

شرح أحكام
قانون الضريبة على الدخل
رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥

إعداد
سيد محمود أحمد عوض
مدير عام
الإدارة العامة لتخطيط وتصميم البرامج

إهداء
إلى جميع الأخوة الزملاء العاملين بمصلحة الضرائب المصرية
أهدي هذا الكتاب

سيد عوض

قانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥
بإصدار قانون الضريبة على الدخل

مقدمة :

تبنت مصلحة الضرائب منذ بداية عام ٢٠٠٤ سياسة جديدة تقوم على ضرورة تطوير الإدارة الضريبية ، ومواكبة القفزات الهائلة فى نظم الإدارة والتكنولوجيا التى يشهدها العالم الآن ، بما يتيح خدمة المجتمع الضريبى وتحقيق الإلتزام الطوعى بين جمهور الممولين ، والابتعاد عن أسلوب الجباية التى اتهمت المصلحة باتباعه منذ صدور القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ وحتى صدور القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وما تلاه من تعديلات .

وقد تمثلت السياسة الجديدة لمصلحة الضرائب فى الرسالة التى أعلنتها المصلحة فى يناير عام ٢٠٠٤ والتي تنص على :

" تقديم خدمة متميزة للمجتمع الضريبى ، تعتمد على العدالة لتحقيق الإلتزام الطوعى، عن طريق إدارة ضريبية تتسم بالكفاءة والفاعلية لخلق مجتمع ضريبى أمثل يساهم فى تنمية الموارد المالية للدولة " .

ولتحقيق هذه الرسالة فقد دأبت المصلحة على تحقيق الأهداف التالية :

- ١ - تطوير الإدارة الضريبية لتقديم أداء متميز يتسم بالكفاءة والفاعلية .
- ٢ - تقديم خدمة متميزة للمجتمع الضريبى ولكافة المتعاملين مع المصلحة .
- ٣ - تحقيق الإلتزام الطوعى من خلال التطبيق العادل للقانون .
- ٤ - المساهمة فى تحقيق الموارد السيادية للدولة بتحصيل الضرائب المستحقة .

وقد دأبت المصلحة منذ ذلك الحين على تحقيق هذه الأهداف بخطى حثيثة حيث تم ميكنة جميع مأموريات وإدارات المصلحة بادخال أجهزة الحاسبات الآلية الحديثة إلى هذه المواقع وربطها بشبكة من المعلومات عن طريق الإدارة المركزية للحاسب الآلى ، والمساهمة فى المشروع القومى للحكومة الالكترونية والذى يتيح تقديم العديد من الخدمات للمواطنين عن طريق شبكة " الانترنت " كما تم إنشاء مأمورية المهن الحرة الجديدة والتى تتم إجراءات العمل فيها بصورة آلية عن طريق الحاسبات الآلية وبرامج التطبيقات الآلية التى استحدثت لهذا الغرض، كما تم إنشاء مأمورية كبار الممولين وسيتم إنشاء مأمورية الدمغة الجديدة فى إطار تحقيق نفس الهدف .

كما شهدت إدارات التدريب فى الآونة الأخيرة طفرة كبيرة سواء من حيث إفتتاح المزيد من فروع التدريب بالمحافظات أو تزويد هذه الإدارات بالأجهزة والمعدات التدريبية الحديثة ، وذلك لتقديم خدمة تدريبية متميزة للعاملين بالمصلحة بالقرب من مواقع عملهم ، وكذلك تقديم نفس

الخدمة للعاملين بالجهات الأخرى خارج المصلحة لنشر الوعي الضريبي بين جمهور الممولين والمتعاملين مع المصلحة .

وقد كان التشريع الضريبي هو المحور الأهم والأصعب من بين هذه المحاور ، حتى جاء قانون ضرائب الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تنوياً لرسالة وأهداف المصلحة ، حيث جاء فى مذكرته الايضاحية أنه يبغي عدالة توزيع العبء الضريبي وتطوير الإدارة الضريبية لى تؤدي دورها بكفاءة وفعالية ، مع إرساء دعائم الثقة المتبادلة بينها وبين الممولين مما من شأنه توسيع قاعدة المجتمع الضريبي على نحو يعوض فى المستقبل الانخفاض المتوقع للحصيلة مع بدء تطبيق القانون .

وذلك من خلال جملة من الأحكام الموضوعية والإجرائية التى استحدثها القانون ومن

بينها :

- ١ - التخفيف الملموس للعبء الضريبي على الممولين من خلال تخفيض سعر الضريبة ، بما يشجع على الاستثمار المحلى والأجنبى ، مراعيًا الأسعار الضريبية التنافسية فى دول المنطقة .
- ٢ - التوسع فى الاعفاء للأعباء الشخصية بالنسبة للأشخاص الطبيعيين دون النظر إلى الحالة الاجتماعية وبمراعاة المساواة بين الرجل والمرأة الذى يؤكد الدستور .
- ٣ - عدم التمييز فى المعاملة الضريبية وفقاً لنوع النشاط سواء كان نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو غير ذلك .
- ٤ - قصر منح الإعفاءات الضريبية على ما يقرره هذا القانون دون سواه ، والغاء الإعفاءات التى كانت مقررة بقانون الاستثمار أو أى قوانين أخرى .
- ٥ - مراعاة الطبيعة الخاصة لنشاط البنوك وشركات التأمين عند تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة وذلك بالسماح لها بخصم المخصصات التى تلتزم بتكوينها قانوناً وبما يتفق مع أحكام القانون .
- ٦ - تخويل وزير المالية سلطة وضع نظام لمحاسبة المنشآت الصغيرة بما يكفل مساعدتها على القيام بدورها للنهوض بالاقتصاد المصرى .
- ٧ - اعتبار الإقرار الضريبي المقدم من الممول أساس ربط الضريبة كأصل عام ، والأخذ بنظام الفحص بالعينة بحيث يمتنع على مأموريات الضرائب المختصة تعديل الإقرار أو تصحيحه إلا فى الحالات التى حددها القانون ، مع تجريم تقديم الإقرارات الضريبية بالمخالفة

لأحكامