محدودة الدخل**، ذلك أن الضريبة تفرض على أصحاب الدخل الأعلى، أما محدودو الدخل فهم غير مخاطبين بهذا المعنى، وإنما سيستفيدون من هذا القانون بطريقة غير مباشرة، وذلك من خلال الزيادة المتوقعة في النمو الاقتصادي وزيادة معدلات التشغيل من جانب والاستفادة من الإنفاق العام على الدعم والخدمات الأساسية من جانب آخر، فضلاً عن الاستفادة من الإعفاء الضريبي نتيجة لرفع حد الإعفاء وتوسيع الشرائح الضريبية.

• اهتم القانون الجديد بزيادة الأعباء العائلية، وتم رفعها إلى ١٥,٠٠٠ جنيه للفرد الواحد، وأصبحت تسمى الشريحة المعفاة بغض النظر عن الحالة الاجتماعية، وعمّا إذا كان الممول رجلاً أو امرأة؛ نظراً لأن مفهوم العدالة في المجتمع المصري يختلف عن المجتمعات الأخرى، فقد وسع المشرع من مفهوم الإعالة إذ أن الفرد الأعزب الذي يحصل على دخل ويتولى إعالة عائلته - والده أو والدته وأخوته- وغيرهم شأنه شأن من يعول أسرته، ومن ثم تمتد الإعالة على الوالدين والأخوة وغيرهم ولا تقتصر على الزواج فقط.

• وضع نظام عادل للعقوبات وفعال، بحيث يكون هناك تناسب ما بين المخالفة والعقوبة المقررة لها، وأثر ذلك على الالتزام الضريبي.

ثانياً: العمل على توسيع القاعدة الضريبية ويتم ذلك من خلال ما يلي:

• العمل على إقرار مبدأ العفو الضريبي، ويتجلى ذلك بوضوح فيما لجأ إليه المشرع الضريبي من السماح للمشروعات العاملة في القطاعات غير الرسمية أو الاقتصاد السري بالاندماج أو الاشتراك في الاقتصاد الرسمي في البلاد.

• العمل على إلغاء الإعفاءات مع إقرار الحوافز الميسرة بدلاً منها، من أجل تخفيض سعر الضريبة وتبسيط وعائها.

• العمل على إنهاء المنازعات الضريبية بالتصالح، تمهيداً للعمل بالقانون الحالي بعد الانتهاء من كافة المنازعات السابقة عليه سلمياً.

ثالثاً: منح مزايا عديدة للاستثمار، منها:

• خفض سعر الضريبة من [٤٢%] إلى [٢٥%] مع الإبقاء على الإعفاءات المقررة للنشاط الزراعي بكافة أنواعه.

• تبسيط إجراءات ربط الضريبة وتحصيلها وإجراءات التظلم والتقاضي.

• تبسيط أسس حساب الإهلاك بما يتماشى مع المعايير الدولية.

• تشجيع وتنمية الاستثمارات بإتاحة خصم [٣٠%] من المبالغ المستثمرة في الآلات والمعدات المستخدمة في الإنتاج، سواء كانت جديدة أو مستعملة، وذلك في أول فترة ضريبية يتم فيها استخدام هذه الآلات.

• تحديد التكاليف الواجبة الخصم بشكل لا يدع مجالاً للخلط أو اللبس.

• تيسير نظام الخصم واستخدام نظام جديد اختياري للدفعات المقدمة كبديل عنها.

• تحسين وتوضيح المعاملة الضريبية في حالات الدمج والاستحواذ وإعادة التقييم.

• لم يخضع المشرع الأرباح الرأسمالية للضريبة، سواء كانت ناتجة عن تغيير الشكل القانوني للشركة بما في ذلك من الاندماج مع شركة أخرى من خلال تبادل الأسهم، ومن ثم فلا تدخل ضمن حساب الأرباح والخسائر بشرط إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغير الشكل القانوني للشركة.

### مدى مراعاة القانون الجديد كافة فئات المجتمع:

من الثابت- كما سيتضح- لنا أن الضرائب في القانون الجديد تفرض أساسًا على الفئات الميسورة والقادرة، ثم يعاد توزيعها مرة ثانية، من خلال الأدوات الأخرى للسياسة المالية كالدمج والإنفاق العام على المرافق الأساسية والتعليم والصحة وغيرهم، لصالح المجتمع بجميع طوائفه وفئاته الاجتماعية، مع إعطاء الأولوية للفقراء ومحدودي الدخل. وبالتالي فالضريبة تفرض على صافي دخول تزيد كثيرا عما يحصل عليه محدودي الدخل من إيرادات وبمعنى آخر فإن المخاطب بهذا القانون، من ناحية فرض الضريبة، هم أصحاب الدخل الأعلى، أما محدودي الدخل فهم غير مخاطبين به بهذا المعنى، وإنما سيستفيدون من هذا القانون بطريقة غير مباشرة، وذلك من خلال الزيادة المتوقعة في النمو الاقتصادي وزيادة معدلات التشغيل من جانب، والاستفادة من الإنفاق العام على الدعم والخدمات الأساسية فضلا عن

الاستفادة من الإعفاء الضريبي نتيجة لرفع الحد الأدنى للإعفاء وتوسيع الشرائح الضريبية.

كذلك وبنفس الأهمية فإن المشرع قد وازن كثيراً بين الحقوق والمزايا التي يحصل عليها مختلف فئات المجتمع، مع إعطاء ميزات أكبر لأصحاب الدخل المتوسطة والصغيرة، عبر العديد من الامتيازات الموجودة في ثنايا القانون. وبمراعاة توسيع نطاق الضريبة لتشمل مختلف الأنشطة والدخول تحقيقاً لمبدأ المشاركة المجتمعية، مع الاستمرار في الأخذ بمبدأ التصاعد في أسعار الضريبة وتوسيع الشرائح الضريبية بشكل واضح، وزيادة حدود الإعفاءات الاجتماعية والشخصية. هذا بالإضافة إلى إعطاء مزايا أكبر للدخل المكتسب من الأجور والمرتببات.

## الباب الأول الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

حتى يتسنى لنا الدخول في هذا الباب وتصوره، حري بنا أن نتعرف على نطاق الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، والمقصود بنطاق الضريبة ذلك الإطار الذي يحدد الأشخاص الخاضعين لها (الممولين)، والإيرادات التي تشكل وعاءها، والفترة الزمنية (الفترة الضريبية) التي يتحقق خلالها هذا الوعاء، وكذلك المكان أو الإقليم الذي ينتج فيه الإيراد الخاضع لها، ويترتب على ذلك تعدد الصور التي يشتمل عليها نطاق الضريبة، لتتضمن كلاً من: النطاق الشخصي، النطاق الموضوعي أو المالي، والنطاق الزمني، والنطاق المكاني للضريبة، وبيان ذلك كما يلي:

### أولاً: النطاق الشخصي والمكاني لسريان الضريبة:

تنص المادة (٢) من القانون على أنه: "في تطبيق أحكام هذا القانون يكون الشخص الطبيعي مقيماً في مصر في أي من الأحوال الآتية:

- إذا كان له موطن دائم في مصر.
- المقيم في مصر مدة تزيد على ١٨٣ يوماً متصلة أو متقطعة خلال اثني عشر شهراً.

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

وتنص المادة (٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على: تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافى دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر.

ويتضح من هاتين المادتين النطاق الشخصي والمكاني لسريان الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، وبيان ذلك كما يلي:  
**من حيث النطاق الشخصي:**

الضريبة تسري على دخل الأشخاص الطبيعيين، لأنها ضريبة ذات صبغة شخصية. وإذا كان المشرع لم يحدد لنا المقصود بالشخص الطبيعي فإنه يمكن تعريفه بالإنسان، بوصف كياناً بشرياً، ذكراً كان أو أنثى، مميزاً أو غير مميز، فالحكم الشرعي وإن قاصراً على المكلف البالغ العاقل الراشد، فإن غير المميز هناك من ينوب عنه شرعاً، فيشمله كذلك الخطاب بالتكاليف الشرعية والقانونية في حدود النيابة الشرعية.

وعليه فمتى كان الشخص متمتعاً بذمة مالية مستقلة تجعله أهلاً لاكتساب الحقوق وأداء الواجبات فإن الضريبة تفرض على مجموع ما يحققه الشخص من كافة المصادر المتنوعة، كما تفرض على دخل كل فرد على حده من الأسرة إلا ما استثنى بنص خاص.

## من حيث النطاق المكاني:

باستقراء حكم المادة الثانية والسادسة السالفتين الذكر ندرک أن النطاق المكاني لتطبيق الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين يختلف حكمه باختلاف المقيم في مصر وغير المقيم.

وبالنسبة لاعتبار الشخص الطبيعي مقيماً في مصر، وبالتالي يمكن أن تسري الضريبة عليه نجد أن المادة السادسة قد قصرت فرض الضريبة -فيما يتعلق بالشخص الطبيعي غير المقيم في مصر -على دخل الشخص الطبيعي المتحقق في مصر، (أي تطبيق مبدأ التبعية الاقتصادية) أما الشخص الطبيعي المقيم في مصر، فإن القانون قد أخذ بمبدأ التبعية الاجتماعية (الإقامة).

### وحتى تتحقق الإقامة في مصر يجب توفر شروط ثلاثة:

• وجود الموطن الدائم للشخص الطبيعي في مصر، و يكون للشخص الطبيعي موطن دائم في مصر في أي من الحالتين الآتيتين:  
الأولى: إذا تواجد في مصر معظم أوقات السنة سواء في مكان مملوك له، أو مستأجر أو بأية صفة كانت.

الثانية: إذا كان للممول محل تجارى أو مكتب مهني أو مصنع أو غير ذلك من أماكن العمل التي يزاول فيها الشخص الطبيعي نشاطه في مصر.

• الإقامة المتصلة أو المتقطعة في مصر مدة تزيد على ١٨٣ يوماً خلال السنة.

• إقامة المصري في الخارج مع حصوله على دخل يصرف له من خزانة مصرية.

### ثانياً: نطاق سريان الضريبة من حيث الزمان:

الضريبة لا تفرض إلا بقانون ولا ترفع إلا بقانون، كما أنه من المعلوم أن تطبيق القوانين من حيث الزمان لا يتم بأثر رجعي فلا يطبق إلا على الوقائع التي تتم من تاريخ صدوره فقط، وهو ما تناولته المادة ١٨٧ من دستور جمهورية مصر العربية " لا تسري أحكام القوانين إلا على ما يقع من تاريخ العمل بها ولا يترتب عليها أثر فيما وقع قبلها....."

وفيما يتعلق بأحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، نصت المادة الخامسة منه على: "الفترة الضريبية هي السنة المالية التي تبدأ من أول يناير وتنتهي في ٣١ ديسمبر من كل عام أو أي فترة مدتها اثنا عشر شهراً تتخذ أساساً لحساب الضريبة.

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

وتستحق الضريبة في اليوم التالي لانتهاء الفترة الضريبية، كما تستحق بوفاء الممول أو بانقطاع إقامته أو توقفه كلياً عن مزاوله النشاط.

**وباستقراء نص المادة السالفة الذكر تتقرر الكثير من الأحكام منها:**

• لا تسري الضريبة إلا على الإيراد السنوي، فهي تستحق من أول يناير وتنتهي في ٣١ ديسمبر من كل عام أو أي فترة مدتها اثنا عشر شهراً تتخذ أساساً لحساب الضريبة. "ومؤدى ذلك أن القانون يأخذ - وكقاعدة عامة- بمبدأ سنوية الضريبة.

• تسري هذه القاعدة سواء كان النشاط الذي يمارسه الممول مستمراً طوال العام أم كان الممول يزاوله - بحكم طبيعته وظروفه - بعض شهور السنة دون البعض الآخر، كما هو الحال بالنسبة لاستغلال الفنادق مثلاً في بعض المناطق السياحية.

• يجوز حساب الضريبة عن فترة تقل أو تزيد على اثني عشر شهراً ويمثل ذلك استثناءً على قاعدة سنوية الضريبة، ومن الأمثلة التي أوردها النص صراحة على المحاسبة الضريبية عن فترة أقل من سنة:

حالة وفاة الممول أو انقطاع إقامته أو توقفه كلياً عن مزاوله النشاط خلال الفترة الضريبية. كم يمكن للمحاسبة أن تتم عن فترة أكثر

من سنة في حالة ترحيل الخسائر لفترة حدها الأقصى خمس سنوات-  
كما سيتضح لنا فيما بعد.

• الواقعة المنشئة لدل الأشخاص الطبيعيين هي في الأصل حصول الممول على إيراد صافي يتجاوز حد الإعفاء خلال السنة الميلادية التي تنتهي في آخر ديسمبر، كما تعتبر وفاة الممول أو انقطاع الإقامة أو التوقف الكلي عن مزاولة النشاط.

• الإيراد السنوي للممول يشمل كل ما يتم تحصيله خلال السنة بغض النظر عن تاريخ الاستحقاق.

### ثالثاً: النطاق المالي (الموضوعي) لسريان الضريبة:

النطاق الموضوعي للضريبة يعني تحقيق الدخل المتحقق في مصر - والذي يمكن أن يشكل وعاء الضريبة- وكذلك تحديد المصادر أو المهن والأنشطة المنتجة لهذا الدخل، قد تناولت تحديد ذلك النطاق كلاً من المادة الثالثة من مواد الأحكام العامة بالكتاب الأول والمادة السادسة من القانون.

ففيما يتعلق بالدخل المتحقق في مصر، فإنه يتمثل - طبقاً للمادة

الثالثة- على ما يلي:

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

• الدخل الذي يدفعه رب العمل المقيم في مصر، ولو أدى العمل في الخارج.

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

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

• الدخل من التصرف في المنقولات التي تخص منشأة دائمة في مصر.

• الدخل من الاستغلال والتصرف في العقارات ما في حكمها الكائنة بمصر وما يلحق بها من عقارات بالتخصيص.

• التوزيعات على أسهم شركة أشخاص مقيمة في مصر.

• العائد الذي تدفعه الحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو أي شخص مقيم في مصر .

• مبالغ الإيجار ورسوم الترخيص والإتاوات التي يدفعها شخص مقيم في مصر أو التي تدفع من منشأة دائمة في مصر ولو كان مالكا غير مقيم في مصر.

• الدخل من أي نشاط آخر يتم القيام به في مصر.

وفيما يتعلق بالإيرادات الخاضعة للضريبة، والتي يتمثل

الخاضعون للضريبة فيها من الأشخاص الطبيعيين فقط، فقد حددتها

المادة السادسة بتقريرها أن " تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافي

دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر.

ويتكون مجموع صافي الدخل من المصادر الآتية:

- المرتبات وما في حكمها.
- النشاط التجاري أو الصناعي.
- النشاط المهني أو غير التجاري.
- الثروة العقارية.

**رابعاً: سعر الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين:**

نظمت المادة الثامنة من القانون، ونصها: "تكون أسعار

الضريبة على النحو الآتي:

- الشريحة الأولى من ١ الي ١٥,٠٠٠ جنيه شريحة معفاة سعر ٠ %
- الشريحة الثانية : أكثر من ١٥,٠٠٠ جنيه حتى ٣٠,٠٠٠ جنيه  
٢,٥%
- الشريحة الثالثة : أكثر من ٣٠,٠٠٠ جنيه حتى ٤٥٠,٠٠٠ جنيه  
١٠%
- الشريحة الرابعة: أكثر من ٤٥٠,٠٠٠ جنيه حتى ٦٠٠,٠٠٠ جنيه ١٥%
- الشريحة الخامسة أكثر من ٦٠٠,٠٠٠ حتي ٢,٠٠٠,٠٠٠ ٢٠%
- الشريحة السادسة أكثر من ٢,٠٠٠,٠٠٠ الي ٤,٠٠٠,٠٠٠ جنيه ٢٢,٥%
- الشريحة السابعة مازاد علي ٤,٠٠٠,٠٠٠ جنيه ٢٥%

ويتم تقريب مجموع صافي الدخل السنوي عند حساب الضريبة لأقرب عشرة جنيهاً أقل. فإذا كان صافي الدخل السنوي 25.504 جنيهاً يقرب إلى 25.505 جنيهاً، كذلك إذا كان صافي الدخل السنوي 25.509 جنيهاً يقرب إلى 25.500 جنيهاً.

ومن الملاحظ أن القانون الجديد يخاطب أصحاب الدخل الأعلى، أما محدودى الدخل فهو غير مخاطب به وإنما يستفيد بطريقة غير مباشرة من خلال الزيادة المتوقعة في النمو الاقتصادي والإنفاق العام والخدمات الأساسية فضلاً عن الاستفادة من الإعفاء الضريبي نتيجة لرفع حد الإعفاء وتوسيع الشرائح الضريبية.

### الفرق في الإعفاءات بين القانون القديم والقانون الجديد

القانون القديم		القانون الجديد	
البيان	السعر	البيان	السعر
جنيه للأعزب 2000 و ٢٥٠٠ جنيه للمتزوج و ٣٠٠٠ جنيه للمتزوج ويعول	معفاة	حتى ٥٠٠٠ جنيه	معفاة
الإعفاء الشخصي	2000	الإعفاء الشخصي	4000
معاملة الزوجة	أعزب	معاملة الزوجة	لا توجد تفرقة
سعر الضريبة اقل من ٥٠ ألف جنيه أكثر من ٥٠ ألف جنيه	20 % 32 %	سعر الضريبة من ٥٠٠١ حتى ٢٠ ألف جنيه حتى ٤٠ ألف جنيه 20001 أكثر من ٤٠ ألف جنيه	10 % 15 % 20 %
رسم تنمية موارد على ما زاد عن ١٨ ألف جنيه	2 %	رسم تنمية موارد	لا يوجد
العلاوات الخاصة ( تصل إلى ٢١٠ % من الراتب	معفاة	العلاوات الخاصة (تصل إلى ٢١٠ % من الراتب	معفاة

	( الأساسي )		( الأساسي )
10 %	الضريبة على الدخل من غير جهة العمل الأصلية	20 %	الضريبة على الدخل من غير جهة العمل الأصلية
إعفاء ١٥ % من صافي الإيراد أو ٣٠٠٠ جنيه أيهما أكبر	أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي وصناديق التأمين الخاصة	إعفاء ١٠ % من الراتب بحد أقصى ١٠٠٠ جنيه	أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي وصناديق التأمين الخاصة

وبالمقارنة بين الوضعيين يلاحظ اتساع الشرائح الضريبية بصورة كبيرة، وبالتالي انخفاض الضرائب التي سيتحملها الممول بصورة واضحة ، إذ أنه وفقا للنظام القديم فإن من يحصل على صافي دخل يقل عن ٥٠ ألف جنيه يخضع لضريبة مقدارها ٢٠ % وتصل إلي ٣٢ % لمن يزيد دخله عن ذلك، بينما في القانون المطبق حالياً سوف تصل الشريحة الأولى إلى ٢٠ ألف وتخضع لضريبة ١٠ % فقط . وهكذا الحال بالنسبة للفئات الأخرى بل وحتى الذي يحصل على دخل يزيد عن ٤٠ الف جنيه لن يدفع سوى ٢٠ % ، الأمر الذي يوضح بما لا يدع مجالاً للشك بأن القانون الحالي قد ضمن توزيع العبء الضريبي بصورة عادلة على مختلف الفئات القادرة في المجتمع. يضاف إلي ما سبق فإن المشروع الجديد قد راعى زيادة حدود الإعفاءات الضريبية المقررة في ضريبة المرتبات وما في حكمها، على اشتراكات صناديق

التأمين الخاصة وأقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي وهى أمور سوف تساعد على تشجيع الادخار.

### أهم خصائص الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين:

تتميز الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين بخصائص كثيرة منها:

- أنها ضريبة مباشرة تفرض على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين، أي أنها تفرض على الدخل والثروة ورأس المال مباشرة.
- أنها ضريبة شخصية تراعي ظروف الممول الشخصية، مثل إعفاء الحد الأدنى من المعيشة ومراعاة الأعباء العائلية وخصم التكاليف والمصروفات اللازمة للحصول على الدخل.
- أنها ضريبة تجمع بين معايير التبعية الاجتماعية والاقتصادية، حيث اتخذ المشرع الضريبي في مصر من معيار الإقامة أساساً لتحديد السيادة الضريبية على دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين في مصر، أما بالنسبة لغير المقيمين منهم فقد جعل المشرع التبعية الاقتصادية - أي كون مصر هي مصدر الدخل - أساساً لفرض الضريبة.

• أنها ضريبة سنوية، تفرض على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين.

نظراً لأن مصادر دخل الأشخاص الطبيعيين متعددة فقد نصت عليها المادة (٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فهي تشمل الآتي:

- المرتبات وما في حكمها.
- النشاط التجاري أو الصناعي.
- النشاط المهني أو غير التجاري.
- الثروة العقارية.

لذا فقد فرق المشرع بينها في الخضوع للضريبة نظراً لتباين مصادرها لكن الجامع بينها أن الضريبة تكون على صافي الأرباح، كما أنها تكون سنوية. وللمزيد من التفصيل حول هذا الموضوع سنتناوله في أربعة فصول كالتالي:

**الفصل الأول: المرتبات وما في حكمها.**

**الفصل الثاني: إيرادات النشاط التجاري أو الصناعي.**

**الفصل الثالث: إيرادات المهن الحرة أو الغير تجارية.**

**الفصل الرابع: إيرادات الثروة العقارية.**

## الفصل الأول

### الضريبة على المرتبات

تناول القانون الجديد المرتبات وما في حكمها في الباب الثاني من الكتاب الثاني تحت مسمى "الضريبة علي دخل الأشخاص الطبيعيين" وذلك في المواد من (٩) إلى (١٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

وفيما يلي نتناول دراسة الإيرادات الخاضعة للضريبة وكيفية تحديدها، ثم بيان الإيرادات غير الخاضعة للضريبة، وحالات الإعفاء منها ثم ضوابط تحصيل الضريبة، وذلك في خمس مباحث:

**المبحث الأول: الإيرادات الخاضعة للضريبة.**

**المبحث الثاني: كيفية تحديد الإيرادات الخاضعة لضريبة**

**المبحث الثالث: الإيرادات التي لا تخضع للضريبة**

**المبحث الرابع: الإعفاءات الواردة على ضريبة المرتبات**

**المبحث الخامس: ضوابط تحصيل الضريبة على المرتبات**

## المبحث الأول الإيرادات الخاضعة للضريبة

نظم القانون الإيرادات الخاضعة للضريبة -ونص عليها في المادة التاسعة من القانون، فهي تشمل المرتبات والمهايا والأجور والمكافآت المبالغ التي تحصل عليها العمال والموظفون مقابل أداء العمل لحساب الغير تحت إشرافه، فحين يتعهد شخص بأن يعمل في خدمة غيره وتحت إدارة هذا الغير وإشرافه مقابل أجر معين أو أجر قابل للتعيين فإن هذا الأجر يخضع للضريبة باعتباره من المرتبات أيا كانت التسمية التي تطلق عليه أو على المستفيد منه. ويستوي في خضوع إيرادات العمل التابع للضريبة أن يكون هذا العمل ماديا أو فنياً أو ذهنياً. كما يستوي أن يسمى من يقوم بهذا العمل موظفاً أو مستخدماً أو عاملاً أو مديراً يحصل مقابل عمله في صورة مرتب أو ماهية أو أجر أو مكافأة. وبيان ذلك كما يلي:

### • تنص المادة ٩ من القانون على أن:

تسرى الضريبة على المرتبات وما في حكمها على النحو التالي:

١- كل ما يستحق للممول نتيجة عمله لدى الغير بعقد أو بدون عقد بصفة دورية أو غير دورية وأيا كانت مسميات أو صور أو أسباب هذه المستحقات وسواء عن أعمال أديت في مصر أو في الخارج ودفع مقابلها من مصدر بما في ذلك الأجور والمكافآت والحوافز

والعمولات والمنح والأجور الإضافية والبدلات والحصص والأنصبة  
في الأرباح والمزايا النقدية والعينية بأنواعها.

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

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

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

وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون أسس تقدير قيمة المزايا العينية

• سريان الضريبة على المبالغ التي تدفع لغير المقيمين و على  
المبالغ يحصل عليها المقيمون من غير جهات عملهم الأصلية:

تنص المادة ١١ من القانون:

استثناء من أحكام المادة ٨ من هذا القانون تسري الضريبة على  
جميع المبالغ التي تدفع لغير المقيمين أيا كان الجهة أو الهيئة التي  
تستخدمهم لأداء خدمات اشرفها كما تسري الضريبة على المبالغ التي  
يحصل عليها المقيمون من غير جهات عملهم الأصلية وذلك بسعر  
١٠% دون أي تخفيض لمواجهة التكاليف ودون إجراء أي خصم آخر،  
وفي جميع الأحوال يتم حجز الضريبة وتوريدها في الأمورية المختصة  
خلال الخمسة عشر يوما الأولى من كل شهر طبقا للقواعد والإجراءات  
التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

وللمزيد من التفصيل حول الإيرادات الخاضعة للضريبة شروط

سريان ضريبة المرتبات وما في حكمها على العمل التابع.

أولاً: ما يستحق للممول نتيجة عمله لدى الغير:

تسرى الضريبة على كل ما يستحق للممول نتيجة عمله لدى الغير بعقد أو بدون عقد بصفة دورية أو غير دورية، وأيا كانت مسميات أو صور أو أسباب هذه المستحقات، وسواء كانت عن أعمال أدت في مصر أو في الخارج ودفع مقابلها من مصدر في مصر، ويتضح من ذلك أن المشرع لم يشأ أن يفرق في المعاملة الضريبة للمبالغ التي تصرف للعامل من خزانة حكومية مصرية أو من خزانة القطاع الخاص، وإنما اكتفي للخضوع للضريبة أن تتوافر شروط ثلاثة هي:

١- أن يكون المبلغ المدفوع نتيجة عمل:

حيث أن وعاء هذه الضريبة هو المرتبات، فيجب أن يكون المبلغ مقابل عمل يقوم به شخص لدى آخر، سواء كان مرتبطاً بمن يؤدي العمل لحسابه بعقد أو بدون عقد وسواء كانت الإيرادات تدفع بصفة دورية أي في فترات معلومة ومتعاقبة كالأسبوع أو تدفع بصفة غير دورية أي تؤدي مرة واحدة، نقداً أو عيناً، أو جزء منه بصورة نقدية وآخر بصورة عينية، وبغض النظر كذلك عن المسمى لهذا الإيراد فيستوى أن يكون مرتباً أو أجراً أو مكافأة أو غير ذلك.

## ٢- أن تتوافر علاقة التبعية بين العامل ورب العمل:

ويقصد بهذا الشرط خضوع العامل لرقابة صاحب العمل وإشرافه إدارياً، أو تنظيمياً، سواء كان منشأها العقد، ولا يشترط الكتابة في هذا العقد، أو القوانين واللوائح كعلاقة الموظف بالجهة الإدارية، بحيث إذا لم تتوافر هذه الرابطة لا يعتبر الإيراد مرتباً وإنما من إيرادات النشاط التجاري والصناعي، أو إيراداً مهنيًا، والمقصود برابطة التبعية هو خضوع العامل لرب العمل وإشرافه، سواء من الناحية الإدارية أو من الناحية التنظيمية - أو من الناحيتين معاً، ولا أهمية بعد ذلك لنوع العمل يدوياً كان أم ذهنيًا، وتطبيقاً لذلك لا تخضع الإيرادات التي يحصل عليها المدرس من دروسه الخصوصية للضريبة الموحدة على المرتبات متى كانت ناتجة عن عمل مستقل، وإنما تخضع للضريبة على المهن الحرة باعتبارها استثماراً لنتاج ذهنه وعلمه وخبرته التدريسية. ويخضع الطبيب الذي يعمل في عيادته مستقلاً للضريبة على المهن الحرة، بخلاف الطبيب الذي يحدد المتعاقد معه ساعات زيارة المرضى من العمال أو ساعات تواجده في المنشأة أو الشركة المتعاقد معها، بحيث يدل ذلك على توافر علاقة التبعية بين الطبيب والشركة وبالتالي يخضع ما يتقاضاه من هذه الشركة للضريبة على المرتبات.

وهناك بعض المسائل التي يمكن أن تكون مثار خلاف أهمها:

أ- ما يحصل عليه المأذون الشرعي:

تواترت محكمة النقض على أنه يتضح من استقراء لائحة المأذونين أن المأذون هو موظف عمومي ومن ثم فإن ما يحصل عليه من ذوى الشأن نقداً أو عيناً مقابل توثيقه العقود والإشهاد تخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها ، ولذات العلة تخضع مصلحة الضرائب ما يتقاضاه موثقي عقود الزواج المسيحيين نظير الأكاليل والطقوس الدينية الخاص بالزواج للضريبة على المرتبات، وذلك أسوة بالمأذونين الشرعيين عند المسلمين.

ب- ما يحصل عليه غير العاملين بالإذاعة والتليفزيون لقاء ما يلقونه من أحاديث:

أصدرت مصلحة الضرائب المصرية التعليمات التفسيرية التي قضت بأن يندرج تحت بند التأليف، الإعداد الفني للأنباء والتعليق على الأخبار الذى يقوم به من تكلفهم الإذاعة المصرية بإعداد نشرات إخبارية متخصصة في المجالات الاقتصادية أو الاجتماعية أو غيرها من المجالات العلمية أو الثقافية وذلك من غير العاملين بالإذاعة، لأن هذا الإعداد يعد تأليفاً وبالتالي تعفي الأرباح الناتجة عن ذلك العمل من الضريبة لأنه يعتمد على فكر وثقافة المعد ومجهوده الشخصي، أما بالنسبة لمعدي النشرات من العاملين بالإذاعة فإنهم لا يخضعون للضريبة على أرباح المهن غير التجارية حيث يعتبر ذلك امتداداً لعملهم

الأصلي ويخضع كل ما يتقاضون نظير هذا الإعداد للضريبة على المرتبات.

٣- أن يكون المبلغ المدفوع من مصدر في مصر أو عن خدمة أديت في مصر:

ويكفي للخضوع للضريبة توافر إحدى حالتين هما:

أ- إما أن يكون المبلغ قد دفع من مصدر في مصر ولو أدى العمل في الخارج، وذلك تطبيقاً لمبدأ التبعية الاقتصادية ويستوى أن يكون مصدر هذا المبلغ خزانة الحكومة المصرية أو غيرها من أشخاص القانون العام أم من ذمة فرد أو من شركة خاصة ويستوى أيضاً أن يكون المستفيد من الإيراد مصرياً أو أجنبياً مقيماً في مصر أو في الخارج، كما يستوى أن يكون أداء الخدمات في مصر أو في الخارج.

ب- أن يكون العمل أو الخدمة قد أديت في مصر، حتى ولو كان مقابل هذا العمل أو الخدمة قد دفعت من مصدر أجنبي خارج مصر.

ثانياً: المبالغ التي تدفع لغير المقيمين و المبالغ يحصل عليها المقيمون من غير جهات عملهم الأصلية:

تنص المادة ١١ من القانون :

استثناء من أحكام المادة ٨ من هذا القانون تسري الضريبة على جميع المبالغ التي تدفع لغير المقيمين أيا كان الجهة أو الهيئة التي

تستخدمهم لأداء خدمات اشرفها كما تسري الضريبة على المبالغ التي يحصل عليها المقيمون من غير جهات عملهم الأصلية و ذلك بسعر ١٠% بغير أي تخفيض لمواجهة التكاليف و دون إجراء أي خصم آخر و في جميع الأحوال يتم حجز الضريبة وتوريدها في الأمورية المختصة خلال الخمسة عشر يوما الأولى من كل شهر طبقا للقواعد والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون. هكذا قرر القانون من هذه الضريبة قطعية بسعر استثنائي مقداره ١٠% من أي سعر نسبي ثابت خروجاً على السعر التصاعدي المحدد في المادة ٨ من القانون وبغير أي تخفيض أو خصم وذلك بالنسبة بأنها:

١- إذا كان له موطن دائم في مصر.

٢- المقيم في مصر مدة تزيد عن ١٨٣ يوماً متصلة أو منقطعة خلال اثني عشر شهراً.

٣- المصري الذي يؤدي مهام وظيفته في الخارج و يحصل على دخله من الخزنة المصرية.

وبمفهوم المخالفة فإنه إذا لم تتوافر أي من الحالات الثلاثة السابقة يصبح الشخص غير مقيم ويطبق في شأنه السعر الاستثنائي.

جدير بالذكر أن مدة الإقامة المشار إليها في الحالة الثانية يجب

أن تكون خلال سنة ميلادية وهي سنة المحاسبة المقررة للضريبة على المرتبات.

وتطبيقاً لذلك فإن ما يدفع للخبراء الأجانب غير المقيمين يخضع  
بسعر ١٠% دون أي تخفيض أو خصم.

أضف إلى ذلك المبالغ التي يحصل عليها المقيمون من غير  
الجهات عملهم الأصلية ويسري على جميع العاملين بالحكومة والقطاع  
العام وقطاع الاعمال العام والخاص وأياً كانت الجهة التي دفعت هذه  
المبالغ.

ومن الأهمية بمكان أن نوضح أن المشرع في هذه المادة اعتبر  
أن الواقعة المنشئة للضريبة هي واقعة دفع المبالغ الخاضعة للضريبة  
للممول وليس واقعة الاستحقاق على نحو ما ورد بالبندين ١، ٢ من  
المادة ٩ وفي ذلك رجوع إلى الطبيعة فرض الضريبة على المرتبات  
المعروفة بها في كل قوانين الضرائب الدخل السابقة بدءاً من القانون  
رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ وانتهاءً بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، وهذا قد  
ألزم القانون جهات العمل الغير الأصلية أي الجهات الدافعة المبالغ  
المذكورة بحجز الضريبة بالنسبة المذكورة ١٠% وتوريدها إلى مأموريات  
الضرائب المختصة التابع لها هذه الجهات خلال الخمسة عشر الأولى  
من كل شهر مع مراعاة الاجراءات والقواعد الواردة باللائحة التنفيذية  
للقانون.

وقد أوضحت اللائحة بالمادة ١٥ أن جهة العمل الأصلية هي  
جهة المعين فيها العامل والتي يصرف منها مرتبه الأصلي وتعد في

حكم جهة العمل الأصلية الجهة التي يؤدي فيها العامل عمله لأكثر من ٥٠% من وقته أو يحصل منها على أكثر من ٥٠% من دخله خلال الفترة الضريبية وتلتزم هذه الجهة بخضم مبلغ تحت حساب الضريبة عن المبالغ التي تصرف للعامل منها وفقا لأحكام المواد ٧، ٨، ١٠، ١٣ من القانون وفي هذه الحالة تطبق أحكام المادة ١١ من القانون على المرتب المجرد الذي يحصل عليه العامل من الجهة المعين بها ويتم حساب الضريبة المستحقة وفقا لأحكام هذه المادة طبقا لما ورد بالنموذج رقم (٣مرتبات).

فلو أن عاملا حصل من جهة عمله الأصلية على المبلغ ٤٠٠٠ جنيه في السنة و حصل من جهة عمل أخرى على المبلغ ٨٠٠٠ جنيه في ذات السنة هذا يعني أن جهة العمل الأخرى تعتبر جهة أصلية وتحسب الضريبة على المبلغ ٨٠٠٠ جنيه بعد خصم الشريحة المعفاة والإعفاءات الأخرى أما ما حصل عليه من جهة العمل الأصلية فتخضع إجمالية أي الـ ٤٠٠٠ جنيه للضريبة بسعر قطعي ١٠%.

ثالثاً: المرتبات والمكافآت التي يحصل عليها رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة:

أخضع المشرع المرتبات والمكافآت التي يحصل عليها رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام

من غير المساهمين، للضريبة على المرتبات وما في حكمها شأنهم شأن باقي العاملين الخاضعين للضريبة.

كما أخضع مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين في شركات الأموال مقابل عملهم الإداري ولم يقيد المشرع خضوع هذه المبالغ للضريبة بنوع معين من شركات الأموال، ولا أن تكون تابعة لقطاع معين، ولا أن تزيد مساهمة عضو مجلس الإدارة المنتدب أو المديرين بالقطاع الخاص في رأسمال الشركة على القدر المشترك قانوناً لعضوية مجلس الإدارة، كذلك لم يقيد القانون الجديد هذه المعاملة بعدد معين من الأعضاء ولا بمبلغ معين يجب ألا يتجاوزه كل منهم، أما المكافآت التي يحصل عليها رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة دون أن يكون لها مقابل من العمل الإداري فلا تخضع للضريبة باسم المستفيد منها اكتفاء بعدم اعتبارها من تكاليف الشخص الاعتباري الذي قام بتوزيعها وتقع بالتالي في وعاء الضريبة الخاصة بالشركة، وتربط عليها الضريبة على دخل الأشخاص الاعتبارية.

### المبحث الثاني

### كيفية تحديد الإيرادات الخاضعة لضريبة

طبقاً لنص المادة (١٠) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥:

تحدد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة عن كل جزء من السنة

تم الحصول فيه على أي إيراد من الإيرادات الخاضعة للضريبة  
بنسبة مدته إلى سنة وعلى أساس الإيراد الشهري بعد تحويله إلى  
إيراد سنوي.

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

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

مثال يوضح ذلك:

المرتب في ٢٠٠٥/١/١	٩٠٠ جنيه
المرتب في ٢٠٠٥/٧/١	٩٥٠ جنيه

يظل حساب الضريبة على المرتب على أساس ٩٠٠ جنيه  
شهرياً طوال سنة ٢٠٠٥ على أن يتم في نهاية السنة إجراء تسوية

تأخذ في حسابها الزيادة التي تمت على المرتب اعتباراً من  
٢٠٠٥/٧/١.

ومؤدى نص المادة العاشرة من القانون أن الضريبة وهي سنوية  
السعر تفرض على أساس كل ما يحصل عليه الممول من إيرادات  
خلال سنة واحدة، ومع ذلك يجب استقطاع جزء من هذه الضريبة عن  
كل جزء من السنة تم فيه الحصول على إيراد من الإيرادات الخاضعة  
لها بنسبة مدته، فيحول الإيراد الشهري إلى إيراد سنوي وتحسب الضريبة  
عن سنة، على فرض بقاء الإيراد الشهري على حاله، ثم ترد الضريبة  
السنوية إلى ضريبة شهرية على أساس إن السنة تتضمن ١٢ شهراً،  
وتخصم الضريبة الشهرية لحساب مصلحة الضرائب من المرتب قبل  
صرفه على أن تتم تسوية نهائية للضريبة المستحقة على الممول نهاية  
السنة.

ويعدل حساب الإيراد الخاضع للضريبة عند حدوث تغيير في  
هذا الإيراد على أساس الإيراد الجديد بعد تحويله على إيراد سنوي وذلك  
اعتباراً من تاريخ التغيير، إذا كان الإيراد الجديد أقل من الإيراد القديم  
وإلا بقي الحساب على أساس الإيراد القديم سارياً.

وفي نهاية السنة تعد كشوف تسوية نهائية للضريبة، فتحدد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة على أساس الإيرادات الفعلية التي حصل عليها الممول خلال السنة. وقد تكون الضريبة السنوية أكبر مما خصم منه على أقساط شهرية فيدفع الفرق، وقد تكون الضريبة السنوية اقل مما خصم منه على أقساط شهرية فيدفع الفرق.

**أما بالنسبة لكيفية حساب الضريبة على الموظفين.**

تتلخص طريقة حساب الضريبة على دخول الموظفين باحتساب إجمالي المرتب السنوي ، ثم خصم الأموال المخصصة للمعاشات والعلاوات الخاصة (سواء التي ضمت إلى المرتب الأساسي أو التي لم تضم) ومصاريف العلاج وصندوق التأمين (بنسبة لا تزيد عن ١٥% من صافي الإيراد أو ٣٠٠٠ جنيه أيهما أكبر) لنحصل على صافي الدخل. ثم يتم خصم الشريحة المعفاة والتي رفعها القانون الجديد إلى ١٥٠٠٠ جنيه والإعفاء الشخصي ٩٠٠٠ جنيه، لنحصل بعد ذلك على مبلغ الدخل الخاضع للضريبة، والذي تطبق عليه الشرائح وأسعار الضريبة السابق الإشارة إليهما.

### المبحث الثالث

الإيرادات التي لا تخضع للضريبة

نظم القانون الإيرادات التي لا تخضع للضريبة على المرتبات،  
وذلك في إطار حكم المادة ١٢، ونصها: " لا تخضع للضريبة:

• المعاشات.

• مكافآت نهاية الخدمة.

أعفى المشرع من الخضوع للضريبة على المرتبات المعاشات  
وكذلك مكافأة نهاية الخدمة ومقابل الأجازات. والحكمة من ذلك أن هذه  
الإيرادات تستقطع من الممول أثناء حياته الوظيفية. ومنعاً من الازدواج  
الضريبي.

ويقصد بالمعاشات جميع الإيرادات الدورية التي تدفع عند تركه  
العمل، ويشمل مدلول المعاش جميع المعاشات أياً كان مصدرها أو  
سبب ترتيبها، وسواء كانت تدفع من الحكومة أو من غيرها، كما يشمل  
معاش التقاعد الذي تقرره النقابات.

وتطبيقاً لذلك لا يخضع للضريبة قسط الاشتراك في نظام إعانة  
نهاية الخدمة لصندوق خدمات الأعضاء والهيئات القضائية على أساس  
أن هذا الصندوق يهدف إلى إنشاء نظام تكميلي لتدعيم مزايا التأمين  
الاجتماعي لأعضاء الهيئة القضائية.

وتنص المادة ١٦ من اللائحة التنفيذية يقصد بمكافأة نهاية الخدمة، في تطبيق حكم البند [٢] من المادة (١٢) من القانون، المكافأة التي تحددها النظم المطبقة في الجهة أو الشركة أو المنشأة بمناسبة انتهاء خدمة العامل، وفي حالة عدم وجود هذه النظم أو وجودها وعدم تنظيمها لهذه المكافأة تُحدد مكافأة نهاية الخدمة وفقاً لأحكام قانون العمل.

## المبحث الرابع الإعفاءات الواردة على ضريبة المرتبات

تنص المادة ١٣ من القانون على أنه: "مع عدم الإخلال بالإعفاءات الضريبية الأخرى المقررة بقوانين خاصة يعفى من الضريبة:

(١) مبلغ ٩٠٠٠ جنية إعفاءً شخصياً سنوياً للممول.

(٢) اشتراكات التأمين الاجتماعي وغيرها مما يستقطع وفقاً لأحكام قوانين

التأمين الاجتماعي أو أية نظم بديلة عنها. ويقصد بالنظم البديلة:

توضح المادة (١٧) من اللائحة التنفيذية للقانون النظم البديلة على

أنه "يقصد بالنظم البديلة، في تطبيق حكم البند (٢) من المادة (١٣)

من القانون، النظم التالي يتم انشاؤها وفقاً لأحكام القانون رقم ٦٤

لسنة ١٩٨٠ المشار إليه أو أي من القوانين المصرية الأخرى".

(٣) اشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاصة التي تنشأ

طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة الصادر بالقانون

رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥.

(٤) أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول

لمصلحته أو مصلحة الزوج أو أولاده القصر، وأية أقساط

تأمين لاستحقاق معاش.

## ٥) المزايا العينية الجماعية التالية:

- أ- الوجبة الغذائية التي تصرف للعاملين.
  - ب- النقل الجماعي للعاملين أو ما يقابله من تكلفة .
  - ت- الرعاية الصحية.
  - ث- الأدوات والملابس اللازمة لأداء العمل.
  - ج- المسكن الذي يتيح رب العمل للعاملين بمناسبة أدائهم للعمل.
- ويشترط لتمتع المزايا العينية بالإعفاء من الضريبة ما يلي:

- ١- أن تكون الوجبة الغذائية في موقع العمل.
- ٢- أن يكون النقل الجماعي لجميع العاملين أو لفئة منهم في وسائل نقل جماعية سواء كانت السيارة مملوكة أو مستأجرة.
- ٣- أن يكون السكن مملوكاً لرب العمل أو مستأجراً من الغير وتستلزمه طبيعة العمل حصة العاملين من الأرباح التي يتقرر توزيعها طبقاً للقانون.
- ٤- ما يحصل عليه أعضاء السلكيين الدبلوماسي والقنصلي والمنظمات الدولية وغيرهم من الممثلين الدبلوماسيين الأجانب وذلك في نطاق عملهم الرسمي بشرط المعاملة بالمثل وفي حدود تلك المعاملة.

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

المبحث الخامس  
ضوابط تحصيل الضريبة على المرتبات

أولاً: الملتمزم بدفع الضريبة وما يجب عليه:

نظم القانون شخص الملتمزم بدفع الضريبة فطبقاً لنص المادة ١٤ من القانون " على أصحاب الأعمال والملتمزين بدفع الإيرادات الخاضعة للضريبة بما في ذلك الشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة أن يحجزوا مما يكون عليهم دفعه من المبالغ المنصوص عليها في المادة ٩ من هذا القانون مبلغاً تحت حساب الضريبة المستحقة وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون، ويتعين عليهم أن يوردوا إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر ما تم حجزه من الدفعات في الشهر السابق.

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

ومؤدى النص السالف الذكر أن أصحاب العمل ملتزمون بحجز مما يكون عليهم دفعه مبلغ تحت حساب الضريبة وتوريدها خلال خمسة عشر يوماً من الشهر التالي.

كما يلتزم صاحب العمل والمسؤول عن حجز الضريبة وتوريدها طبقاً

للمادة ١٤ من القانون بالآتي:

- تقديم إقرار ربع سنوي في ١/١، ٤/١، ٧/١، ١٠/١ .
- إعطاء الممول بناء على طلبه كشف مبين فيه اسمه ومبلغ ونوع الدخل وقيمة الضريبة المحجوزة.

وقد نظمت اللائحة التنفيذية هذا الالتزام إذ نصت المادة (٢١)

منها على أنه:

على أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع إيرادات المرتبات وما في حكمها أن يوردوا ما تم خصمه تحت حساب الضريبة، بعد حسابها طبقاً للسعر المحدد بالمادتين (٨-١١).

وعلى الشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة الالتزام بتطبيق أحكام المواد من (١١) إلى (١٥) والمواد من (١٨) إلى (١٩) من هذه اللائحة وتقديم النماذج الواردة بها.

كما نصت المادة (٢٢) من اللائحة: يكون تقديم الإقرار الربع سنوي، المنصوص عليه في المادة (١٥) من القانون على النموذج رقم (٤) مرتبات ويجب أن يبين في هذا النموذج:

١- عدد العاملين

٢- إجمالي المرتبات وما في حكمها المنصرفة خلال الثلاثة أشهر السابقة.

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

٤- التعديلات التي طرأت على العاملين بالزيادة أو النقص بالعدد.

كما يجب إخطار مأمورية الضرائب السابق إرسال الإقرارات المنصوص عليها في البند [ ١ ] من المادة (١٥) من القانون بأية تعديلات تطرأ عليها وذلك في الإقرار الربع سنوي التالي. ويعطى العامل بناء على طلبه كشفًا مبيّنًا فيه اسمه ثلاثيًا ومبلغ ونوع الدخل وقيمة الضريبة المحجوزة.

### ثانيًا: مقابل التأخير:

في حالة التأخير عن السداد يستحق مقابل التأخير من اليوم التالي لنهاية المهلة المحددة للتوريد يحسب على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي مضافاً عليه ٢%.

### ثالثًا: حالات الإعفاء من الإقرار الضريبي:

يعفى أصحاب المرتبات وما في حكمها من تقديم الإقرار الضريبي السنوي في الحالات الآتية:

إذا اقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها.

- إذا اقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها وإيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافي دخله منها مبلغ (١٥٠٠٠ ج)

### ثالثاً: عقوبات الامتناع عن تقديم الاقرار الضريبي:

اوضحت المادة ٦٩ والمادة ٧٠ من قانون الاجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ عقوبة التأخير في تقديم الاقرار الضريبي وكذلك عقوبة في حالة عدم تقديم الاقرار الضريبي

### حالة التأخير في تقديم الاقرار الضريبي (مادة ٦٩):

يعاقب بغرامة لا تقل ثلاثة الاف جنيهه ولا تتجاوز خمسين الف جنيهه فضلا عن الضريبة والمبالغ الاخرى ،كل من

(أ) تاخر في تقديم الاقرار واداء الضريبة عن المدد المحددة في

المادة ٣١ من هذا القانون بما لايجاوز ستين يوما

### حالة الامتناع عن تقديم الاقرار الضريبي مادة ٧٠ :

يعاقب علي عدم تقديم الاقرار الضريبي المنصوص عليه في المادة

٣١ من هذا القانون لمدة تتجاوز ستين يوما من تاريخ انتهاء

المواعيد المحددة لتقديمه بغرامة لاتقل عن خمسين الف جنيهه ولا

تتجاوز مليوني جنيهه

في حالة تكرار واقعة التأخير

في حالة تكرار التأخير علي تقديم الاقرار الضريبي لاكثر من ستة  
مرات اقرارات شهرية

او ثلاثة اقرارات سنوية تكون العقوبة المشار اليها في الفقرة السايقة  
والحبس مدة لا تقل عن ستة اشهر وتجاوز ثلاثة سنوات او احدي  
هاتين العقوبتين

يلاحظ هنا ان المشرع لم يذكر عقوبة الحبس حال تكرار واقعة  
التأخير لاقرارات ربع سنوية

رابعاً: حكم ما لو كان صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيراد الخاضع  
للضريبة غير مقيم في مصر:

طبقاً لنص المادة (١٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠١٠ إذا كان  
صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيراد الخاضع للضريبة غير مقيم في  
مصر أو لم يكن له فيها مركز أو منشأة، يكون الالتزام بتوريد الضريبة  
على عاتق مستحق الإيراد الخاضع للضريبة طبقاً للقواعد والإجراءات  
التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

وتنص المادة ٢٣ من اللائحة التنفيذية: " تكون المأمورية  
المختصة بالنسبة إلى مستحق الإيراد المنصوص عليه في المادة (١٦)

من القانون، هي مأمورية ضرائب شركات المساهمة بالقاهرة أو الإسكندرية بحسب الأحوال، إذا كان مستحق الإيراد غير مقيم، وعليه أن يقدم إلى المأمورية المذكورة بيانًا بقيمة المبالغ التي حصل عليها والضريبة المستحقة قبل انقطاع إقامته، وإذا كان مستحق الإيراد مقيمًا، تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التي يقع في دائرتها محل إقامته، وعليه أن يقدم إلى هذه المأمورية في أول يناير من كل عام بيانًا شاملًا إجمالي المبالغ التي حصل عليها خلال السنة السابقة.

## الفصل الثاني الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي

### تمهيد:

نظم المشرع أحكام خضوع هذه الإيرادات للضريبة في الباب الثالث من الكتاب الثاني من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وهي الإيرادات التي يحققها الأشخاص الطبيعيون والتي تنتج من امتزاج عنصري رأس المال والعمل . وقد خصص المشرع المواد من (١٧) إلى ( ٣١ ) من القانون لتنظيم أحكام خضوع هذه الإيرادات للضريبة. وسنتناول ذلك بالتفصيل في ستة مباحث كالتالي:

**المبحث الأول: كيفية تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة.**

**المبحث الثاني: الإيرادات الخاضعة للضريبة.**

**المبحث الثالث: التكاليف والمصروفات واجبة الخصم.**

**المبحث الرابع: ما لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم.**

**المبحث الخامس: شروط خضوع أرباح النشاط التجاري والصناعي للضريبة.**

**المبحث السادس: الإعفاءات الواردة على ضريبة الأرباح التجارية والصناعية.**

المبحث الأول

## كيفية تحديد الايرادات الخاضعة للضريبة

نصت المادة ١٧ على أن: تحدد أرباح النشاط التجاري والصناعي على أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات التجارية والصناعية بما في ذلك الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة المنصوص عليها في البنود ١ و ٢ و 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 وكذلك أرباح التصفية التي تحققت خلال الفترة الضريبية وذلك كله بعد خصم جميع التكاليف واجبة الخصم.

ويتحدد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافي الربح المشار إليه.

من هذه المادة يتبين أن الأرباح تحدد على أساس الايراد الناتج من كل من:-

١- الايراد الناتج من جميع العمليات التجارية والصناعية وهو ما يسمى بالإيراد الجاري.

٢- ناتج بيع أصول المنشأة.

٣- الأرباح المحققة من التعويضات التي يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من أصول المنشأة.

٤- الأرباح التي تتحقق نتيجة تصفية المنشأة خلال الفترة الضريبية.  
وذلك كله بعد خصم جميع التكاليف الواجبة الخصم طبقاً لقائمة  
الدخل المعدة وفقاً للمعايير المحاسبية المصرية.

### ثانياً: كيفية محاسبة المنشآت الصغيرة.

أفرد المشرع نص خاص بأسس وقواعد محاسبة المنشآت  
الصغيرة حيث نص في المادة ١٨ على أن: " 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 ويبسر أسلوب معاملتها الضريبية.

## المبحث الثاني الإيرادات الخاضعة للضريبة

حدد المشرع في المادة ١٩ من القانون هذه الإيرادات بالنص على أن: " تسري الضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي بما فيها:

- ١- أرباح المنشآت التجارية أو الصناعية ومنشآت المناجم والمحاجر والبتروول.
- ٢- أرباح أصحاب الحرف والأنشطة الصغيرة.
- ٣- الأرباح التي تتحقق من أي نشاط تجاري أو صناعي ولو اقتصر على صفقة واحدة، وتبين اللائحة التنفيذية لهذا القانون القواعد الخاصة لما يعتبر بصفقة واحدة في تطبيق أحكام هذا البند.
- ٤- الأرباح التي تتحقق نتيجة العملية أو العمليات التي يقوم بها السماسرة أو الوكلاء بالعمولة وبصفة عامة كل ربح يحققه أي شخص يشتغل بأعمال الوساطة لشراء أو بيع أو تأجير العقارات أو أي نوع من السلع أو الخدمات أو القيم المنقولة.
- ٥- الأرباح الناتجة عن تأجير محل تجاري أو صناعي سواء شمل الإيجار كل أو بعض عناصره المادية أو المعنوية وكذلك الأرباح الناتجة عن تأجير الآلات الميكانيكية والكهربائية، عدا الجرارات

الزراعية وماكينات الري وملحقاتها والآلات والمعدات المستخدمة في الزراعة.

٦- أرباح نشاط النقل بأنواعه المختلفة.

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

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

٩- أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي، ومشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها ألياً وحظائر تربية الدواب، وحظائر تربية المواشي وتسمينها فيما جاوز عشرين رأساً ومشروعات مزارع ومصائد الثروة السمكية.

وقبل أن نتناول بالدراسة والتحليل المهن والمنشآت الخاضعة للضريبة، فإنه توجد بعض الملاحظات العامة التي يمكن إبدائها على الأنشطة والمنشآت التي أخضعها المشرع للضريبة:

أولاً: يلاحظ أن المشرع قد لجأ إلى التوسع في عدد المواد التي وردت فيها الأنشطة والمنشآت الخاضعة لضريبة، وذلك خشية إفلات بعض الأنشطة أو المنشآت من الضريبة، وهو ما تطلب من المشرع

تخصيص تسعة بنود لهذه الأنشطة والمنشآت وهي البنود من ١ إلى ٩ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

ثانياً: كما يلاحظ أن بعض هذه الأنشطة والمنشآت متداخل، بحيث أنه يمكن اعتبارها تتناول شيئاً واحداً مثل منشآت المناجم والمحاجر والبتروول وأعمال الوساطة والمحلات التجارية والصناعية وتجارة العقارات، فكل هذه الأنشطة تعتبر من قبيل المهن التجارية أو الصناعية ولعل السبب في ذلك يرجع إلى استحداث نصوص لمواجهة أنشطة جديدة ظهرت في الحياة العملية مع الإبقاء على النصوص القديمة مما أوجد هذا التعدد<sup>(١)</sup>.

ثالثاً: لم يلتزم المشرع ببعض الخصائص الأساسية لهذه الضريبة، والتي من بينها أنها تفرض على الربح أو الإيراد الصافي بعد خصم جميع التكاليف حيث فرضها على بعض الأنشطة دون خصم أية تكاليف، كما هو الحال في أرباح عمليات الوساطة أو السمسرة.

رابعاً: كما لم يلتزم المشرع بخاصية أخرى من خصائص هذه الضريبة، وهي الخاصية بشرط الاحتراف للنشاط التجاري أو الصناعي حيث فرضها المشرع على أنشطة غير متكررة كما هو الحال في البند رقم (٣).

---

(١) د . السيد عبد المولي . الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين دار النهضة العربية القاهرة ١٩٩٥ ص ١٠٧

**خامساً:** كما يلاحظ أن المشرع بدأ خطوة جديدة نحو فرض ضريبة علي أرباح عمليات الاستغلال الزراعي، حيث أخضع للضريبة منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي والاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية، وهو ما قد يكون بداية لتنظيم فرض ضريبة علي عمليات الاستغلال الزراعي.

**الإيرادات الخاضعة للضريبة الناتجة عن النشاط التجاري**

**والصناعي وهي كالتالي:**

**أولاً: أرباح أصحاب المهن والمنشآت التجارية والصناعية.**

لم يضع المشرع الضريبي تعريفاً عاماً للمهن أو المنشآت التجارية والصناعية التي تخضع أرباحها للضريبة وترك هذا الأمر لاجتهاد الفقه والقضاء وقد أدي هذا الموقف من جانب المشرع إلى إثارة الخلاف بين الفقهاء وتعدد الآراء حول هذه المسألة، وكان موطن الخلاف هو ما إذا كان يجب التقييد بما جاء بنصوص القانون التجاري لتحديد متي تعتبر المهنة أو المنشأ تجارياً أم لا.

**وتعددت الآراء في هذا الصدد فذهب رأى في الفقه إلى وجوب**

**الرجوع إلى أحكام القانون التجاري في شأن تحديد المهنة أو المنشأة التجارية طالما أن القانون لم يتكفل ببيان هذا التحديد بحيث لا تسري الضريبة - طبقاً لهذا الرأي - إلا بالنسبة للمهن والمنشآت التي تحترف الأعمال التجارية علي النحو الذي بينه القانون التجاري، ولكن يؤخذ**

علي هذا الرأي قيام المشرع الضريبي بالنص علي سريان الضريبة علي أرباح أصحاب المهن والمنشآت الصناعية بالرغم أن بعض هذه المهن والمنشآت لا تمارس أعمالاً تجارية مثل أعمال المحاجر.

**في حين ذهب رأي آخر إلى أن ضريبة الأرباح التجارية والصناعية تسري علي أرباح المهن التي يمكن أن تقاس علي المهن التجارية أو تشابهها، إلى جانب سريانها علي أرباح المهن التي تعتبر تجارية طبقاً لنص المادة الثانية من القانون التجاري.**

ولكن يؤخذ علي هذا الرأي أن الأخذ به سيخول للإدارة الضريبية إخضاع أي مهنة تراها تجارية، للضريبة لمجرد إمكان قياسها علي ما ورد في نص المادة الثانية من القانون التجاري مما يؤدي إلى تحكم الإدارة وتعسفها .

**وذهب رأي يعتمد علي حل وسط بين الرأيين السابقين إلى ضرورة الرجوع لأحكام القانون التجاري لتحديد ما يعتبر من المهن تجارياً أما بالنسبة للمهن والمنشآت الصناعية فيجري تحديدها في ضوء معيار فني اقتصادي مؤداه أن المهن الصناعية هي تلك التي تهدف إلى تحويل الخامات والمواد الأولية إلى سلع ومنتجات أو إلى استخراج المواد الأولية من باطن الأرض حتى ولو ( لم تكن معتبرة من المهن التجارية وفقاً لأحكام القانون التجاري).**

ويمكن ترجيح القول الذي يرى عدم التقيد بما ورد في نصوص القانون التجاري لتحديد ما إذا كانت المهنة أو المنشأة تجارية بحيث أن الضريبة تسري بالإضافة إلى المهن التي تعد تجارية وفقاً لأحكام القانون التجاري، ويعتبر أصحابها تجاراً علي المهن الأخرى التي تتوفر فيها الشروط العامة للخضوع للضريبة، بمعنى أن تكون إيراداتها أو أرباحها نتجت عن امتزاج عنصري العمل ورأس المال وتعمل علي وجه الاستقلال وبنية الكسب وألا يكون العمل هو العنصر الأساسي فيها، وذلك كله طالما كانت غير معفاة من الضريبة بنص صريح في القانون.

ولا بأس بعد ذلك من الاستعانة بالمعيار القانوني ( أي الاسترشاد بما ورد في نصوص القانون التجاري ) وكذلك المعيار الفني بالنسبة للمهن والمنشآت الصناعية وعلي هذا النحو جري قضاء بعض المحاكم فقد قضت محكمة استئناف مصر في ٢٠ ابريل ١٩٤٢ بأنه لا يستلزم لتطبيق الضريبة علي الأرباح التجارية والصناعية أن يكون الخاضع لها تاجراً بالمعني الفني القانوني للكلمة كما لا يجب أن تكون الأعمال التي يقوم بها أعمالاً تجارية.

ويلاحظ أن مباشرة أحد الأشخاص للنشاط التجاري أو الصناعي هي مسألة متعلقة بالواقع، ومن ثم تستقل بتقديرها محكمة الموضوع، كما أن عبء إثبات قيام الشخص بالنشاط التجاري أو الصناعي يقع

علي عاتق مصلحة الضرائب، ويجوز لها إثبات ذلك بكافة الطرق بما فيها القرائن.

### ثانياً: منشآت المناجم والمحاجر والبتروك:

نصت المادة (١٩) من القانون في فقرتها الأولى علي سريان الضريبة علي أرباح منشآت المناجم و المحاجر والبتروك وغيرها. والواقع أن استغلال المناجم والمحاجر واستخراج البترول يعد من قبيل الصناعات الاستخراجية ولذا فإن المشرع لم يكن بحاجة للنص صراحة علي خضوع أرباح هذه المنشآت للضريبة باعتبارها تدخل ضمن عموم المهن والمنشآت التجارية والصناعية المنصوص عليها في صدر المادة (١٩).

ويرجع حرص المشرع علي النص عليها صراحة إلى الخلاف الذي ثار حول تحديد المقصود بالمهن التجارية والصناعية السابق الإشارة إليه، فضلا من خشية المشرع مما قد يدعيه أصحاب هذه المنشآت من عدم سريان الضريبة علي أرباحها باعتبارها من الأعمال المدنية.

وتخضع هذه المنشآت للضريبة أيا كانت المواد المعدنية التي تقوم باستخراجها وتشمل هذه المواد المعادن وخاماتها بما في ذلك خامات الوقود مثل الفحم والبتروك ومنشآت الغاز الطبيعي والعناصر الكيماوية والأحجار الكريمة والصخور ..... الخ .

### ثالثاً: المهن والمنشآت المتعلقة بالحرف والأنشطة الصغيرة

نصت المادة ( ١٥ ) من القانون عي سريان الضريبة علي صافي أرباح المهن والمنشآت المتعلقة بالحرف . ولم يحدد المشرع الضريبي المقصود بتلك الحرف، ولكن من المتفق عليه بين الشراح أنه يقصد بها تلك الأعمال التي يمتنها طائفة من الصناع المستقلين يطلق عليها أرباب الحرف كالنجارين والحدادين وحائكي الملابس والحلاقين وصانعي الأحذية والمكوجية والسمكرية ....الخ وهؤلاء الأفراد يعتمدون أساسا في ممارسة مهنتهم علي عملهم اليدوي الذي يمارسونه بصفة مستقلة، مع الاستعانة بقدر يسير من رأس المال، وقد يعتمد أصحاب الحرف علي عملهم فقط، وقد يستعينون بعمل الغير في حدود ضيقة . كما أنهم قد يشترون المواد الأولية بأنفسهم أو يقدمها لهم عملاؤهم، ولكنهم في جميع الأحوال يقومون بالمضاربة علي المواد الأولية فإذا قاموا بذلك فانهم يعتبرون تجارا يقومون بأعمال تجارية، ومن ثم يخضعون للضريبة بهذه الصفة وليس بصفتهم أرباب حرف.

ويميل كثير من الشراح إلى وضع أصحاب الحرف في مركز وسط بين العمل وصاحب العمل فهو ليس عاملاً بالمعني الفني الدقيق لأنه مستقل في عمله، كما يصعب اعتبارهم أصحاب أعمال أو

منظمين؛ لأنهم يعملون بأنفسهم وحدهم أو مع عدد قليل من العمال، ويؤدون في الغالب أعمالاً يدوية تعتمد على مهارتهم الشخصية، وقد لوحظ في السنوات الأخيرة ارتفاع دخول هذه الفئة ارتفاعاً كبيراً، مما يستوجب مساهمتهم في تحمل الأعباء العامة للدولة .

ويوجد إلى جانب أرباب الحرف طوائف أخرى قد تشتهب معهم كالصناع الذين يعملون في منازلهم لحسابهم أو لحساب أصحاب المحلات التجارية ويملكون بعض أدوات الإنتاج أو لا يملكون ولكنهم على خلاف الحرفيين لا يستخدمون عمالاً والباعة المتجولين وسائقي العربات أو سيارات الأجرة ولمعرفة الضريبة واجبة السريان علي هؤلاء، ينبغي بصفة عامة تحديد مدي استقلالهم في ممارسة المهن التي يقومون بها؛ بحيث أنه إذا انتقي الاستقلال وكان الشخص مرتبطاً بصاحب العمل برابطة تبعية فتسري عليهم ضريبة المرتبات والأجور، وإذا ما توافر الاستقلال في ممارسة المهن فإنهم يخضعون للضريبة علي أرباح المهن التجارية. وإذا كان مالك السيارة موظف يتم سداد الضريبة المستحقة علي السيارة بدون خصم الشريحة المعفاة لأنها تخصم أولاً من وعاء المرتبات وما في حكمها بعد تقديم شهادة من جهة عمله بمفردات مرتبه. وإذا كان لمالك السيارة نشاطاً آخر يتم التحقيق من ادراج إيرادات السيارة ضمن الاقرار الموحد.

لكن ما المقصود بالأنشطة الصغيرة: المقصود بالمنشأة الصغيرة طبقاً لنص المادة (١) من القانون ١٤١ لسنة ٢٠٠٤ والمنشأة متناهية الصغر طبقاً لنص المادة (٢) من ذات القانون.

(١) يقصد بالمنشأة الصغيرة : كل شركة أو منشأة فردية تمارس نشاطاً اقتصادياً إنتاجياً أو خدمياً أو تجارياً لا يقل رأسمالها المدفوع عن خمسين ألف جنيه ولا يجاوز مليون جنيه ولا يزيد عدد العاملين فيها عن خمسين عاملاً.

(٢) يقصد بالمنشأة المتناهية الصغر: كل شركة أو منشأة فردية تمارس نشاطاً اقتصادياً إنتاجياً أو خدمياً أو تجارياً ويقل رأسمالها المدفوع عن خمسين ألف جنيه.

#### رابعاً: أرباح الصفقة الواحدة:

كما تسري الضريبة علي صافي الأرباح التي تتحقق خلال السنة من أي نشاط تجاري أو صناعي ولو اقتصر علي صفقة واحدة. وتبين اللائحة التنفيذية القواعد التنظيمية لما يعتبر صفقة واحدة في تطبيق أحكام هذه المادة (١) مادة (٢/١٥) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمعدل بقانون الضريبة الموحدة رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، وقد حددت اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وفي مادتها

الثامنة المقصود بالصفقة الواحدة بأنها عملية شراء بنية البيع لأشياء منقولة غير معدة للاستعمال الشخصي أو للاستثمار وذلك بشرطين:

١- أن يزيد ثمن شرائها أو بيعها عن عشرة آلاف جنية أو أن يزيد إجمالي الربح المحقق منها عن ألفي جنية .

٢- أن تكون العملية ناتجة عن نشاط تجاري أو صناعي .

وواضح مما تقدم أن المشرع لم يشترط ضرورة توافر شرط الاحتراف في مباشرة العمل التجاري أو الصناعي لسريان الضريبة في هذه الحالة.

وجدير بالذكر أن أرباح الصفقة الواحدة لم تكن خاضعة للضريبة في ظل القانون القديم رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ باعتبار أنها أرباحا عارضة، وظل الأمر علي هذا الحال إلى أن أتضح أن بعض الأشخاص يحققون أرباحا كبيرة من صفقات منفردة مما ويشترط لخضوع الصفقة الواحدة للضريبة طبقا لنص اللائحة ما يأتي:

١- أن تكون العملية من عمليات الشراء بقصد البيع، فإذا لم تتوافر نية البيع عند الشراء فلا تعد العملية من قبيل الصفقة التي تخضع أرباحها للضريبة، على سبيل المثال من يشتري سيارة للاستعمال الشخصي ثم يبيعها بأكثر من ثمن الشراء لا يخضع للضريبة لأن الشراء لم يكن بقصد البيع.

٢- أن يكون محل الشراء والبيع منقولاً، حيث أن شراء وبيع العقارات يخضع لنصوص وقواعد خاصة.

٣- أن تكون الصفقة ناتجة عن نشاط تجاري أو صناعي، بمعنى أن يقوم النشاط على أساس المضاربة في المنقول بيعا وشراء، فإذا لم تتوافر نية الكسب فلا مجال للخضوع للضريبة.

ولا يشترط وجود محل ثابت ومستقر لمن قام بالعمل التجاري، وإنما المهم هو قصد من قام بالعملية.

٤- أن يتم البيع خلال اثني عشر شهراً من تاريخ الشراء. ومن ثم إذا ما تم البيع بعد فترة تزيد على اثني عشر شهراً لا يخضع للضريبة.

ومع ذلك يبقى التساؤل قائماً مع وجود لقيمة الصفقة ( عشرة آلاف جنية ) أو للربح المحقق منها ( آلفي جنية ) عن الكيفية التي يتسنى بها لمصلحة الضرائب رقابة تجزئة الصفقة الواحدة إلى صفقات أقل للإفلات من الخضوع للضريبة في هذه الحالة

#### خامساً: أرباح السماسرة والوكلاء بالعمولة

طبقاً لنص المادة ( ١٩ ) البند الرابع من القانون تسري الضريبة علي الأرباح التي تحقق نتيجة العملية أو العمليات التي يقوم بها السماسرة والوكلاء بالعمولة وبصفة عامة كل ربح يحققه أي شخص أو شركة أشخاص أو وكالة أو مكتب يشتغل بأعمال الوساطة لشراء أو

بيع أو تأجير العقارات أو أي نوع من السلع أو الخدمات أو القيم المنقولة.

فالملاحظ هو ازدياد أعمال هذه الطائفة وازدياد أرباحها مع ازدياد وتنوع المعاملات الاقتصادية في المجتمع، ولذا فقد قرر المشرع سريان الضريبة علي أرباح الوسطاء بصفة عامة، وتعد أعمال الوساطة من قبل الأعمال التجارية رغم محدودية الدور الذي يلعبه رأس المال في إنتاج الأرباح التي يحققونها في معظم الأحوال الأمر الذي يجعل سريان الضريبة عليهم أمراً طبيعياً.

والسمسة هي عملية تتمثل في التقريب بين طرفي عقد بهدف إتمام صفقة بينهما، نظير عمولة أو سمسة تدفع غالباً في شكل نسبة مئوية من قيمة الصفقة ويقوم بها شخص يسمى السمسار.

والسمسار ليس طرفاً من أطراف العقد ولا يتعاقد لحسابه، ولا يتحمل بالالتزامات المتولدة عن العقد وكل عمله ينحصر في التقريب والتوفيق بين طرفي العقد.

أما الوكيل بالعمولة فهو يقوم بعمل قانوني باسمه الخاص بناء علي أمر موكله مقابل أجر يطلق عليه عمولة، وهو يختلف عن الوكيل العادي، في أنه يبرم العقد باسمه؛ لكن لحساب الموكل، لذا فهو ملتزم قبل موكله وقبل من يتعامل معه وله أن يرجع علي كل منهما بما يخصه.

ويختلف عمل الوكيل بالعمولة عن السمسار الذي يقتصر عمله على التوفيق والتقريب بين طرفي العقد ولكنه لا يتعاقد باسمه ولا تقع عليه أية مسئولية تجاه طرفي العقد الذي توسط في إبرامه. وتخضع أرباح السمسار للضريبة أياً كانت طبيعة العقد الذي توسط في إبرامه وسواء كان هذا العقد تجارياً أو مدنياً.

**ويشترط لخضوع أرباح الوسطاء للضريبة الشروط الآتية:**

١- أن تتعلق أعمال الوسطاء بشراء أو بيع أو تأجير أي نوع من العقارات أو السلع والخدمات أو القيم المنقولة، بحيث إنه إذا لم يترتب علي أعمال الوساطة هذه إتمام صفقات البيع أو الشراء أو الإيجار ونجم عن هذه الأعمال رغم ذلك أرباح، فإن هذه الأرباح لا تخضع للضريبة.

٢- أن يكون الوسيط (شخصاً كان أو شركة أو مكتب أو وكالة) مستقلاً عن غيره في أدائه لعمله بحيث أنه إذا كان تابعاً لغيره فإن الإيراد الذي يحصل عليه لا يخضع للضريبة علي الأرباح التجارية والصناعية وإنما يخضع للضريبة علي المرتبات والأجور سواء كان ما يتقاضاه من ممارسة الوساطة مبلغاً ثابتاً أم نسبة مئوية من قيمة الصفقات والعقود . وعلي ذلك لا تعتبر أعمال المندوبين والحوالين والممثلين التجاريين من أعمال الوساطة التي تخضع أرباحها للضريبة، لأن هؤلاء ممن يعملون لحساب غيرهم وتحت إشرافهم

وتطبيقاً لذلك قد قضي بأن أرباح وكيل شركة التأمين لا تخضع للضريبة علي الأرباح التجارية والصناعية وإنما تخضع للضريبة علي المرتبات والأجور، لأنه يقتصر في عمله علي القيام بالعمليات التي يراها في صالح الشركة التي يمثلها ويعمل لحسابها، فهو لا يخرج عن كونه أجيبراً يأخذ حكم الموظف في علاقته مع الشركة التي قام علي خدمتها.

### ٣- أن يتوافر شرط الاحتراف والامتهان في أعمال الوسيط.

وبعد أن أخضع المشرع هذا النشاط بهذا الشمول للضريبة فإنه يتعين علي الجهات التنفيذية أن تحكم الرقابة علي عمليات هذه الفئات خاصة وأن تحديد صافي ربح هذا النشاط يتسم بكثير من الصعوبات، فضلاً عن اتساع مجالات التهرب لعدم ظهور الوسيط كطرف أساسي في كثير من العقود التي يتوسط في إبرامها.

وقد استدعي فرض الضريبة علي أعمال العمولة والسمسرة العارضة، وكذلك المبالغ التي تدفع مقابل حقوق المعرفة أو الاستغلال أو أي أداء علي اختلاف أنواعها وصورها، وضع تنظيم خاص يخالف القواعد العامة التي تحكم فرض الضريبة علي الأرباح التجارية والصناعية ويتضح هذا التنظيم الخاص في النواحي التالية:

١- الضريبة علي مبالغ العمولة أو السمسرة العارضة أو المبالغ التي تدفع مقابل حقوق المعرفة أو الاستغلال أو الأداء هي ضريبة غير

سنوية وإنما تحصل علي كل عملية علي حده، وفي ذلك خروج علي القواعد العامة حيث أن ضريبة الأرباح التجارية والصناعية هي ضريبة سنوية تفرض علي الأرباح المحققة في نهاية العام .

٢- كما أن الضريبة علي العمولة أو السمسرة العارضتين وعلي مبالغ حقوق المعرفة أو الاستغلال أو الأداء تسري علي الإيراد الإجمالي للعمولة أو السمسرة أو الإتاوة وبغير أي تخفيض أي دون خصم أية مبالغ مقابل ما يتحمله السمسار أو الوكيل بالعمولة أو صاحب حقوق الملكية الأدبية والفنية والصناعية من نفقات وبدون أية مراعاة لظروف الممول الشخصية .

ويعد هذا خروجاً علي القاعدة العامة المقررة في المادة (١٩) والتي تقضي بسريان الضريبة علي الأرباح الصافية فقط بعد خصم كافة التكاليف، كما أن فيه إهدار لمبدأ المساواة وكان الأجدر بالمشرع أن يسمح للممول الذي حصل علي مبالغ العمولة أو السمسرة العارضة أن يستفيد مما تضمنه القانون من نصوص تتعلق بالتكاليف والإعفاءات.

٣- تحصيل الضريبة علي مبالغ العمولة أو السمسرة العارضتين والمبالغ الأخرى التي تدفع مقابل حقوق المعرفة أو الاستغلال أو الأداء عن طريق الحجز من المنبع ويتضمن ذلك خروج علي القاعدة العامة بالنسبة لتحصيل الضريبة وهي التوريد المباشر حيث

يلتزم دافع العمولة أو السمسرة أو أية مبالغ أخرى تدفع مقابل حقوق المعرفة أو الاستغلال أو الأداء بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة التي يتبعها خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالي لدفع العمولة أو السمسرة أو أية مبالغ أخرى تدفع مقابل الحقوق المنصوص عليها في الفقرة السابقة طبقاً للقواعد والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية.

## سادساً: أرباح تأجير المحلات التجارية والصناعية أو الآلات الميكانيكية والكهربائية والالكترونية

نصت المادة ( ١٩ ) من القانون الجديد علي سريان الضريبة علي الأرباح الناتجة من تأجير محل تجاري أو صناعي سواء شمل الإيجار كل أو بعض عناصره المادية أو المعنوية. كما تسري الضريبة علي الأرباح الناتجة من تأجير الآلات الميكانيكية والكهربائية والالكترونية.

وطبقاً لهذا النص تسري الضريبة علي الأرباح الناتجة من تأجير المحلات التجارية والصناعية مع الأثاث والأدوات اللازمة لتشغيلها سواء أكان الإيجار يشمل كل أو بعض العناصر المادية وحدها مثل الأثاث والعدد والآلات اللازمة لتشغيلها (وهو ما يسمى بالجدك) أو يشمل كل أو بعض العناصر المعنوية كاسم الشهرة أو العلامات التجارية أو يشمل الاثنين معاً.

فقد اعتبر المشرع تأجير المحل التجاري طريقة من طرق استغلاله، ومن ثم فإن ما يحصل عليه المؤجر من هذا الطريق يعد ربحاً خاضعاً للضريبة، ومثالة تأجير المصانع والورش بآلاتها وأدواتها وتأجير الفنادق والبنسيونات بأثاثها وأدواتها وتأجير الاستديوهات ودور السينما والمسارح.... الخ.

وتسري الضريبة في الحالات السابقة علي أرباح مؤجر المحل التجاري أو الصناعي سواء أكان مالكاً للعقار الذي يشغله المحل أو مستأجراً إياه.

ولكن إذا اقتصر الأمر علي تأجير المالك دون أثاثه أو الأدوات اللازمة لتشغيله ودون أي عنصر من العناصر المعنوية فإن المالك يخضع في هذه الحالة للضريبة علي العقارات المبنية التي ينظمها القانون رقم (٥٦) لسنة ١٩٥٤.

وقد قرر المشرع سريان الضريبة كذلك علي الأرباح الناتجة من تأجير الآلات الميكانيكية أو الكهربائية أو الإلكترونية كالسيارات وآلات الحرث والحصاد وماكينات الخياطة والأنوال وما شابهها، وذلك فيما عدا الجرارات الزراعية حتى قوة ٨٦ حصان وماكينات الري.

وقد أراد المشرع أن يواجه بهذا النص حالات الأفراد الذي يملكون هذه الآلات ويستخدمونها في استغلالاتهم الخاصة (لاسيما في مجال الزراعة) ويقومون عادة بتأجيرها إلى الآخرين، كما في حالات تأجير الجرارات الزراعية وماكينات الري والآلات الحصاد ..... الخ.

وتستحق الضريبة علي الأرباح المحققة في هذه الحالة ، سواء أكانت هذه الآلات ثابتة في مكانها، أو تطلب الانتفاع بها نقلها إلى مكان آخر.

#### سابعاً: أرباح نشاط النقل بأنواعه المختلفة:

استحدث المشرع في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أفراد بند خاص بأرباح نشاط النقل بأنواعه ، وهو ما لم يكن منصوص عليه في التشريعات السابقة حتى القانون الأخير ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ بحسبان أن نشاط النقل بأنواعه يدخل ضمن الأرباح التجارية والصناعية على اعتبار أنه تأجير لوسائل النقل المختلفة براً كان أو بحراً أو جواً، وذلك بوصفها من الأنظمة التجارية التي يستخدم فيها العمل ورأس المال. ولا يعتبر هذا تزييداً من المشرع لأن هذا النشاط كان في حاجة إلى النص عليه منفرداً .

## ثامناً: تشييد أو شراء العقارات بقصد بيعها

يشترط لخضوع الأرباح الناجمة عن هذه العمليات للضريبة الشروط

التالية:

١- أن تسبق عملية البيع للعقار عملية التشييد أو الشراء : وعلي

ذلك إذا باع الشخص عقاراً لم يسبق شراؤه أو تشييده فإن الضريبة

لا تسري طبقاً لمفهوم هذا النص كما هو الحال بالنسبة للعقار

المورث أو الموهوب أو الموصي به . وتسري الضريبة علي عملية

البيع سواء أنصب التصرف علي العقارات بحالتها أم بعد إقامة

منشآت عليها.

٢- أن يتعلق البيع بعقار مبني أو معد للبناء: وعلي ذلك فإن الأرباح

الناجمة عن التعامل في الأراضي الزراعية ، والأراضي الصحراوية

غير المعدة للبناء لا تسري عليها الضريبة .

٣- أن يتم شراء العقارات أو تشييدها بنية إعادة بيعها: ويجب أن

تتوافر هذه النية وقت التشييد أو الشراء، أما التشييد بقصد

الاستعمال الشخصي أو بقصد استعمال العقار في أغراض خاصة

أخري ثم باع الشخص العقار فإن الأرباح التي يحققها الشخص من

هذا البيع لا تخضع للضريبة.

٤- أن يمارس الشخص المراد إخضاع أرباحه للضريبة شراء أو تشييد العقارات بقصد بيعها علي وجه الاعتياد، بحيث يمكن القول بأن الشخص يحترف تجارة العقارات المبنية أو المعدة أو المعدة للبناء.

ويعد التثبت من توافر ركن الاعتياد من مسائل الوقائع والتي تستقل بتقديرها محكمة الموضوع في ضوء الظروف كل حالة علي حدة. وعلي ذلك لا تخضع الأرباح الناتجة من بناء عقار واحد والتصرف في وحداته للضريبة إذا لم يثبت توافر ركن الاعتياد ولكن لا يشترط لتوافر ركن الاعتياد تكرار عمليات التشييد أو الشراء والبيع خلال السنة الضريبية التي تحقق فيها الربح لأن المشرع لم يحدد لتوافر ركن الاعتياد أجلا معنيا بل أطلق النص مما يستفاد منه إمكان استخلاص هذا الركن من مجموع الظروف المحيطة بكل حالة علي حدة.

**تاسعاً: تقسيم أراضي البناء والتصرف فيها:**

أخضع المشرع في البند الثامن من المادة (١٩) الأرباح الناتجة عن عمليات تقسيم أراضي البناء والتصرف فيها للضريبة.

ويشترط لخضوع هذه الأرباح للضريبة توافر الشروط التالية:

١- أن تكون الأراضي التي يجري تقسيمها ثم التصرف فيها من أراضي البناء أي من الأراضي التي تقع داخل كردون المدينة، ولا يهتم بعد ذلك طبيعة البناء الذي يقام علي تلك الأراضي سواء منازل أو متاجر أو مصانع أو غير ذلك . أما إذا كانت الأراضي خارجة عن كردون المدينة مثل الأراضي الزراعية وتم تقسيمها والتصرف فيها فإن الضريبة لا تسري في هذه الحالة .

٢- أن يقوم مالك الأرض بتقسيمها والتصرف فيها سواء بنفسه أو بالوساطة، وذلك بصرف النظر عن الطريقة التي يكون المالك قد حصل بها علي الأرض سواء الشراء أو الهبة أو الوصية أو الميراث.

ولا يشترط توافر شرط الاعتياد بالنسبة لبيع الأراضي بعد تقسيمها، ولذلك فإن المشرع لم يشترط هذا الشرط. وعلي ذلك فإن الضريبة تسري حتى ولو عن عملية تقسيم واحدة لم تتكرر.

وهذا فضلا عن أن عملية التقسيم تتضمن شرط الاعتراف لأن التقسيم يعتبر تعدد، وهو جوهر الاعتراف كما أنه ليس من الضروري توافر نية إعادة البيع عند الشراء، فالضريبة تسري حتى ولو اشترى الشخص الأرض بنية الاحتفاظ بها، ثم عدل عن ذلك وقام بتقسيمها والتصرف فيها.

هذا ويجب أن يؤخذ هذا التصرف في الأرض المعدة للبناء بعد تقسيمها بالمعنى الواسع لكلمة التصرف ، بحيث يشمل كافة التصرفات الناقلة للملكية بعبء، مثل البيع والدخول بالأرض كحصة عينية في مشروع..... الخ

### كيفية تحديد الأرباح:

وقد نصت المادة (١٩) من القانون علي أن تحديد الأرباح الصافية التي يحققها من يشترون أو يشيدون العقارات لحسابهم عادة بقصد إعادة بيعها.

وكذلك الأرباح الناجمة عن عمليات تقسيم الأراضي البناء والتصرف فيها، يتم طبقا لقواعد المحاسبة التي يصدر بها قرار من وزير المالية بالاتفاق مع وزير الإسكان.

وقد صدر قرار وزير المالية رقم ١٦٧ لسنة ١٩٨٢ في ظل القانون قبل تعديله متضمنا الأسس التالية يستمر العمل بهذا القرار طبقا لنص المادة (٦) من مواد الإصدار من قرار وزير المالية بإصدار اللائحة التنفيذية التي نصت علي العمل بالقرارات الوزارية المعمول بها حاليا فيما لا يتعارض مع أحكام القانون، وفيما لم تلغ هذه اللائحة.

١- تتحدد الأرباح الصافية علي أساس الفرق بين ثمن بيع العقار و ثمن تكلفته.

٢- يحدد ثمن البيع وفقاً للثمن الحقيقي للعقار المباع في تاريخ البيع، ويعد الثمن الوارد في عقد البيع سواء أكان مسجلاً أو غير مسجل حقيقياً ما لم تثبت مصلحة الضرائب أن هذا الثمن لا يمثل الثمن الحقيقي للعقار. وتقوم مأمورية الضرائب بالرجوع إلى قرارات تحديد أسعار أراضي البناء الصادرة من لجان التحريات بمكاتب الشهر العقاري للاسترشاد بها عند محاسبة ممولي نشاط تقسيم أراضي البناء.

٣- يحدد ثمن التكلفة بالنسبة للعقارات المبنية أو الأراضي التي يشتريها الممولون بقصد بيعها علي أساس ثمن الشراء مضافاً إليه جميع المصروفات الرأسمالية التي أنفقت لاقتناء العقار أو الجزء من العقار موضوع التصرف.

**ويكون تحديد ثمن الشراء علي الوجه الآتي:**

(أ) وفقاً للثمن المحدد في عقد الشراء.

(ب) أما إذا انصب التصرف علي جزء من العقار فإن ثمن شراء هذا الجزء يحسب علي أساس ما يوازي هذا الجزء منسوبا إلى العقار. أما إذا كان التصرف منصب علي وحدة سكنية من العقار فإن ثمن شراء هذه الوحدة السكنية يحدد علي أساس قيمة ما يخص مساحتها من ثمن شراء باقي هذا العقار.

٤- يحدد ثمن التكلفة بالنسبة للعقارات التي يقوم الممولون بتشييدها بقصد بيعها علي أساس قيمة الأعمال التي تمت حتى تاريخ التصرف مضافا إليها ثمن شراء الأرض المقامة عليها في البند رقم (٣).

ويحدد سعر الأرض التي آلت ملكيتها للممول عن طريق الميراث علي أساس قيمتها وفقا لقانون الأيلولة رقم ٢٢٨ لسنة ١٩٨٩ علي نصيب الوارث. أما تلك التي آلت ملكيتها للممول بطريق الهبة فتحدد قيمتها علي أساس القيمة الواردة في العقد أو القيمة الحقيقية بحسب الأحوال. وبالنسبة للأرض التي آلت ملكيتها للممول بأي سبب آخر من أسباب كسب الملكية فيكون تحديد قيمتها وفقا لسعر المثل وقت كسب الملكية.

٥- يحدد ثمن تكلفة أراضي البناء المقسمة وفقا للأسس المنصوص عليها بالبند (٤).

ويستبعد من ثمن تكلفة الأرض المحددة علي الوجه المتقدم تكلفة مساحة الشوارع والمرافق الأخرى للتقسيم ، وذلك لتحديد تكلفة أرض التقسيم المعدة للبناء. وتقسم هذه التكلفة علي مجموع الأمتار المربعة المخصصة للبيع لتحديد تكلفة المتر الواحد.

٦- يضاف إلى تكلفة المتر المربع الواحد المحدد عل النحو سالف الذكر، ما يخص المتر المربع من تكاليف صرف الشوارع وتمهيدها

وإقامة المرافق الأخرى (كهرباء - مياه - صرف صحي ..... الخ  
)، وتحدد هذه التكاليف علي الوجه التالي:

(أ) إذا كانت الشوارع قد تم تمهيدها وورصفها وتمت إقامة المرافق الأخرى قبل بيع أية قطعة من أراضي التقسيم، فإن التكاليف تحدد في ضوء المستندات المقدمة بعد فحصها واعتمادها من المأمورية المختصة وفقا للقواعد السابقة، وتقسم هذه التكاليف علي مجموع الأمتار المربعة المعدة للبناء والمخصصة للبيع لتحديد ما يخص المتر المربع من تكلفة المرافق.

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

٧- تحدد الأرباح الناتجة عن تقرير حق انتفاع علي العقار أو تأجيره لمدة تزيد علي خمسين عاما بواقع ثلث الأرباح مقدرة للأسس المشار إليها في البنود السابقة.

### عاشراً: أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي

أخضع المشرع للضريبة - في المادة (١٩) - أرباح منشآت استصلاح واستزراع الأراضي أيا كان الشكل القانوني الذي تتخذه المنشأة. وطبقاً لنص هذه المادة تخضع للضريبة الأرباح الناتجة من ممارسة بعض أوجه النشاط الزراعي ويشترط لخضوع هذه الأرباح للضريبة أن يكون مالك هذه المنشآت شخصاً طبيعياً.

وقد فصل المشرع في المادة (١٩) من القانون أرباح منشآت استصلاح الأراضي عن استزراعها وذلك لكي يتمتع كل منها بالإعفاء المقرر لمدة عشر سنوات المنصوص عليه في المادة (١/٣١) من القانون الجديد بدلا من النص السابق الذي كان يقضي بضرورة أن تكون المنشآت للاستصلاح والاستزراع معا لكي تتمتع بالإعفاء.

أما عن كيفية تحديد صافي أرباح هذه المنشآت فقد أحال المشرع هذا علي القرار الذي يصدره وزير المالية بالاتفاق مع وزير استصلاح الأراضي لتحديد القواعد والأسس المحاسبية لتحديد صافي أرباح هذه المنشآت.

حادي عشر: أرباح مشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن والدواب  
والمواشي ومزارع الثروة السمكية.

نصت المادة (١٩) في فقرتها الثانية علي أن الضريبة تسري  
علي الأرباح الناتجة من مشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو  
تفريخها ألياً، ومن مشروعات استغلال حظائر تربية الدواب وحظائر  
تربية المواشي وتسمينها، ومشروعات مزارع الثروة السمكية.

ويلاحظ علي هذا النص أنه يقابل نص المادة ( ٣٢ )  
من القانون القديم والمضاف بالقانون ٤٦ لسنة ١٩٧٨ المعمول  
بها اعتباراً من أول يناير ١٩٧٨، وقبل هذا التاريخ كانت أرباح  
عمليات الاستغلال الزراعي غير خاضعة للضريبة في مصر،  
ولعل التوسع في هذه الأنشطة وتحقيق أرباح كبيرة منها كان  
وراء إخضاعها للضريبة.

وطبقاً للمادة (١٩) في البند التاسع فإن الضريبة تسري علي  
أرباح المشروعات التالية:

(أ) أرباح مشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها ألياً  
تسري الضريبة في هذه الحالة علي أرباح استغلال حظائر تربية أو  
تفريخ الدواجن وبشرط أن يكون الاستغلال ألياً، وعلي ذلك فلا تخضع  
للضريبة الأرباح الناتجة عن تربية الدواجن أو تفريخها  
في المنازل.

وقد صدر قرار وزير المالية رقم ٣٢٨ لسنة ١٩٨٢ بشأن قواعد وأسس المحاسبة الضريبية لمشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها ألياً.

وقد نص القرار المذكور في مادته الأولى علي أن يحدد صافي أرباح حظائر تسمين الدواجن بالفرق بين الدجاج مضافا إليه إيرادات بيع السماد وبين تكلفة التسمين.

**(ب) أرباح مشروعات استغلال حظائر تربية الدواب والمواشي وتسمينها.**

وهنا يلاحظ أن المشرع لم يخضع أرباح هذه المشروعات للضريبة إلا إذا اتخذت الطابع التجاري الواضح الذي يتجاوز مجرد خدمة زراعة صاحبها.

وهكذا فإنه طبقا للمادة (١٩) من القانون فإن الضريبة لا تسري علي ما تستخدمه المزارع من هذه الدواب والمواشي لمنفعته الخاصة، وكذلك ما يقوم بتربيته أو تسمينه في حدود عشرين رأساً. بحيث إذا زاد ما يقوم المزارع بتربيته أو تسمينه علي هذا الحد فإن الضريبة تسري علي العدد الزائد حتى ولو كان المزارع يستخدم هذا العدد الزائد لمنفعته الخاصة أو كان متصلاً بنشاطه الزراعي.

كما يلاحظ أن المشرع يقصر هذا الإعفاء علي المزارعين دون غيرهم.

ويصدر قرار من وزير المالية بالاتفاق مع وزير الزراعة يبين كيفية تحديد صافي أرباح هذه المشروعات.

### (ج) أرباح مشروعات مزارع الثروة السمكية:

أخضع المشرع أرباح مشروعات مزارع الثروة السمكية للضريبة، وذلك في المادة (١٩) من قانون الضريبة الموحدة في حين أن هذا النوع من النشاط لم يكن خاضعا للضريبة في ظل القانون القديم إلا إذا اعتبر عملا تجاريا.

وقد أحال المشرع قواعد تحديد أرباح هذه المشروعات إلى قرار يصدره وزير المالية مع وزير الزراعة.

## المبحث الثالث التكاليف والمصروفات واجبة الخصم

سيكون محور الحديث في هذا الفصل عن الشروط الواجب توافرها في التكاليف الواجبة الخصم، ثم أنواع تلك التكاليف والمصروفات واجبة الخصم، وقد نصت على ذلك المادة ٢٢ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ علي أنه يتحدد صافي الأرباح التجارية والصناعية الخاضعة للضريبة علي أساس إجمالي الربح بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق هذه الأرباح.

بينما نصت المادة ٢٣ على بعض أنواع التكاليف واجبة الخصم إلى جانب تكاليف أخرى جرى عليها العرف التجاري.

وللمزيد من المعرفة حول هذا الموضوع سنتناوله في

مطلبين كالتالي:

**المطلب الأول:** الشروط الواجب توافرها في التكاليف والمصروفات واجبة الخصم

**المطلب الثاني:** ما يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم

المطلب الأول

الشروط الواجب توافرها في التكاليف  
والمصروفات واجبة الخصم

تنص المادة ( ٢٢ ) من القانون على ما يلي:

"يحدد صافي الأرباح التجارية والصناعية الخاضع للضريبة على أساس إجمالي الربح بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق هذه الأرباح ، ويشترط في التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يأتي:

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

٢- أن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات وذلك فيما عد التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف علي إثباتها بمستندات.

ونتناول فيما يلي الشروط الواجب توافرها في التكاليف الواجب الخصم ثم أنواع التكاليف الواجبة الخصم.

**أ- الشروط الواجب توافرها في التكاليف الواجبة الخصم:**

التكاليف التي يجب خصمها من الربح الإجمالي هي المصاريف التي تنفقها المنشآت لإدارة المشروع والمحافظة علي طاقته الإنتاجية ويشترط في هذه التكاليف الشروط الآتية:

أولاً: أن تكون لازمة لتسيير نشاط المنشأة.

ثانياً: أن تكون قد تحققت فعلاً.

ثالثاً: أن تكون مرتبطة بإنتاج الريج الخاضع للضريبة.

**الشرط الأول: أن تكون التكاليف لازمة لتسيير نشاط المنشأة:**

والمستفاد من هذا الشرط أن كل مصروف غير لازم لتسيير أعمال المنشأة أو للمحافظة علي قوتها الإنتاجية لا يعد من تكاليف الواجبة الخصم من الريج الإجمالي مثال ذلك المصروفات الشخصية لصاحب المنشأة فلا يعد من تكاليف الواجبة الخصم من الريج الإجمالي المصروفات الشخصية لصاحب المنشأة أو عوائد القروض التي يعقدها للمنشأة لزيادة نفقاته الاستهلاكية.

ولا يخصم من المصاريف التي أنفقت في سبيل تحقيق مصلحة مشتركة للمنشأة وصاحبها إلا جزء منها يقابل ما عاد علي المنشأة من نفع من وراء هذه المصاريف ومن ثم فلا تخصم إلا نسبة من مصاريف السيارة والتليفون اللذان يستخدمان في أغراض المنشأة وأغراض صاحبها في آن واحد.

وتستقل كل منشأة بمصروفاتها عند تحديد الريج الخاضع للضريبة فلا يجوز خصم تكاليف منشأة من أرباح منشأة أخرى مستقلة عنها، ومع ذلك فإن جميع المنشآت المملوكة لممول واحد تعد وحدة غير قابلة للتجزئة عند تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة باسم هذا الممول حيث تفرض الضريبة علي أرباح مجموع المنشآت التي يستثمرها الممول في مصر، ولذلك فإن الخسارة التي تتحقق في إحدى

منشآت الممول تخضع من الربح الخاضع للضريبة الذي يتحقق في منشآته الأخرى.

### الشرط الثاني: تحقق التكاليف بصفة فعلية:

ومقتضي هذا الشرط أن كل نفقة احتمالية لا تعد من التكاليف الواجبة الخصم؛ فلا تخضع الاحتياطات التي تكونها المنشأة لمواجهة خسائر محتملة.

ولا يعتبر من قبيل التكاليف الواجبة الخصم، النقص في قيمة الأصول الثابتة مالم يتحقق هذا النقص فعلا بالبيع أو الهلاك أو الاستيلاء.

ويكفي أن تتحقق النفقة بصفة فعلية طبقا لمبدأ الاستحقاق الذي تحدد علي أساسه الأرباح الخاضعة للضريبة، ومن ثم لا يشترط لتحقق النفقة أن تكون قد دفعت فعلا، بل إن مجرد الارتباط بها أو استحقاقها يكفي لخصمها من الربح الخاضع للضريبة.

### الشرط الثالث: ارتباط التكاليف بإنتاج الربح الخاضع للضريبة:

يشترط في التكاليف الواجبة الخصم من الربح الخاضع للضريبة أن تكون مرتبطة بإنتاج هذا الربح، ويكفي أن يكون الممول قد تكبد التكلفة في سبيل الحصول علي ربح يخضع للضريبة حتى ولو لم يتحقق ربح فعلي نتيجة هذه التكلفة.

ولا تعد من التكاليف الواجبة الخصم ما ينفقه الممول في سبيل الحصول علي دخل غير خاضع للضريبة كالتكاليف الخاصة بمنشأة غير مشغلة في مصر فالتكلفة شأنها شأن الربح تخضع لمبدأ الإقليمية.

وتطبيقاً لقاعدة استقلال السنوات الضريبية تخصم نفقات الاستغلال العادية من الربح الخاضع للضريبة أما المصروفات الرأسمالية التي تنفق في سبيل الحصول علي أصول جديدة أو زيادة القوة الإنتاجية للأصول القائمة فلا تخصم كلها من الربح الخاضع للضريبة في السنة التي أنفقت فيها وإنما توزع علي السنوات التي يمتد إليها نفع هذه الأصول، حيث يجب أن يتحمل الربح الخاضع للضريبة في كل سنة ما يخصه من المصروفات.

وتعتبر مصروفات الصيانة من مصاريف الاستغلال العادية فهي لا تعدو أن تكون مصروفات إدارية متكررة تؤدي إلى مجرد المحافظة علي القوة الإنتاجية للأصول الرأسمالية أما المصاريف التي تنفق في سبيل اقتناء أصول جديدة أو إدخال تعديلات جوهرية علي الأول القائمة فتعتبر من المصاريف الرأسمالية التي تستهلك ضمن تكلفة الأصول الثابتة المتعلقة بها علي عدد سنوات العمر الإنتاجي لهذه الأصول .

واستثناء من قاعدة استقلال السنوات المالية لا تخصم الديون المدومة من الأرباح إلا في السنة التي ينقطع فيها الأمل في تحصيلها

حتى ولو تعلقت بإنتاج الربح في سنوات سابقة، كما يجوز ترحيل الخسائر المتعلقة بسنة مالية معينة لتخصم من الأرباح التي تتحقق في سنة أو سنوات لاحقة .

وقد أجازت مصلحة الضرائب خصم قيمة الأثاث والآلات الكتابة والحاسبة في المنشآت الكبيرة بدلا من فتح حساب رأسمالي وإجراء استهلاك سنوي عليها وذلك لقلّة أهمية قيمة هذه الأصول بالنسبة للأرباح المحققة في هذه المنشآت.

ولا يشترط في التكاليف الواجبة الخصم أن تكون مشروعة فيجوز خصم الإكراميات؛ مادامت في الحدود المعقولة دون حاجة إلى البحث في مدي مشروعيتها.

كما لا يشترط أن تكون التكاليف ثابتة بمستندات دائما وذلك في الحالات التي جري العرف فيها علي التغاضي عن الحصول علي مستندات وطبقا للمادة ٢٨ من اللائحة التنفيذية فإنه يقصد بالتكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف علي إثباتها بمستندات، التكاليف والمصروفات التي يتعذر في الغالب نظراً لطبيعتها إثباتها بمستندات خارجية وتتوافر بالنسبة لها أنون صرف داخلية أو بيانات أسعار ومنها:

أ- مصروفات الانتقال الداخلية.

ب- مصروفات البوفيه للضيافة الداخلية لعملاء المنشأة .

ت- مصروفات النظافة.

ث- الدمغات العادية والنقابية اللازمة لتسيير أعمال المنشأة .

ج- مصروفات الصيانة العادية .

الجرائد والمجلات اليومية أو الأسبوعية أو الشهرية إذا كانت تستلزمها طبيعة المهنة أو النشاط.

ويشترط ألا تزيد المصروفات التي لم يجر العرف علي إثباتها بمستندات في ذلك الإكramيات علي ٧% من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات .

### المطلب الثاني

ما يعد من التكاليف والمصروفات

واجبة الخصم

أوردت المادة ٢٣ أمثلة للتكاليف الواجبة من الربح الإجمالي، والتكاليف الجائز خصمها بنص المادة ٢٣ من القانون ليست واردة علي

سبيل الحصر فليس معني النص عليها، أنه لا يجوز خصم غيرها، فالأصل أن كل مصروف ينفق فعلا في سبيل زيادة المنشآت أو المحافظة عليها، يجب خصمه من إيرادات النشاط التجاري والصناعي عند تصفية لأغراض فرض الضريبة.

ولما كان من الصعب وضع تعريف يتضمن معيارا دقيقا للتكاليف الواجبة الخصم فإن من الأفضل تحديد شروط اعتبار النفقة مما يجب خصمه من الربح الإجمالي قبل الوصول إلى الربح الصافي الخاضع للضريبة.

مما سبق يتضح أن المشرع نظم هذه المسألة في إطار نص المادة (٢٣) من القانون وفي هذا الاطار سنذكر التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم بحكم القانون ، وبعدها سنتناول التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم التي جرة عليها العرف ثانياً، على التفصيل الآتي:

## الفرع الأول

### التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم بحكم القانون

لقد عدد المشرع التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم بحكم القانون

وهي كالاتي:

## أولاً: العوائد الخاصة بالقروض:

نص المشرع عليها في البند الأول من مادة ٢٣ سالفه الذكر، ويستفاد منه السماح بخضم عوائد القروض المستخدمة في النشاط أياً كانت قيمتها وذلك بعد خصم العوائد الدائنة، التي لا تخضع للضريبة أو التي تقضي بها.

**ويشترط لاعتبار عوائد القروض تلك من التكاليف واجبة الخصم**

**ما يلي:**

١- ألا تكون عوائد القروض والديون على اختلاف أنواعها مدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة، أو معفون منها. ويراد من هذا الشرط ضمان عدم إفلات هذه المبالغ من الخضوع للضريبة للشخص الطبيعي الذي يتسلمها نتيجة قيامه بإقراض المنشأة، أو استخدام هذه الوسيلة (الحصول على قروض من أفراد غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها) للتهرب من الضريبة، ولذلك لا تعد عوائد القروض المدينة في هذه الحالة من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم وتضاف إلى صافي الربح.

٢- أن تكون القروض مستخدمة في النشاط، وأياً كانت قيمتها.

٣- ألا تزيد العوائد المسددة على القروض عن مثلي سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزي في بداية السنة الميلادية التي

تنتهي فيها الفترة الضريبية. وأي زيادة عن ذلك لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم وتضاف لصافي الربح.

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

٥- أن يكون القرض حقيقياً: يتعين على الإدارة الضريبية أن تتحقق من طبيعة القرض الذي يطلب خصم فوائده بمعنى أن لا يكون صورياً. وقد قضت محكمة النقض بأن فوائد المبالغ التي تقترضها المنشأة تعد من التكاليف الواجب خصمها من وعاء الأرباح التجارية، بشرط أن يكون القرض حقيقياً، ولغرض يتصل بأعمال المنشأة، وأن تستحق الفوائد عنه فعلاً في سنة المحاسبة.

وهكذا يستبعد من التكاليف القروض التي يكون طرفاها الشركة الأم والشركة التابعة لها، كما يستبعد من التكاليف القرض الذي يقدمه

صاحب المنشأة لنفسه من ماله الخاص، وذلك لقيام وحدة الشخصية إذ تعتبر شخصية الممول جزءاً من الشخصية الاعتبارية للمنشأة الفردية.

### **طريقة تحديد المبلغ الذي يجوز خصمه ضمن التكاليف:**

يتحدد المبلغ الذي يجوز خصمه ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم كما يلي: عوائد القروض المسددة - العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها. والغرض من الشرط الأخير هو سد ثغرة يمكن من خلالها للمنشآت التهرب من الضريبة أو تخفيضها.

### **ثانياً: إهلاكات الأصول الثابتة:**

الصنف الثاني من التكاليف الواجبة الخصم إهلاكات الأصول الثابتة، ويقصد بها كافة الإهلاكات التي حدثت بأصول المنشأة محل المحاسبة الضريبية على أن يتم خصم ذلك وفقاً للنسب الواردة بالمادة ٢٥ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

### **ثالثاً: الضرائب والرسوم:**

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

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

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

ويلاحظ أنه يجب خصم الرسوم أيًا كانت باعتبارها تكليفاً على الدخل.

ويرى البعض أنه لا يجوز خصم الضرائب التي دفعت عن صافي الدخل الذي حققته المنشأة في ذات السنة، وكذلك ضرائب المساهمة، حيث إنها لا تعد تكليفاً على النشاط التجاري بل هي استعمال له.

كذلك لا يجوز خصم الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الاستهلاك الترفي.

**أما بالنسبة للضرائب الأجنبية:**

فقد أكد القضاء المصري أن الضرائب الأجنبية التي يدفعها الممول تعتبر من التكاليف واجبة الخصم، وأن ما تقوم به المنشأة من ضرائب وتدفعه بسبب نشاطها التجاري والصناعي أو بمناسبة يعتبر

تكليفاً على أرباحها ويجب خصمه من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية إلا ما استثنى بنص خاص.

### شروط خصم الضرائب والرسوم:

وباستقراء البند الثالث من المادة ٢٣ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ السالفة الذكر يظهر لنا أن القانون لا يسمح للمنشأة بخصم كافة الضرائب والرسوم إلا إذا توافرت الشروط الآتية:

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

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

• ألا يتم استرداد الضريبة أو إعادة خصمها - فعلى سبيل المثال - لا يجوز اعتبار ضريبة المبيعات التي يسددها المسجل

على مشترياته من التكاليف واجبة الخصم ؛ لأنه سوف يخصمها عند إعادة بيع هذه السلع كمخرجات كذلك لا يعتبر من التكاليف ضريبة المبيعات التي يسدها المصدر على مدخلاته في حالة توافر شروط استرداد الضريبة.

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

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

• أن يتم سداد الضريبة، النص صريح على ضرورة دفع الضريبة؛ ولذلك لا يعتبر من التكاليف الضرائب المستحقة التي تتوافر فيها الشروط السابقة، ولكنها تعتبر من التكاليف في السنة التي تسدد فيها.

وعليه فإنه إذا توافرت الشروط السابقة في الضرائب المدفوعة، فإنها تعتبر من التكاليف واجبة الخصم، وسواء أكانت مباشرة أو غير مباشرة محلية أو أجنبية، أصلية أو إضافية .

#### رابعاً: الأقساط المستحقة على المنشأة للتأمين الاجتماعي:

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

#### ويشترط لخصم أقساط التأمينات الاجتماعية شروط ثلاثة:

- ١- أن تكون هذه الأقساط مقررة على المنشأة (أي تمثل حصة المنشأة في التأمينات الاجتماعية ) وليس حصة العاملين أو الموظفين .
- ٢- أن يتم سداد هذه الأقساط ( أي العبرة بالسداد الفعلي ) ووفقاً لذلك لا تعتبر هذه المبالغ من التكاليف واجبة الخصم إذا كانت مستحقة ولم تسدد بعد، وقد وضع هذا الشرط؛ لأن الكثير من المنشآت تتأخر في سداد التأمينات الاجتماعية.

- ٣- أن يتم السداد للهيئة القومية للتأمين الاجتماعي .

خامساً: المبالغ التي تم استقطاعها لصالح صناديق التوفير أو الادخار أو المعاش وغيرها:

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

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

١- أن يتم دفع المبالغ سالفه الذكر لهذه الصناديق جميع العاملين بالمنشأة دون استثناء.

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

٣- ألا تتجاوز المبالغ السنوية التي تؤخذ من الربح الإجمالي وبما لا يجاوز ٢٠% من مجموع مرتبات وأجور العاملين.

٤- أن يكون نظام صندوق التوفير والادخار والمعاش أو مكافأة نهاية الخدمة قد نشأت طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة رقم ٥٤ لسنة ١٩٥٧، أو طبقاً لأحكام القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٠ بشأن أنظمة التأمين الاجتماعي.

#### سادساً: أقساط التأمين الخاصة بالممول:

نص عليها المشرع في البند السادس من المادة ٢٣ سالفه الذكر إذا اعتبر المشرع هذه الأقساط من التكاليف التي يجب خصمها وهي التي يعقدها الممول ضد العجز أو الوفاة أو من أجل الحصول على مبلغ أو إيراد على ألا تتجاوز قيمة هذه الأقساط ٣٠٠٠ جنيه سنوياً.

#### ويشترط لهذا الخصم ما يلي:

- أن يعقد الممول عقد التأمين بنفسه.
- أن يكون عقد التأمين ضد عجز الممول أو وفاته، أو للحصول على دفعات معاش، أو مبالغ أو إيراد معين.
- ألا تزيد قيمة الأقساط عن ٣٠٠٠ جنيه في السنة، وأي زيادة عن ذلك لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم.

#### سابعاً: التبرعات والإعانات التي تدفع للغير:

نص عليها المشرع في البندين السابع والثامن من المادة ٢٣ سالفه الذكر، حيث اعتبرها المشرع من عناصر التكاليف واجبة الخصم وهي نوعان:

**أ: التبرعات والإعانات المدفوعة للحكومة أو تؤول إليها:**

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

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

**ب: التبرعات والإعانات للجمعيات الأهلية والمستشفيات ومؤسسات البحث العلمي:**

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

• يجب أن تكون المستشفيات والجمعيات ودور العلم ومؤسسات البحث العلمي مصرية .

• يجب أن تكون المستشفيات والجمعيات ودور العلم ومؤسسات البحث العلمي مشهورة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها.

• يجب أن تكون نتيجة عمليات المنشأة خلال الفترة ربحاً.

• يجب ألا تتجاوز هذه التبرعات والإعانات ١٠% من صافي الربح المعتمدة من قبل مصلحة الضرائب.

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

### ثامناً: الجزاءات والتعويضات التي تدفع للغير:

نص عليها المشرع في البند التاسع من المادة ٢٣ سالفه الذكر. ومؤدى ذلك أن كافة التعويضات والغرامات والجزاءات التي يقضي بها على الممول نتيجة إخلاله بتعاقداته التي يبرمها مع الغير تعتبر من التكاليف التي يجب خصمها، دون حد أقصى على مبلغها.

## الفرع الثاني

### التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم التي جرى عليها العرف

إذا كانت المادة ٢٣ حددت بعض أنواع التكاليف، إلا أن هذه التكاليف ليست على سبيل الحصر وإنما هي على سبيل المثال ومن ثم فإن كل نفقة يتوافر فيها شروط التكاليف واجبة الخصم تخصم من الإيراد الإجمالي ومن أمثلة ذلك:

١- **الأجور والمرتبات:** الأجور والمرتبات التي تدفعها المنشآت لعمالها ومستخدميها وموظفيها تعتبر من أهم التكاليف التي تتحملها المنشأة ومن ثم يحق لها أن تخصصها من أرباحها الإجمالية ويشترط لخصم هذه المبالغ أن تكون دفعت عن عمل متصل بنشاط المنشأة الخاضع للضريبة . ولا يهم كيفية حساب الأجر سواء كان يوميا أو اسبوعيا أو شهريا وسواء اكان نقديا او عينيا ويدخل ضمن الأجر بدل الاعمال الإضافية واعانات الغلاء وعموله المبيعات والمكافآت السنوية بشرط الا تزيد عن شهرين كل سنة . تعد من التكاليف المرتبات والأجور التي تدفعها المنشأة لمستخدميها وعمالها.

لا يجوز لصاحب المنشأة أن يحسب لنفسه مرتباً مقابل إدارته للمنشأة لأنه يحصل على الربح نتيجة الجمع بين العمل ورأس المال .  
إذا استعان صاحب المنشأة بابنه أو زوجته في إدارة المنشأة – فيحسب المرتب كتكلفة بشرط أن يكون في حدود مرتب المثل.

## ٢- مصاريف الإعلان:

تعتبر مصروفات الإعلان من التكاليف واجبة الخصم لما لها من تأثير على زيادة أرباح المنشأة.

تخصم من الأرباح الإجمالية مصروفات الاعلان والدعاية للمنشأة وذلك بشرط ان تكون من الاعلانات الصغيرة الدورية اما مصاريف الاعلانات الكبيرة فيمتد خصمها الى عدة سنوات بين ثلاث الى خمس سنوات تبعا لما تجرى عليه مصلحة الضرائب

## ٣- العجز الفعلي في أصول المنشأة:

يعتبر من التكاليف واجبة الخصم من الربح الإجمالي، ما يصيب أصول المنشأة من نقص فعلي دون أن يكون النقص ناتجاً عن استخدامها بصورة مباشرة في الإنتاج "لأنه يسرى في شأنها في هذه الحالة خصم مقابل الإهلاك" ويخصم مقابل ما يصيب أصول المنشأة من عجز فعلي سواء أكان سبب هذا العجز السرقة أو الاختلاس أو الحريق، وسواء تعلق الأمر بأصل ثابت أو بأصل متداول.

ومعنى ذلك أن ما يصيب أصول المنشأة من نقص فعلي في قيمتها بسبب حوادث لا يوجد من يدفع تعويضاً عنها يعد من التكاليف واجبة الخصم من ربح السنة التي وقع فيها الحادث.

## أقساط التأمين على المنشأة:

يعتبر من التكاليف التي تخصم من الإيرادات الإجمالية أقساط التأمين التي تلتزم بها المنشأة لحمايتها من السرقة أو الحريق أو ضد الحوادث لأن ذلك يحقق نفعاً للمنشأة.

#### ٤- المصروفات العمومية:

تتضمن المصروفات العمومية صوراً كثيرة من النفقات مثل مصاريف التأمين ونفقات الصيانة والإكراميات والعمولات المستترة، وكقاعدة عامة: يجوز خصم هذه المصروفات ما دامت متصلة بنشاط المنشأة وضرورية لإنتاج الربح أو المحافظة عليه، وهي تتنوع بتنوع طبيعة عمل المنشآت.

## المبحث الرابع ما لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم

تناولت المادة ٢٤ من القانون ما لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم، وتتمثل في الاحتياطات، والمخصصات، وما يقضي به على الممول من غرامات وعقوبات مالية، والضريبة على الدخل، والعائد المسدد على قروض فيما يجاوز سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزي، وعوائد القروض والديون المدفوعة لأشخاص طبيعية غير خاضعين للضريبة أو معفون منها. وتفصيل ذلك كما يلي:

### أولاً: الاحتياطات والمخصصات:

نص عليها المشرع في البند الأول من المادة ٢٤ على أنه: لا يعتبر من عناصر التكاليف واجبة الخصم كافة الاحتياطات والمخصصات على اختلاف أنواعها.

**والاحتياطات:** يقصد بها المبالغ التي تأخذها المنشأة من أرباحها لتغذية الاحتياطي على اختلاف أنواعه، أو التي تكون لتغطية خسارة محتملة أو لمنح العاملين والعمال مكافآت يزيد مجموعها على مرتب ثلاثة أشهر لا تعد تكلفة للربح وإنما هي توزيع له،

ومن ثم تدخل في وعاء الضريبة. وقد قضت محكمة النقض بأن: "قيام المنشأة بجعل الأرباح مبلغ في حسابها على أنه احتياطي الديون المشكوك فيها لا يعني أن هذه الديون قد تحقق انعدامها فعلاً حتى يمكن اعتبارها تكليفاً على الدخل.

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

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

أما المخصصات فهي: المبالغ المعدة لمواجهة خسائر أو أعباء مالية معينة مؤكدة الحدوث وغير محددة المقدار. وأجاز الشارع تكوين مخصصات في حدود معينة على أنه لم يسمح بتكوين احتياطيات على اختلاف أنواعها.

## ومثال المخصصات:

- المخصصات لمواجهة تغطية أمتار الصرف.
- مخصص لمواجهة تقلبات أسعار الأوراق المالية.
- مخصص الديون المعدومة.

وبالجملة فإن القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥م اعتبر أن كافة الاحتياطات مهما كان اسمها والغرض منها لا يجوز تحميلها على الربح التجاري أو الصناعي باعتبارها توزيعاً للربح في المقام الأول. كما أن المخصصات رغم أنها تحميلية محاسبياً إلا أن النص جاء واضحاً في عدم اعتبارها من ضمن عناصر التكاليف واجبة الخصم. وعليه فإن المخصصات لا تعد بالكامل من التكاليف واجبة الخصم وتضاف إلى صافي الربح، وهذا معناه زيادة صافي الربح الخاضع للضريبة، وبالتالي يكون مبلغ المخصص عند تكوينه قد خضع للضريبة.

## ثانياً: الغرامات والعقوبات والتعويضات الشخصية:

نص عليها المشرع في البند الثاني من المادة ٢٤ آفة البيان، وبناءً عليها فإنه لا يعتبر من التكاليف التي يجب خصمها كل ما يحكم به على الممول من عقوبات مالية أو غرامات أو تعويضات، سواء بسبب ارتكابه هو أو أحد تابعيه لجريمة جنائية أو جنحة بطريق العمد.

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

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

### **ثالثاً: الضريبة على الدخل المستحقة طبقاً للقانون:**

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

### **رابعاً: الفوائد المدينة على القروض:**

نص عليها المشرع في البندين رقمي ٤، ٥ من المادة ٢٤ سالفة الذكر. ومن ثم فإنه لا تعتبر العوائد المسددة على القروض الدائنة من

ضمن عناصر التكاليف التي يجب خصمها، ولكن لإمكان ذلك يجب أن يتوافر شرطان هما:

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

ثانياً: في حالة ما إذا كانت الفوائد المسددة عن قروض أو ديون لأشخاص طبيعيين غير خاضعين أو معفيين من الضريبة، فلا تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم، وغير ذلك تعتبر من عناصر التكاليف واجبة الخصم.

وقد نصت المادة ٣١ من اللائحة التنفيذية على أن: يتم احتساب العائد المسدد على القروض المنصوص عليها في البند ٤ على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزي في أول يناير أو أي يوم عمل في بداية السنة الميلادية.

كما نصت المادة ٣٢ من اللائحة التنفيذية على أن عوائد القروض والديون المنصوص عليها في البند ٥ لا تشمل عوائد السندات التي تطرح في اكتتاب عام.

## حكم الإتاوات:

تسري الضريبة على أية مبالغ تدفع في مقابل حقوق معرفة أو استغلال أو أداء على اختلاف أنواعها وصورها.

ويتم دفع الإتاوات إلى صاحب الحق المعنوي نظير الانتفاع به أو استغلاله.

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

المبحث الخامس  
شروط الخضوع لأرباح  
النشاط التجاري والصناعي للضريبة

يشترط لخضوع الممول للضريبة على أرباح النشاط التجاري  
والصناعي شروط ثلاثة:

الأول: الاستقلال في مزاوله النشاط

الثاني: احتراف الممول للنشاط الذي ينتج الربح

الثالث: ممارسة النشاط في مصر

وستولى تفصيل تلك الشروط على النحو التالي

الأول: الاستقلال في مزاوله النشاط:

ومؤدى هذا الشرط: أن يزاول الممول النشاط التجاري أو  
الصناعي باسمه ولحسابه، ولا يعد خروجاً على هذا الشرط  
إخضاع أرباح نشاط الوطاء للضريبة طبقاً للمعاملة، لأن  
الوسيط وإن كان يعمل لحساب غيره، إلا أن عملية الوساطة في  
حد ذاتها نشاطاً مستقلاً.

وعليه فإن ما يحصل عليه الممول من دخل ناتج عن عمله لغيره  
لا يخضع للضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي وإنما تخضع  
للضريبة على المرتبات.

وإذا ثبت أن الشخص يعمل بصفتين لحساب نفسه من جانب ولحساب غيره من جانب آخر فإنه يجب فصل الإيرادات المتولدة من الجانبين، وذلك مثل المهندس الذي يمتلك شركة مقاولات ويعمل في نفس الوقت بصفته أجيروا في شركة أخرى.

ولا يعد خروجاً عن شرط الاستقلال في مزاوله النشاط إخضاع أرباح الوسيط أو السمسار بحجة أن الصفقات التي يتوسطون فيها لا تتم لحسابهم وإنما لحساب الغير فالواقع أن عمليات الوساطة تعد في ذاتها نشاطاً مستقلاً تخضع أرباحه للضريبة، وعلى ذلك فإن معيار التفرقة بين الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي والضريبة على المرتبات يكمن في طبيعة العلاقة التي تربط بين صاحب الإيراد بالغير أي رب العمل أو صاحب المنشأة، فإذا توافر شرط استقلال صاحب الإيراد في ممارسة النشاط، يخضع ما يتقاضاه من إيراد للضريبة على النشاط التجاري والصناعي، وإذا وجدت علاقة تبعية مهنية بين صاحب الإيراد والمنشأة، اعتبر هذا الشخص أجيرواً يعمل لحساب المنشأة ويخضع بالتالي ما يحصل عليه من إيراد للضريبة على المرتبات وما في حكمها.

ويجب كذلك التفرقة بين حالة الشريك وحالة الشخص الذي يمارس نشاطاً بصفتين، باعتباره مستقلاً يعمل لحساب نفسه تارة وباعتباره تابعاً يعمل لحساب غيره تارة أخرى ومثال ذلك على سبيل

المثال المدرس الذي يدير مدرسة لحسابه، ويعمل بعض الوقت أحياناً في بعض المدارس المملوكة للغير، أي تربطه بها علاقة تبعية، ففي هذه الحالة يخضع الإيراد الناتج عن النشاط المستقل للضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي، بينما يخضع الإيراد الناتج عن العمل الأخير للضريبة على المرتبات.

### الثاني: احتراف الممول للنشاط الذي ينتج الربح:

يشترط لسريان الضريبة توافر شرط احتراف الممول للنشاط الذي ينتج عن الربح، وشرط الاحتراف يتكون من ركنين هما: ركن مادي جوهره اعتياد النشاط، وركن معنوي قوامه نية الشخص في الحصول على الربح.

#### أ- اعتياد النشاط:

الاعتياد أو الاحتراف يعني تكرار العمليات التي يقوم عليها النشاط تكراراً يستدل منه اعتماد الممول على الإيراد المحقق من النشاط كمصدر من مصادر الرزق، ولا يقصد بذلك تكرار النشاط خلال ذات السنة الضريبية للممول استناداً إلى مبدأ استقلال السنوات المالية، وإنما التكرار الذي يتفق وطبيعة كل مهنة.

ومن ثم لا يمكن تحديد عدد المرات التي يجب أن يتكرر فيها النشاط حتى يرقى إلى مرتبة العادة تحديداً جامداً، فالأمر يتوقف على طبيعة كل مهنة، ففي بعض المهن لا يرقى النشاط إلى مرتبة الاعتياد

إلا إذا تكرر النشاط تكراراً محسوساً، بمعنى أن هذه المهنة تتطلب أن يكون الفارق الزمني فيها بين كل عملية وأخرى كبيراً كما هو الحال في عقود التوريد، والتي تستغرق وقتاً طويلاً وأحياناً يرقى النشاط إلى مرتبة الاعتياد ولو اقتصر الأمر على عملية واحدة خلال السنة، كأعمال المقاولات فقد تعني أهمية العملية عن كثرة تكرارها.

ويلاحظ أن المشرع نص على سريان الضريبة على صافي الأرباح التي تتحقق خلال السنة من أي نشاط تجاري أو صناعي للضريبة ولو اقتصر على صفقة واحدة، فهل يعني ذلك أن المشرع قد استغنى عن شرط الاعتياد، أم أنه لا يزال متمسكاً به؟

**يرى البعض أن المشرع لم يستغن عن شرط الاعتياد**  
لأن جوهر النشاط التجاري هو التنظيم الذي يستخلص منه نية الاستمرار حتى لو اقتصر على صفقة واحدة، ومما يؤكد ذلك أن المحاسبة الضريبية لا تتم فوراً وإنما تتم في نهاية السنة الضريبية، إذ لا معنى للانتظار حتى نهاية السنة بالنسبة لشخص لم يقم إلا بعملية منفردة وعارضة.

**بينما يرى آخرون أن المشرع عندما فرض الضريبة على الصفقة الواحدة معناه الاستغناء عن الاعتياد والتكرار، أي الاستغناء عن الركن المادي للاعتراف باعتباره شرطاً للخضوع للضريبة اكتفاء بالركن المعنوي والذي يتمثل في نية الحصول على الربح وحثهم في**

ذلك أن الاعتياد هو جوهر الاحتراف، والتكرار دليل عليه وأما عن ربط  
المشرع بأن تتعلق الصفقة بنشاط تجاري أو صناعي، فلا ينهض دليلاً  
على اتجاه المشرع على الإبقاء على شرط الاحتراف، بمقولة أن جوهر  
النشاط التجاري والصناعي هو الاعتياد والتنظيم الذي يمكن أن  
يستخلص منه اتجاه صاحبه إلى الاستمرار في العمل التجاري وإنما  
جوهر النشاط الصناعي والتجاري وفقاً لهذا الاتجاه يتمثل في المضاربة  
أي الشراء بنية إعادة البيع سواء كان القائم به تاجراً أن لا، وسواء  
توافرت فكرة التنظيم أم لا.

ولكن يمكننا القول بأن المشرع لم يستغن عن شرط الاعتياد لأن  
الشروط التي حددتها اللائحة التنفيذية للصفقة الواحدة تعنى أن المشرع  
اهتم بنية الممول في التكرار، حتى لو لم يحدث التكرار.

#### ب- توافر نية الكسب "نية الربح":

يتطلب تحقق هذا العنصر من عناصر الاحتراف، أن تتوفر لدى  
الممول نية الحصول على ربح إذ لا يتصور أن يحترف الشخص نشاطاً  
ما دون أن يقصد من ذلك جعله مصدراً لكسبه وارتزاقه، وتدور الضريبة  
مع هذه النية وجوداً وعدماً، ولذا فهو شرط مفترض، أي أن المشرع قد  
افترض توافر نية الكسب لدى من يمارس بعض الأنشطة، فبمجرد قيام  
الشخص بالنشاط في هذه الحالات ينهض دليلاً على توافر نية الكسب  
عنده، والهدف من اشتراط هذا العنصر هو استبعاد الجماعات التي لا

تهدف إلى الكسب مثل تلك التي تهدف إلى أغراض اجتماعية أو ثقافية أو دينية إلا إذا مارست أنشطة تجارية- فتخضع نتائج هذه الأنشطة للضريبة على اعتبار أن الغرض المباشر من ممارسة هذه الأنشطة في هذه الحالة هو تحقيق الربح.

ومتى توافر شرط الاحتراف بركنيه المادي والمعنوي، خضع الإيراد الناتج من هذا النشاط للضريبة بصرف النظر عن وجود محل يمارس فيه الممول نشاطه أم لا. أي لا يشترط الوجود المادي للمنشأة، وإنما يكفي أن يكون لها وجود وظيفي، بمعنى أن يتمكن الشخص من مزاوله عمليات تجارية أو صناعية على النحو الذي تجريه المنشآت التي لها وجود مادي رغم عدم اتخاذ منشئة لها كيان مادي ولا يشترط كذلك أن يثبت للممول صفة التاجر طبقاً لأحكام القانون التجاري كما لا يشترط أن يكون النشاط مشروعاً حتى يخضع للضريبة، فالأرباح الناتجة عن الإتجار في المخدرات أو نوادي القمار ومنازل الدعارة تخضع للضريبة فالدولة تحصل على حقها من الربح الناتج من الأنشطة غير المشروعة، وإلا كانت الأنشطة غير المشروعة متمتعة بمزايا ضريبية لا تتمتع بها الأنشطة المشروعة.

وعلى هذا لا تجب الضريبة على أرباح الجماعات التي لا ترمي الكسب من وراء مزاوله نشاطها، بل تهدف إلى تحقيق أهداف اجتماعية أو ثقافية أو دينية أو رياضية.

وتخضع أرباح هذه الجماعات للضريبة متى كانت أرباحها قد تحققت نتيجة إدارتها لمنشأة تجارية أو صناعية، ولو كانت هذه الأرباح تخصص لخدمة أغراضها. على اعتبار أن الربح بات هو الغرض الأساسي لها من وراء مزاولتها هذه الأنشطة.

وعليه فمتى ثبت لدى الممول شرط الاحتراف بركنيه المادي والمعنوي فلا يشترط أن تثبت له صفة التاجر، كما لا يشترط أن يكون النشاط مشروعاً.

### الثالث: ممارسة النشاط في مصر:

طبقاً لنص المادة ١٦ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ تسري الضريبة على أرباح كل منشأة مشغلة في مصر متى كانت متخذة شكل منشأة فردية، وكذلك أرباح الشريك المتضامن والشريك الموصي في شركات الأشخاص والشريك في شركات الواقع، وتخضع للضريبة أرباح المنشأة المشغلة في مصر الناتجة من مباشرة نشاط في الخارج ما لم يكن متخذاً شكل منشأة مستقلة.

ويستفاد من هذا النص أن فرض الضريبة بالنسبة لإيرادات النشاط التجاري والصناعي يحكمه مبدأ الإقليمية، ومن ثم فإن هذه الضريبة تسري على الأرباح التي تتحقق عن نشاط تم في مصر.

وقد يحدث أن يمتد مجال بعض المنشآت بحيث يمارس في مصر وفي دول أخرى في وقت واحد، مما يلزم منه ضرورة الوصول

إلى معيار يتم على أساسه تحديد الريح الخاضع للضريبة في مصر،  
ويمكن التمييز هنا بين فروض ثلاثة:

**الفرض الأول:** وجود منشأة مستقلة في مصر، ومنشأة مستقلة في الخارج، وتسري الضريبة المصرية في هذه الحالة على أرباح المنشأة المستقلة الموجودة في مصر، وتترك المعاملة الضريبية للأرباح الناتجة عن نشاط المستقلة الموجودة في الخارج لقوانين البلاد. وذلك منعاً من وقوع الازدواج الضريبي.

**الفرض الثاني:** ممارسة المنشأة المستقلة الموجودة في مصر لنشاط في الخارج دون أن يتخذ هذا النشاط شكل منشأة مستقلة.

وفي هذه الحالة تخضع كل أرباح المنشأة باسم صاحبها للضريبة المصرية طبقاً لنص المادة ١٦ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨٢.

**الفرض الثالث:** ممارسة المنشأة المستقلة الموجودة في الخارج لنشاط في مصر دون أن يكون هذا النشاط متخذاً شكل منشأة مستقلة.

وتخضع للضريبة في هذه الحالة الأرباح الناتجة عن النشاط الذي يتم في مصر متى آلت هذه الأرباح إلى شخص طبيعي يحتويه نطاق سريان الضريبة من حيث الأشخاص، ويتم تحديد الريح الخاضع للضريبة في هذه الحالة إما بطريقة مباشرة إذا وجدت حسابات منتظمة

خاصة بهذا النشاط، وإما بطريق التقدير في حالة عدم وجود هذه الحسابات.

ومن الواضح أنه قد يحدث ازدواج ضريبي دولي في الفرضين الثاني والثالث ولا سبيل لتجنب هذا الازدواج إلا عن طريق الاتفاقات الدولية، أو عن طريق تطبيق مبدأ الإقليمية الضريبة في صورة واحدة في جميع الدول باتخاذ المنشأة المستقلة معياراً للريح الخاضع للضريبة. أما القانون الجديد ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فقد جاء خلواً من نصوص تشير بشكل مباشر إلى إقليمية الأرباح الخاضعة للضريبة مكتفياً بأن يكون صاحب المنشأة التي تدر ربحاً تجارياً شخصاً طبيعياً مقيماً في مصر مدة تزيد على ١٨٣ يوماً متصلة أو متقطعة خلال اثني عشر شهراً. أو كان غير مقيم في مصر ويحصل على الدخل من استغلال منشأة دائمة في مصر.

المبحث السادس  
الإعفاءات الواردة على ضريبة الأرباح  
التجارية والصناعية

تم النص على الإعفاءات من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية في المادة ٣١ من القانون على أن: يعفى من الضريبة:

١- أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي وذلك لمدة عشر سنوات اعتباراً من تاريخ بدء مزاوله النشاط.

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

٣- ناتج تعامل الأشخاص الطبيعيين عن استثماراتهم في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية مع عدم جواز خصم الخسائر الناجمة عن هذا التعامل أو ترحيلها لسنوات تالية.

٤- ما يحصل عليه الأشخاص الطبيعيين من:

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

- التوزيعات على أسهم رأس مال شركات المساهمة والتوصية بالأسهم.

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

- التوزيعات على صكوك الاستثمار التي تصدرها صناديق الاستثمار.

٥- العوائد التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيين عن الودائع وحسابات التوفير بالبنوك المسجلة في جمهورية مصر العربية، وشهادات الاستثمار والادخار والإيداع التي تصدرها تلك البنوك وعن الودائع وحسابات التوفير في صناديق البريد، وعن الأوراق المالية وشهادات الإيداع التي يصدرها البنك المركزي.

٦- الأرباح التي تتحقق من المشروعات الجديدة المنشأة بتمويل من الصندوق الاجتماعي للتنمية في حدود نسبة هذا التمويل، وذلك لمدة خمس سنوات ابتداء من تاريخ مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بحسب الأحوال، ولا يسرى هذا الإعفاء إلا على أرباح من أبرم قرض الصندوق باسمه.

وتتضمن هذه الإعفاءات بعض الإعفاءات الموضوعية من الضريبة والتي يقصد بها الإعفاءات التي تتصل بطبيعة النشاط المنتج للربح الخاضع للضريبة ' والتي يقررها المشرع لأسباب اقتصادية واجتماعية .

وقد نظم المشرع الضريبي عدة إعفاءات موضوعية من الضريبة علي إيرادات النشاط التجاري والصناعي وردت في المادة (٣١) من القانون (١) لسنة ١٩٩٣

وسوف نتناول فيما يلي الإعفاءات التي قررتها تلك المادة من الخضوع للضريبة:

#### ١- أرباح مشروعات استصلاح أو استزراع الأراضي:

رغبة من المشرع في تشجيع عمليات استصلاح واستزراع الأراضي فقد أعتفت المادة (٣١) في بند (١) أرباح هذه المشروعات من الضريبة لمدة عشرة سنوات اعتبارا من أول سنة ضريبية تالية لاعتبار الأراضي منتجة.

ويصدر قرار من وزير المالية بالاتفاق مع وزير الزراعة بالقواعد المنظمة لتحديد التاريخ الذي تعتبر فيه الأرض منتجة والإعفاء المقدم محدد بمدة عشر سنوات وتتمتع به كافة مشروعات استصلاح واستزراع الأراضي أيا كان شكلها القانوني (مشروعات فردية أم شركات).

هذا وقد فصل المشرع أرباح منشآت استصلاح الأراضي عن استزراعها ليستفيد كل منها بالإعفاء المقرر لمدة عشر سنوات بدلا من النص القديم الذي كان يقضي بضرورة أن تكون المنشآت للاستصلاح والاستزراع معا لكي تتمتع بالإعفاء.

## ٢- أرباح مشروعات تربية النحل :

نص البند الثاني من المادة (٣١) من القانون علي إعفاء مشروعات تربية النحل من الضريبة.

والحكمة من هذا الإعفاء واضحة حيث تساهم هذه المشروعات في دعم الأمن الغذائي، فضلا عن القيمة الغذائية الكبيرة لعسل النحل .

ويلاحظ علي هذا الإعفاء أنه مطلق غير مقيد بمدة معينة ولا بشكل قانوني معين تتخذه مشروعات تربية النحل ومن ثم فيظل الإعفاء ساريا طالما أقتصر نشاط المشروع علي مجرد تنقية العسل المنتج وتصفيته من الشوائب وتعبئته في عبوات تمهيدا لبيعه . سواء تم البيع جملة واحدة أو علي عدة مراحل ولكن إذا أجريت علي عسل النحل عمليات تكميلية كإضافة عناصر أو مواد أخري إلى العسل المنتج بحيث تخرجه عن طبيعته السلعية كعسل؛ فلا يسري الإعفاء في هذه الحالة ومن ثم تخضع الأرباح الناتجة عن عمليات التكميلية للضريبة علي النشاط التجاري والصناعي أو للضريبة علي أرباح شركات الأموال.

## ٣- أرباح مشروعات الإنتاج الداجني وحظائر المواشي وتسمينها وشركات مصايد الأسماك:

نصت علي الإعفاء المادة (٣١) من القانون في البند الثاني' حيث قررت إعفاء أرباح هذه المشروعات من الضريبة لمدة عشر سنوات اعتبارا من تاريخ مزاولة النشاط والحكمة من هذا الإعفاء تتمثل في تشجيع هذه المشروعات علي الإنتاج لحل مشكلة الغذاء والحد من استيراد اللحوم والدواجن والأسماك من الخارج.

وقد ثار خلاف حول مدي سريان هذا الإعفاء علي أرباح مشروعات استزراع الأسماك من عدمه. وعرض هذا الخلاف علي إدارة الفتوى بوزارة المالية والاقتصاد وذلك بجلستها المنعقدة بتاريخ ١٩٨٩/٧/٢٤ والتي انتهت في فتواها إلى عدم سريان هذا الإعفاء علي أرباح مشروعات استزراع الأسماك باعتبار أن هذه المشروعات لا تدخل في نطاق مشروعات مصايد الأسماك أو مشروعات مراكب الصيد التي يملكها أعضاء الجمعيات التعاونية لصيد الأسماك والتي نص صراحة علي إعفاءها من الضريبة وقد أخذت مصلحة الضرائب بهذا الرأي ونبهت علي ضرورة تنفيذه راجع تعليمات تفسيرية لمصلحة الضرائب رقم (٣) الصادر بتاريخ ١٩٩٠/١٠/١٣.

هذا ولم يشمل المشرع بإعفاء حظائر تربية الدواب ومن ثم فهي تظل خاضعة للضريبة.

٤- أرباح صناديق التأمين الخاصة:

نصت المادة ٣١ من القانون في فقراتها الرابعة علي أن تعفي من الضرائب أرباح صناديق التأمين الخاصة المنشأة طبقاً لأحكام القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ بإصدار قانون صناديق التأمين الخاصة ويرى بعض الفقهاء بحق أن المشرع قد جانبه الصواب في هذا المجال عندما أضاف هذا النص إلى المادة (٣١) وذلك لأن هذه الصناديق تتمتع بشخصية معنوية مستقلة عن أشخاص الأعضاء المنتمين إليها، وأن الضريبة الموحدة علي دخل الأشخاص الطبيعيين لا تسري علي الأشخاص الاعتبارية.

ويلاحظ علي هذا الإعفاء أنه يسري علي أرباح هذه الصناديق التي تحققها من استثمار أموالها الخاصة في كافة المجالات، وذلك بخلاف الوضع في ظل القانون القديم رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ والذي كان يقيد الإعفاء بأن أرباح الصناديق محققة من استثمار أموالها في المجالات التي تدخل في أغراضها والمحددة في القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ بإصدار قانون صناديق التأمين الخاصة.

#### ٥- أرباح مشروعات الصندوق الاجتماعي للتنمية :

نصت المادة (٣١) في البند السادس علي إعفاء أرباح المشروعات الجديدة التي أقيمت - أو تقام - بعد تاريخ العمل بقرار رئيس الجمهورية رقم ٤٠ لسنة ١٩٩١ بإنشاء الصندوق الاجتماعي

للتنمية والممولة كلياً أو جزئياً من الصندوق وذلك لمدة خمس سنوات ابتداء من تاريخ مزاولة النشاط.

وتاريخ العمل بقرار رئيس الجمهورية المشار إليه هو ٥ يناير ١٩٩٣ والحكمة من هذا الإعفاء تتمثل في محاربة البطالة وتشجيع الشباب علي إنشاء المشروعات الصغيرة التي توفر فرص عمل لعدد كبير من الشباب.

لذا كان الأولى بالمشروع أن يمد هذا الإعفاء إلى كافة المشروعات الصغيرة سواء تم تحويلها بمعرفة الصندوق الاجتماعي للتنمية أم لا

### الفصل الثالث

#### إيرادات المهن الحرة والغير تجارية

تناول القانون إيرادات المهن غير التجارية بالباب الرابع من الكتاب الثاني الخاص بالضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وذلك في المواد من ٣٢ وحتى ٣٦ من القانون، والمواد من ٤٣ وحتى ٤٧ من اللائحة التنفيذية للقانون. وللمزيد من البيان حول هذا الموضوع سنتناوله بالتفصيل في خمسة مباحث على النحو التالي:

المبحث الأول: التعريف بالمهن الحرة والغير تجارية والخاضع للضريبة منها.

المبحث الثاني: شروط سريان الضريبة على المهن الحرة والغير تجارية.

المبحث الثالث: تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة (وعاء الضريبة)

المبحث الرابع: التكاليف الواجبة الخصم للمهن الحرة والغير تجارية.

المبحث الخامس: حالات الإعفاء من الضريبة على المهن الحرة والغير تجارية.

### المبحث الأول

التعريف بالمهن الحرة والغير تجارية  
والخاضع للضريبة منها

#### (١) التعريف بالمهن الحرة:

اختلف الفقهاء في وضع تعريف محدد لماهية المهن الحرة والغير تجارية ، واكتفي أغلب الفقهاء بوصفهما، بأنهما يستخدمان للتعبير عن مزاوله الممول لمهنة قوامها العمل المستقل، وتستلزم توافر قدر من

الثقافة العلمية أو الفنية أو الكفاءة أو الخبرة، أما لو غلب على ربح المهنة عنصر رأس المال أصبحت من المهن التجارية الخاضعة للضريبة على النشاط التجاري، ولو كان صاحب المهنة تابعاً لغيره في عمله فإنه يخضع للضريبة على المرتبات. ولا يسعنا في مجال تعريفها إلا ما أوردهته محكمة النقض في حكمها الصادر بتاريخ ١٣/٤/١٩٦١ إذ عرف المهن الحرة بالآتي: " إنها المهن التي يباشرها الممولون بصفة مستقلة والتي يكون العنصر الأساسي فيها العمل، وتقوم على الممارسة الشخصية لبعض العلوم والفنون، ولا يمنع من اعتبارها كذلك أن يكون الربح فيها مختلطاً نتيجة استثمار رأس المال والعمل متى كان العمل هو المصدر الأول والغالب".

#### (ب) التعريف بالمهن غير التجارية:

أيضاً لم يصدر تعريف واضح محدد لماهية المهن غير التجارية، ويلاحظ أن العناصر اللازمة لاعتبار المهن غير تجارية هي نفسها عناصر المهن الحرة (غلبة العمل المستقل - والمهارة) وأقصى ما يمكن قوله فيهما أنهما وإن كانا غير مترادفين، إلا أن أحدهما (المهن غير التجارية) يستوعب الآخر (المهن الحرة)، ذلك أن المشرع قد أَرَدَف المهن الحرة بعبارة "وغيرها من المهن غير التجارية"، مما يعنى أن المنطق القانوني يشير إلى أن المهن الحرة أحد أمثلة المهن غير

التجارية. وتطبيقاً لذات معيار غلبة عنصر العمل المستقل والمهارة  
الذهنية أو اليدوية، كأساس لتمييز المهن غير التجارية، قررت الجمعية  
العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة إخضاع ما يتقاضاه  
المقروء الشيخ من وزارة الأوقاف مقابل حق الأداء العلني في تسجيل  
ترتيبه للقرآن الكريم، للضريبة على إيرادات المهن غير التجارية.

### المهن غير التجارية التي تخضع أرباحها للضريبة:

وهي المهن التي صدر بها قرار وزير المالية رقم (٥٣١) لسنة  
٢٠٠٨ بتحديد المهن غير التجارية وهي: المحاماة- الطب- الهندسة  
(بما في ذلك الهندسة الزراعية)- الصحافة- تأليف المصنفات العلمية  
والأدبية بما في ذلك إلقاء الأحاديث الفنية والعلمية والأدبية - المحاسبة  
والمراجعة - الخبرة بما في ذلك مهنة الخبير المثمن- الترجمة - القراءة  
والتلاوات الدينية - الرسم والنحت والخط- (الغناء والعزف والتلحين  
والرقص والتمثيل والإخراج والتصوير السينمائي وتأليف المصنفات  
الفنية وغيرها من المهن السينمائية والتلفزيونية والإذاعية والمسرحية -  
عرض الأزياء- التخليص الجمركي- القبانة (الشخص الذي يرخص له  
بتحديد الأوزان وإعطاء شهادة بذلك الوزن)- النسخ على الآلة الكاتبة  
والكمبيوتر وغيرها بالقطع لمن يباشر هذا النشاط بنفسه- والإرشاد  
السياحي، المصطفى القضائي، والمحلل النفسي، والمدلك، وقارئ الكف،  
ووكيل العلامات التجارية وبراءات الاختراع، وأرباح كل مهنة أو نشاط

لا يخضع لضريبة أخرى وتأجير حق الإعلان- كصاحب المبنى الذي يؤجر استعمال سطح المبنى أو حوائطه الخارجية للإعلانات- إلا إذا كان المؤجر من الخاضعين أصلاً للضريبة على إيرادات النشاط التجاري أو الصناعي، أما بالنسبة إلى الطبيب أستاذ الجامعة فإنه يخضع للضريبة على المرتبات عن مرتبه الذي يتقاضاه من الجامعة- وفي نفس الوقت يخضع للضريبة على المهن الحرة عن إيراداته من نشاطه المهني المحقق من عيادته الخاصة.

**كذلك المحامي أستاذ الجامعة،** فإنه يخضع للضريبة على المرتبات عن مرتبه الذي يتقاضاه من الجامعة، وفي نفس الوقت يخضع للضريبة على المهن الحرة عن إيراداته المحققة من مكتب المحاماة الخاص به، أما الفنان فيخضع ما يحصل عليه من إيراد في شكل نقود نقدي أو عيني، طالما أن هذا الإيراد يتحقق بسبب مزاوله المهنة ولقاء عمل أو نشاط قام به الفنان، وليس هناك تلازم حتمي بين القوانين التي تنظم بعض المهن الحرة وقوانين الضرائب، فقد تعتبر المهنة غير تجارية طبقاً للقوانين الخاصة المنظمة لها، بينما تنظر إليها قوانين الضرائب على أنها نشاط تجاري تنتج أرباحاً تجارية، فأرباح المصور على سبيل المثال تعتبر من قبيل الإيرادات الناتجة عن نشاط تجاري إذا اتخذ نشاطه شكل المشروع التجاري، بما يخرج عن نطاق طبيعة المهن الحرة، ككبر حجم رأس المال الذي يستخدمه أو كثرة عدد

العمال وعدد العملاء، ففي هذه الحالة لا يعتبر عمل صاحب المنشأة هو العنصر الأساسي في النشاط الذي يمارسه أو في تحقيق الأرباح. وقد ثار خلاف حول مدى جواز إخضاع أرباح أصحاب الصيدليات للضريبة على المهن غير التجارية، فقد ذهب البعض إلى القول بأن عمل الصيدلي يشبه تماماً عمل طبيب الأشعة ومهندس التصميم، حيث يتكلف هؤلاء إعداد عيادة أو مكتب قد تربو على ما يتكلفه إعداد العقاقير اللازمة لتركيب الأدوية وتجهيز المكان المعد لبيعها، ومن العدالة أن يتساوى صاحب مهنة تركيب الأدوية (الصيدلي) مع غيره من أصحاب المهن المذكورة.

بينما رأَت مصلحة الضرائب إخضاعه للضريبة على الأرباح التجارية، لأن الصيدلي يعتبر في نظر القانون تاجراً حيث لا يقتصر عمله على تركيب الأدوية وإنما يبيع بجانبها عقاقير وأدوية جاهزة وأدوات طبية وغالباً أدوات زينة، ومن العسير من الناحية العملية فصل النشاطين عن بعضهما، بينما يتخذ جانب من الفقه موقفاً وسطاً بإخضاع الربح الناتج من بيع الأدوية المركبة للضريبة على المهن غير التجارية، إذ أنه في تلك الحالة يمارس مهنة حرة قوامها المجهود الفكري والعلمي، أما الربح الناتج من الأنشطة الأخرى كبيع الأدوية الجاهزة ومستحضرات التجميل والإكسسوارات والمنظفات والمطهرات والمبيدات الحشرية إلى غير ذلك من الأشياء التي تتعامل فيها الصيدليات،

فتخضع للضريبة على الأرباح التجارية، وهذا الرأي هو الأقرب إلى  
تحقيق العدالة الضريبية.

المبحث الثاني  
شروط سريان الضريبة على المهن الحرة  
والغير تجارية

اشتراط المشرع لسريان الضريبة على إيرادات المهن الحرة والغير

تجارية مجموعة من الشروط وهي كالاتي:

أولاً: مزاوله المهنة بصفة مستقلة.

ثانياً: أن يشكل عمل الممول العنصر الأساسي في مزاوله المهنة.

ثالثاً: ممارسة المهنة على وجه الاعتياد.

رابعاً: مزاوله المهنة أو النشاط في مصر.

وللمزيد من البيان حول هذه الشروط سنقوم بشرحها على النحو

التالي:

أولاً: مزاوله المهنة بصفة مستقلة:

يشترط لسريان الضريبة أن يزاول الممول المهنة بصفة مستقلة

ودون إشراف أو توجيه من أحد- أي يمارس نشاطه لحساب نفسه أي

لحسابه الخاص وبكامل حريته وعلى مسئوليته، فلا يكون مرتبطاً مع

الغير بأي علاقة عمل تكون في طبيعتها علاقة تبعية، أو علاقة يفهم

منه أنها علاقة الأجير برب العمل، وإذا كانت علاقة الممول مع الغير

ولو بعقد محرر أو شفهي، وفي مقابل أجر دوري ولو ثابت، ولكن

الممول يمارس العمل بنفسه وتحت مسئوليته، ففي هذه الحالة تخضع

هذه الإيرادات للضريبة باعتبارها من إيرادات المهن غير التجارية، فشرط مزاوله المهنة بصفة مستقلة يمثل معيار التفرقة بين نوعين من إيرادات كسب العمل: إيراد المهن غير التجارية الذي ينتج عن العمل المستقل، وإيراد المرتبات الذي ينتج عن العمل التابع.

وتطبيقاً لذلك إذا اتضح من دراسة العقود أن الطبيب الذي يتولى الكشف على المرضى وعائلاتهم بعيادته الخاصة الذين تحولهم له الجهة بموجب إخطارات تحويل رسمية تطلب فيها إجراء الكشف والفحص وذلك مقابل مالي فإن العقد طبقاً للاشتراطات السابقة لا تتوافر فيه عناصر عقد العمل وعلى الأخص عنصر التبعية، وذلك أن ما يحصل عليه الطبيب يأخذ صورة العائد المادي، كما أن هناك بعض العقود ينص فيها على أن يقوم الطبيب بمنح الجهة خصومات على جملة المطلوب وأن الطبيب يحصل على حقوقه بموجب مطالبات عن كل مريض أو كل فترة.

فإن التكييف القانوني لهذا العقد بهذه الكيفية لا يعتبر من عقود العمل وإنما يعد من قبيل عقود المهن غير تجارية وتخضع المبالغ التي يحصل عليها الطبيب في هذه الحالة لنظام الخصم تحت حساب الضريبة على الإيرادات المهن غير التجارية وذلك بعكس الحال بالنسبة للطبيب الذي يعمل في أحد المستشفيات الحكومية فإن جميع ما يحصل عليه يخضع للضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها.

أما المكافآت والأتعاب التي يحصل عليها الخبراء والمستشارين في التخصصات الفنية والقانونية والهندسية والمحاسبية والتي تتمتع بها المكاتب المهنية فإنها تخضع للضريبة على إيرادات المهن غير التجارية، ذلك لأن هؤلاء الخبراء تم اختيارهم بناء على ممارسة الخبير لمهنته على وجه الاعتياد والاحتراف والسمعة والكفاءة التي تميز بها في مجال تخصصه، ومن ثم اعتبر من ممولي المهن غير التجارية، ويخضع بالتالي لنظام الخصم تحت حساب هذه الضريبة.

وكذلك فإن الإعداد الفني للأبناء والتعليق على الأخبار بالإذاعة أو التلفزيون (المقصود بها إعداد نشرات إخبارية متخصصة في المجالات الاقتصادية والاجتماعية وغيرها من المجالات العملية أو الثقافية...) إذا تم من خلال العاملين بالإذاعة فإنه لا يخضع للضريبة على أرباح المهن غير التجارية ويعتبر تكليفه في هذه الحالة امتداداً لعمله الأصلي بالإذاعة تتوافر فيه عناصر التبعية الإدارية والإشراف، ويخضع كل ما يتقاضاه نظير هذا الإعداد للضريبة على المرتبات.

أما إذا كان المعد من غير العاملين بالإذاعة أو التلفزيون وكلف بهذا العمل لخبرته وثقافته وتخصصه في المجال العلمي أو الديني أو الثقافي فإن ما يتقاضاه نظير ذلك يخضع لنظام الخصم تحت حساب الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية.

ونفس الأمر ينطبق على الصحفيين عند قيامهم بنشر مقالات صحفية لدى عدد من المؤسسات الصحفية دون أن يكونوا مرتبطين مع هذه المؤسسات برابطة تبعية، فإن جميع ما يتقاضونه يخضع لنظام الخصم تحت حساب الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية وذلك بعكس الصحفيين الذين يعملون كموظفين لدى تلك المؤسسات فإن جميع ما يتقاضونه من أجور أو مكافآت نظير نشر مقالات أو قصص لدى الصحف التابعة لهذه المؤسسات فإنه يخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها.

ويعتبر إيراد المحامي تحت التمرين نتيجة مباشرة المهنة من إيرادات المهن الحرة، طالما أنه لا تربطه بالمحامي الأصلي الذي يتدرب في مكتبه عقد عمل أو علاقة الأجير برب العمل، وأيضاً يعتبر من إيرادات المهن الحرة الإيراد الناتج عن اشتراك محامى مع زميل له في العمل سويماً بمكتب الأخير بطريقة لا تفقده استقلاله في مباشرة المهنة.

وكذلك تسرى ضريبة المهن غير التجارية على نشاط الإرشاد السياحي باعتبار أن المرشد السياحي عضواً في نقابة مهنية، والأصل أنه يعمل مستقلاً إلا في الحالات التي يثبت فيها تبعيته لإحدى الهيئات أو الشركات.

ويخضع ما يتقاضاه المطرب من شركة إنتاج مقابل تسجيل أغانيه وبيعها للجمهور للضريبة على إيرادات المهن غير التجارية. في حين يعتبر إيراد الأطباء العاملين بالهيئة العامة للتأمين الصحي من إيرادات المرتبات لتبعية هؤلاء الأطباء لهيئة التأمين الصحي.

مما سبق يتضح أن ممارسة المهنة بصفة مستقلة تعنى:

١- عدم التبعية للغير.

٢- القيام بالعمل تحت مسؤوليته الشخصية.

٣- ناتج العمل من ربح أو خسارة يعود على الممول نفسه.

**ثانياً: أن يشكل عمل الممول العنصر الأساسي في مزاوله المهنة**

يشترط لسريان الضريبة أن يكون العنصر الأساسي في تحقيق الإيراد هو العمل دون رأس المال، وإذا وجد رأس المال فإن دوره في المهن غير التجارية يكون دوراً ثانوياً، بمعنى أن يكون العمل هو العنصر الغالب أو المهيمن على النشاط أو المهنة حتى ولو استعان الممول ببعض الأدوات والتجهيزات (رأس المال) والتي يقدر ثمنها بالآلاف كما هو الحال في الأجهزة الطبية التي يستعين بها الأطباء في أداء عملهم، كذلك باقي المهن فالأساس في ذلك هي خبرة المهني وقدرته على تشغيل هذه الأجهزة، فمثلاً نجد رأس المال يعتبر ضرورياً ولازماً لبعض

الأنشطة المهنية كجهاز الأشعة لطبيب الأشعة، وكروسي الأسنان لطبيب الأسنان، والمواد الكيماوية والميكروسكوبات لطبيب التحليل، وآلات الموسيقى للموسيقي وغيرها وكلها ضرورية ولازمة لمزاولة المهنة والنشاط، إلا أنه لا بد أن يعتمد علم الممول أساساً على خبرته الشخصية والعلمية 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 وبعكس الحال في الأنشطة التجارية والصناعية التي يمثل رأس المال العنصر الأساسي فيها بجانب العمل، فهذا الشرط يعد ضابطاً للتفرقة بين المهن غير التجارية والمهن التي تخضع أرباحها للضريبة باعتبارها من إيرادات النشاط التجاري والصناعي فالعمل وإن كان عنصراً من عناصر إنتاج الربح التجاري أو الصناعي إلا أن دوره في الأنشطة التجارية والصناعية لا يفوق دور رأس المال.

### ثالثاً: ممارسة المهنة على وجه الاعتياد :

لكي يخضع الممول للضريبة على إيراداته من المهن غير التجارية يجب أن يمارس العمل على وجه الاعتياد ممارسة فعلية، وبغرض الكسب والامتهان لهذا العمل أو النشاط غير التجاري، ومن ثم لا يخضع للضريبة إلا من زاول المهنة بشكل فعلي، ويستفاد ذلك من

المعنى اللفظي لكلمة المهن الواردة بالقانون، والعمل الذى يتم بصورة عرضية ولا يتسم بالتركرارية كالغناء في مناسبات معينة لا يخضع للضريبة.

ولا تسرى الضريبة على من لم يمارس مهنة معينة ولو كان له حقاً ثابتاً في ذلك كمن حصل على ليسانس الحقوق ولا يمارس مهنة المحاماة إما لكونه غير مقيد أصلاً أو مقيد في جدول غير المشتغلين، بينما خريج كلية الحقوق الذى لم يكن مقيداً في جدول المحامين ويزول المهنة بالفعل تخضع إيراداته للضريبة.

ولا يشترط حصول الممول على ترخيص بمزاولة العمل من الجهات المختصة بمنح تلك التراخيص، فطالما تبين أنه يزول العمل على وجه الاحتراف وبنية الكسب، فإن جميع ما يتقاضاه في هذا الشأن يخضع لضريبة المهن غير التجارية، وتطبيقاً لذلك تسرى الضريبة على من يزول المهنة ولو لم يكن له الحق في ذلك كوكيل المحامي الذى يمارس بعض أعمال مهنة المحاماة المحظورة عليه، وذلك لأن الضريبة تفرض على أرباح المهنة في ذاتها، فضلاً عن أنها تصيب المهن والأنشطة التي لا تخضع للضريبة الموحدة على الدخل. ومسألة الاعتياد أو الاحتراف من الأمور الموضوعية التي تقرها المأمورية المختصة.

#### رابعاً: مزاوله المهنة أو النشاط في مصر:

فقد نصت المادة ٦ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن: تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافي الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر. فالمبدأ أن الأشخاص الطبيعيين المقيمين في مصر يحاسبون ضريبياً على دخولهم المحققة في مصر ولذلك فقد أخذ المشرع بمبدأ إقليمية الضريبة كشرط لخضوع إيرادات المهن الحرة والمهن غير التجارية للضريبة؛ وذلك نظراً لصعوبة تحديد إيرادات مزاوله هذه المهنة في الخارج، وكذلك عدم جدواها طبقاً لما أسفر عنه التطبيق في ظل القانون السابق.

وقد أكدت على هذا المبدأ المادة ٣٢ من ذات القانون حيث نصت على أن تفرض الضريبة على صافي إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التي يمارسها الممول بصفة مستقلة، ويكون العنصر الأساسي فيها العمل إذا كانت ناتجة عن مزاوله المهنة أو النشاط في مصر، فمثلاً عند قيام إحدى الجهات في الخارج بالاستعانة بمحام أو محاسب قانوني يزاول المهنة في مصر لتقديم بعض الاستشارات فإن ما يتقاضاه في هذا الشأن يدخل ضمن وعاء الضريبة الموحدة على إيرادات المهن غير التجارية في مصر وتطبيقاً لذلك

يخضع للضريبة المصرية غير المقيم بمصر ولو كان أجنبياً إذا كان يمارس عملاً مهنيًا في مصر كالطبيب الأجنبي غير المقيم الذي يستدعى إجراء عمليات جراحية أو استدعاء مهندس أجنبي لفحص آلات أو معدات، فإن أتعابه تخضع للضريبة المصرية تطبيقاً لمبدأ الإقليمية، باعتبار أن مصر هي مصدر الدخل المتحقق، أما إذا مارس الأجنبي نشاطاً عارضاً في مصر، مما يدخل في إطار الضريبة المستقطعة من المنبع كاستدعاء حكم أجنبي لإدارة مباراة كرة قدم في مصر أو استدعاء ممثل أجنبي للمشاركة في بطولة فيلم يتم تصويره في مصر، فإن كل ما يتقاضاه من مبالغ مالية يخضع للضريبة المستقطعة من المنبع، وبالطبع المبالغ التي يتم الحصول عليها لا تخضع لنظام الخصم الضريبي لأن الجهة الدافعة للأتعاب في الخارج ليست جهة التزام.

وذلك كله على خلاف ما كان معمولاً به في ظل القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ حيث كانت الضريبة (طبقاً لنص المادة ٦٦ من القانون المذكور تسرى على صافي الأرباح الناتجة عن مزاوله المهنة في الخارج إذا كان المركز الرئيسي أو الدائم لمباشرة الممول للمهنة في مصر).

**وخلص القول:** أنه إذا كانت مصر هي الدولة التي يمارس فيها النشاط، فإن الإيرادات الناتجة عن هذا النشاط تخضع للضريبة المصرية ولو كان صاحبه أجنبياً مقيماً في الخارج، أما إذا كان النشاط يمارس على إقليم دولة أجنبية، فإن الضريبة المصرية لا تمتد إلى الإيرادات الناتجة عن هذا النشاط، ولو كان صاحبه مقيماً في مصر.

المبحث الثالث  
تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة  
(وعاء الضريبة)

الإيرادات الخاضعة للضريبة هي عبارة عن الربح الصافي الذي يحققه الممول في نطاق نشاطه الخاضع للضريبة في نهاية السنة الميلادية وتحسب الأرباح الصافية للمهن غير التجارية على أساس المبدأ النقدي، وسنوية الربح، ومبدأ استقلال السنوات المالية. وعليه فوعاء الضريبة يخضع للشروط التالية:

**١- المبدأ النقدي:**

يتم حساب الربح في المنشآت التجارية والصناعية على أساس مبدأ الاستحقاق، ولقد استقر الفقه والقضاء على تصفية الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للمهن غير التجارية على أساس المبدأ النقدي على اعتبار أن الحق فيها لا يكون ثابتاً إلا بالقبض الفعلي، ولعل المشرع قد اعترف بالمبدأ النقدي أساساً لاستحقاق الضريبة في نطاق ضريبة المهن غير التجارية بدليل ما نص عليه عن الدفاتر والمستندات والتي يلتزم الممول بالاحتفاظ بها وتقديمها إلى مصلحة الضرائب عند كل طلب. وتأسيساً على المبدأ النقدي فالمبالغ التي يحصل عليها الممول خلال السنة بصرف النظر عما إذا كانت هذه المبالغ تخص هذه السنة، أو أي سنة سابقة أو لاحقة، تعتبر ضمن إيرادات السنة التي تم القبض

فيها، ويلتزم الممول أن يسلم إلى كل من يدفع له، مبلغاً مستحقاً له بسبب ممارسة المهنة أو النشاط كأتعاب، أو عمولة أو مكافأة - إيصالاً موضحاً به التاريخ وقيمة المبلغ المحصل ويلتزم الممول بتقديم سند التحصيل عند كل طلب، كما تدخل أيضاً ضمن إيرادات هذه السنة سائر الإيرادات المتعلقة بالمهنة التي يحصل عليها الممول مقدماً كمقدمات عن عمليات حتى لو لم يتم أداء العمل حتى نهاية السنة.

وجدير بالذكر أنه في حالة ما إذا قام الممول برد كل أو بعض هذه المبالغ المحصلة مقدماً في نفس السنة التي حصلت فيها أو في سنة لاحقه لها، يحق للممول في هذه الحالة أن يخصم هذه المبالغ من الإيرادات في السنة التي تم فيها الرد، وهناك استثناء وحيد من قاعدة الإيراد النقدي وهو حالة انقطاع صاحب العمل عن ممارسة النشاط لأي سبب من الأسباب كالتوقف أو الوفاة، ففي هذه الحالة يدخل ضمن كافة الإيرادات المستحقة للممول، وتضاف إلى إيرادات الفترة حتى تاريخ التوقف أو تاريخ الوفاة، وكذلك تشمل إيرادات المهن غير التجارية بجانب إيرادات مزاوله المهنة الإيرادات الناتجة عن عائد التصرف في أي أصل من أصول المهنة، أو عائد نقل الخبرات (التدريب أو الاستشارات)، أو عائد التنازل عن مكاتب مزاوله المهنة، سواء تم التنازل عن كل تلك المكاتب أو جزء منها أو

أية مبالغ قد يحصل عليها الممول نتيجة لإغلاق مكتبه، بمعنى أن أية أرباح رأسمالية أو تعويضات أو مبالغ يحصل عليها الممول بجانب إيرادات مزاوله المهنة وتتحقق نتيجة مزاوله المهنة تدخل كل ضمن وعاء الضريبة.

ويتحدد الربح طبقاً للمبدأ النقدي بقيمة الفرق بين الإيرادات النقدية والتكاليف النقدية خلال السنة التي تربط عن أرباحها الضريبة، أي أن الربح يحسب على أساس الإيرادات التي قبضها الممول فعلاً، وكذلك التكاليف التي دفعها الممول فعلاً بغض النظر عن الإيرادات أو المصروفات المستحقة وعن تاريخ أداء العمليات التي حصلت بمناسبة، ويقصد بالقبض الفعلي للإيراد الوفاء به نقداً أو عيناً بأية طريقة من طرق الوفاء المعترف بها قانوناً، ويقصد بالدفع الفعلي للتكاليف وفاء الممول بها إلى الغير بأية طريقة من طرق أداء الحق، ويجب أن تكون هذه المصروفات مؤيدة بالمستندات، إلا في بعض المصروفات التي يتعذر حصوله فيها على مستندات كالنثرات والإكراميات، علماً بأنه يجوز فقط بالنسبة لبعض المصروفات الدورية اليقينية الثابتة التي لم تسدد حتى نهاية السنة الأخذ بمبدأ الاستحقاق، ومن أمثلتها الإيجار، وكذلك في حالة الاستهلاك، فتخصم

أقساط الاستهلاكات السنوية بصرف النظر عن أنها لم تدفع في سنة المحاسبة.

## ٢- سنوية الربح الخاضع للضريبة:

تحسب الضريبة على أرباح المهن غير التجارية على أساس الأرباح التي حققها الممول خلال سنة ميلادية كاملة تبدأ من أول يناير وتنتهى في آخر ديسمبر، ولا حرية لممول في نطاق أرباح المهن غير التجارية في اختيار بداية ونهاية السنة المالية لنشاطه كما هو الحال بالنسبة للمنشآت التجارية والصناعية، ومن ثم لا يجوز فرض الضريبة على الأرباح التي يحققها الممول من كل عملية أو بعض العمليات على حدة تمت خلال السنة.

هذا وقد استثنى المشرع من قاعدة السنوية حالة وفاة الممول أو انقطاع إقامته أو توفقه كلياً عن مزاوله المهنة ففي هذه الحالة تسرى الضريبة بذات السعر السنوي عن الأرباح التي تحققت خلال المدة التي مارس فيها المهنة.

أما إذا كان الانقطاع مؤقتاً لإجازة سنوية أو للذهاب لمصيف أو حج أو عمرة أو للعلاج في الخارج، فلا ينطبق عليه الاستثناء لأنه لا يعد انقطاعاً نهائياً، وذلك لعدم انصراف نية الممول إلى إنهاء النشاط بصفة نهائية.

### ٣- مبدأ استقلال السنوات المالية:

يتفرع مبدأ استقلال السنوات المالية عن مبدأ سنوية الإيراد، ومقتضى هذا المبدأ هو أن تعتبر السنة المالية للممول وحدة منفصلة عن غيرها من السنوات ما يسبقها وما يتلوها لها ربحها وعليها خسارتها، فالأرباح التي تنسب إلى سنة معينة هي الأرباح التي تتحقق خلالها، وكذلك لا تتحمل هذه السنة أي شيء من الخسارة إلا ما يتعلق منها بالعمليات التي تتم خلالها. وإذا كان مبدأ استقلال السنوات الضريبية مبدأ عاماً إلا أنه لا يطبق على إطلاقه، بل أن هناك استثناءات ترد على هذا المبدأ منها:

#### - ترحيل الخسائر:

قرر القانون سريان هذا المبدأ، بالنسبة لممولى المهن غير التجارية إذا كان الممول ممسكاً لدفاتر منتظمة، حيث يسمح للمنشآت التي يكون صافي نتيجة أعمالها في نهاية السنة الضريبية خسارة أن تخصم هذه الخسارة من الأرباح التي تحققها في السنة أو السنوات التالية حتى السنة الخامسة، ويعرف هذا المبدأ بمبدأ ترحيل الخسارة ويعنى الخروج عن مبدأ استقلال السنوات المالية، حيث قد يؤدي إلى تداخل حسابات خمس سنوات إذا كانت الخسارة تستغرق أرباح السنوات الخمس. ويراعى في تطبيق هذا المبدأ ما يلي:

- أن تكون هناك خسارة حقيقية ومؤكدة، سواء كانت خسارة إيرادية أي متعلقة بنشاط المنشأة، أو خسارة رأسمالية ناتجة من بيع أو تلف أصل من الأصول المهنية للممول أو المنشأة.
- أن تكون الخسارة متعلقة بالنشاط الذي يمارسه الممول الخاضع للضريبة.
- الخسائر التي يجوز ترحيلها هي الخسائر المحددة طبقاً لأحكام القانون الضريبي وليس طبقاً لقواعد المحاسبة.
- أن تكون الخسائر المراد ترحيلها مرتبطة بالممول نفسه وليس بالمنشأة .

## المبحث الرابع التكاليف الواجبة الخصم للمهن الحرة والغير تجارية

تفرض الضريبة على الربح الصافي ويتم تحديد الربح الصافي الخاضع لضريبة المهن غير التجارية بخصم جميع التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة من الإيرادات الإجمالية.

ويمكن تعريف الإيرادات الإجمالية: إنها الإيرادات التي يحصل عليها الممول نتيجة مزاوله مهنته أو نشاطه، سواء أكانت هذه المبالغ تسمى أتعاباً أم عمولة أو مكافأة أو غير ذلك وتشمل الإيرادات: عائدات التصرف في أية أصول مهنية، وعائدات نقل الخبرات أو التنازل عن مكاتب مزاوله المهنة كلياً أو جزئياً وأية مبالغ محصلة نتيجة إغلاق المكتب.

### التكاليف التي تخصم من الإيراد الإجمالي:

هناك نوعان من التكاليف الواجبة الخصم من الإيرادات الإجمالية حتى يتم الوصول إلى الربح الصافي الخاضع لضريبة المهن غير التجارية هما:

النوع الأول: التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة

ومؤدى هذا النوع من التكاليف أن تكون قد دفعت فعلاً في سبيل مباشرة المهنة، ومعنى ذلك أن ما ينفقه الممول في سبيل تحقيق أية أغراض شخصية لا يدخل في مدلول التكاليف واجبة الخصم . ويمكن أن نصادف في إطار المهن غير التجارية نوعين من التكاليف المتصلة بمباشرة المهنة وهما:

**النوع الأول تكاليف تشغيل:** وهى التكاليف المباشرة التي يتغير حجمها الكلى بتغير حجم العمل مثل ثمن الورق والحبر بالنسبة للمؤلف، و ثمن أفلام الأشعة والأحماض بالنسبة لطبيب الأشعة، و ثمن القماش والورق والكروت وبالنسبة للمصور الفوتوغرافي.

**النوع الثاني تكاليف الإدارة:** وهى التكاليف الغير المباشرة والتي لا يتغير حجمها الكلى طالما أن حجم العمل لا يتجاوز حدوداً معينة مثل إيجار المكان الذى تباشر فيه المهنة، وأجور العمال، ومصروفات المياه والنور والبريد وما يدفعه الممول من فوائد عن القروض التي عقدها في سبيل مباشرة مهنته، وبالإضافة إلى ما سبق فقد قدم المشرع أمثلة للتكاليف التي يجب خصمها من الدخل الإجمالي، ووردت هذه الأمثلة على سبيل المثال ومنها:

١- رسوم القيد والاشتراكات السنوية ورسوم مزاوله المهنة.

٢- الضرائب التي يؤديها الممول بمناسبة مباشرة المهنة عدا الضريبة التي يؤديها طبقاً لهذا القانون.

٣- المبالغ التي يؤديها الممول إلى نقابته وفقاً للنظام الخاص بالمعاشات.

٤- أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته ومصلحة زوجته وأولاده القصر ويشترط ألا تزيد سنوياً جملة ما يعفي للممول من المبالغ المقررة بالبندين ٣، ٤ على ثلاثة آلاف جنيه .

يتضح مما تقدم بأن المشرع قد سمح بأن يخصم من إجمالي إيرادات الممول جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة النشاط مع التفرقة بين حالتين:

(١) حالة إمساك الممول دفاتر منتظمة:

أ- تكاليف ومصروفات مؤيدة بمستندات:

طبقاً لنص القانون يخصم من إجمالي إيراد الممول جميع التكاليف والمصروفات المؤيدة بمستندات واللازمة لمزاولة النشاط مثل الإيجار - الكهرباء - المياه - الغاز - المرتبات والأجور - الإهلاكات طالما يتوفر فيها الشروط اللازمة للخصم والتي أوضحتها اللائحة التنفيذية للقانون والتي تشترط:

- ❖ أن يكون الممول ممسكا دفاتر وحسابات منتظمة.
- ❖ أن تكون التكاليف والمصروفات لازمة لمزاولة المهنة أو النشاط.
- ❖ وأن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات فيما عد التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات.

#### ب- تكاليف ومصروفات لم يجر العرف على إثباتها بمستندات:

تخصم كذلك التكاليف والمصروفات اللازمة لمزاولة المهنة والتي يتعذر إثباتها بمستندات خارجية ويتوفر بالنسبة لها أدون صرف داخلية أو بيان أسعار والواردة باللائحة التنفيذية للقانون وبيانها كما يلي:

- 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 التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات، بما في ذلك الإكراميات على ٧% من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات.

## ٢) حالة عدم إمساك الممول دفاتر منتظمة:

تنص اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلي: وفي حالة عدم إمساك الممول دفاتر منتظمة تخصم نسبة ١٠% من إجمالي الإيرادات مقابل جميع التكاليف.

**النوع الثاني: المبالغ التي قرر القانون خصمها من الأرباح الصافية قدم المشرع أمثلة للتكاليف التي يجب خصمها من الدخل الإجمالي ومنها:**

- ١- رسوم القيد والاشتراكات السنوية ورسوم مزاولة المهنة.
- ٢- الضرائب التي يؤديها الممول بمناسبة مباشرة المهنة عدا الضريبة التي يؤديها طبقا لهذا القانون.
- ٣- المبالغ التي يؤديها الممول إلى نقابته وفقا للنظام الخاص بالمعاشات.
- ٤- أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته ومصلحة زوجته وأولاده القصر ويشترط ألا تزيد سنويا جملة ما يعفي للممول من المبالغ المقررة بالبندين ٣، ٤ على ثلاثة آلاف جنيه، ولا يجوز تكرار ذات الخصم من أي دخل آخر.

## ٥- التبرعات: ونفرق بين نوعين منها:

- أ- التبرعات المدفوعة أو التي تؤول إلى الحكومة ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة تخصص بالكامل أيا كان مقدارها بشرط أن لا تتجاوز صافي الإيراد وتخصم هذه التبرعات طالما كانت مؤيدة بالمستندات ولكن ألا تزيد قيمتها عن ١٠٠% من صافي الإيراد السنوي، بمعنى ألا يؤدي خصم هذه التبرعات إلى تحقيق خسارة.
- ب- التبرعات والإعانات المدفوعة للهيئات الخيرية والمؤسسات الاجتماعية المصرية المشهرة طبقا لأحكام القوانين المنظمة لها، ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة لإشراف الحكومة، تخصص في حدود ١٠% فقط من صافي الإيراد السنوي.

المبحث الخامس  
حالات الإعفاء من الضريبة على المهن الحرة  
والغير تجارية

وردت حالات الإعفاء من الضريبة علي أرباح المهن غير التجارية في المادة ٣٦ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ و نتناول دراسة كل إعفاء من الإعفاءات علي حده:

**أولاً: الإعفاء المقرر للمنشآت التعليمية:**

نص البند أولاً من المادة ٣٦ من القانون علي أن تعفي من الضريبة "المنشآت التعليمية الخاضعة لإشراف الحكومة أو لإشراف الأشخاص الاعتبارية العامة أو لإشراف القطاع العام أو قطاع الأعمال العام" وبذلك يكون المشرع قد قيد الإعفاء بشرط تبعية المنشآت التعليمية أو المعاهد أو لإشراف الدولة، أو إحدى وحداتها الإدارية، أو لإشراف إحدى وحدات القطاع العام. خاصة وزارتي التربية والتعليم والتعليم العام.

فحين يتحقق هذا الشرط يكون الإعفاء واجب التطبيق دون ضرورة للبحث في برامجها؛ لأن الفرض أن الدولة لا تقبل الإشراف علي معاهد تعليمية تتنافى برامجها مع السياسية العامة للتعليم أو التدريب.

ومع ذلك فإن هناك شرطا آخر لاستفادة المعاهد التعليمية من هذا الإعفاء هو ضرورة كون صاحب المعهد أو القائم علي إدارته شخصا طبيعيا، وهذا الشرط وإن لم يكن منصوصا عليه صراحة إلا أنه من مقتضيات كون الضريبة المنصوص علي الإعفاء منها تفرض علي دخل الأشخاص الطبيعيين. غير أن هذا الإعفاء تم إلغاؤه في عام ٢٠٠٨ بمقتضى المادة ١٢ من القانون رقم ١١٤ لسنة ٢٠٠٨ وبالتالي أصبحت هذه المنشآت خاضعة للضريبة منذ العمل بهذا القانون مايو ٢٠٠٨.

### ثانيا: الإعفاء المقرر للتأليف وترجمة الكتب:

جاء في المادة ٣٦ من القانون البند ثانيا " تعفي من الضريبة إيرادات تأليف وترجمة الكتب والمقالات الدينية والعلمية والثقافية والأدبية، عدا ما يكون ناتجا عن بيع المؤلف أو الترجمة لإخراجه في صورة مرئية أو صوتية.

فالتأليف لم يقم المشرع بتعريفه تاركا ذلك للمعنى الواسع له باعتباره نتاج الفكر وخلاصة التجارب والمشاهدات ويمكن القول أن التأليف نشاط غير تجاري يخضع بحسب الأصل الضريبي باعتباره من إيرادات المهن غير التجارية لكونه نتيجة المجهود الذهني للمؤلف ولم يكن هذا النشاط معفيا من الضريبة قبل صدور القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١.

ولكن المشرع في القانون الجديد رأي أن تشجيع الحركة العلمية والثقافية أمر جدير برعاية الدولة فأعفي أرباح تأليف وترجمة الكتب والمقالات الدينية والأدبية والثقافية والعلمية من الضريبة، أيا كانت صورة الاستغلال المالي لحق المؤلف، ولم يستثني المشرع من هذا الإعفاء إلا الأرباح الناتجة من بيع المؤلف لأفلام السينما والتلفزيون والإذاعة.

**أضف إلى ما سبق من إعفاءات الآتي:**

\* فقد سبق أن أصدرت المصلحة التعليمات التفسيرية رقم ٣ للبند ٥ من المادة ٨٢ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ الصادرة بتاريخ ١٩٨٧/١٠/٢١ والتي قضت بأن يندرج تحت بند التأليف الأعداد الفني للأنباء والتعليق على الأخبار الذي يقوم به من تكلفهم الإذاعة المصرية بإعداد نشرات إخبارية متخصصة في 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 الشخصي ؛ أما بالنسبة لمعدي النشرات من العاملين بالإذاعة فانهم لا يخضعون للضريبة على أرباح المهن غير التجارية حيث يعتبر ذلك امتداداً لعملهم الأصلي 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 والتي تقضى بعدم سريان الإعفاء الخاص بأرباح التأليف والترجمة على الترجمة الفورية لأنها لا تكون إلا في المؤتمرات والاحتفالات أو اللجان ، وأنها ترجمة شفوية مباشرة وليست ترجمة كتب أو مقالات وتتمثل طبيعتها في ترجمة خطاب أو حديث، وقد اعتمدت هذه التعليمات على فتوى مجلس الدولة الصادرة في ١٩٨٥/٥/٥ بهذا المضمون .

ونظراً لعدم اختلاف طبيعة البندين الصادر بشأنهما هذه التعليمات عن النص الوارد في ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فإنها تسرى أيضاً على أحكام المادة ٣٦ / ٢ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

### ثالثاً: إيرادات أعضاء هيئات التدريس بالجامعات والمعاهد:

يقضى البند (٣) من المادة ٣٦ من القانون بإعفاء إيرادات أعضاء هيئات التدريس بالجامعات والمعاهد وغيرهم عن مؤلفاتهم التي تطبع لتوزيعها على الطلاب وفقاً للنظم والأسعار التي تقررها الجامعات والمعاهد .

وعليه فبعد الإعفاء العام لأرباح التأليف والترجمة الذي عليه نص عليه في البند الثاني من المادة المذكورة، نص المشرع في البند الثالث من نفس المادة علي إعفاء خاص بأرباح أعضاء هيئات

التدريس بالجامعات والمعاهد وغيرهم من مؤلفاتهم التي تطبع أصلا لتوزيعها علي الطلاب، وفقا للنظم والأسعار التي تضعها الجامعات والمعاهد.

ومعني ذلك أن الأرباح التي يحققها أعضاء هيئات التدريس بالجامعات والمعاهد وغيرهم من مؤلفاتهم ومصنفاتهم التي تطبع لتوزيعها علي الطلاب، تعفى من تلك الضريبة بشرطين:

الأول: أن يكون الإيراد ناتجا عن بيع مؤلف أو مصنف يطبع بغرض توزيعه على الطلاب.

الثاني: أن يتحدد سعره حسب النظم والأسعار التي تضعها الجامعات والمعاهد.

وإلا فتبقي خاضعة للضريبة إذا تم التوزيع خلافا للنظم والأسعار التي تضعها المعاهد والجامعات، وقد ورد ذلك في البند ثالثا من المادة ٣٦ من القانون .

وإذا قام عضو هيئة التدريس بتوزيع مؤلفاته التي توزع على الطلاب في إحدى دور النشر بغرض توجيه جزء منها للبيع للجمهور فإن إيراد الجزء المباع للجمهور كذلك يظل خاضعا للإعفاء من الضريبة.

والغرض من هذا الإعفاء تكمن في أن أنشطة التأليف والترجمة تمثل ثمرة الفكر الإنساني ونتاج الجهد الذهني وخالصة لتجارب

الإنسان ومشاهداته الاجتماعية، وعلى ذلك فإن إعفاء الإيرادات المتحققة للمؤلفين والمترجمين من الضريبة يمثل إسهاماً في حفز وتشجيع الفئة الخاصة من أفراد المجتمع والذين يمثلون لبنة أساسية في تكوين رأس المال البشري، والذي لا يقل أهمية عن رأس المال المادي إسهاماً في التنمية.

#### رابعاً: الإعفاء المقرر للفنانين التشكيليين:

تناولت المادة ٣٦ من القانون البند رابعاً الإعفاء المقرر على إيرادات أعضاء نقابة الفنانين التشكيليين من إنتاج مصنفات فنون التصوير والنحت والحفر.

#### ويشترط حتى يتمتع الفنان بهذا الإعفاء شرطان:

- ١- بالنسبة للشخص المستفيد من الإعفاء : أن يكون فناناً تشكيميا عضواً في النقابة وعليه فمن لا يتمتع بعضوية النقابة لا يستفيد من الإعفاء ولو أنتج مصنفاً فيه تصوير أو نحت أو حفر.
- ٢- بالنسبة لنوع المصنف : فيجب أن يكون من مصنفات فنون التصوير أو النحت أو الحفر، وبناء على ذلك فمن ينتج مصنفاً في الرسم أو الخط لا يستفيد من الإعفاء ولو كان يتمتع بعضوية النقابة.

كما اشترط المشرع أيضاً للتمتع بهذا الإعفاء أن يزاول الممول المهنة منفرداً، عملاً على منع كبار الممولين من التهرب

من الضريبة بمشاركتهم لصغار الممولين المبتدئين باستغلال تمتعهم بالإعفاء في عدم إخضاع أنصبتهم من الربح للضريبة التي غالباً ما تكون أنصبة صورية.

\* كما أصدرت المصلحة ملحقاً للتعليمات التفسيرية العامة رقم " ١ " لسنة ١٩٨٥ بتاريخ ١٧/٤/١٩٨٥ بخصوص مدة الإعفاء للمرشدين السياحيين ، وفيما يلي نصها:

"سبق أن أصدرت المصلحة التعليمات التفسيرية رقم (١) لسنة ١٩٨٥، انتهت فيها إلى خضوع المرشد السياحي للضريبة على أرباح المهن غير التجارية بدلاً من الضريبة على المرتبات والأجور باعتباره عضواً في نقابة مهنية، ويعمل مستقلاً إلا في الحالات التي تتوافر فيها تبعيته لإحدى الهيئات أو الشركات.

\* وقد ثار خلاف في الرأي حول مدى تمتع المرشدين السياحيين المرخص لهم بمزاولة المهنة والمقيدين بجدول نقابة المرشدين السياحيين من غير الحاصلين على بكالوريوس الإرشاد السياحي بالإعفاء المقرر بالبند (٤) من المادة ٨٢ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وبعرض الموضوع على مجلس الدولة انتهى رأي اللجنة الثالثة لقسم الفتوى بتاريخ ٢٦/٦/١٩٨٩ إلى انطباق حكم الإعفاء الضريبي 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 في النقابة المهنية الخاصة بمهنتهم ، ومزاولتهم المهنة الحرة منفردين.

هذا بالإضافة إلى أن المشرع لم يقصر ممارسة مهنة الإرشاد السياحي 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 ١٠/٣/١٩٨٩ بهذا المضمون.

**خامساً: الإعفاء المقرر لأصحاب المهن أصحاب المهن الحرة المقيدون كأعضاء عاملين في نقابات مهنية:**

تناولت المادة ٣٦ في البند خامساً إعفاء إيرادات أصحاب المهن الحرة المقيدون كأعضاء عاملين في النقابات المهنية الحرة من الضريبة ولا يلزمون بالضريبة إلا اعتبار من أول الشهر التالي لانقضاء مدة الإعفاء مضافاً إليها مدة التمرين التي يتطلبها قانون مزاولة المهنة وفترات الخدمة العامة أو التجنيد أو الاستدعاء للاحتياط إذا كانت تالية لتاريخ بدء مزاولة المهنة لأول مرة إذا كان قد مضى علي تخرجه أكثر من خمسة عشر عاماً ويشترط لسريان الإعفاء أن يمارس المهنة منفرداً دون مشاركة مع الغير ما لم يكن هذا الغير متمتعاً بالإعفاء.

وهذا الإعفاء مؤقت بفترة زمنية مقدارها ثلاث سنوات من تاريخ مزاوله المهنة وهي مدة يرد علي سريانها الوقف بسبب التمرين الذي يتطلبه قانون مزاوله المهنة أو أداء المهنة العامة أو التجنيد أو الاستدعاء للاحتياط إذا كانت تالية لتاريخ بدء مزاوله المهنة.

وتخفيض مدة الإعفاء إلى سنة واحدة بالنسبة لمن يزاول المهنة لأول مرة بعد أن مضي علي تخرجه أكثر من خمسة عشر عاماً ومعني ذلك أن من يبدأ في مزاوله المهنة قبل مضي خمسة عشر عاماً من تاريخ حصوله علي المؤهل اللازم لممارسة المهنة يستفيد بالإعفاء مدة ثلاث سنوات كاملة حتى لو تعدت هذه المدة سنة واحدة من تاريخ مضي خمسة عشر عاماً علي تخرجه.

وهذا الإعفاء خاص بطائفة معينة هم أصحاب المهن الحرة المقيدون كأعضاء عاملين في نقابات مهنية في مجال تخصصهم كالمحامين والأطباء والمهندسين والمحاسبين.

ويراعى أن هذا الإعفاء مشروط بأن يكون صاحب المهنة الحرة منفرداً غير شريك لشخص لا يتمتع بهذا وعلي هذا الأساس لا يستفيد من هذا الإعفاء الطبيب الذي يمارس مهنة الطب مع طبيب ذو خبرة ويتدرب على يديه وقد أراد المشرع بهذا الشرط سد حيلة من حيل التهرب الضريبي بأن يشارك شخص لا يتمتع بالإعفاء شخصاً آخر

ممن يمكنهم الاستفادة من الإعفاء مع إظهار اتفاقات صورية تثبت أن معظم الأرباح من حق هذا الأخير.  
مع مراعاة أنه لا يشترط أن يكون صاحب المهنة الذي يتمتع بالإعفاء أن يكون حاصلًا على مؤهل دراسي معين.

## الفصل الرابع الضريبة على إيرادات الثروة العقارية

نظم المشرع أحكام هذه الضريبة في الباب الخامس من الكتاب الثاني من القانون الجديد وذلك في المواد من (٣٧) إلى (٤٦) وقد وزع المشرع هذه المواد على أربعة فصول، خصص الفصل الأول للإيرادات الخاضعة للضريبة، (م٣٧) والثاني في الأحكام المنظمة لتحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة (م٣٨-٤٢) أما الإعفاء فقد ورد النص عليه في الفصل الثالث، المادة (٤٣) وأخيراً جاء الفصل الرابع في بيان بعض الالتزامات التي تقع على عاتق الممول وغيره من أحكام، وتفصيل ما تقدم سيكون في مباحث أربعة كالتالي:

**المبحث الأول: الإيرادات الخاضعة للضريبة العقارية.**

**المبحث الثاني: طرق تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة.**

**المبحث الثالث: الضريبة على إيرادات التصرفات في العقارات.**

**المبحث الرابع: الإعفاءات الضريبية.**

## المبحث الأول الإيرادات الخاضعة للضريبة العقارية

تنص المادة ٣٧ من القانون على أن تشمل الإيرادات الخاضعة للضريبة ما يأتي:

١- إيرادات الأراضي الزراعية.

٢- إيرادات العقارات المبنية.

٣- إيرادات الوحدات المفروشة.

جاء القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بتعديل جديد في أنواع الإيرادات الخاضعة للضريبة على إيرادات الثروة العقارية ، حيث أضاف لها إيرادات الوحدات المفروشة التي كانت تخضع للقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ، وهو اتجاه منطقي حيث أن لإيرادات الوحدات المفروشة طبيعة خاصة تقترب من طبيعة إيرادات الأراضي الزراعية، والعقارات المبنية ، فكلها إيرادات تأتي من مصدر واحد وهو العقار.

وسوف نتناول كل نوع من هذه الإيرادات في مطلب مستقل.

## المطلب الأول إيرادات الأراضي الزراعية

تعتبر إيرادات الأراضي الزراعية من أقدم الأوعية الضريبية في مصر أيضاً كان اسم الضريبة التي تفرض على هذه الإيرادات ، ويقصد بإيرادات الأراضي الزراعية ما تدره الأراضي المخصصة للزراعة من ريع يتمثل في زيادة قيمة إنتاجها خلال السنة عن التكاليف المبذولة في سبيل الحصول على هذا الإيراد نتيجة للاستفادة بقواها الطبيعية الأصلية في الإنتاج ، وبمعنى آخر هو الفائض الذي يحصل عليه أصحاب الأراضي ذات الجودة العالية نتيجة بيع إنتاجهم بنفس ثمن بيع إنتاج أصحاب الأراضي الحدية والتي تزيد تكاليف الإنتاج عليه بحيث تساوي قيمة الإنتاج.

ويقصد بالأراضي الزراعية في الأحكام الخاصة بالضريبة الموحدة جميع الأراضي التي تسري عليها ضريبة الأقطان المفروضة بمقتضى القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ ، وتربط الضريبة بالنسبة للأراضي الزراعية التي تزرع (بمحاصيل تقليدية) باسم الشخص الذي يملك ملكية تامة طبقاً لدفتر المكلفة.

وتسري الضريبة الموحدة على إيرادات الأراضي الزراعية التي تسري عليها ضريبة الأقطان وهي الأراضي المزروعة فعلاً أو القابلة للزراعة بأن تكون مسجلة بدفتر المساحة ضمن أحواض أو أقسام، ويشترط ألا تكون هذه الأراضي مملوكة لمنشآت استصلاح واستزراع الأراضي خلال مدة الإعفاء المقررة لأرباح هذه (المنشآت) عشر سنوات من تاريخ اعتبار الأرض منتجة - مادة ٤٣ - ولكن هل تسري الضريبة الموحدة على إيرادات الأراضي الزراعية التي لا تخضع لضريبة الأقطان أو التي تتمتع بإعفاء منها ؟

**هناك رأي يقول بأن الأراضي الزراعية التي لا تسري عليها ضريبة الأقطان أو التي تتمتع بإعفاء من الإعفاءات في قانون الضريبة على الأقطان أو غيره من القوانين تبقى إيراداتها خاضعة للضريبة الموحدة وذلك لعدم وجود نص بإعفائها من الضريبة الأخيرة ، ويرى أن أهم تطبيقات هذا الحكم يتمثل في الإعفاء الشخصي المنظم بالقانون ٥١ لسنة ١٩٧٣ الخاص بإعفاء صغار ملاك الأراضي الزراعية من ضريبة الأقطان بشروط أهمها ألا تزيد ملكية الأراضي الزراعية على ثلاثة أفدنة، وألا تكون مزروعة بحدائق ( مثمرة )، وألا يكون للممول مصدر آخر للرزق.**

ويرى آخرون أن إيرادات الأراضي الزراعية المعفاة من ضريبة الأطنان وإن كانت تخضع للضريبة الموحدة في الناحية النظرية ، إلا أنها تفلت من الخضوع لها من الناحية العملية نتيجة للحكم المقرر في المادة ٨٢ (من قانون الضريبة الموحدة ، والذي أعفى الممول الذي يقتصر دخله ) على إيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز مجموع صافي دخله منها حد الإعفاء المقرر للأعباء العائلية من تقديم الإقرار المنصوص عليه في هذه المادة ، كما نص على أن يستتزل من الضريبة الموحدة ما سدده الممول من ضريبة الأطنان.

وقد نصت المادة ٣٨ من القانون على نوع مخصوص من إيرادات الأراضي الزراعية هو إيرادات الاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية من حدائق الفاكهة المنتجة والاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية من نباتات الزينة والطبية والعطرية، الاستغلال الزراعي لمشاتل المحاصيل البستانية.

وقد ربط المشرع خضوع إيرادات بعض هذه الاستغلالات بالمساحة المزروعة منها، فهل معنى ذلك أن المساحة المزروعة إذا لم تبلغ المساحة المحددة في القانون تعفي إيرادات هذه

الاستغلالات من الخضوع للضريبة الموحدة أم تبقى خاضعة لها  
مع تغيير طريقة التقدير؟

**الحقيقة أنه لا يوجد في القانون سوى نص المادة ٣٨ يبين**  
كيفية خضوع إيراد الاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية للضريبة  
الموحدة ، ولذلك يبقى هذا الخضوع مرهون بتحقيق شروطه. فإذا لم  
تتحقق هذه الشروط وأهمها المساحة المزروعة منها فإنها لا تخضع  
للضريبة الموحدة بأي كيفية أخرى. خاصة وأن هذه المادة نصت على  
ألا تدخل في وعاء الضريبة الإيرادات المنصوص عليها في البند الأول  
من هذه المادة.

## المطلب الثاني إيرادات العقارات المبنية

تشمل إيرادات الثروة العقارية إيرادات العقارات المبنية التي تسري عليها الضريبة على العقارات المبنية ، حيث تنص المادة ٣٨ من القانون على أن تحدد إيرادات العقارات المبنية على أساس القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية المفروضة بالقانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ بشأن الضريبة على العقارات المبنية.

وطبقاً لقانون الضريبة على العقارات المبنية تسري هذه الضريبة على كافة العقارات المبنية أياً كانت مادة بنائها ، وأياً كان الغرض الذي تستخدم فيه دائماً أو غير دائم ، مقامة على الأرض أو على الماء .....

ويأخذ حكم العقارات المبنية الأراضي الفضاء المستغلة أو المستعملة سواء كانت ملحقة بالمباني أو مستقلة عنها ، مسورة أو غير مسورة ، ما لم تكن هذه الأراضي الفضاء مجاورة لمساكن العزب ومستعملة أجراءً خاصة بالأهالي.

ويعتبر في حكم العقارات المبنية التركيبات التي تقام على أسطح أو واجهات العقارات إذا كانت مؤجرة أو كانت تركيب مقابل نفع أو أجر.

ويحدد نطاق الإيرادات الخاضعة للضريبة بإيرادات العقارات المبنية، المقامة في المدن والمناطق الواردة بجدول مرفق بالقانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ علماً بأن هذه المدن والمناطق قابلة للإضافة والحذف بناء على قرار وزير المالية.

ولكن هل تسري الضريبة الموحدة على إيرادات العقارات المبنية التي لا تخضع لضريبة المباني أو التي تتمتع بالإعفاء منها ؟  
**هناك رأي يقول بأن العقارات المبنية التي لا تسري عليها ضريبة المباني أو التي تتمتع بإعفاء من الإعفاءات التي وردت في قانون الضريبة على المباني تبقى إيراداتها خاضعة للضريبة الموحدة لعدم وجود نص بإعفائها من هذه الأخيرة.**

وقد نصت المادة ٣٩ من القانون على كيفية تحديد الإيراد الخاضع للضريبة وهذا سنوضحه في المبحث الثاني من هذا الفصل.

## المطلب الثالث إيرادات الوحدات المفروشة

استحدثت المشرع هذا البند، وأدخله ضمن إيرادات الثروة العقارية، نظراً لما يشهده الواقع من تحقيق أرباح طائلة في هذا البند، وذلك غلقاً لباب التهرب الضريبي.

وبالمقارنة بين ما عليه العمل في قانون الضريبة الموحدة والقانون الحالي نجد أن أحكام الضريبة الموحدة كانت تفرض على الإيرادات الناتجة من تأجير الشقق المفروشة طبقاً للأحكام الخاصة بالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية . غاية ما هنالك أن المشرع في القانون الجديد نقل هذا الحكم إلى الباب الخاص بإيرادات الثروة العقارية.

فطبقاً لنص المادة (٤١) من القانون الجديد تسرى الضريبة على الإيرادات الناتجة من تأجير أي وحدة مفروشة أو جزء منها سواء كانت معدة للسكن أو لمزاولة نشاط تجارى أو صناعي أو مهنة غير تجارية أو لأي غرض آخر.

ويحدد الإيراد الخاضع للضريبة على أساس قيمة الإيجار الفعلي  
مخصوصاً منه ٥٠% مقابل جميع التكاليف والمصروفات.  
ولا يشترط لسريان الضريبة على إيرادات الشقق المفروشة أن  
تكون هذه الشقق أو العقارات التي توجد فيها هذه الشقق أو التي تمثل  
الشقق المؤجرة أجزاء منها خاضعة للضريبة على العقارات المبنية.

## المبحث الثاني

### طرق تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة

تتضمن نصوص القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ طريقة أصلية لتقدير قيمة إيرادات الثروة العقارية التي تدخل في وعاء الضريبة الموحدة وهي طريقة التقدير الحكمي ، وطريقة احتياطية يمكن تطبيقها بناء على طلب الممول وهي طريقة التقدير الفعلي ، ونبتاول فيما يلي كل من هاتين الطريقتين في مطلبين:

**المطلب الأول : طريقة التقدير الحكمي**

**المطلب الثاني : طريقة التقدير الفعلي**

المطلب الأول

## طريقة التقدير الحكمي

تنص المادة ٣٨ من القانون على أن يحدد إيراد الأراضي الزراعية على أساس القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة المفروضة طبقاً للقواعد المنصوص عليها في القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٩٣ الخاص بضريبة الأقطان ، وذلك بعد خصم ٣٠ % مقابل جميع التكاليف.

وتحديد إيرادات الاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية من حدائق الفاكهة المنتجة إذا تجاوزت المساحة المزروعة منها ثلاثة أفدنة أو من نباتات الزينة والنباتات الطبية والعطرية إذا تجاوزت المساحة المزروعة منها فدناً واحداً وكذلك مشاتل المحاصيل البستانية أيأ كانت المساحة المزروعة منها ما لم يكن إنشاء المشاتل للمنفعة الخاصة لأصحابها ، وذلك على أساس مثل القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة المفروضة بالقانون رقم ١١٣ لسنة ٣٩ الخاص بضريبة الأقطان إذا كان حائز الغراس مستأجراً للأرض ، أما إذا كان حائز الغراس مالكاً للأرض فتحدد الإيرادات على أساس مثلي القيمة الإيجارية ولا تدخل في وعاء الضريبة الإيرادات المنصوص عليها في البند (١) من هذه المادة وفي جميع الأحوال يخصم ٣٠ % من القيمة الإيجارية مقابل جميع التكاليف.

وتنص المادة ٣٩ على أن ( تحدد إيرادات العقارات المبنية على أساس إجمالي القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية المفروضة بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ بشأن الضريبة على العقارات المبنية بعد خصم ٤٠ % مقابل جميع التكاليف فضلاً عن القيمة الإيجارية للسكن الخاص الذي يقيم فيه الممول هو وأسرته، وتعامل الإيرادات الناتجة من تقرير حق الانتفاع معاملة الإيرادات الناتجة من الأموال المملوكة ملكية تامة.

#### ١ - التقدير الحكمي لإيرادات الأراضي الزراعية:

طبقاً لنص المادة ٣٨ من القانون يحدد إيراد الأراضي الزراعية على أساس القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة المفروضة طبقاً للقواعد المنصوص عليها في القانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩ الخاص بضريبة الأطيان، وذلك بعد خصم ٣٠ % مقابل جميع التكاليف. ولما كانت الضريبة على الأطيان الزراعية تحسب بواقع ١٤ % من القيمة الإيجارية السنوية، فإن معرفة قيمة ضريبة الأطيان يمكن من الوصول إلى القيمة الإيجارية التي تدخل في وعاء الضريبة الموحدة بعد خصم ٣٠ % منها مقابل جميع التكاليف. فلو أن الضريبة السنوية المستحقة على أطيان أحد الملاك قدرت بمبلغ ٨٤ جنيه، فإن القيمة الإيجارية التي اتخذت أساساً لربط الضريبة  $٦٠٠ = ١٠٠ \times ١٤ \div ٨٤$  جنيه.

ويخصم من هذا المبلغ ٣٠ % مقابل جميع التكاليف لنحصل على المبلغ الذي يدخل منه في وعاء الضريبة الموحدة باعتباره صافي الدخل الحكمي للأطيان وهو يساوي في هذا المثال  $600 \times 70 \div 100 = 420$ .

والعبرة في تحديد القيمة الإيجارية بالضريبة الأصلية دون غيرها من الملحقات

## ٢- التقدير الحكمي لإيراد الاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية:

نص البند الثاني من المادة ٣٨ على أن تحدد إيرادات الاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية من حدائق الفاكهة إذا تجاوزت المساحة المزروعة منها ثلاثة أفدنة أو من نباتات الزينة والنباتات الطبية العطرية إذا تجاوزت المساحة المزروعة منها فداناً واحداً وكذلك مشاتل المحاصيل البستانية أيأ كانت المساحة المزروعة منها ما لم يكن إنشاء المشاتل للمنفعة الخاصة لأصحابها وذلك على أساس مثل القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة المفروضة بالقانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩ الخاص بضريبة الأطيان إذا كان حائز الغراس مستأجراً للأرض . أما إذا كان حائز الغراس مالكاً للأرض فتحدد الإيرادات على أساس مثلي القيمة الإيجارية، ولا تدخل في وعاء الضريبة الإيرادات المنصوص عليها في البند (١) من هذه المادة .

وفي جميع الأحوال يخصم ٢٠ % من القيمة الإيجارية مقابل جميع التكاليف.

ويصدر قرار من وزير المالية بالاتفاق مع وزير الزراعة بتحديد أعمار أشجار الفاكهة التي تعتبر بعدها منتجة وبيان أنواع المحاصيل البستانية.

ويحدد صافي الإيرادات الخاضعة للضريبة باسم حائز الغراس سواء كان مالكا للأرض أو مستأجراً لها ويكون باطلاً كل اتفاق أو شرط يخالف ذلك.

وتعفى من الضريبة المساحات المزروعة في الأراضي الصحراوية وذلك لمدة عشر سنوات تبدأ من التاريخ الذي تعتبر فيه الأرض منتجة.

ويعتبر الممول وزوجه وأولاده القصر حائزاً واحداً للغراس في تطبيق حكم هذه المادة، وتحدد الإيرادات باسمه ما لم تكن الملكية قد آلت إلى الزوجة أو أولاده القصر عن غير طريق الزوج أو الوالد بحسب الأحوال.

ويلزم حائز الغراس سواء كان مالكاً أو مستأجراً لها بأن يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة بيانات بالمساحات

المزروعة من كل نوع من أنواع أشجار الفاكهة خلال شهر من التاريخ الذي تعتبر فيه أشجار الفاكهة منتجة.

كما يلتزم بتقديم بيانات بالمساحات المزروعة بنباتات الزينة أو النباتات الطبية أو العطرية أو مشاتل المحاصيل البستانية خلال شهرين من تاريخ بدأ الزراعة.

وفي حالة إزالة الغراس يلتزم الحائز بأن يخطر مأمورية الضرائب المختصة بواقعة الإزالة خلال شهر من تاريخ الإزالة.

ويتضح من هذا النص أن المشرع قد فرق في المعاملة الضريبية بين حدائق الفاكهة ونباتات الزينة والنباتات الطبية والعطرية ومشاتل المحاصيل البستانية وذلك حسب مقدار المساحة المزروعة.

فالنسبة للاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية من حدائق الفاكهة تفرض الضريبة على المساحة التي تزيد على ثلاثة أفدنة. وبالنسبة للاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية من نباتات الزينة والنباتات الطبية والعطرية ، تفرض الضريبة على المساحة التي تزيد عن فدان واحد.

أما بالنسبة للاستغلال الزراعي لمشاتل المحاصيل البستانية تفرض الضريبة على المساحة المزروعة منها، إلا إذا كان إنشاء

المشائل بقصد المنفعة الخاصة لأصحابها بحيث لا يتعاملون مع الغير في سبيل تصريف إنتاج مشائلهم فلا تسرى الضريبة في هذه الحالة.

**ومن حيث تقدير الإيراد الخاضع للضريبة فقد فرق المشرع بين**

**حالتين هما:**

١- حالة ما إذا كان حائز الغراس مستأجراً للأرض.

٢- حالة ما إذا كان حائز الغراس مالكاً للأرض.

ويحدد الإيراد الخاضع للضريبة في حالة الحائز والمستأجر على أساس مثل القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة على الأتيان المفروضة بالقانون رقم ١١٣ سنة ١٩٣٩. أما في حالة الحائز المالك فتحدد الإيرادات على أساس مثلي القيمة الإيجارية. وهنا لا يدخل في وعاء الضريبة إيرادات الأراضي الزراعية على أساس البند (١) من المادة ٣٨ ويخصم في الحالتين ٢٠ % مقابل جميع التكاليف.

ويعتبر الممول حائزاً للغراس بالنسبة لما يحوزه هو وما يحوزه زوجه وأولاده القصر منها وتسنَد الإيرادات إليه ما لم تكن الملكية قد آلت إلى الزوجة أو الأولاد عن غير طريق الزوج أو الوالد.

**٣- التقدير الحكمي لإيرادات العقارات المبنية:**

طبقاً لنص المادة ٣٩ تحدد إيرادات العقارات المبنية على أساس القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية

المفروضة بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ في شأن الضريبة على العقارات المبنية وذلك بعد خصم ٤٠ % مقابل جميع التكاليف، فضلاً عن القيمة الإيجارية للمسكن الخاص الذي يقيم فيه الممول هو وأسرته، وتعامل الإيرادات الناتجة عن تقرير حق الانتفاع معاملة الإيرادات الناتجة عن الأموال المملوكة ملكية تامة.

ويحدد الإيراد الخاضع للضريبة على أساس مقدار الأجرة الفعلية مخصوصاً منه ٥٠ % مقابل جميع التكاليف والمصروفات وذلك بالنسبة للإيرادات الناتجة عن تأجير أي عقار أو جزء منه وفقاً لأحكام القانون المدني.

ويمكن الوصول إلى إيرادات العقارات المبنية التي تدرج في وعاء الضريبة الموحدة بمعرفة القيمة الإيجارية للعقار ، فإذا كانت القيمة الإيجارية تمثل الصافي بعد خصم ٤٠ % مقابل جميع التكاليف دخلت كما هي في وعاء الضريبة الموحدة ، أما إذا كانت تمثل الإجمالي فإنه يخصم منها ٤٠ % قبل دخولها في وعاء الضريبة الموحدة.

ويلاحظ أنه طبقاً للقواعد الخاصة بحساب ضريبة المباني تتخذ القيمة الإيجارية الصافية أساساً للحساب، ومن ثم فإن معرفة قيمة ضريبة المباني وسعرها يمكن من الوصول مباشرة إلى القيمة الإيجارية الصافية التي تدخل في وعاء الضريبة.

ضريبة المباني × ١٠٠

فالقائمة الإيجارية =

سعر ضريبة المباني

ولا يحسب في وعاء الضريبة أي إيراد عن المسكن الخاص الذي يقيم فيه الممول هو وأسرته، حيث تعفى القيمة الإيجارية للمسكن الخاص سواء كان مملوكاً للممول أو له فيه حق انتفاع من الخضوع للضريبة الموحدة بشرط أن يقيم فيه إقامة فعلية.

## المطلب الثاني طريقة التقدير الفعلي

تنص المادة ٤٠ من القانون على أن للممول أن يطلب تحديد إيرادات الثروة العقارية المنصوص عليها في المادة ٣٨ ، والفقرة الأولى من المادة ٣٩ من هذا القانون على أساس الإيراد الفعلي، بشرط أن يتضمن الطلب جميع عقارات الممول الزراعية والمبنية. ويجب أن يقدم الطلب خلال الفترة المحددة لتقديم الإقرارات السنوية، وأن يكون الممول ممسكاً دفاتر منتظمة على الوجه الذي تبينه اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

وقد بينت اللائحة التنفيذية للقانون السابق ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ في المادة ٦٤ منها كيفية المحاسبة، حيث نصت على أنه في تطبيق حكم المادة ( ٤٠ ) من القانون للممول أن يطلب تحديد إيراداته من الثروة العقارية من أراضي زراعية أو استغلال زراعي لمحاصيل بستانية أو عقارات مبنية والمنصوص عليها في المادة ( ٤٠ ) من القانون على أساس الإيراد الفعلي.

على أن يتقدم بطلب لمأمورية الضرائب المختصة مرفقاً به الإقرار الضريبي السنوي المستند إلى دفاتر منتظمة على النحو الذي بينته اللائحة التنفيذية.

ويجب أن يتضمن الطلب بياناً بجميع ثروته العقارية من أراضي زراعية أو استغلال زراعي لمحاصيل بستانية أو عقارات مبنية مرفقاً به سندات الملكية أو الحيازة مثل عقود مسجلة أو عقود عرفية أو بطاقة حيازة زراعية أو مكلفة.

ويقدم الطلب على النموذج المحدد باللائحة التنفيذية حتى ولو كان صافي أيراد الممول من الثروة العقارية على الأساس الفعلي لا يجاوز الشريحة المعفاة المنصوص عليها في المادة (٧) من القانون. ومعنى ذلك أن طريق الحساب الفعلي لإيرادات الثروة العقارية يعتبر طريقاً احتياطياً يلجأ إليه الممول إذا كان في مصلحته وبشروط معينة هي:

- ١- أن يكون الممول ممسكاً لدفاتر منتظمة طبقاً للقانون.
- ٢- أن يتقدم بطلب إلى الإدارة الضريبية.
- ٣- أن يتضمن الطلب كافة عقارات الممول الزراعية والمبنية. أن يكون طلبه شاملاً إما جميع الأراضي الزراعية، وإما جميع العقارات المبنية، ولا يشترط أن يكون طلبه شاملاً لجميع الأراضي الزراعية وجميع العقارات المبنية في وقت واحد، حيث يجوز أن يقتصر اختيار طلب المحاسبة الفعلية على الأراضي الزراعية كوحدة غير قابلة للتجزئة، أو على العقارات المبنية كوحدة أخرى غير قابلة للتجزئة، ولكن يمكن للممول أن يطلب محاسبته على أساس الإيراد الفعلي عن أراضيه

الزراعية مع تقدير إيرادات عقاراته المبنية على الأساس الحكمي، كما يمكنه أن يطلب المحاسبة على أساس الإيراد الفعلي على عقاراته المبنية مع تقدير إيرادات أطيانه الزراعية على الأساس الحكمي. وكذلك يمكن للممول أن يطلب المحاسبة على أساس الإيراد الفعلي بالنسبة لاستغلالاته الزراعية للمحاصيل البستانية دون غيرها من إيرادات الثروة العقارية.

ويعتبر طلب الاختيار شرطاً أساسياً لتحديد صافي إيراد الممول من الثروة العقارية على الأساس الفعلي حتى ولو كان هذا الإيراد الصافي لا يجاوز حد الإعفاء المقرر للأعباء العائلية.

ومعنى المحاسبة الفعلية تلك التي تتم على أساس الإيرادات الفعلية والمصروفات الفعلية حيث يمثل الفرق بين الإيرادات الفعلية والمصروفات الفعلية صافي الإيرادات الفعلية التي تدخل في وعاء الضريبة.

وتتمثل إيرادات الأراضي الزراعية في قيمة الإيجار الذي يدفعه المستأجر للمالك أو ثمن بيع المحاصيل الزراعية حسب ما إذا كانت الأرض مؤجرة للغير أو مستغلة بواسطة المالك يطرح منه قيمة الإنتاج الزراعي الموجود في مخازنه في نهاية السنة وقيمة ما تم استهلاكه مباشرة من هذا الإنتاج بواسطة المالك وأسرته.

وتتمثل المصروفات الفعلية في كل المصروفات المتعلقة بالاستغلال الزراعي الذي طلب تحديد إيراداته على أساس فعلي كأثمان التقاوي والأسمدة وأجور العمال ومصاريف الإدارة والمصاريف القضائية وأقساط استهلاك العدد والآلات علاوة على مصاريف صيانتها الدورية. وتتمثل إيرادات العقارات المبنية في الإيراد المستحق طبقاً لعقود الإيجار عن السنة ، ويؤخذ في تحديده بمبدأ الاستحقاق. وتتمثل مصروفات العقارات المبنية فيما يتحمله المالك من مصروفات صيانة وترميم وإنارة ومياه ومرتب بواب ومصروفات قضائية وغيرها .

### المبحث الثالث

#### الضريبة على إيرادات التصرفات في العقارات

قرر المشرع في المادة (٤٢) من قانون الضريبة الموحدة سريان ضريبة خاصة علي التصرفات التي ترد علي العقارات المبنية أو الأراضي الواقعة داخل كردون المدينة.

وحيث نصت المادة المذكورة علي إنه استثناء من حكم المادة (٨) من هذا القانون تفرض ضريبة بسعر ٢,٥ % وبغير أي تخفيض علي إجمالي الإيرادات الناتجة عن التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي داخل كردون المدن، سواء انصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها، وسواء أكان هذا التصرف شامل العقار كله أو جزء منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك، وسواء كانت إقامة المنشآت علي أرض مملوكة للممول أو الغير.

ويستثنى من التصرفات الخاضعة لهذه الضريبة تصرفات الوارث في العقارات التي آلت إليه من مورثه بحالتها عند المورث، وكذلك تقديم العقار كحصة عينية نظير الإسهام في رأسمال شركات المساهمة بشرط عدم تصرف مقدم الحصة العينية في الأسهم المقابلة لها لمدة خمس سنوات.

وعلى مكاتب الشهر العقاري إخطار المصلحة بشهر التصرفات التي تستحق عليها الضريبة طبقاً لأحكام هذا القانون وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الشهر.

وفي تطبيق حكم هذه المادة يعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة التصرف بالهبة لغير الأصول أو الأزواج أو الفروع ، أو تقرير حق انتفاع علي العقار أو تأجيره لمدة تزيد عن خمسين عاماً ، ولا يعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة المشار إليها البيوع الجبرية إدارية كانت أو قضائية، وكذلك نزع الملكية أو الاستيلاء عليها للمنفعة العامة أو للتحسين. كما لا يعتبر تصرفاً خاضعاً لهذه الضريبة التصرف بالتبرع أو بالهبة للحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص العامة أو المشروعات ذات النفع العام.

ويتم توريد هذه الضريبة طبقاً لما تقضي به أحكام اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

وأول ما يلاحظ علي هذه الضريبة هو أنها ليست ضريبة علي الدخل، إنما هي تعد ضريبة علي رأس المال، حيث إنها تفرض علي قيمة التصرفات العقارية وليس علي الأرباح الناجمة عنها، مما كان الأجدر بالمشروع والحال كذلك تنظيم هذه الضريبة بصورة منفصلة ومستقلة علي نطاق الضريبة الموحدة داخل الأشخاص الطبيعيين،

وتهدف هذه الضريبة علي الحد من ظاهرة المضاربات العقارية والتي انتشرت بصورة ملحوظة خلال السنوات الأخيرة.

#### أ- التصرفات الخاضعة للضريبة.

أخضع المشرع لهذه الضريبة كافة التصرفات التي ترد علي العقارات المبنية أو الأراضي داخل كردون المدينة، وعلي ذلك فإن التصرفات التي ترد علي عقارات تقع خارج كردون المدينة مثل الأراضي الزراعية لا تسري عليها هذه الضريبة.

والضريبة تسري علي هذه التصرفات سواء انصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها وسواء أكان التصرف شاملا العقار كله أو جزء منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك. وسواء كانت إقامة المنشآت علي أرض مملوكة للممول أو للغير.

ويقصد بالتصرفات المشار إليها ، تلك التصرفات الناقلة للملكية من شخص إلى آخر كالبيع والمعاوضة والهبة لغير الأصول أو الفروع والمقايضة والوصية وتقديم العقار كحصة في رأسمال إحدى الشركات.

وقد نص المشرع صراحة علي أنه يعتبر من التصرفات الخاضعة للضريبة تقرير حق انتفاع علي العقار أو تأجيره لمدة تزيد علي خمسين عاما وإذا كانت القاعدة العامة هي سريان الضريبة علي كافة التصرفات التي ترد علي العقارات المبنية أو الأراضي داخل

كردون المدينة أيا كانت قيمتها إلا أن المشرع استثنى صراحة بعض التصرفات من الخضوع للضريبة وهي كالتالي:

١- تصرفات الوارث في العقارات التي آلت إليه من مورثه بحالتها عند الميراث، وعلي ذلك فإذا قام الوارث بأعمال تغير من حالة العقار عن تلك التي كان عليها عند انتقاله إليه من مورثه كتشييد بعض الأبنية عليه أو تمهيده بغرض استخدامه في غرض غير الذي كان معد له فلا يسري هذا الاستثناء.

ويسري هذا الاستثناء أيا كانت قيمة التصرف وحتى لو تعددت التصرفات ولم يكن الأمر كذلك في ظل القانون القديم رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ والذي كان ينص علي هذه الاستثناء ولكنه كان يقيد به بشرط عدم تجاوز قيمة التصرف عشرين ألف جنيه ، فإذا تجاوزها فإن الضريبة تستحق علي ما يزيد علي ذلك. أما القانون الجديد فقد جاء خلوا من هذا القدر ومن ثم الاستثناء يسري أيا كانت قيمة التصرف.

٢- تقديم العقار كحصة عينية نظير الإسهام في رأسمال الشركات المساهمة بشرط عدم تصرف مقدم الحصة العينية في الأسهم القابلة لها لمدة خمس سنوات.

ويهدف المشرع من هذا الاستثناء إلى محاولة حد التهرب من هذه الضريبة ودعم وتشجيع تأسيس شركات المساهمة حيث حدد القانون مجال سريان الاستثناء في هذا النوع فقط من الشركات.

٣- البيوع الجبرية إدارية كانت أم قضائية ونزع الملكية أو الاستيلاء علي العقارات للمنفعة العامة أو للتحسين. فلا تسري الضريبة علي هذه التصرفات.

٤- التصرف بالبيع أو الهبة للحكومة أو وحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة أو المشروعات ذات النفع العام.

#### (ب) سعر الضريبة :

استثناء من حكم المادة ( ٨ ) من القانون (والتي تحدد سعر الضريبة ) تفرض ضريبة التصرفات العقارية بسعر خاص نسبته ٢,٥ % من إجمالي التصرف المادة (٤٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، أي بدون خصم أية مبالغ كتكاليف أو للأعباء العائلية.

ويلاحظ علي هذه الضريبة أنها فرضت بطريقة " مقطوعة " وذلك تيسيراً للربط ومنعا لطول إجراءات الفحص. ومن ثم فهي لا تعد ضريبة سنوية بل يتم فرضها وتحصيلها في كل مرة يتم فيها تصرف من التصرفات العقارية الخاضعة للضريبة، حتى ولو كان المتصرف يقوم به للمرة الأولى أو الثانية .....الخ.

ولكن إذا ثبت اعتياد الممول علي شراء أو تشييد العقارات بقصد بيعها أو تقسيم أراضي البناء والتصرف فيها، فإن الضريبة في هذه الحالة تسري عي الأرباح الحقيقية الناتجة من هذه التصرفات وذلك طبقاً للمادة ( ٧/١٩ ) من القانون.

المبحث الرابع  
الوحدات العقارية المعفاة من الضريبة

نصت المادة (١١) من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ علي

"لا تخضع للضريبة الوحدات العقارية التالية:

- ١- الأبنية المملوكة للجمعيات والمنظمات العمالية معفاة من الضريبة، ولكن بشرط أن تكون الجمعية مسجلة وفقا للقانون، وأن تكون الأبنية مملوكة لهذه الجمعيات أو المنظمات العمالية، ومخصصة لمكاتب الإدارة، أو لممارسة الأغراض التي أنشئت من أجلها. أما العقارات المملوكة لتلك الجمعيات أو المنظمات العمالية وتحقق ريعا، وكذلك الشقق أو الدكاكين الملحقة بها والمؤجرة للغير، فلا تعفي من الضريبة.
- ٢- المؤسسات التعليمية الخاضعة لإشراف وزارة التربية والتعليم، أو التعليم العالي، أو الأزهر الشريف.
- ٣- المستشفيات والمستوصفات المرخصة من وزارة الصحة.
- ٤- العقارات المملوكة للأحزاب السياسية والنقابات المهنية، بشرط استخدامها في الأغراض المخصصة لها.

٥- كل وحدة في عقار مبنى مستعملة في أغراض السكن تقل قيمتها الإيجارية السنوية بعد خصم مصاريف الصيانة والبالغ نسبتها ٣٠%، عن ستة آلاف جنيه، ويخضع ما زاد على ذلك للضريبة.

٦- العقارات المخصصة لمنفعة الأراضي الزراعية المحيطة بها، ويعتد في ذلك بالمعينة على الطبيعة، وما يرد من بيانات في الإقرار المقدم من المكلف بأداء الضريبة وفقا لهذا القانون والمؤيد بشهادة معتمدة من الجمعية الزراعية المختصة.

٧- الدور المخصصة للاستخدام في مختلف المناسبات الاجتماعية، التي لا تهدف إلى تحقيق الربح، وذلك بمقتضى شهادة صادرة من مصلحة الضرائب المصرية.

٨- أبنية مراكز الشباب والرياضة بشرط أن تكون مسجلة، وأن تكون معدة لمزاولة النشاط الشبابي أو الرياضي. أما العقارات والمحلات الملحقة بمراكز الشباب والمؤجرة للغير، فلا تعفي من الضريبة.

٩- العقارات المملوكة للجهات الحكومية الأجنبية، لكن يشترط لإعفائها المعاملة بالمثل لدى الدول المالكة لها. فإذا لم يكن للضريبة مثل في أي من الدول الأجنبية، جاز لوزير المالية بعد أخذ رأى وزير الخارجية، إعفاء العقارات المملوكة لها من الضريبة.

## الباب الثاني

### الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية

نظرا للتشابه الكبير في تحديد وعاء الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي والضريبة على دخل الأشخاص الاعتبارية أورد المشرع النصوص القانونية لتحديد هذا الوعاء في الباب الثالث من (الكتاب الثاني) التي تصلح للتطبيق على الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي والضريبة على دخل الأشخاص الاعتبارية دون أن يكررها في الكتاب الثالث ولكنه:

أ- اكتفي بالإحالة إليها بموجب المادة (٥١) المذكورة.

ب- أورد المشرع الضريبي النصوص الخاصة بالضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية في المواد من ٤٧ إلى ٥٥ وهي نصوص لا تقبل التطبيق على الأشخاص الطبيعيين.

- وقد احتوت تلك المواد على ما يلي:

- حددت المادتان (٤٧)، (٤٨) نطاق سريان الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

- وحددت المادة (٤٩) أسعار الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

- وحددت المادة (٥٠) الإعفاءات من هذه الضريبة.  
- والمادة (٥٢) نصت على ما لا يعد من التكاليف الواجبة الخصم بما فيها التكاليف المنصوص عليها في المادة (٢٤) الواردة في الكتاب الثاني من القانون.

- والمادة (٥٣) اقتصت بحالات تغير الشكل القانوني للأشخاص الاعتبارية.

- أما المادة (٥٤) فقد تناولت خصم الضريبة الأجنبية التي تقوم بأدائها شركات مقيمة عن أرباحها المحققة في الخارج وحدود ذلك الخصم.

- وأخيرا فإن المادة (٥٥) نصت على حالات عدم سريان حكم المادة (٢٩) الخاصة بترحيل الخسائر (١).

وللمزيد من التفصيل حول هذا الموضوع سنتناوله بالتفصيل في ستة فصول كالتالي:

**الفصل الأول: خصائص الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية**

**الفصل الثاني: نطاق سريان الضريبة**

**الفصل الثالث: تحديد الدخل الخاضع للضريبة**

---

(<sup>١</sup>)الموقع الالكتروني : digital.ahram.org.eg

الفصل الرابع: حكم تغيير الشكل القانوني وملكية رأس مال الشخص الاعتباري.

الفصل الخامس: الضريبة الأجنبية المدفوعة من قبل الأشخاص الاعتبارية.

الفصل السادس: الإعفاءات من الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

الفصل الأول  
خصائص الضريبة  
على أرباح الأشخاص الاعتبارية

- ١- أنها ضريبة تفرض على صافي أرباح الأشخاص الاعتبارية: فهي تسرى على الربح الصافي الذي تحققه الأشخاص الاعتبارية من مزاوله أي نشاط تجارى أو صناعي، بما في ذلك الأرباح الناتجة من مباشرة نشاط في الخارج. عدا جهاز مشروع الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع.
- ٢- أنها ضريبة نوعية: يعنى أنها ضريبة تفرض على نوع معين من الدخل والناتج من تضافر عنصري رأس المال والعمل بشكل يصعب الفصل بينهما، وقد نص المشرع على سريانها على صافي الربح وليس إجمالي الربح.
- ٣- أنها ضريبة مباشرة: وصفها بأنها مباشرة يرجع إلى أنها تصيب الدخل بشكل مباشر حال اكتسابها.
- ٤- أنها ضريبة تأخذ بمبدأ الاستحقاق: تأخذ مصلحة الضرائب بمبدأ الاستحقاق عند قياس صافي الدخل الخاضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.
- ٥- ضريبة تأخذ بالمفهوم الواسع للدخل.....مجموع العمليات + الأرباح الرأسمالية + أرباح التصفية + أرباح التعويضات.

٦- **ضريبة سنوية** أي تستحق الضريبة بمجرد انتهاء السنة المالية للشخص الاعتباري وقد تكون سنة مالية (متداخلة) أو سنة ميلادية.

٧- **ضريبة ذات سعر نسبي** ٢٠% لجميع الأشخاص الاعتبارية وبالتالي فهي تختلف عن الضريبة على الأشخاص الطبيعيين التي تتسم بانها ذات سعر تصاعدي.

هذا باستثناء سعرى ٤٠% (الهيئة المصرية العامة للبترول والبنك المركزي وهيئة قناة السويس) و ٤٠.٥٥% (شركات البحث والتنقيب والانتاج للبترول) من الجهات الخاضعة للضريبة.

٨- **أنها ضريبة مفروضة طبقاً لمبدأ التبعية الاقتصادية:** تتميز هذه الضريبة بأنها ضريبة إقليمية أي أنها تفرض على أرباح كل شركة مشغلة في مصر بصرف النظر عن جنسية ملاكها أو محل إقامتهم.

## الفصل الثاني نطاق سريان الضريبة

نصت المادة ٤٧ على أن تفرض ضريبة سنوية على صافي الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية أياً كان غرضها. وتسرى الضريبة على:

١- الأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر بالنسبة إلى جميع الأرباح التي تحققها سواء من مصر أو خارجها، عدا جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع.

٢- الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة بالنسبة إلى الأرباح التي تحققها من خلال منشأة دائمة في مصر.

### تحديد المقصود بالأشخاص الاعتبارية:

أوضحت المادة ٤٨ من القانون ٢٠٠٥/٩١، المقصود بالأشخاص الاعتبارية وبالتالي يخضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية. بأنه يعد من الأشخاص الاعتبارية ما يأتي:

١- شركات الأموال وشركات الأشخاص أياً كان القانون الذي تخضع وكذلك شركات الواقع.

**ويقصد بشركات الأموال ، شركات المساهمة والتوصية**  
بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة، والمعتبر في قيام  
هذه الشركات هو المال دون الاعتبار الشخصي. ولذا تتحدد  
مسئولية شركائها في حدود الحصة المقدمة، وعليه فالمساهم أو  
الشريك لا يكون مسئولاً عن ديون الشركة إلا في حدود حصته  
في رأسمال الشركة.

وطبقاً لما جاء كذلك بالمادة (٥٤) من اللائحة التنفيذية للقانون،  
فإن الشركات التي تباشر نشاطاً مهنياً من أنشطة المهن الحرة وسواء  
كان ذلك بعقد أو بدون عقد، يتم معاملتها معاملة الأشخاص الاعتبارية  
مع مراعاة تحديد إيراداتها على الأساس النقدي وتحديد مصروفاتها  
على أساس الاستحقاق مع تطبيق أحكام الضريبة على أرباح  
الأشخاص الاعتبارية بشأنها.

أما شركات الأشخاص، فيقصد شركات التضامن وشركات  
التوصية البسيطة، والمعتبر فيها هو العنصر الشخصي على خلاف  
الشركات الأولى، حيث تتعدى مسؤولية الشخص لا عن حصته المقدمة  
كحصة في الشركة بل عن جميع ديون الشركة.

أما شركات الواقع، فهي الشركات التي تقوم بين أشخاص طبيعيين دون استيفاء إجراءات الانعقاد أو الشهر وذلك فيما عدا الحالات الناشئة عن ميراث منشأة فردية وفقا لأحكام الكتاب الأول من قانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المشار إليه في مادته الأولى.

ويلاحظ أنه طبقاً لما جاء بالمادة (١) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، فإنه إذا آلت منشأة فردية بالميراث لوارث أو أكثر، يتم معاملة كل منهم ضريبياً معاملة الممول الفرد المنصوص عليها في القانون.

فلا بد إذن من توافق الإرادة بين الأشخاص الطبيعيين لقيام شركة الواقع (أي لتكون شركة الواقع) وهذا لا يتوافر في حالة الميراث عن منشأة فردية إذ يصبح في هذه الحالة الورثة بحكم الواقع شركاء بحكم الإرث في شركة واقع وليس بإرادتهم الشخصية.

وحرصاً من مشروع القانون الجديد على المعاملة الضريبية الموحدة لمصدر الدخل الواحد والعمل على تطبيق المعايير الدولية، فقد تم معاملة شركات الأشخاص (شركات التضامن والتوصية البسيطة) نفس معاملة شركات الأموال، أي كان الشكل القانوني الذي تخضع له، وذلك بسعر ضريبة ٢٠%. ويرجع السبب في ذلك إلى كون هذه

الشركات تتعامل بنفس الأسس والقواعد الاقتصادية والمالية التي تتعامل بها شركات الأموال في الأسواق، بالإضافة إلى أن الضريبة تفرض على الدخل من النشاط وليس على الشكل القانوني للشركة. بجانب الرغبة في القضاء على الثغرات التي قد تلحق بالنظام الضريبي ويتم استغلالها من قبل البعض في تجنب الضريبة.

٢- الجمعيات التعاونية واتحاداتها مع مراعاة الإعفاءات المقررة لها بحكم القانون. جدير بالذكر ان الجمعيات التعاونية تشمل جمعيات التعاون الاستهلاكي الصادر بها القانون رقم ١٠٩ لسنة ١٩٧٥ وجمعيات التعاون الإنتاجي الصادر بها القانون رقم ١١٠ لسنة ١٩٧٥ كما أننا نؤكد أن الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي بالنسبة لهذه الجمعيات لا يعني خضوعها للضريبة بل تظل معفاة وفقا للقوانين التي تعمل في ظلها ويخضع للضريبة فقط أي نشاط تزاوله الجمعية خارج نطاق غرضها الذي أنشئت من أجله.

٣- الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة بالنسبة إلى ما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة وذلك مع عدم الإخلال بالإعفاءات المقررة في قوانين إنشائها. حيث تعد كذلك من الأشخاص الاعتبارية طبقاً لنص البند (٣) من المادة (٤٨) وذلك بالنسبة لما تزاوله من

نشاط خاضع للضريبة مع عدم الاخلال بالإعفاءات المقررة في قوانين إنشائها.

٤- البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية ولو كان مركزها الرئيسي في الخارج وفروعها في مصر. (مادة ٤/٤٨). ويلاحظ أن المشرع هنا قد أخذ بمبدأ الاقليمية حيث تم إخضاع جميع البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية ولو كان مركزها الرئيسي في الخارج ما دامت حققت أرباحاً في مصر، أو كان مقر إدارتها في الخارج وفروعها المحققة للأرباح في مصر.

٥- الوحدات التي تنشئها الإدارة المحلية بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة. فالوحدات الاقتصادية التي تقوم بإنشائها الادارة المحلية وتزاول نشاطاً اقتصادياً في تلك الحالة يخضع للضريبة.

## الفصل الثالث

### تحديد الدخل الخاضع للضريبة

نصت المادة ٥١ على أن يتم تحديد صافي الدخل الخاضع للضريبة طبقاً للأحكام المطبقة على أرباح النشاط التجاري والصناعي الواردة بالبواب الثالث من الكتاب الثاني من هذا القانون وذلك فيما لم يرد به نص خاص في هذا الباب.

### ما لا يعد من التكاليف واجبة الخصم:

نصت المادة ٥٢ على أنه لا يعد من التكاليف الواجبة الخصم ما يأتي:

١- العوائد المدينة التي تدفعها الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في المادة ٤٧ من هذا القانون على القروض والسلفيات التي حصلت عليها فيما يزيد على أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية وفقاً للقوائم المالية التي يتم إعدادها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية، ولا يسرى هذا الحكم على البنوك وشركات التأمين، وكذلك الشركات التي تباشر نشاط التمويل التي يصدر بتحديددها قرار من الوزير.

٢- المبالغ التي تجنب لتكوين أو تغذية المخصصات على اختلاف أنواعها، عدا ما يأتي:

أ- ٨٠ % من مخصصات القروض التي تلتزم البنوك بتكوينها وفقاً لقواعد إعداد وتصوير القوائم المالية وأسس التقييم الصادرة عن البنك المركزي. لكن تم إلغاء هذا النص بموجب المادة الرابعة من القانون رقم ١١ الصادر في ١٨ مايو ٢٠١٣، وبالتالي صارت جميع مخصصات القروض التي تلتزم البنوك بتكوينها اعتباراً من تاريخ العمل بهذا القانون غير داخلة في عداد التكاليف واجبة الخصم لدى تحديد صافي الوعاء الخاضع لتلك الضريبة. ومن ثم فإن هذه النسبة من مخصصات القروض تُعد من التكاليف واجبة الخصم لدى تحديد صافي الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية".

ب- المخصصات الفنية التي تلتزم شركات التأمين بتكوينها بالتطبيق لأحكام قانون الإشراف والرقابة على التأمين في مصر الصادر بالقانون رقم ١٠ لسنة ١٩٨١.

٣- حصص الأرباح وأرباح الأسهم الموزعة ومقابل الحضور الذي يدفع للمساهمين بمناسبة حضور الجمعيات العمومية.

٤- ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة من مكافآت العضوية وبدلاتها.

٥- حصة العاملين من الأرباح التي يتقرر توزيعها طبقاً للقانون.

لم يتضمن القانون نصاً بخضوع هذه الحصص أو الأرباح الموزعة أو مقابل الحضور للضريبة على المرتبات وما في حكمها أو

غيرها من الضرائب مع مراعاة أن حصص الأرباح وأرباح الأسهم الموزعة ومقابل الحضور الذي يدفع للمساهمين بمناسبة حضور الجمعية العمومية لا يعد من التكاليف واجبة الخصم عند تحديد وعاء الضريبة بالنسبة للشركة. وبالتالي يكون المشرع لم يخضع الإيرادات الواردة في البنود ( ٣ ، ٤ ، ٥ ) لضريبة المرتبات أو غيرها من الضرائب من الضرائب الأخرى اكتفاءً بعدم اعتبارها من التكاليف الواجبة الخصم بالنسبة للأشخاص الاعتبارية والذي يقوم بدفعها أو توزيعها وبالتالي تقع في وعاء الضريبة بالنسبة للشخص الاعتباري والقول بغير ذلك يعني افلاتها من سريان الضريبة عليها.

## الفصل الرابع حكم تغيير الشكل القانوني وملكية رأس مال الشخص الاعتباري

نصت المادة ٥٣ على أنه في حالة تغيير الشكل القانوني لشخص اعتباري أو أكثر، يدخل في حساب الأرباح والخسائر الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم، بشرط إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني وذلك لأغراض حساب الضريبة وأن يتم حساب الإهلاك على الأصول وترحيل المخصصات والاحتياطيات وفقاً للقواعد المقررة قبل إجراء هذا التغيير.

وقد بينت اللائحة التنفيذية مادة (٦١) على أنه "لا يدخل في وعاء الضريبة، في تطبيق حكم المادة (٥٣) من القانون الأرباح والخسائر الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم في حالة تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري، وذلك بالشروط الآتية:

١- أن يتم إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني.

٢- أن يتم حساب الإهلاك على الأصول وترحيل المخصصات والاحتياطيات وفقاً للقواعد المقررة على القيم الدفترية للأصول والالتزامات قبل إجراء هذا التغيير.

ويعد تغييراً للشكل القانوني وفقاً لما نصت عليه المادة ٥٣ من

القانون 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- شراء أو الاستحواذ على ٥٠ % أو أكثر من الأسهم أو حقوق التصويت، سواء من حيث العدد أو القيمة في شركة مقيمة مقابل أسهم في الشركة المشتريّة أو المستحوذة.
  - ٥- شراء أو الاستحواذ على ٥٠ % أو أكثر من أصول والتزامات شركة مقيمة من قبل شركة مقيمة أخرى في مقابل أسهم في الشركة المشتريّة أو المستحوذة.
  - ٦- تحول شخص اعتباري إلى شركة أموال.
- ولا يُعتد بالتغيير في الشكل القانوني للشخص الاعتباري أو التغيير في ملكية رأسماله، إذا ثبت أن التغيير كان بقصد تجنب الالتزامات الضريبية.
- حكم التغيير في ملكية رأس مال الشخص الاعتباري:**

نصت المادة ٥٥ على أن لا يسرى حكم المادة ٢٩ على الخسائر التي تحملتها الشركة في الفترة الضريبية والفترات السابقة إذا طرأ تغيير في ملكية رأس مالها بنسبة لا تزيد على ٥٠% من الحصص أو الأسهم أو في 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 في سوق الأوراق المالية المصرية.

الفصل الخامس  
الضريبة الأجنبية المدفوعة  
من قبل الأشخاص الاعتبارية

نصت المادة ٥٤ من القانون على أن: "تخصم الضرائب الأجنبية التي تقوم بأدائها شركة مقيمة عن أرباحها المحققة في الخارج من الضريبة المستحقة عليها وفقا لأحكام هذا القانون وبشرط تقديم المستندات المؤيدة لها.

ولا تخصم الخسائر المحققة في الخارج من وعاء الضريبة في مصر عن ذات الفترة الضريبية أو أي فترة تالية.

ولا يجوز أن يتجاوز الخصم المذكور بالفقرة الأولى الضريبة واجبة السداد في مصر والتي كان يمكن أن تستحق عن الأرباح المحققة من أعمال في الخارج.

ويستفاد من هذا النص أن المشرع الضريبي أخذ بنظام ائتمان الضريبة Foreign Tax Credit على الدخل ذي المصدر الأجنبي الذي يدخل في وعاء الضريبة المصرية طبقاً لمبدأ عالمية الإيراد المعمول به بالنسبة للأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر.

ومن مميزات هذا النظام أنه يحد من الازدواج الضريبي الذي يتعرض له الدخل ذو المصدر الأجنبي عند خضوعه للضريبة مرتين الأولى في الخارج والثانية في مصر.

## شروط تطبيق النص:

يشترط لخصم الضريبة المدفوعة للخارج من قبل الشخص

الاعتباري المقيم في مصر توافر الشروط التالية:

١- أن يتخذ الشخص الاعتباري شكل شركة مقيمة في مصر، ومن ثم لا تستفيد من هذا النظام الهيئات المصرية التي تعمل في الخارج، كما لا تستفيد منه الشركات غير المقيمة والعاملة في مصر حيث لا تخضع للضريبة إلا عن دخلها المحقق في مصر.

٢- أن تكون الشركة المقيمة في مصر قد أدت الضريبة على أرباحها المحققة في الخارج وعليها إثبات ذلك بالمستندات الدالة على أداء الضريبة، ومن ثم إذا كانت الشركة معفاة من الضريبة في الخارج، فلا تستفيد من نظام الخصم - كما يشترط أن تكون الشركة قد دفعت الضريبة الأجنبية بالفعل ولا يكفي مجرد استحقاق الضريبة.

وقد يثير هذا الشرط بعض المشكلات، مثل دفع الضريبة بعد سنوات الاستحقاق بسبب وجود نزاع بين الشركة والإدارة الضريبية. ففي هذه الحالة يحق للشركة خصم الضريبة في سنة الأداء وفقا للحدود المقررة في سنوات الاستحقاق.

وفي حالة ما إذا قامت الشركة بدفع الضريبة الأجنبية وعلى أساسها تم الخصم من الضريبة المصرية ثم نازعت في هذه الضريبة. وانتهت المنازعة بتخفيض الضريبة واستردت الفرق، فما استردته يعتبر

إيرادا تحقق في سنة الاسترداد يضاف إلى إجمالي إيرادات الشركة في ذات السنة.

٣- في تطبيق نظام الخصم، كما أوضحتها المادة ٥٤ هو أن لا يتجاوز الخصم المسموح به قيمة الضريبة المصرية واجبة السداد عن الأرباح المحققة من أعمال الشركة في الخارج.

وتطبيقا لذلك، تقوم مصلحة الضرائب المصرية بحساب الضريبة المصرية على الربح المحقق للشركة في الخارج، كما لو كان الربح تحقق في مصر.

وتتم المقارنة بما دفعته الشركة عن هذا الربح من ضريبة أجنبية، فإذا كانت الضريبة الأجنبية تزيد عن الضريبة المصرية فلا يجوز خصم الضريبة الأجنبية إلا في حدود الضريبة المصرية.

أما إذا كانت الضريبة الأجنبية تساوى أو تقل عن الضريبة المصرية فإن الشركة تتمتع بالخصم الكامل للضريبة الأجنبية.

الفصل السادس  
الإعفاءات من الضريبة  
على أرباح الأشخاص الاعتبارية

تناولت المادة ( ٥٠ ) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ نوعان من الإعفاءات من الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية وذلك على الوجه التالي:

**النوع الأول:** إعفاءات دائمة وتناولتها البنود من ١ إلى ١٠ من المادة (٥٠) من القانون.

**النوع الثاني:** إعفاءات محددة المدة وتناولها البنود ١١ ، ١٢ من نفس المادة.

وسنتناول فيما يلي هذين النوعين من الإعفاءات في مبحثين على الوجه التالي:

**المبحث الأول: الإعفاءات الدائمة.**

**المبحث الثاني: الإعفاءات المؤقتة.**

## المبحث الأول الإعفاءات الدائمة

وردت الإعفاءات الضريبية الدائمة في البنود من ١ إلى ١٠ من

المادة (٥٠) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على النحو التالي:

### ١- الوزارات والمصالح الحكومية:

يقضى البند (١) من المادة (٥٠) بإعفاء الوزارات والمصالح الحكومية، وهو إعفاء طبيعي نظراً لأنها لا تهدف أصلاً إلى الربح، وإذا ما تحقق إيراد لأي منها فإن هذا الإيراد يؤول إلى الخزنة العامة.

٢- المنشآت التعليمية الخاضعة لإشراف الدولة التي لا تستهدف أساساً الحصول على الربح.

طبقاً للبند (٢) من المادة (٥٠) يعفي من الضريبة المنشآت

التعليمية بالشروط الآتية:

- أن تكون خاضعة لإشراف الدولة سواء مثلتها في هذا الإشراف الوزارة المعنية بالتعليم أو إحدى وحدات الجهاز الإداري للدولة.

- ألا يكون الهدف الأساسي 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 التي تقوم بعملية التعليم تحت إشراف الدولة، أما المعاهد أو المنشآت الأخرى التي لا تخضع لهذا الإشراف فلا تتمتع بهذا الإعفاء مثل معاهد تعليم الخياطة أو الكمبيوتر وغيرها من المعاهد المثيلة.

**٣ - الجمعيات والمؤسسات الأهلية المنشأة طبقاً لأحكام قانون الجمعيات والمؤسسات الأهلية الصادر بالقانون رقم ٨٤ لسنة ٢٠٠٢** وذلك في حدود الغرض الذي تأسست من أجله طبقاً لنص البند ( ٣ ) من المادة ( ٥٠ ) من القانون ٢٠٠٥/٩١، تعفي الجمعيات والمؤسسات الأهلية المنشأة وفقاً لأحكام القانون رقم ٨٤ لسنة ٢٠٠٢ وذلك في حدود الغرض الذي أنشئت هذه الجمعيات أو المؤسسات من أجله ، بمعنى أن الأرباح التي تحققها هذه الجمعيات والمؤسسات، طالما تحققت نتيجة مزاوله الأعمال الناتجة عن أغراض انشائها، وتستخدم في تحقيق هذه الأغراض فإنها تعفي من الضريبة.

وعلى ذلك فلو حققت هذه الجمعيات والمؤسسات أرباحاً من أنشطة أخرى بخلاف نشاطها المحدد في نظام تأسيسها فإن هذه الأرباح لا يسرى عليها الإعفاء الوارد في هذه المادة.

**٤ - الجهات التي لا تهدف إلى الربح وتباشر أنشطة ذات طبيعة اجتماعية أو علمية أو رياضية أو ثقافية ، وذلك في حدود ما تقوم به**

من نشاط ليست له صفة تجارية أو صناعية أو مهنية. امتداداً للإعفاء الوارد بالبند ( ٣ ) من المادة ( ٥٠ ) من القانون المذكور، يقضى البند ( ٤ ) من نفس هذه المادة بإعفاء الجهات التي لا تهدف للربح وتزاول أنشطة اجتماعية أو علمية أو ثقافية وذلك مثل الأندية الرياضية ودور المسنين أو دور رعاية الأيتام وغيرها من الجهات التي تباشر أنشطة اجتماعية أو علمية أو رياضية أو ثقافية طالما كانت هذه الأنشطة ليست لها صفة تجارية أو صناعية أو مهنية، أما لو زاولت أي من هذه الجهات نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو مهنيًا، كتأجير محلات تجارية أو تقديم خدمات طبية وغيرها من الأنشطة المثيلة، فإنها تخضع للضريبة.

#### ٥- أرباح صناديق التأمين الخاصة:

يقضى البند ( ٥ ) من المادة ( ٥٠ ) من القانون ٢٠٠٥/٩١ 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 في أي جمعية أو نقابة أو هيئة أو من أفراد تربطهم مهنة أو عمل واحد أو أي صلة اجتماعية أخرى تتألف بغير رأس مال، ويكون الغرض منها وفقاً لنظامه الأساسي أن تؤدي

إلى أعضائه أو المستفيدين منه تعويضات أو مزايا مالية أو مرتبات دورية أو معاشات محددة وذلك في 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.

وتقتضى المادة " ١١ " من نفس القانون بأن يكون من بين موارد الصندوق اشتراكات الأعضاء، وما تساهم به الدولة أو الجهة التي يتبعها الصندوق.

والهدف من هذا الإعفاء هو تشجيع الادخار في مجال التأمين، نظراً لأن الادخار في مجال التأمين يتميز بطول المدة التي تستثمر فيها الأموال، وهذا بدوره يؤدي إلى زيادة أموال الادخار المستثمرة في المشروعات الاقتصادية طويلة الأجل المنتجة واللازمة للتنمية الاقتصادية، هذا بالإضافة إلى أن عملية الادخار في حد ذاتها في أي 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 الفني وممثلوها:

طبقاً للبند ( ٦ ) من المادة ( ٥٠ ) من القانون الجديد تعفي أرباح المنظمات الدولية وهيئات التعاون الفني وممثلوها والتي تنص اتفاقية دولية على إعفائها ، وبالتالي فإن هذه المنظمات وكذلك من يمثلها سواء كان مكتباً أو شركة أو وكالة، تعفي من الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية طالما كانت هناك اتفاقيات دولية تنص على إعفائها.

#### ٧- أرباح وتوزيعات صناديق الاستثمار وعائد السندات المقيدة في الجداول الرسمية ببورصة الأوراق المالية.

يقضى البند ( ٧ ) من المادة ( ٥٠ ) من القانون بإعفاء أرباح وتوزيعات صناديق الاستثمار المنشأة وفقاً لقانون سوق رأس المال الصادر بالقانون ٩٥ لسنة ١٩٩٢، وعائد السندات المقيدة في الجداول الرسمية ببورصة الأوراق المالية.

وتتص المادة ( ٥٥ ) من اللائحة التنفيذية على ما يلي:

"تشمل أرباح وتوزيعات صناديق الاستثمار، في تطبيق حكم البند (٧) من المادة (٥٠) من القانون، الأرباح الناتجة عن القيمة الاستردادية للوثائق".

\*هذا وقد وردت الأحكام الخاصة بصناديق الاستثمار بالفصل الثاني من الباب الثالث من قانون سوق المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ حيث تنص المواد من ٣٥ حتى ٣٨ وهذا الإعفاء الخاص بصناديق الاستثمار المنشأة وفقاً للقانون ٩٥ لسنة ١٩٩٢ يشمل ما يلي:

- أرباح وتوزيعات تلك الصناديق.

- الأرباح الناتجة عن القيمة الاستردادية لوثائق الاستثمار.

كما يشمل الإعفاء الوارد بالبند ( ٧ ) من المادة ( ٥٠ ) من القانون، اعفاء عائد السندات المقيدة في جداول بورصة الأوراق المالية.

٨- **ناتج التعامل في الأوراق المالية** طبقاً لحكم البند ٨ من المادة (٥٠) من القانون، يعفي ناتج التعامل الذي تحصل عليه أشخاص اعتبارية مقيمة عن استثماراتها في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية ، مع عدم خصم الخسائر الناجمة عن هذا التعامل أو ترحيلها لسنوات تالية.

ومن واقع هذا البند فإنه لإعفاء الاستثمارات في الأوراق المالية

يجب توافر الشروط التالية:

- أن يحصل على ناتج هذه الاستثمارات أشخاص اعتبارية مقيمة ، وقد سبق إيضاح متى يكون الشخص الاعتباري مقيماً في مصر عند تناول أحكام المادة ٤٧ من القانون.

- أن تكون الاستثمارات في أوراق مالية مقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية.

- لا يسمح بخصم الخسائر الناتجة عن التعامل في تلك الاستثمارات أو ترحيلها لسنوات تالية.

٩- عوائد الأوراق المالية وشهادات الإيداع التي يصدرها البنك المركزي طبقاً لحكم البند ٩ من المادة ( ٥٠ ) من القانون المعدل بالقانون ١٨١ لسنة ٢٠٠٥، تعفي العوائد التي تحصل عليها الأشخاص الاعتبارية عن الأوراق المالية وشهادات الإيداع التي يصدرها البنك المركزي أو الإيرادات الناتجة عن التعامل فيها وذلك استثناء من حكم المادة ٥٦ من القانون.

ويتضح من هذا البند أن عوائد الأوراق المالية وشهادات الإيداع التي يصدرها البنك المركزي وكذلك إيرادات التعامل في تلك الأوراق المالية تعفي من الضريبة طالما حصل عليها شخص اعتباري، وسواءً كان هذا الشخص الاعتباري مقيماً في مصر أو غير مقيم فيها ، وذلك لامتناع فائض السيولة لدى الجهاز المصرفي لأغراض السياسة النقدية.

مع ملاحظة أن إعفاء الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة من الضريبة على تلك العوائد يجيء استثناءً من حكم البند ١

من المادة ٥٦ من القانون الذى يقضى بخضوع العوائد أياً كان مصدرها والتي تدفع لغير المقيمين في مصر دون خصم أي تكاليف منها بسعر ٢٠%.

١٠- التوزيعات والأرباح والحصص التي تحصل عليه أشخاص اعتبارية مقيمة مقابل مساهمتها في أشخاص اعتبارية مقيمة أخرى.

طبقاً لنص البند ١٠ من المادة (٥٠) من القانون، تعفي التوزيعات والأرباح والحصص التي تحصل عليها أشخاص اعتبارية مقيمة مقابل مساهمتها في أشخاص اعتبارية مقيمة أخرى ويتضح من ذلك ما يلي:

- أن الإعفاء الوارد بهذا البند يرتبط بوجود أشخاص اعتبارية مقيمة يمثلان طرفي العلاقة كشرط لسريان هذا الإعفاء سواء في ذلك الشخص الاعتباري الذى حصل على الربح أو الشخص الاعتباري الدافع للربح حيث يجب أن يكون كل منهما من الأشخاص الاعتبارية المقيمة.

- أن الإعفاء خاص بما تحصل عليه الأشخاص الاعتبارية المقيمة من توزيعات وأرباح وحصص نظير مساهمتها في أشخاص اعتبارية مقيمة أخرى.

## المبحث الثاني الإعفاءات محددة المدة

تم النص على الإعفاءات محددة المدة في البندين ١١ ، ١٢ من المادة ٥٠ على النحو التالي:

**أولاً: أرباح شركات استصلاح أو استزراع الأراضي:**

يقضى البند ١١ من المادة ( ٥٠ ) من القانون ، بإعفاء أرباح شركات استصلاح أو استزراع الأراضي لمدة عشر سنوات اعتباراً من تاريخ بدء مزاولة النشاط أو بدء الانتاج حسب الأحوال ووفقاً للقواعد التي تحددها اللائحة التنفيذية للقانون .

ولتحديد تاريخ بدء مزاولة النشاط أو بدء الانتاج ، تنص المادة (

٥٦ ) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلي:

"يتم تحديد تاريخ بدء مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بالنسبة

لشركات استصلاح أو استزراع الأراضي، المنصوص عليها في البند

١١ من المادة (٥٠) من القانون، وفقاً لما يأتي:

١- إذا كانت الشركة تزاول نشاط الاستصلاح أو الاستزراع لحساب

الغير تكون بداية مدة الإعفاء من تاريخ إبرام أول عقد لأي من

النشطين.

٢- إذا كانت الشركة تزاول نشاط الاستصلاح أو الاستزراع لحسابها وتقوم ببيع الأراضي 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 الأراضي المقامة في ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والتي كان مقرراً لها إعفاء لمدة عشر سنوات اعتباراً من أول سنة ضريبية تالية لتاريخ اعتبار الأراضي منتجة طبقاً لحكم البند ٦ من المادة ١٢٠ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١، حيث يوجد بشأنها حالتان نوضحهما فيما يلي:**

**الحالة الأولى:**

شركات أقيمت في ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وانتهت مدة الإعفاء العشري لها قبل تاريخ العمل بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥. في هذه الحالة فلن تتمتع هذه الشركات بأي إعفاء إضافي حيث استنفذت مدة الإعفاء الخاصة بها قبل العمل بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

## الحالة الثانية:

شركات أقيمت في ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ولم تستنفذ مدة الإعفاء المقررة لها قبل تاريخ العمل بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ . في هذه الحالة يستمر الإعفاء لهذه الشركات في ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وفي حدود ما تبقى لها من مدة العشر سنوات ( طبقاً للمادة الثانية من قانون الإصدار) .

ثانياً: أرباح شركات الانتاج الداجنى وتربية النحل وحظائر تربية المواشي وتسمينها وشركات مصايد ومزارع الأسماك طبقاً لحكم البند ١٢ من المادة (٥٠) من القانون تعفي هذه الشركات من الضريبة لمدة عشر سنوات من تاريخ مزاوله النشاط وذلك على الوجه التالي:

### أ - شركات تربية النحل:

نظراً لأن شركات تربية النحل كانت تتمتع بإعفاء مطلق في ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

فقد أوضحت المادة (٥٧) من اللائحة التنفيذية موقف هذه الشركات من الإعفاء في ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ حيث تنص على ما يلي:

"في تطبيق حكم البند " ١٢ " من المادة (٥٠) من القانون ، يسرى الإعفاء المقرر لشركات تربية النحل على الشركات التي لم تمض

على بدء مزاولتها النشاط قبل تاريخ العمل بالقانون مدة عشر سنوات ، وذلك في حدود ما تبقى من هذه المدة ، أما الشركات التي تبدأ في مزاولتها النشاط بعد تاريخ العمل بالقانون فتمتع بكامل مدة الإعفاء.

ويتضح من ذلك أنه بالنسبة لشركات تربية النحل يوجد الحالات الآتية:

- شركات تبدأ مزاولتها النشاط بعد تاريخ العمل بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥

، تتمتع هذه الشركات بالإعفاء لمدة ١٠ سنوات بالكامل .

- شركات أنشئت في ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ولم يمض على

بدء مزاولتها النشاط مدة العشر سنوات قبل تاريخ العمل بالقانون ٩١

لسنة ٢٠٠٥ .

تتمتع هذه الشركات بالإعفاء في حدود ما تبقى من مدة العشر سنوات.

- شركات تمتعت بالإعفاء لمدة عشر سنوات أو أكثر في ظل القانون

١٥٧ لسنة ١٩٨١ وهذه لن تتمتع بأي إعفاء إضافي في ظل القانون

٩١ لسنة ٢٠٠٥ وإنما تخضع للضريبة اعتباراً من تاريخ العمل بهذا

القانون .

## ب - شركات الانتاج الداجنى وحظائر تربية المواشى ومصايد الأسماك:

أما بالنسبة لشركات الانتاج الداجنى ، وحظائر تربية المواشى وتسمينها وكذلك شركات مصايد الأسماك والمقامة في ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ فهناك موقفان للإعفاء بالنسبة لها نوضحهما فيما يلى:

### الموقف الأول:

خاص بشركات الأشخاص التي تعمل في مشروعات الانتاج الداجنى أو حظائر تربية المواشى وتسمينها أو مشروعات مصايد الأسماك والتي أقيمت في ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١، حيث كانت تتمتع بالإعفاء لمدة عشر سنوات إبتداءً من تاريخ مزاوله النشاط طبقاً لحكم البند ثالثاً من المادة ٣٦.

هذه الشركات يوجد حالتان بشأنها وينطبق عليها ما سبق إيضاحه بالنسبة لشركات استصلاح واستزراع الأراضي المقامة في ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١:

- شركات استنفذت مدة الإعفاء الخاصة بها قبل تاريخ العمل بالقانون

٩١ لسنة ٢٠٠٥ فلن تتمتع بأي إعفاء إضافي .

-شركات لم تستنفذ مدة الإعفاء المقررة لها قبل تاريخ العمل بالقانون

٩١ لسنة ٢٠٠٥ فيستمر الإعفاء لها في ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥

في حدود ما تبقى لها من مدة العشر سنوات.

• أما الشركات التي تبدأ مزاولة النشاط بعد تاريخ العمل بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فإنها تتمتع بالإعفاء لمدة عشر سنوات بالكامل .

### الموقف الثاني:

موقف الإعفاء بالنسبة لشركات الأموال التي تعمل في مجالات الإنتاج الداجنى وحظائر تربية المواشي وتسمينها وشركات مصايد الأسماك المقامة في ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والتي كانت تعفي من الضريبة لمدة خمس سنوات اعتباراً من تاريخ مزاولة النشاط طبقاً لحكم البند ٧/ ب من المادة ١٢٠ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وهذه الشركات نوضح بشأنها ما يلي:

### الحالة الأولى:

شركات أقيمت في ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ولم تستنفذ مدة الإعفاء المقررة لها قبل تاريخ العمل بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥. في هذه الحالة يستمر الإعفاء لهذه الشركات في ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إلى أن تستكمل مدة الخمس سنوات المقررة كإعفاء في ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وذلك طبقاً لما تقضى به المادة الثانية من قانون الإصدار رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

### الحالة الثانية:

شركات أقيمت في ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، واستنفذت مدة الإعفاء المقرر لها خمس سنوات ، وقد خضعت للضريبة في ظل

القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وقبل تاريخ العمل بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

في هذه الحالة لا تتمتع هذه الشركات بأي إعفاء آخر في ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

• أما الشركات التي تبدأ مزاوله النشاط بعد تاريخ العمل بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فإنها تتمتع بالإعفاء لمدة عشر سنوات بالكامل .

الأثر الفوري المباشر للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على شركات الأموال في مجالات الانتاج الداجنى وحظائر تربية المواشي وتسمينها وشركات مصايد الأسماك المنشأة في ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ :

سبق أن أوضحنا موقف شركات الأموال التي تعمل في مجالات الانتاج الداجنى وحظائر تربية المواشي وتسمينها وشركات مصايد الأسماك والمقامة في ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والتي كانت تعفي من الضريبة لمدة خمس سنوات فقط اعتباراً من تاريخ مزاوله النشاط.

على أنه يثور التساؤل حول مدى إعمال الأثر الفوري المباشر للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بالنسبة لهذه الشركات بحيث يمكن أن تستفيد باستكمال الإعفاء لمدة عشر سنوات خاصة وأنه يوجد حالات مشابهة بالنسبة لمشروعات الانتاج الداجنى المقامة في ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والتي كانت تعفي من الضريبة لمدة خمس سنوات ثم صدر القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ وقرر إعفاءً عشرياً لهذه المشروعات ،

ولمعالجة موقف هذه الشركات من التمتع بالإعفاء العشري إعمالاً للأثر الفوري المباشر للقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ فقد سبق أن أصدرت المصلحة التعليمات التفسيرية رقم (١) لسنة ١٩٩٦ الصادرة بتاريخ ١١/١٢/١٩٩٦ والتي تنص على ما يلي:

تعليمات تفسيرية رقم ( ١ ) لسنة ١٩٩٦ ( صدرت في ١١ ديسمبر ١٩٩٦ ) للفقرة ( ثالثا ) من المادة ( ٣٦ ) من القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ تقابل المادة ( ٣٣ ) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بإصدار قانون الضرائب على الدخل وتعديلاته نصت الفقرة ( ثالثا ) من المادة ( ٣٦ ) من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته على ما يلي:

**مادة ٣٦ : يعفي من الضريبة:**

ثالثا: أرباح مشروعات الإنتاج الداجنى وحظائر المواشي وتسمينها ومشروعات مصايد الأسماك وأرباح مشروعات مراكب الصيد التي يمتلكها أعضاء الجمعيات التعاونية لصيد الأسماك من عمليات الصيد تعفي لمدة عشر سنوات ابتداء من تاريخ مزاولة النشاط . وتوجه المصلحة النظر إلى أن تطبيق أحكام هذه المادة يسرى اعتباراً من ١/١/١٩٩٤ تاريخ العمل بأحكام القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ووفقاً للضوابط التالية:

١- بالنسبة لمشروعات الإنتاج الداغنى التى أقيمت فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتمتعت أرباحها بالإعفاء الخمسى المنصوص عليه فى هذا القانون وانتهت فترة الإعفاء الممنوحة لها قبل تعديله بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ فإن هذه المشروعات لا تستفيد من الإعفاء العشري المنصوص عليه بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ إلا فى حدود ما يكون متبقيا لها من العشر سنوات محتسبة من بداية مزاوله النشاط حتى تاريخ العمل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ إعمالا للأثر الفورى المباشر . فإذا كانت بداية مزاوله النشاط فى المشروع ١/١/١٩٨٥ فإنه يتمتع بالإعفاء الخمسى حتى سنة ١٩٨٩ وفق أحكام القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ويكون خاضعا للضريبة خلال السنوات ١٩٩٠ حتى نهاية سنة ١٩٩٣ إعمالا لنص أحكام ذات القانون .

وبصدور القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ المعمول به اعتبارا من ١/١/١٩٩٤ وتطبيقا للأثر الفورى المباشر يتم إعفاء المشروع مما يكون متبقيا من العشر سنوات فى ظل هذا القانون أى يتم إعفاء سنة ١٩٩٤ .

٢- بالنسبة لمشروعات الإنتاج الداغنى التى أقيمت فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتمتعت بالإعفاء الخمسى المنصوص عليه فى هذا القانون - وتعديل القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ وكانت أرباحها مازالت

في فترة الإعفاء الخمسي فإن أرباح تلك المشروعات يستمر إعفاؤها  
المدة اللازمة لاستكمال مدة العشر سنوات المنصوص عليها بالقانون  
رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .  
٣- بالنسبة لمشروعات الإنتاج الداجنى التي أقيمت في ظل القانون  
١٥٧ لسنة ١٩٨١ بعد تعديله بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ فإنها  
تتمتع بالإعفاء الضريبي لمدة عشر سنوات المنصوص عليها بهذا  
القانون وذلك من تاريخ مزولة النشاط . ويراعى تنفيذ ما تقدم بكل  
دقة .

وبتطبيق ذلك بعد صدور القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على شركات  
الأموال العاملة في مجالات الانتاج الداجنى وحظائر تربية المواشي  
وتسمينها وشركات مصايد الأسماك المقامة في ظل القانون ١٥٧ لسنة  
١٩٨١ وتعديلاته، نجد أنفسنا أمام الحالات الآتية:

### الحالة الأولى:

شركات أقيمت في ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، وتعديلاته  
ولم تستنفذ مدة الإعفاء المقررة لها قبل تاريخ العمل بالقانون ٩١ لسنة  
٢٠٠٥ .

في هذه الحالة يستمر الإعفاء لهذه الشركات في ظل القانون ٩١  
لسنة ٢٠٠٥ إلى أن تستكمل مدة العشر سنوات المقررة كإعفاء

للشركات المثيلة طبقاً لأحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وإعمالاً للأثر  
الفوري المباشر للقانون .

### الحالة الثانية:

شركات أقيمت في ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، وتعديلاته  
واستنفذت مدة الإعفاء المقررة لها لمدة خمس سنوات قبل تاريخ العمل  
بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، كما خضعت للضريبة لمدة خمس سنوات  
أخرى أو أكثر قبل تاريخ العمل بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .  
في هذه الحالة لا تتمتع هذه الشركات بأي إعفاء آخر في ظل القانون  
٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

### الحالة الثالثة:

شركات أقيمت في ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ واستنفذت  
الإعفاء المقررة لمدة خمس سنوات قبل تاريخ العمل بالقانون ٩١ لسنة  
٢٠٠٥ ولكنها لم تستنفذ مدة العشر سنوات المقررة كإعفاء طبقاً للقانون  
٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

في هذه الحالة وإعمالاً للأثر المباشر للقانون أيضاً تستكمل هذه  
الشركات مدة الإعفاء العشري في ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ مع  
اعتبار الفترة من تاريخ انتهاء الإعفاء الخمسي المقرر بالقانون ١٥٧  
لسنة ١٩٨١ وتاريخ العمل بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فترة خضوع

للضريبة ثم تستكمل باقي السنوات العشر كفترة إعفاء في ظل القانون  
٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

مثال: شركة أموال تعمل في مجال الانتاج الداجنى بدأت مزاوله النشاط  
في ١/١/١٩٩٨ ، يكون موقف هذه الشركة من الإعفاء على الوجه  
التالى:

- إعفاء لمدة خمس سنوات طبقاً لأحكام القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١  
ينتهى في ٣١/١٢/٢٠٠٢ .

- تخضع الشركة للضريبة عن عامي ٢٠٠٣ ، ٢٠٠٤ .  
- بعد صدور القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يتبقى للشركة ثلاث سنوات  
لاستكمال مدة الإعفاء العشري طبقاً لأحكام المادة ١٢/٥٠ وعلى ذلك  
تعفى السنوات ٢٠٠٥ - ٢٠٠٦ - ٢٠٠٧ من الضريبة بالنسبة لهذه  
الشركة .

• غير أن ذلك كله مرهون بصدور تعليمات تفسيرية من المصلحة بما  
يفيد إمكانية تطبيق الأثر المباشر للقانون على هذه الحالات وذلك على  
غرار التعليمات السابق صدورها في ظل القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣  
والتي أوردنا نصها من قبل وذلك حتى لا تكون شركات الأموال المنشأة  
في ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته والعاملة في تلك  
المجالات في وضع أسوأ من شركات الأشخاص ذات الظروف المثيلة  
خاصة وأن القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قد ساوى في المعاملة الضريبية  
بين شركات الأشخاص وشركات الأموال .

## الباب الثالث

### تيسيرات و ضمانات تحصيل الضريبة

تسهيلاً على الممولين قام المشرع بتقديم عددا من التيسيرات للوفاء بدين الضريبة تتمثل في التقييط لدين الضريبة ، واسترداداً لما حصل بالزيادة، وإجراء المقاصة ، وأخيراً إسقاط دين الضريبة، على أن المشرع وإن كان راعى جانب الممول فعلى الناحية الموازية ضمن حق الدولة ممثلاً في الإدارة الضريبية بكافة الضمانات التي توصل الدولة للحصول على حقوقها الضريبية لاستيفائها من الممول وتفصيل ذلك سيكون على فصلين كالآتي :-

**الفصل الأول: تيسيرات تحصيل الضريبة**

**الفصل الثاني: ضمانات تحصيل الضريبة**

## الفصل الأول

### تيسيرات تحصيل الضريبة

حرصاً من المشرع على تطبيق روح القانون مع الممولين وإعمالاً لإجراء السياسة الضريبية على أرض الواقع قدم لهم مجموعة من التيسيرات تتمثل في التقييط لدين الضريبة، واسترداداً لما حصل بالزيادة، وإجراء المقاصة، وأخيراً إسقاط دين الضريبة، وهذا ما سنتناوله في أربعة مباحث كالتالي:

**المبحث الأول: تقسيط الضريبة المستحقة**

**المبحث الثاني: رد الضريبة المسددة بالزيادة**

**المبحث الثالث: حق توقيع المقاصة بين ما للممول وما عليه من ضرائب**

**المبحث الرابع: سقوط دين الضريبة**

## المبحث الأول تقسيت الضريبة المستحقة

الأصل أن دين الضريبة واجب الأداء ويتم تحصيله دفعة واحدة، ولكن نظراً لما قد ينتاب الممولين من عثرات تحول بينهم دون القدرة على الدفع ، خرج المشرع على الأصل وأجاز لمصلحة الضرائب أن توافق على تقسيط دين الضريبة وفقاً لمدة معينة لا يتجاوزها الممول الذي وجبت عليه الضريبة.

ولكن نظراً لما لوحظ من صدور قرارات التقسيط دون دراسة جادة لقدرة كل ممول مما يسفر في النهاية عن تأخير في تحصيل الضرائب وعدم التزام من جانب الممولين، وتيسيرا على المتقدمين بطلبات تقسيط وتشجيعا لهم على الانتظام في السداد طبقا للقرارات الصادرة لهم وبعد صدور التعليمات التنفيذية رقم ٢١ لسنة ١٩٩٦ بالعودة إلى ما كان معمولاً به من قبل في شأن الحجز والتحويل وإلغاء التعليمات التنفيذية رقم ٥ لسنة ١٩٨٢ ، ٣ لسنة ١٩٨٨ وحرصاً من المصلحة على جدية قرارات التقسيط وملاءمتها لحالة كل ممول فقد تقرر وضع مجموعة من الضوابط التالية:

**أولاً : التقسيط في حدود عدد السنوات الضريبية  
ولتفعيل هذا البند على أرض الواقع يتم اتباع الآتي:**

١ - فور ورود طلب التقسيط يقيد بسجل خاص لدي المراجع ويسلم للمأمور المختص على ذات السجل .

٢ - يتولى كل مأمور في اختصاصه إخطار الممول للحضور خلال أسبوع لمناقشة الطلب وأثناء هذه الفترة يقوم المأمور بدراسة الطلب دراسة كاملة من حيث :

- ❖ بيانات إقرار الثروة .
- ❖ حجم تعاملات الممول طبقا لبيانات الخصم والإضافة.
- ❖ صافي الأرباح النهائية في الثلاث سنوات الأخيرة .
- ❖ قيمة المحجوزات المنقولة والعقارية .
- ❖ مدى انتظام الممول في السداد إذا كان قد سبق صدور قرارات تقسيط له.

❖ مدة عقد الإيجار .

٣ - يعد المأمور نموذج مذكرة التقسيط ( استمارة رقم ١ تقسيط ) وعند حضور الممول أو من يمثله قانونا يتم مناقشته في الطلب على ضوء البيانات المتوافرة وطلباته من حيث :

- قيمة الدفعة المقدمة .
- قيمة القسط ونظام السداد وفترة التقسيط .
- مقابل التأخير الذي سيتحمله الممول .

٤ - يتم العرض على مراجع الشعبة بما يتم الاتفاق عليه وكذا بنقاط الخلاف لوضع الاتفاق في صورته النهائية ثم يعرض على مدير شئون التحصيل للموافقة عليه بحيث يتم الموافقة عليه من الممول أو ممثله القانوني والمأمور والمراجع ومدير الشعبة لشئون التحصيل ، ثم يتم ترجمة ذلك في شكل محضر اتفاق بالسداد على أقساط باستكمال النموذج الخاص بذلك ( استمارة رقم ٣ تقسيط ) ويتم التوقيع عليه واعتماده من مدير شئون التحصيل ويرفق بالملف .

٥ - يعد نموذج قرار التقسيط ( استمارة رقم ٤ تقسيط ) من أصل وصورة ويتم تسجيله في سجل قرارات التقسيط وكذا سجل قيد طلبات التقسيط ويختم الأصل بخاتم المأمورية ويتم تصديره للممول وترفق الصورة بعد التصدير بملف الممول .

٦ - يتم في أول كل شهر إعداد كشف الأقساط الشهرية ويتم متابعته بصفة مستمرة وفي حالة تأخير أي ممول عن سداد قسطين يتم إنذاره بإلغاء قرار التقسيط علي نموذج ( استمارة رقم ٥ تقسيط ) وعند عدم الاستجابة يلغى القرار وتتخذ الإجراءات الجبرية للتحصيل فوراً .

**ثانياً : التقسيط على أقساط تجاوز عدد السنوات الضريبية:**

عند مناقشة الممول وبعد تجميع كافة البيانات عنه إذا ما تبين للمأمورية أن ظروف الممول وحالته المادية لا تسمح بالتقسيط على عدد السنوات الضريبية ورأت المأمورية مراعاة لظروف الممول التقسيط على

عدد من السنوات تزيد على عدد السنوات الضريبية فيلزم قيام المأمورية بإعداد مذكرة التقسيط على مدة تزيد على عدد السنوات الضريبية ( استمارة رقم ٢ تقسيط ) وإعمال التعليمات التنفيذية للتحصيل رقم ( ٣٠ ) لسنة ١٩٩٨ ويتم البت في القرار بعد ورود رأي الإدارة العامة للتحصيل ثم تستكمل إجراءات مذكرة التقسيط ومحضر الاتفاق وصدور قرار التقسيط.

### **ثالثا : حالة رفض التقسيط:**

بعد تجميع البيانات والمناقشة وعدم الوصول إلى اتفاق مع الممول يتم تحرير المذكرة وتحديد مبررات عدم الوصول إلى اتفاق ويتم إخطار الممول بذلك وتتخذ إجراءات التنفيذ جبريا على الفور.

### **رابعا : حالة تعديل التقسيط:**

قد تطرأ ظروف عامة أو خاصة تحول دون التزام الممول بالسداد طبقا للاتفاق الموقع مع المأمورية وتقديرا لهذه الظروف يكون للممول الحق في التقدم للمأمورية بطلب تعديل قرار التقسيط ويتم بحث الطلب بذات الإجراءات السابقة والبت فيه على وجه السرعة.

### **خامسا : حالة توحيد قرارات التقسيط:**

قد يتم الربط على الممول عن سنوات ويتقدم بطلب تقسيط بشأنها ويكون قد سبق أن صدر له قرار تقسيط لسنوات سابقة ومنتظم في

السداد ومن الطبيعي أن يتم توحيد قيمة القسط بما يحقق التيسير على الممول ومعاونته للانتظام في السداد لذلك يراعى الآتي:

أ- يتم دراسة الطلب مع الأخذ في الحسبان قرار التقسيط السابق صدوره للممول ودراسة حالته ويحرر مذكرة تقسيط وتوحيد اتفاق تقسيط ( استمارة رقم ٦ تقسيط ).

ب- يتم مناقشة الممول والاتفاق على قيمة قسط يناسب قدرته المالية لكي يتمكن من الانتظام في السداد.

ت- يصدر القرار بحيث يكون القسط منخفضا خلال فترة استمرار سريان اتفاق التقسيط الأول ثم يزيد بعد انتهاء الاتفاق.

ث- يصدر قرار موحد يشمل الأقساط الباقية من القرار السابق والأقساط للقرار الجديد بتوحيد قيمة القسط وموعد السداد .

مثال : ممول صدر له قرار تقسيط لضريبة جملتها ١٠٠٠ جنيه عن سنتين بواقع قسط شهري ٤٠ جنيه بعد سداد دفعة مقدمة ٤٠ جنيه ولعدد ٢٤ قسط شهري من شهر يناير ٢٠٠٠ .

صدر ربط جديد عن سنتين جديدتين في شهر ديسمبر ٢٠٠٠ بضريبة قدرها ١٢٠٠ جنيه وتقدم بطلب تقسيطها بعد سداد دفعة مقدمة ٢٤٠ جنيه.

في هذه الحالة لو صدر قرار التقسيط دون مراعاة لقدرة الممول على السداد وتوحيد القسط ربما يكون القسطين معا يفوقا قدرة الممول وبالتالي يصعب عليه الانتظام في السداد .

ويمكن في هذه الحالة مثلا صدور القرار الجديد على النحو التالي:

٢٠ جنيه قسط شهري من يناير ٢٠٠١ وحتى ديسمبر ٢٠٠١ لعدد ١٢ قسط بقيمة ٢٤٠ جنيه، ٦٠ جنيه قسط شهري من يناير ٢٠٠٢ حتى ديسمبر ٢٠٠٢ لعدد ١٢ قسط بقيمة ٧٢٠ جنيه.

ويصدر القرار الموحد بذلك بقسط شهري ٦٠ جنيه لعدد ٢٤ قسط.

١٢ قسط من القرار القديم بواقع ٤٠ جنيه شهريا ، ٢٠ جنيه من القرار الجديد بإجمالي ٦٠ جنيه .

١٢ قسط من القرار الجديد بواقع ٦٠ جنيه .

وعلى السادة مديري عموم التحصيل ومديري التحصيل بالمأموريات متابعة تنفيذ ذلك بكل دقة وعلى السادة الموجهين الفنيين التحقق من تنفيذها ومتابعة تحصيل الأقساط دوريا. ويعمل به من تاريخه .

## المبحث الثاني

### رد الضريبة المسددة بالزيادة

نصت المادة ١١٢ من القانون على أنه: " إذا تبين للمصلحة أحقية الممول في استرداد كل أو بعض الضرائب أو غيرها من المبالغ التي أديت بغير وجه حق، التزمت برد هذه الضرائب والمبالغ خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ طلب الممول للاسترداد وإلا استحق عليها مقابل تأخير على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق على تاريخ استحقاق الضريبة مخصوماً منه ٢%.

وعليه فإذا تبين لمصلحة الضرائب أن المبالغ التي قد وردت إليها بالزيادة على الضريبة المستحقة ، فعليها أن تقوم بردها فوراً إلى الممول من وقت تاريخ طلب الاسترداد ، وإلا طبق عليها مقابل التأخير وفقاً لأسعار الائتمان والخصم المعلن من قبل البنك المركزي مخصوماً منه ٢%.

### المبحث الثالث

#### حق توقيع المقاصة

بين ما للممول وما عليه من ضرائب

نصت المادة ١١٣ على أن: " تقع المقاصة بقوة القانون بين ما أداه الممول بالزيادة في أي ضريبة يفرضها هذا القانون وبين ما يكون مستحقاً عليه وواجب الأداء بموجب أي قانون ضريبي تطبقه المصلحة".

**المقاصة** هي طريق من طرق انقضاء الالتزام الغرض منها تسهيل عملية الوفاء ومنع الوفاء المزدوج، وتحقيق المقاصة عندما يتلاقى دينان في ذمة شخصين اجتمعت في كل منهما صفة الدائن والمدين فيقضي الدينان بقدر الأقل منهما. ونورد فيما يلي النصوص القانونية بشأن المقاصة في كل من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١، ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المادة ١٦٨ " تقع المقاصة بقوة بين ما أداه الممول بالزيادة في أي ضريبة يفرضها هذا القانون وبين ما يكون مستحقاً منها وواجب الأداء".

القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المادة ١١٣ " تقع المقاصة بقوة القانون بين ما أداه الممول بالزيادة في أي ضريبة يفرضها هذا القانون وبين ما يكون مستحقاً عليه وواجب الأداء بموجب أي قانون ضريبي تطبقه المصلحة".

## وحتى تقع المقاصة قانونا يشترط توافر الآتي:

- ١- أن يكون الدينان بين طرفين كل منهما دائن ومدين.
- ٢- أن يكون الدينان ورادين علي نقود أو مثليات متحددة النوع.
- ٣- أن يكون الدينان خاليين من النزاع وصالحين للمطالبة بهما قضاء.

وجدير بالذكر أنه بالرغم من أن إجراء المقاصة لا يعتبر من النظام العام أي لا تتم المقاصة من تلقاء نفسها كما يتمتع علي القاضي أن يحكم بها من تلقاء نفسه وإنما يجب أن يكون الحكم بناء علي طلب صاحب المصلحة فيها. إلا أن المقاصة في ديون الضرائب تقع بقوة القانون وفقا لصريح نص المادتين المذكورتين.

كما أن سقوط الدين بالتقادم لا يحول دون وقوع المقاصة ما دام هذا السقوط لم يكن قد تم في الوقت الذي أصبحت فيه المقاصة ممكنة.  
**مثال توضيحي:**

استحق لممول ضرائب مسددة بالزيادة قدرها ١٥٠٠٠ جنية في أول يناير ١٩٩٨ ثم طالبتة المصلحة بضرائب جديدة قدرها ١٤٠٠٠ جنية في يناير ٢٠٠٢ وتقدم الممول بطلب إجراء مقاصة في عام ٢٠٠٤ بين ما سدده بالزيادة وما استحق عليه. المقاصة في هذه الحالة يمكن أن تقع لأن العبرة بالوقت الذي يتلاقى فيه الدينان وهو سنة ٢٠٠٢ وبوقوع هذه المقاصة ينقضي الدينان بقدر الأقل منهما أي

تتقضي مديونية الممول بمبلغ ١٤.٠٠٠ جنيه ويبقي له في ذمة المصلحة ١٠٠٠ جنيه سقط الحق في استردادها بمضي خمس سنوات.

### المقاصة بين أنواع الضرائب المختلفة:

تتم المقاصة سواء كان هناك ضرائب مستحقة للممول أو عليه في مأمورية واحدة أو كانت له ضرائب أو تستحق عليه ضرائب في أكثر من مأمورية وذلك باعتبار أن ذمة الممول في علاقته مع مصلحة الضرائب واحدة وإن اختلفت الضرائب المربوطة في نوعها عن تلك المسددة منه بالزيادة والتي تحمل جميعها صفة الضرائب. فتجوز المقاصة بين الضريبة علي إيرادات المهن غير التجارية المستحقة عن الممول مثلا والضريبة علي إيرادات النشاط التجاري والصناعي المسددة منه بالزيادة (م ١٦٨ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١) كما تجوز المقاصة بين الضريبة علي الأشخاص الاعتبارية المستحقة علي الشركة وضريبة المبيعات أو ضريبة الدمغة المسددة منها بالزيادة (١٣ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥).

### المقاصة في مبالغ الخصم والإضافة:

هل يمكن إجراء مقاصة بين مبالغ الخصم والإضافة المسددة لمصلحة الضرائب لحساب أحد الممولين وبين الضرائب المستحقة عليه؟

تنص المادة (٣٧٠) من القانون المدني علي أنه: "إذا اجتمع في شخص واحد صفتا الدائن والمدين بالنسبة إلى دين واحد انقضي هذا الدين بالقدر الذي اتحدت فيه الذمة".

فإذا ما ربطت علي أرباح إحدى الشركات وأصبحت الضريبة نهائية اعتبر مدينا لمصلحة الضرائب ويكون في ذات الوقت دائنا بمبالغ الخصم والإضافة والمسددة تحت حساب هذه الضريبة.

فإن دين الضريبة في هذه الحالة ينقضي لاتحاد ذمة الشركة فهي تجمع بين صفة الدائن والمدين أمام مصلحة الضرائب لدين واحد ووفقا للمادة (٣٧٠) المذكورة ينقضي دين الضريبة بالقدر الذي اتحدت فيه الذمة فلو أن الشركة مدينة بضريبة مقداره ٧٠٠٠٠٠٠ جنية ودائنة بمبلغ ٦٠٠٠٠٠٠ جنية (خصم تحت حساب الضريبة) فتظل الشركة مدينة بالفرق ولا مجال إذن للمقاصة.

جدير بالذكر أن نماذج الإقرارات ٢٧، ٢٨ قد أوضحت أنه يتم خصم مبالغ الخصم والتحصيل تحت وحساب الضريبة المستقطعة خلال العام من الضريبة المستحقة.

**بعد استعراض مفهوم وأحوال وشروط المقاصة قد تثار**

**التساؤلات الآتية:**

**أولا:** مدي جواز قيام جهة الالتزام بالخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة بإجراء مقاصة بين المبالغ السابق توريدها - وفقا لهذا

النظام - باسم الممول بالزيادة نتيجة الخطأ مثلاً في خصم النسبة القانونية وبين أي مبالغ أخرى مطلوب من هذه الجهة توريدها:

يمكن أن يجاب على ذلك بأنه لا يجوز إجراء هذه المقاصة لأن المبالغ الموردة باسم الممول بالخطأ قيدت لحسابه وباسمه لدي مصلحة الضرائب وأصبحت بالتالي ملكاً له ومن ثم يحق له وحده - دون جهة الالتزام بالتقدم بطلب للمأمورية لاسترداد ما دفع بالزيادة في ضوء التعليمات التنفيذية للتحصيل رقم ٤٤ لسنة ٢٠٠١.

**ثانياً:** مدي جواز قيام جهة الالتزام بإجراء مقاصة المبالغ التي خصمتها أو أضافتها علي بعض الممولين وبين المبالغ المخصومة منها أو المضافة عليها تحت حساب الضريبة بمعرفة جهة التزام أخرى:

يمكن أن يجاب على ذلك أيضاً بأنه لا يجوز قانوناً إجراء هذه المقاصة لعدم وجود نص قانوني في قانون الضرائب يحيز ذلك. فضلاً عن أن المبالغ التي قامت جهة الالتزام بخصمها من الممولين أو إضافتها عليهم تحت حساب الضريبة تعتبر لدي هذه الجهة بصفة أمانة يتعين توريدها إلى الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والإضافة لحساب هؤلاء الممولين في المواعيد القانونية.

أما المبالغ المخصومة من نفس جهة الالتزام أو المضافة عليها من قبل جهات التزام أخرى فقد رسم القانون كيفية ردها علي النحو

المبين بالمادة (٤٧) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمادة (٨٤) فقرة ثانية من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

**ثالثا:** مدي جواز قيام جهة التزام بالرجوع علي مبالغ مستحقة للممولين لديها (أشخاص القطاع الخاص الخاضعين لأحكام الخصم والإضافة). وذلك في حالة عدم قيامها بتنفيذ أحكام النظام علي المعاملات التي تمت بينها وبين هؤلاء الممولين في حينها:

طبقا لأحكام الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة فإن جهات الالتزام ملتزمة قانونا بتنفيذ أحكام هذا النظام وتوريد المبالغ المحصلة إلى مصلحة الضرائب في المواعيد المقررة قانونا وإلا تعرضت للجزاء والعقوبات القانونية.

## المبحث الرابع سقوط دين الضريبة

إعمالاً لروح التشريع وحرصاً من المشرع على تفعيل مبدأ الاقتصاد في نفقات التحصيل حيث إن جزءاً من تلك المتأخرات لا يمكن أن يفي بمصاريف تحصيله، لذا ارتأى المشرع أن معالجة تلك الأمور تكون في إسقاط تلك الديون ولكن لحالات معينة وضوابط محددة.

وقد تمت معالجة تلك الأمور من خلال المادة ١١٤ من قانون الضرائب الجديد والتي نظمت أحكام إسقاط كل أو بعض الضرائب ومقابل التأخير عنها بصفة نهائية أو مؤقتة بأن حددت الجهة التي تملك الإسقاط وهي وزير المالية بناء علي عرض رئيس مصلحة الضرائب، وحددت كذلك الحالات التي يجوز فيها الإسقاط (إذا توفي الممول عن غير تركه - إذا ثبت عدم وجود مال للممول يمكن التنفيذ عليه - إذا كان الممول قد أنهى نشاطه وكانت له أموال يمكن التنفيذ عليها تفي بكل أو بعض مستحقات المصلحة) ففي هذه الحالة يجب أن تبقى للممول أو لورثته بعد التنفيذ ما يغل إيراداً لا يقل عن خمسة آلاف جنية سنوياً.

فيشترط إذا لصحة إسقاط الدين الضريبي - دون تقادم - ما يلي من شروط وضوابط :

**الشرط الأول :** أن يصدر قرار من وزير المالية بالإسقاط بناء على عرض من رئيس مصلحة الضرائب.

**الشرط الثاني :** أن يستند قرار الوزير بالإسقاط استناداً إلى توافر أحد مبررات الإسقاط التي نصت عليها المادة ١١٤ وهي ( وفاة الممول عن غير تركه يمكن تحصيل الضريبة منها - إذا ثبت عدم وجود مال للممول يمكن التنفيذ عليه - إذا كان الممول قد أنهى نشاطه وكانت له أموال يمكن التنفيذ عليها بقي بكل أو بعض مستحقات المصلحة ففي هذه الحالة يجب أن تبقى للممول أو لورثته بعد التنفيذ ما يغل إيراداً لا يقل عن خمسة آلاف جنية سنوياً .

## الفصل الثاني

### ضمانات تحصيل الضريبة

حرصاً من المشرع على حقوق الدولة الضريبية أعطى للإدارة المخولة بتحصيل تلك الأموال مجموعة من السلطات لضمان تحصيل دين الضريبة، وحتى لا يجد المتقاعسون عن السداد منفذاً يفلتون منه عن سداد حقوق الدولة. ولقد تعددت السلطات التي منحها المشرع للإدارة الضريبة فصلها على الوجه الآتي:

#### أولاً: دين الضرائب من الديون الممتازة:

يعرف الامتياز بأنه حق يعطي صاحبه الأولوية على باقي الدائنين في استيفاء دينه. وسبب منح الامتياز لديون دون أخرى يرجع إلى صفة الدين و أسبابه ، فديون الدولة اعتبرت ممتازة نظراً للفائدة التي يجنيها الجميع من تغذية خزينة الدولة.

نصت المادة ١٠٢ من القانون على أن: "تكون الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة للحكومة بمقتضى هذا القانون ديناً ممتازاً تالياً في المرتبة للمصروفات القضائية وذلك على جميع أموال المدينين بها أو الملتزمين بتوريدها.

ويكون دين الضريبة واجب الأداء في مقر المصلحة وفروعها دون حاجة إلى مطالبة في مقر المدين". وعليه فامتياز الخزنة العامة من الامتيازات المنصوص عليها صراحة في القانون. ويمتد نطاقه إلى

كل الأموال التي يمتلكها الممول الحالية والمستقبلية ، باستثناء الأموال التي يقرر القانون صراحة عدم الحجز عليها كأموال المنقولة الضرورية للمعيشة ، أو للعمل بالنسبة للشخص المحجوز عليه وكذلك بالنسبة لأسرته.

وعليه فالنص على حق الامتياز لدين الضريبة على معظم الديون الأخرى حيث يستوفى دين الضريبة قبل غيرها من الديون الأخرى، ويكون للخرينة العمومية حق المتابعة للحصول على المبالغ المستحقة ضمانا للتحصيل.

**ثانياً: سلطة مصلحة الضرائب في توقيع الحجز التنفيذي دون حكم قضائي:**

نصت المادة ١٠٤ على أن: "للمصلحة توقيع حجز تنفيذي بقيمة ما يكون مستحقاً من الضرائب من واقع الإقرارات المقدمة من الممول إذا لم يتم أداؤها في المواعيد القانونية، دون حاجة إلى إصدار مطالبة أو تنبيه بذلك ويكون إقرار الممول في هذه الحالة سند التنفيذ.

وعلى المصلحة أن تخطر الممول بالمطالبة بالسداد خلال سنتين 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.

وفي جميع الأحوال لا يجوز توقيع الحجز إلا بعد إنذار الممول  
بكتاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول ما لم يكن هناك خطر يهدد  
اقتضاء دين الضريبة".

### ثالثاً: سلطة مصلحة الضرائب في توقيع الحجز التحفظي:

ويهدف بهذا الحق تتبع الادارة الضريبية لأموال المدين تحت أي  
يد كانت حتى يمكن استيفاء دين الضريبة. ويعتبر الحجز هنا حجزاً  
تحفظياً ولا يجوز التصرف في هذه الأموال إلا إذا رفع الحجز بحكم من  
المحكمة أو بقرار من المدير العام للضرائب . وقد تم النص على هذا  
الحق صراحة في المادة ١٠٧ على أنه: " إذا تبين للمصلحة أن حقوق  
الخزانة العامة معرضة فلرئيسها أن يطلب من قاضي الأمور الوقتية  
المختص أن يصدر أمراً على عريضة بحجز الأموال التي تكفي  
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 مضي 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 تكفي لسداد الحقوق المعرضة للضياع غير  
أمواله السائلة المودعة في البنوك.

ويرفع الحجز بقرار من قاضي الأمور الوقتية إذا قام الممول بإيداع خزانة المحكمة مبلغ يكفي لسداد تلك الحقوق يخصصه لضمان الوفاء بدين الضريبة عند تحديدها بصفة نهائية".

ومفاد هذه المادة أن الحجز التحفظي ليس من سلطة مصلحة الضرائب تجريبه بنفسها، بل بطلب يقدم عن طريق الوزير إلى قاضي الأمور الوقتية المختص في حالة توافر شروط معينة وهي:-

١- إذا تبين أن حقوق الخزانة العامة معرضة للضياع أي توافر عنصر الخطر.

٢- أن يتقدم وزير المالية بطلب بذلك لقاضي الأمور الوقتية.

٣- أن لا يكون للممول أموال تكفي لسداد الحقوق المعرض للضياع غير أمواله السائلة المودعة في البنوك.

وتعتبر الأموال محجوزة بمجرد صدور أمر الحجز التحفظي الصادر على العريضة ولا يجوز التصرف فيها إلا في حالات معينة وهي:-

أ- رفع الحجز بحكم من المحكمة أو بقرار من رئيس المصلحة.

ب- مضي سنتين يوماً من تاريخ توقيع الحجز دون أخطار الممول بقيمة الضريبة طبقاً لتقدير المأمورية المختصة.

ج- إيداع الممول خزانة المحكمة مبلغ يكفي لسداد تلك الحقوق، يخصص لضمان الوفاء بدين الضريبة عند تحديدها بصفة نهائية.

وجوب إخطار مصلحة الضرائب بإجراءات التنفيذ التي تتم على العقارات:

نصت المادة ١٠٨ من القانون أنه: "على قلم كتاب المحكمة التي تباشر أمامها إجراءات التنفيذ على عقار إخطار المصلحة بكتاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول بإيداع قائمة شروط البيع وذلك خلال الخمسة عشر يوماً التالية لتاريخ الإيداع.

وعلى قلم كتاب المحكمة التي يحصل البيع أمامها وكذلك على كل من يتولى البيع بالمزاد أن يخطر المصلحة بخطاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول بتاريخ بيع العقارات أو المنقولات وذلك قبل تاريخ البيع بخمسة عشر يوماً على الأقل.

وكل تقصير أو تأخير في الإخطار المشار إليه في الفقرتين السابقتين يعرض المتسبب فيه للمساءلة التأديبية".

## الباب الرابع إجراءات الطعن

تم النص على اجراءات الطعن في التشريع الضريبي المصري في المواد من ١١٦ إلى ١٣٠ فالمشرع وإن كان حريصاً على كيفية استيفاء حقوق الدولة ، أيضاً لم يغض الطرف عن حقوق الممول، والذي يعد الطرف الثاني في المعادلة، والمنبع الأساسي للضريبة، ومن الحقوق المكفولة في القانون الضريبي الجديد ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ما نصت عليه المادة ١١٧ " في الحالات التي 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 ". وللمزيد من التفصيل في هذا الموضوع سنتناوله في أربعة فصول كالتالي:

**الفصل الأول: الاجراءات والحالات ومدة إعلان الطعن الضريبي**

**الفصل الثاني : التشكيل والاختصاصات للجان الطعن الضريبي**

**الفصل الثالث اصدار قرار لجنة الطعن واجراءات نظر الطعون**

**الفصل الرابع : الطعن في قرارات لجان الطعن وحالات تصحيح الربط**

**النهائي**

الفصل الأول  
الاجراءات والحالات  
ومدة إعلان الطعن الضريبي

أولاً: إجراءات إعلان الممولين:

نصت المادة ١١٦ من القانون على أن: "يكون للإعلان المرسل بكتاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول أو بأي وسيلة الكترونية لها الحجية في الإثبات وفقاً لقانون التوقيع الإلكتروني الصادر بالقانون رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤ يصدر بتحديددها قرار من الوزير ذات الأثر المترتب على الإعلان الذي يتم بالطرق القانونية. بما في 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.

وفي حالة غلق المنشأة أو غياب الممول وتعذر إعلانه بإحدى الطرق المشار إليها وكذلك في حالة رفض الممول تسلم الإعلان يثبت ذلك بموجب محضر يحرره أحد موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية وينشر ذلك في 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 في مواجهة النيابة العامة بعد إجراء التحريات اللازمة.

ويعتبر النشر على الوجه السابق والإعلان في مواجهة النيابة العامة إجراء قاطعاً للتقادم.

ويكون للممول في الحالات المنصوص عليها في الفقرتين الثالثة والرابعة من هذه المادة أن يطعن في الربط أو في قرار لجنة الطعن بحسب الأحوال. وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ توقيع الحجز عليه وإلا أصبح الربط أو قرار اللجنة نهائياً.

ومن منطوق هذه المادة يتضح أن المشرع استحدث الاعتراف بحجية الاعلان المرسل للممول بالوسائل الالكترونية كالفاكس أو الانترنت أو أي وسيلة تستحدث مستقبلاً، حيث اعترف بها بالحجية في الاثبات لهذه الوسائل وفقاً لقانون التوقيع الالكتروني الصادر بالقانون رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤ .

وقد اعتبر المشرع لهذه الوسائل ذات الأثر المترتب على الاعلان الذي يتم بالطرق القانونية، بما في ذلك إعلان المحجوز عليه بصورة من محضر الحجز.

## ثانياً: الحالات التي يكون فيها الإعلان صحيحاً:

١- أن يتسلم الممول الاعلان من المأمورية المختصة أو من لجنة الطعن المختصة، أو تسلمه بمحل المنشأة أو بمحل إقامته المختار.

٢- في حالة غلق المنشأة، أو غياب الممول وتعذر إعلانه بأحد الطرق المشار إليها، أو في حالة رفض الممول تسلم الاعلان، يثبت ذلك في محضر يحرره أحد موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية، وينشر ذلك في لوحة المأمورية أو لجنة الطعن المختصة، مع لصق صورة منه على مقر المنشأة.

٣- أما في حالة ارتداد الاعلان مؤشراً عليه بما يفيد عدم وجود المنشأة أو عدم التعرف على عنوان الممول، يتم الاعلان في مواجهة النيابة العامة بعد اجراء التحريات اللازمة.

واعتبر القانون أن النشر على الوجه السابق والاعلان في مواجهة النيابة العامة اجراء قاطعاً للتقدم.

ومن حق الممول في حالة البند ٢،٣ أن يطعن في الربط أو في قرار لجنة الطعن بحسب الأحوال، وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ توقيع الحجز عليه وإلا أصبح الربط، وقرار اللجنة نهائياً.

## ثالثاً: المدة التي يجوز للممول أن يطعن فيها على الربط:

نصت المادة ١١٧ على أنه: "في الحالات التي يتم فيها ربط 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.

نصت المادة ١١٨ على أن: للممول الخاضع للضريبة على المرتبات والأجور خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استلام الإيراد الخاضع للضريبة أن يعترض على ما تم خصمه من ضرائب بطلب يقدم إلى الجهة التي قامت بالخصم.

ويتعين على هذه الجهة ان 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 موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإحالة.

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

كما نصت المادة ١١٩ على أنه: "في الحالات التي 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 في دفتر خاص ببيانات الطعن وملخصاً بأوجه الخلاف التي تتضمنها.

وتقوم المأمورية بالبت في 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 نهائياً، وتنظم اللائحة التنفيذية لهذا القانون قواعد تشكيل للجان الداخلية وإجراءات العمل فيها وإثبات الاتفاقات التي تتم أمامها.

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 في 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 كتابةً على 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.

ويجوز اتخاذ أي من الإجراءات المنصوص عليها في هذه المادة بأي وسيلة إلكترونية يحددها الوزير".

الفصل الثاني  
التشكيل والاختصاصات  
للجان الطعن الضريبي

تم النص على تشكيل لجان الطعن الضريبي واختصاصاتها من قبل المشرع المصري في المواد ١٢٠، ١٢١ على النحو التالي:  
فالمادة (١٢٠) نصت على تشكيل لجان الطعن والاضافات التي استحدثتها المادة الجديدة .

أما المادة ١٢١ فقد فصلت الاختصاصات المنوطة بلجان الطعن. وللمزيد من التفصيل سنتناول هذا الفصل في مبحثين:

**المبحث الأول : تشكيل لجان الطعن الضريبي**

**المبحث الثاني: اختصاص لجان الطعن**

## المبحث الأول تشكيل لجان الطعن الضريبي

### تم النص على تشكيل لجان الطعن الضريبي:

في المادة ١٢٠ على أن: "تشكل لجنة الطعن بقرار من رئيس من غير العاملين بالمصلحة، وعضوية اثنين من موظفي المصلحة يختارهما الوزير، واثنين من ذوي الخبرة يختارهما الاتحاد العام للغرف التجارية بالاشتراك مع اتحاد الصناعات المصرية من بين المحاسبين المقيدين في جدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاولي المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة.

وللوزير تعيين أعضاء احتياطيين لموظفي المصلحة باللجان في المدن التي بها لجنة واحدة، ويعتبر الأعضاء الأصليون أعضاء احتياطيين بالنسبة إلى اللجان الأخرى في المدن التي بها أكثر من لجنة، ويكون نديهم بدلاً من الأعضاء الأصليين الذي يتخلفون عن الحضور من اختصاص رئيس اللجنة الأصلية أو أقدم أعضائها عند غيابه.

ولا يكون انعقاد اللجنة صحيحاً إلا إذا حضرها رئيسها وثلاثة من أعضائها على الأقل ويتولى أمانة سر اللجنة موظف تتدبه المصلحة.

وتكون لجان الطعن دائمة وتابعة مباشرة للوزير، ويصدر قرار منه بتجديدها وبيان مقارها واختصاصها المكاني ومكافآت أعضائها".

- استحدثت المشرع بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تشكيل جديد للجان الطعن خلافاً لما كان عليه العمل في القوانين السابقة والتي كانت

تقتصر تشكيل لجان الطعن من على موظفي مصلحة الضرائب فقط، حيث أضافت عناصر من خارج المصلحة على النحو السابق، الإشارة إليه كالتالي:-

- ١- رئيس من غير العاملين بالمصلحة.
- ٢- اثنين من موظفي المصلحة يختارهما الوزير.
- ٣- اثنين من ذوي الخبرة يختارهما الاتحاد العام للغرف التجارية بالاشتراك مع اتحاد الصناعات المصرية من بين المحاسبين، المقيدين في جداول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاولي المهن الحرة للمحاسبة والمراجعة.

**ويتضح من نص هذه المادة ما يلي:**

- أن لجان الطعن تشكل بقرار من وزير المالية وذلك على الوجه التالي:

- رئيس من غير العاملين بالمصلحة.
- عضوان من موظفي المصلحة يختارهما الوزير.
- عضوان من المحاسبين المقيدين في جدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة من ذوي الخبرة يختارهما الاتحاد العام للغرف التجارية بالاشتراك مع اتحاد الصناعات المصرية.

وبالنسبة لعضوي المصلحة المعينان ضمن تشكيل اللجنة، فقد قررت المادة أنه بالنسبة للمدن التي يوجد بها لجنة واحدة، يكون لوزير

المالية تعيين أعضاء احتياطيين لهذين العضوين وذلك ضماناً لعدم تعطيل العمل بتلك اللجان في حال غياب أي من هذين العضوين أو كلاهما.

كما قررت المادة أيضاً لنفس هذا السبب أنه في المدن التي يوجد بها أكثر من لجنة واحدة، يكون الأعضاء الأصليون في إحدى اللجان أعضاء احتياطيين في 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 تندبهم المصلحة.

وأخيراً فقد بينت المادة (١٢٠) من القانون أن لجان الطعن تكون دائمة وتابعة مباشرة لوزير المالية الذي يصدر قراراً متضمناً ما يلي:

- تحديد اللجان التي يتم تشكيلها.

- تحديد مقار هذه اللجان.

- تحديد الاختصاص المكاني لكل منها.

- تحديد مكافآت أعضاء اللجان.

المبحث الثاني

اختصاص لجان الطعن

نصت المادة ١٢١ على أن: " تختص لجان الطعن بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين الممول والمصلحة في المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها في هذا القانون، وفي قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ ، وفي القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ ويتضح من نص هذه الفقرة أن لجان الطعن تختص بالنظر في المنازعات المتعلقة بتطبيق القوانين الآتية:

- قانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
- قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون ١١١ لسنة ١٩٨٠.
- قانون رسم تنمية الموارد المالية للدولة رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤.١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة.

**وتخطر اللجنة كلاً من الممول والمصلحة بميعاد جلسة نظر الطعن قبل انعقادها بعشرة أيام على الأقل وذلك بكتاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول ولها أن تطلب من كل من المصلحة والممول تقديم ما تراه ضرورياً من البيانات والأوراق على الممول الحضور أمام اللجنة بنفسه أو بوكيل عنه، وإلا فصلت اللجنة في الطعن في ضوء المستندات المقدمة.**

وقد نظمت المادة (١٤٠)<sup>(١)</sup> من اللائحة التنفيذية لقانون هذه الإجراءات حيث تنص على ما يلي:

"يكون إخطار لجنة الطعن لكل من الطاعن والمأمورية المختصة بموعد الجلسة المحددة لنظر الطعن على النموذج (٣٩ لجان) بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول، وللممول أن يكتفي بإرسال المذكرة والمستندات التي يراها إلى لجنة الطعن عن طريق مأمورية الضرائب المختصة، وللجنة في حالة عدم حضور الممول أو عدم تقديمه أية مذكرات أو مستندات أن تفصل في الطعن في ضوء الأوراق والمستندات المعروضة عليها".

**ويتضح من ذلك ما يلي:**

- 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 مصحوباً بعلم الوصول.
- للجنة الطعن أن تطلب من كل من المأمورية المختصة والممول تقديم البيانات والأوراق التي ترى اللجنة أنها لازمة للفصل في الخلاف.
- للممول الحضور أمام اللجنة بنفسه أو بوكيل عنه في موعد الجلسة أن يكتفي بإرسال المذكرات والمستندات التي يراها إلى المأمورية المختصة لإرسالها إلى لجنة الطعن.

<sup>(١)</sup> مستبدلة بقرار وزير المالية رقم ١٥٩ لسنة ٢٠٠٧ والصادر بتاريخ ٢٠٠٧/٣/١٣ ويعمل به من اليوم التالي لنشره.

- إذا لم يحضر أي من الممول أو وكيله تحجز اللجنة الطعن للقرار والفصل في الخلاف في ضوء الأوراق والمستندات المقدمة أو المعروضة عليها وتصدر بذلك قرارها.

#### إصدار قرار لجنة الطعن الضريبي:-

وتصدر اللجنة قرارها في حدود تقدير المصلحة وطلبات الممول ويعدل ربط الضريبة وفقاً 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 يلي:

"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).

من هذه المادة يتضح أن المشرع حدد اختصاص هذه اللجنة بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين الممول والمصلحة في المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها في القوانين الآتية:-

- ١- القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل.
- ٢- القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ في شأن ضريبة الدمغة.
- ٣- القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ في شأن فرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة.

ولكن يجدر الإشارة إلى أن المادة الثانية من مواد إصدار القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قد نصت على أن تستمر لجان الطعن المشكلة وفقاً لأحكام قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والملغي بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تستمر هذه اللجان في النظر في المنازعات حتى ٢٠٠٥ / ١٢ / ٣١ ، الضريبية المتعلقة بالسنوات حتى نهاية ٢٠٠٤ ، وبعدها تحال المنازعات التي لم يتم الفصل فيها بحالتها إلى اللجان المشكلة طبقاً لأحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ السابق الإشارة إليها.

معنى ذلك أن لجان الطعن الجديدة يضاف إلى اختصاصها السابق الإشارة إليه، حالات النزاع التي لم يتم الفصل فيها حتى عام ٢٠٠٤ والتي كانت خاضعة لأحكام القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، بالتالي سوف تطبق على . هذه المنازعات القانون الساري في حينه هو القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

### إجراءات نظر الطعون أمام لجنة الطعن:

نصت المادة ١٢١ على إجراءات نظر الطعن كالتالي:-  
أولاً: تخطر اللجنة كل من الممول والمصلحة بميعاد جلسة نظر الطعن، وذلك قبل انعقادها بعشرة أيام على الأقل وذلك بكتاب موصي عليه مصحوباً بعلم الوصول.

ثانياً: أن يتقدم الممول أو المأمورية بما يراه ضرورياً من البيانات والأوراق سواء بناء على طلبه أو طلب لجنة الطعن.

**ثالثاً:** يمكن للممول أن يحضر أمام اللجنة بنفسه أو بواسطة وكيل عنه. وإذا اكتملت أوراق النزاع للفصل، تصدر اللجنة قرارها في حدود تقدير المصلحة وطلبات الممول، ويعول ربط الضريبة وفقاً لقرار اللجنة، فإذا لم تكن الضريبة قد حصلت فيكون تحصيلها بمقتضى هذا القرار، أي أن قرار اللجنة بمثابة قرار يوجب تحصيل الضريبة، حتى ولو لجأ الممول إلى الطعن في قرارها أمام المحكمة المختصة.

## الفصل الثالث

### المبادئ التي تقوم عليها لجنة الطعون

أحد المقومات الأساسية التي تقوم عليها لجنة الطعون هي سرية الجلسات، كما أن قراراتها يجب أن تصدر على وجه السرعة حتى تستقر المراكز القانونية، لكلا الطرفين الممول والادارة الضريبية معاً، وإضافة إلى المبدأ السابق فإنه يجب مراعاة الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضي.

وللمزيد من البيان حول هاتين النقطتين نوضحهما في المبحثين التاليين:

**المبحث الأول: سرية جلسات لجان الطعن**

**المبحث الثاني: مراعاة الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضي**

## المبحث الأول سرية جلسات لجان الطعن

نصت على سرية جلسات لجان الطعن المادة ١٢٢ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن: "تكون جلسات لجان الطعن سرية وتصدر قراراتها مسببة بأغلبية أصوات الحاضرين وفي حالة تساوي الأصوات يرجح الجانب الذي منه الرئيس ويوقع القرارات كل من الرئيس وأمين السر خلال خمسة عشر يوماً على الأكثر من تاريخ صدورها.

كما نصت المادة ١٢٥ على أن: "الدعاوى التي ترفع من الممول أو عليه يجوز للمحكمة نظرها في جلسة سرية ويكون الحكم فيها دائماً على وجه السرعة، على أن تكون النيابة العامة ممثلة في الدعوى، يعاونها في ذلك مندوب من المصلحة".

ويتضح من ذلك أن جلسات لجان الطعن تكون سرية وتصدر قراراتها بأغلبية الأصوات، حيث يرجح جانب الرئيس في حالة تساوي الأصوات. والدعاوى التي ترفع من الممول أو عليه ، يجوز للمحكمة أن تنظرها في جلسات سرية ، ويكون الحكم فيها على وجه السرعة ، وتكون النيابة العامة ممثلة في الدعوى ويعاونها في ذلك مندوب من مصلحة الضرائب.

## المبحث الثاني مراعاة الأصول والمبادئ العامة

## لإجراءات التقاضي

"وتلتزم اللجنة بمراعاة الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضي وبعلم كل من الممول والمصلحة بالقرار الذي تصدره اللجنة بكتاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول وتكون الضريبة واجبة الأداء من واقع الربط على أساس قرار لجنة الطعن، ولا يمنع الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية من تحصيل الضريبة".  
كما تنص المادة (١٣٩) من اللائحة التنفيذية للقانون في هذا الخصوص على ما يلي:

"على لجنة الطعن مراعاة الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضي وفقاً لحكم المادة (١٤١) من هذه اللائحة.

### الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضي:

تنص المادة (١٤١) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلي:-  
"تشمل الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضي، في تطبيق حكم المادة (١٢٢) من القانون، ما يأتي:

- ١- الاختصاص.
- ٢- إعلان أطراف الخلاف.
- ٣- أحقية الممول في رد اللجنة أو أحد أعضائها.
- ٤- مناقشة كافة الدفوع المقدمة من الممول.
- ٥- تسبيب القرارات.

وذلك مع عدم الإخلال بالأصول والمبادئ العامة للتقاضي المنصوص عليها في قانون المرافعات المدنية والتجارية".  
وبالنسبة لتعيين الخبراء فبعض الأحكام القضائية أعطت للجنة الطعن سلطة رفض تعيين خبير، اكتفاءً بوجود أحد الأعضاء المختارين في اللجنة من ذوي الخبرة.

## الفصل الرابع

### الطعن في قرارات لجان الطعن وحالات تصحيح الربط النهائي

قرارات لجنة الطعن ليست نهائية وإنما أجاز المشرع لكل من المصلحة وكذلك الممول الحق في الطعن على قرارات لجنة الطعن، كما أن المادة ١٢٤ من القانون حددت الحالات التي يجب على المصلحة تصحيح الربط النهائي المستند إلى تقدير المأمورية وإقرار لجنة الطعن. وللمزيد من البيان سنفصل ما تقدم في المبحثين التاليين:

#### المبحث الأول: الطعن في قرارات لجان الطعن

المبحث الثاني: حالات تصحيح الربط النهائي "اختصاص لجان إعادة النظر"

## المبحث الأول

### الطعن في قرارات لجان الطعن

نصت المادة ١٢٣ على أن: "لكل من المصلحة والممول الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار.

وترفع الدعوى للمحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها المركز الرئيسي للممول أو محل إقامته المعتاد أو مقر المنشأة وذلك طبقاً لأحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية.

ويكون الطعن في الحكم الصادر من هذه المحكمة بطريق الاستئناف أيّاً كانت قيمة النزاع".

### ويتضح من نص هذه المادة ما يلي:

- أجاز المشرع لكل من المصلحة والممول الطعن في قرار لجنة الطعن أمام المحكمة الابتدائية المنعقدة بهيئة تجارية (لخصوصية النزاع في القضايا الضريبية) وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإعلان بقرار اللجنة.

- تكون المحكمة المختصة هي المحكمة الواقع في دائرة اختصاصها أي من:

- المركز الرئيسي للممول.
  - محل الإقامة للممول.
  - مقر منشأة الممول.
- وذلك حسب الأحوال.

- يكون الطعن في القرار الصادر من هذه المحكمة بطريق الاستئناف  
أياً كانت قيمة النزاع.

ونظراً لأن المشرع الضريبي لم يحدد ميعاد الطعن بالاستئناف،  
فإن يرجع بشأنه إلى قواعد المرافعات المدنية والتجارية والذي حدده بمدة  
٤٠ يوماً، باعتباره الشريعة العامة التي تحكم مجال الإجراءات الضريبية  
فيما لم يعد بشأنه نص خاص في قانون الضرائب.

المبحث الثاني  
حالات تصحيح الربط النهائي  
"اختصاص لجان إعادة النظر"

حددت المادة ١٢٤ من القانون الحالات التي يجب على المصلحة تصحيح الربط النهائي المستند إلى تقدير المأمورية وإقرار لجنة الطعن حيث جاء بها أن: "على المصلحة تصحيح الربط النهائي المستند إلى تقدير المأمورية أو قرار لجنة الطعن بناء على طلب يقدمه صاحب الشأن خلال خمس سنوات من التاريخ الذي أصبح فيه الربط نهائياً وذلك في الحالات الآتية:

- ١- عدم مزولة صاحب الشأن أي 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 في تطبيق سعر الضريبة.
- ٦- الخطأ في نوع الضريبة التي ربطت على الممول.
- ٧- عدم ترحيل الخسائر على خلاف حكم القانون.
- ٨- عدم خصم الضرائب واجبة الخصم.
- ٩- عدم خصم القيمة الإيجارية للعقارات التي تستأجرها المنشأة.
- ١٠ - عدم خصم التبرعات التي 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 في الحالات التي يحصل فيها صاحب الشأن على مستندات وأوراق قاطعة من شأنها أن تؤدي إلى عدم صحة الربط. وتختص بالنظر في الطلبات المشار إليها لجنة أو أكثر تسمى (لجنة إعادة النظر في الربط النهائي) 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".

**ويتضح من نص هذه المادة ما يلي:**

- أن تصحيح الربط النهائي يتم بناء 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 الذي أصبح فيه الربط نهائياً.

- أضيف إلى ما سبق أنه علاوة على الحالات الاثني عشر الواردة بالمادة والتي يجوز للممول طلب تصحيح الربط النهائي إذا توافر أي منها بالنسبة له، فإنه يجوز لوزير المالية إضافة حالات أخرى إليها بقرار يصدر منه، وكذلك في أي حالة يثبت فيها الممول بمستندات قاطعة عدم صحة الربط الذي تم بشأنه.

### تشكيل لجان إعادة النظر:

بينت الفقرة الأخيرة من المادة (١٢٤) من القانون تشكيل لجان إعادة النظر في الربط النهائي، كما فصلت هذا التشكيل نص المادة (١٤٢) من اللائحة التنفيذية التي تنص على ما يلي:

"تشكل لجنة أو أكثر لإعادة النظر في الربط النهائي 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".

ويصدر بتحديد اختصاصها ومقارها قرار من رئيس المصلحة ولا يكون قرار اللجنة نافذاً إلا بعد اعتماده من رئيس المصلحة.

مدى سلطة وزير المالية في إصدار قواعد وتعليمات عامة:

نصت المادة ١٢٦ على أن: "لوزير دون غيره إصدار قواعد وتعليمات عامة تلتزم بها المصلحة عند تنفيذ أحكام هذا القانون ولائحته التنفيذية".

## إجراءات العمل بلجان إعادة النظر في الربط النهائي

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 يلي:

"على لجنة إعادة النظر في الربط النهائي خلال خمسة عشر يوماً من ورود طلب الممول إليها طلب الملف الضريبي الخاص به من المأمورية المختصة، وعلى المأمورية موافاة اللجنة بالملف خلال مدة أقصاها خمسة عشر يوماً من تاريخ ورود طلب اللجنة إليها، وبمجرد ورود الملف تقوم اللجنة بدراسة طلب الممول والمستندات المقدمة في ضوء المستندات المرفقة بالملف الضريبي، وتصدر قرارها خلال مدة أقصاها ستون يوماً من تاريخ ورود الملف، ولا يكون هذا القرار نافذاً إلا بعد اعتماده من رئيس المصلحة.

ويخطر كل من الممول والمأمورية المختصة بالقرار".

ويتضح من ذلك أن الإجراءات والمواعيد المحددة للجان إعادة النظر تتمثل فيما يلي:-

- ١- يتقدم الممول بطلب إعادة النظر في الربط النهائي إلى اللجنة.
- ٢- خلال ١٥ يوماً من ورود الطلب للجنة تقوم بطلب الملف من المأمورية المختصة.
- ٣- على المأمورية إرسال الملف إلى اللجنة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ طلبه.

٤- تقوم اللجنة بدراسة طلب الممول على ضوء مرفقات الملف وتصدر قرارها خلال ستين يوماً من تاريخ ورود الملف إليها.

٥- يعتمد قرار اللجنة من رئيس المصلحة، ثم يخطر به كل من الممول والمأمورية المختصة.

**نظر الطلبات المقدمة لتصحيح الربط النهائي قبل تاريخ العمل  
بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥:**

تنص المادة (١٤٤) من اللائحة التنفيذية على ما يلي:-

"تتولى لجان إعادة النظر في الربط النهائي، المشكلة طبقاً لأحكام هذا القانون، النظر في الطلبات المقدمة لتصحيح الربط النهائي قبل تاريخ العمل به ولم يتم البت فيها".

## الباب الخامس العقوبات

التهرب من الضريبة هو امتناع الممول الذي توافرت فيه الشروط الضريبية عن الوفاء بها مُستعينا" في ذلك بوسائل الغش والتحايل وقد أورد المشرع مجموعة من العقوبات المحددة لكل من المحاسبين والمراجعين حال إخفائهم أية معلومات تساعد على التهرب من الضريبة، ولم يكتف بذلك بل تعقب أيضاً الممول في كل إجراء من شأنه يساعد على التهرب، أو الامتناع عن تقديم الاقرارات أو تقديم بيانات غير صحيحة، وفي النهاية أضفى المشرع بعداً إنسانياً بالنسبة للممول وكذلك حرصاً على مصلحة الادارة الضريبية فيما يخص مبدأ التصالح في الجرائم الضريبية.

وقد حددت المادة ١٣١ قواعد وأسس العقوبات التي تقع على الممولين في حالة مخالفة أحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ حيث نصت على أنه: "مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أي قانون آخر، يعاقب على الجرائم المبينة في المواد التالية بالعقوبات المنصوص عليها فيها". وسنتناول العقوبات التي أوردتها المشرع في أربعة فصول:

### الفصل الأول: عقوبات المحاسبين والمراجعين

#### الفصل الثاني: عقوبة الممول والشريك في حالة التهرب من الضريبة

#### الفصل الثالث: عقوبة الامتناع عن عدم تقديم الإقرارات أو إدراج مبلغ بأقل من قيمته

المبحث الأول: عقوبة الامتناع على الإخطارات وعدم تقديم الإقرارات الضريبية.  
المبحث الثاني: عقوبة إدراج مبلغ الضريبة بالإقرار بأقل من قيمتها المقدره نهائياً.

### الفصل الرابع: التصالح في الجرائم الضريبية.

#### الفصل الأول

## عقوبات المحاسبين والمراجعين

نصت المادة ١٣٢ من القانون على أن: "يعاقب بالحبس وبغرامة لا تقل عن عشرة آلاف جنيه ولا تجاوز مائة ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين كل محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين اعتمد إقرار ضريبياً أو وثائق أو مستندات مؤيدة له إذا ارتكب أحد الأفعال الآتية:

١- إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته ولم يفصح عنها المستندات التي شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمراً ضرورياً لكي تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول.

٢- إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته تتعلق بأي تعديل أو تغيير في الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات وكان من شأنها هذا التعديل أو التغيير الإيهام بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر". وفي حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً.

من نص هذه المادة تبين أن المشرع تشدد في محاسبة المحاسبين والمراجعين الذين يقومون باعتماد الإقرارات الضريبية، حتى يحارب التهرب الضريبي، ومقابل ما أعطاه للممولين من مميزات كان أهمها اعتماد ما جاء بالإقرار أو ما الميزانية وإلقاء عبء المسؤولية على عاتق المصلحة، علاوة على اعتماده على نظام الفحص بالعينة مما يعني بصفة أساسية أن المصلحة له تقوم بالفحص الشامل لكل الملفات سنوياً، بل عن طريق اختيار عينة فقط مع اعتبار أن ما ورد في الاقرارات هو عنوان الحقيقة إلى صحة أن يثبت عكس ذلك.

وبمراجعة نص هذه المادة نجد أن هذه العقوبة خاصة أولاً بالمحاسبين أو المراجعين الذين نص قانون نقابة التجار على اختصاصهم في مراجعة واعتماد الميزانيات والقرارات، حيث اشترط قيدهم في جدول المحاسبين والمراجعين.

**والجرائم التي توجب تطبيق العقوبة عليهم هي:-**

١- إخفاء وقائع أي بيانات أو دلائل علمها أثناء تأدية عمله في مراجعة مستندات ودفاتر الممول التابع له، ولم يدونها بالمستندات والقرارات التي يشهد بصحتها، شرط أن يكون علمه بهذه الوقائع والبيانات والدلائل امرأً ضرورياً لكي تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول.

وهذه الحالة تفترض سوء نية المحاسب أو المراجع في إخفاء هذه الوقائع، أما إذا كان لا يعلم بها نتيجة إخفاء الممول لها عنها هنا فلا مسؤولية عليه.

٢- أن يخفي المحاسب أو المراجع وقائع علمها أو توصل إليها أثناء تأدية مهمته تتعلق بتغييرات أو تعديلات اجراها الممول أو من يتبعه في الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات وكان من شأن هذا التعديل أو التغيير الإيهام بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر. وشدد المشرع هذه العقوبة في حالة العود حيث يحكم بالحبس والغرامة معاً.

## الفصل الثاني

عقوبة الممول والشريك

في حالة التهرب من الضريبة

نصت المادة ١٣٣ على أن: "يعاقب كل ممول تهرب من أداء الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أدائها بموجب هذا القانون أو بإحدى هاتين العقوبتين.

**ويعتبر الممول متهرباً من أداء الضريبة باستعمال إحدى الطرق الآتية:**

١- تقديم الإقرار الضريبي السنوي 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 التي أخفاها.

٢- تقديم الإقرار الضريبي السنوي 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- الإلتفاف 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.

وفي حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً.

وفي جميع الأحوال تعتبر جريمة التهرب من أداء الضريبة  
جريمة مخلة بالشرف والأمانة".

**مسئولية الشريك في جريمة التهرب الضريبي :**

نصت المادة ١٣٤ على أن: "يسأل الشريك في الجريمة  
بالتضامن مع الممول في الالتزام بأداء قيمة الضرائب التي تهرب من  
أدائها والغرامات المقضي بها في شأنها".

### الفصل الثالث

عقوبة الامتناع عن عدم تقديم الإقرارات

أو إدراج مبلغ بأقل من قيمته

أوجب المشرع على الممول أن يقوم بمساعدة الإدارة الضريبية ،  
وفي حال الامتناع عن تقديم الإقرارات أو تقديم بيانات غير صحيحة  
هنا تطبق العقوبة ، أو قدم اقراراً ضريبياً بأقل من قيمته في تلك  
الحالات يكون الممول وقع تحت طائلة العقوبة والتي سنفصلها على  
الوحه التالي في المبحثين التاليين:

**المبحث الأول: عقوبة الامتناع على الإخطارات وعدم تقديم الإقرارات**

**الضريبية**

**المبحث الثاني: عقوبة إدراج مبلغ الضريبة بالإقرار بأقل من قيمتها**

**المقدرة نهائياً**

المبحث الأول

عقوبة الامتناع على الإخطارات  
وعدم تقديم الإقرارات الضريبية

نصت المادة ١٣٥ على أن: "يعاقب بغرامة لا تقل عن ألفي جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه كل من ارتكب أياً من الأفعال الآتية:

- ١- الامتناع عن تقديم إخطار مزاولة النشاط.
- ٢- الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي.
- ٣- الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة في المواعيد القانونية.

كما يعاقب بذات العقوبة كل من خالف أحكام المادة ٩٦ فقرة ١ ويعاقب بغرامة مقدارها عشرة آلاف جنيه كل من خالف أحكام المادتين ٧٨ . بند ١ و ٨٣ فقرة ٣ وفي جميع الأحوال تضاعف الغرامة المنصوص عليها في حالة العود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال ثلاث سنوات".

## المبحث الثاني

### عقوبة إدراج مبلغ الضريبة

#### بالإقرار بأقل من قيمتها المقدرة نهائياً

نصت المادة ١٣٦ على انه: "إذا أدرج الممول مبلغ الضريبة في الإقرار الضريبي بأقل من قيمة الضريبة المقدرة نهائياً، يعاقب بالغرامة المبينة نسبتها قرين كل حالة من الحالات الآتية:

١ - ٥% من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه، إذا كان هذا المبلغ يعادل من ١٠% إلى ٢٠% من الضريبة المستحقة قانوناً.

٢ - ١٥% من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه، إذا كان يعادل أكثر من ٢٠% إلى ٥٠% من الضريبة المستحقة قانوناً.

٣ - ٨٠% من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه، إذا كان يعادل أكثر من ٥٠% من الضريبة المستحقة قانوناً.

عدم جواز تحريك الدعوى الجنائية في الجرائم الكتابية إلا بعد الحصول على إذن كتابي من الوزير المختص استمر المشرع الضريبي على مسلكه الذي انبثق عبر القوانين الضريبية المتعاقبة بالنسبة لسلطة تحريك الدعوى الجنائية في جرائم التهرب الضريبي، حيث اعتبرها دائماً بين الدعاوي التي يستلزم رفعها الحصول على إذن كتابي من الوزير المختص وهو هنا وزير المالية، والحكمة من ذلك هو اعطاء مساحة من الفرصة ربما لاحتواء النزاع أو حسمه بطريقة أو بأخرى قبل تحريك الدعوى الجنائية، لذلك جاء نص المادة ١٣٧ على أنه: " لا يجوز رفع

الدعوى الجنائية عن الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون أو اتخاذ  
أي إجراء من إجراءات التحقيق إلا بناء على طلب كتابي من الوزير.

## الفصل الرابع

### التصالح في الجرائم الضريبية

نصت المادة ١٣٨ من القانون على أن: "للوزير أو من ينيبه التصالح في الجرائم المنصوص عليها في هذه المادة في أي حالة تكون عليها الدعوى قبل صدور حكم بات فيها وذلك مقابل أداء:

١- المبالغ المستحقة على المخالف في الجرائم المنصوص عليها في المادة ١٣٥ من هذا القانون بالإضافة إلى تعويض مقداره ألفاً جنيه.

٢- المبالغ المستحقة على المخالف بالإضافة إلى تعويض يعادل نصف مبلغ الغرامة المقررة في المادة ١٣٦ من هذا القانون.

٣- المبالغ المستحقة على المخالف في الجرائم المنصوص عليها في المادتين ١٣٣ و ١٣٤ بالإضافة إلى تعويض يعادل مثل هذه المبالغ.

٤- تعويض يعادل نصف الحد الأقصى للغرامة المنصوص عليها في المادة ١٣٢ من هذا القانون.

ويترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية والآثار المترتبة عليها، وتأمّر النيابة العامة بوقف تنفيذ العقوبة إذا تم التصالح أثناء تنفيذها".

وإذا تم التصالح وفقاً لأحكام هذه المادة يترتب عليه انقضاء الدعوى الجنائية والآثار المترتبة عليها، وتأمّر النيابة العامة بوقف تنفيذ العقوبة إذا تم التصالح أثناء تنفيذها.

## أهم المراجع

- ١- التشريع الضريبي المصري، د/محمد أحمد الرزاز، مجلة التشريع المالي والضريبي - العدد ٢٩٦ .
- ٢- التشريع الضريبي المصري، د/عادل أحمد حشيش، الإسكندرية، ١٩٩٦ .
- ٣- شرح أحكام قانون الضريبة الموحدة، د/ السيد عطية عبد الواحد، دار النهضة العربية القاهرة، ١٩٩٩ .
- ٤- شرح قانون الضرائب على الدخل، د/ عبدالكريم محمد محمد السروي، دار الفكر والقانون، ٢٠٠٧ .
- ٥- ضريبة الدخل في التشريع المصري، د/محمد حسن الجزيري ، مكتبة عين شمس القاهرة.
- ٦- الضريبة الموحدة علي دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة علي أرباح شركات الأموال، د/ محمود السيد الناغي، المنصورة ، ١٩٩٤ .
- ٧- الضريبة الموحدة علي دخل الأشخاص الطبيعيين، د / السيد عبد المولي، دار النهضة العربية القاهرة، ١٩٩٥ .
- ٨- الضريبة الموحدة في القانون المصري، د/رمضان صديق ، دار النهضة العربية، ٢٠٠٣ .
- ٩- علم المالية العامة والنظام الضريبي المصري، د/ زين العابدين ناصر، دار النهضة العربية القاهرة، ١٩٩٤ .
- ١٠- مالية الدولة والتشريع الضريبي المصري، د/ شريف رمسيس تكلا ، القاهرة، ١٩٧٧ .
- ١١- المنازعات الضريبية في التشريع الضريبي المصري، د/ مصطفى عبد العزيز شاهين، الموقع الالكتروني: [auditorshassanmahmoud.blogspot.com/2013/03/](http://auditorshassanmahmoud.blogspot.com/2013/03/)
- ١٢- موسوعة الضريبة الموحدة علي دخل الأشخاص الطبيعيين والمواد الملحقة بها، د/ زكريا محمد بيومي، القاهرة، ١٩٩٤ .
- ١٣- الوسيط في التشريع الضريبي المصري، د/غزال العوسي، د/أبا الدرداء حساني أحمد، كتاب جامعي، ٢٠١٣ .
- ١٤- الوسيط في تشريع الضرائب، د/محمود رياض عطية، دار المعارف، الإسكندرية ١٩٦٥ .

## فهرس الموضوعات

رقم الصفحة	الموضوع
٤	المبحث التمهيدي: سمات النظام الضريبي المصري وأهداف القانون الضريبي الجديد
٥	المطلب الأول: أهم سمات النظام الضريبي المصري
١٢	المطلب الثاني: الأهداف الرئيسية للقانون الضريبي الجديد
١٩	الباب الأول: الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين
٣١	الفصل الأول: المراتب وما في حكمها.
٣٢	المبحث الأول: الإيرادات الخاضعة للضريبة.
٤٢	المبحث الثاني: كيفية تحديد الإيرادات الخاضعة لضريبة
٤٥	المبحث الثالث: الإيرادات التي لا تخضع للضريبة
٤٧	المبحث الرابع: الإعفاءات الواردة على ضريبة المراتب
٥٠	المبحث الخامس: ضوابط تحصيل الضريبة على المراتب
٥٥	الفصل الثاني: إيرادات النشاط التجاري أو الصناعي.
٥٦	المبحث الأول: كيفية تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة
٥٨	المبحث الثاني: الإيرادات الخاضعة للضريبة
٨٨	المبحث الثالث: التكاليف والمصروفات واجبة الخصم
٨٩	المطلب الأول: شروط التكاليف والمصروفات واجبة الخصم
٩٥	المطلب الثاني: ما يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم
١١٠	المبحث الرابع: ما لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم
١١٦	المبحث الخامس: شروط الخضوع لأرباح النشاط التجاري والصناعي للضريبة
١٢٥	المبحث السادس: الإعفاءات الواردة على ضريبة الأرباح التجارية والصناعية
١٣٢	الفصل الثالث: إيرادات المهن الحرة أو الغير تجارية.
١٣٣	المبحث الأول: التعريف بالمهن الحرة والغير تجارية والخاضع للضريبة منها
١٣٨	المبحث الثاني: شروط سريان الضريبة على المهن الحرة والغير تجارية
١٤٨	المبحث الثالث: تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة (وعاء الضريبة)
٣٥٤	المبحث الرابع: التكاليف الواجبة الخصم للمهن الحرة والغير تجارية
١٦٠	المبحث الخامس: حالات الإعفاء من الضريبة على المهن الحرة والغير تجارية

رقم الصفحة	الموضوع
١٧٠	الفصل الرابع: إيرادات الثروة العقارية.
١٧١	المبحث الأول: الإيرادات الخاضعة للضريبة العقارية
١٧٢	المطلب الأول: إيرادات الأراضي الزراعية
١٧٦	المطلب الثاني: إيرادات العقارات المبنية
١٧٨	المطلب الثالث: إيرادات الوحدات المفروشة
١٨٠	المبحث الثاني : تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة
١٨١	المطلب الأول : طريقة التقدير الحكمي
١٨٩	المطلب الثاني : طريقة التقدير الفعلي
١٩٣	المبحث الثالث : الضريبة على إيرادات التصرفات في العقارات
١٩٨	المبحث الرابع : الاعفاءات الضريبية
٢٠٠	الباب الثاني: الضريبة على دخل الأشخاص الاعتباريين
٢٠٣	الفصل الأول: خصائص الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية
٢٠٥	الفصل الثاني: نطاق سريان الضريبة
٢١٠	الفصل الثالث: تحديد الدخل الخاضع للضريبة
٢١٣	الفصل الرابع: حكم تغيير الشكل القانوني وملكية رأس مال الشخص الاعتباري
٢١٦	الفصل الخامس: الضريبة الأجنبية المدفوعة من قبل الأشخاص الاعتبارية
٢١٩	الفصل السادس: الإعفاءات من الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية
٢٢٠	المبحث الأول: الاعفاءات الدائمة
٢٢٨	المبحث الثاني: الاعفاءات المؤقتة
٢٤٠	الباب الثالث: تيسيرات و ضمان تحصيل الضرائب
٢٤١	الفصل الأول: تيسيرات تحصيل الضريبة
٢٤٢	المبحث الأول: تقسيط الضريبة المستحقة
٢٤٨	المبحث الثاني: رد الضريبة المسددة بالزيادة
٢٤٩	المبحث الثالث: حق توقيع المقاصة بين ما للممول وما عليه من ضرائب
٢٥٥	المبحث الرابع: سقوط دين الضريبة
٢٥٧	الفصل الثاني: ضمانات تحصيل الضريبة
٢٦٢	الباب الرابع : إجراءات الطعن

رقم الصفحة	الموضوع
٢٦٣	الفصل الأول: الاجراءات والحالات ومدة إعلان الطعن الضريبي
٢٦٨	الفصل الثاني : التشكيل والاختصاصات للجان الطعن الضريبي
٢٦٩	المبحث الأول : تشكيل لجان الطعن الضريبي
٢٧٢	المبحث الثاني: اختصاص لجان الطعن
٢٧٧	الفصل الثالث: المبادئ التي تقوم عليها لجنة الطعون
٢٧٨	المبحث الأول: سرية جلسات لجان الطعن
٢٧٩	المبحث الثاني: مراعاة الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضي
٢٨١	الفصل الرابع: الطعن في قرارات لجان الطعن و حالات تصحيح الربط النهائي
٢٨٢	المبحث الأول: الطعن في قرارات لجان الطعن
٢٨٤	المبحث الثاني: حالات تصحيح الربط النهائي "اختصاص لجان إعادة النظر"
٢٨٩	الباب الخامس: العقوبات
٢٩٠	الفصل الأول: عقوبات المحاسبين والمراجعين
٢٩٢	الفصل الثاني: عقوبة الممول والشريك في حالة التهرب من الضريبة
٢٩٤	الفصل الثالث: عقوبة الامتناع عن عدم تقديم الإقرارات أو إدراج مبلغ بأقل من قيمته
٢٩٥	المبحث الأول: عقوبة الامتناع على الإخطارات وعدم تقديم الإقرارات الضريبية
٢٩٦	المبحث الثاني: عقوبة إدراج مبلغ الضريبة بالإقرار بأقل من قيمتها المقدرة نهائياً
٢٩٨	الفصل الرابع : التصالح في الجرائم الضريبية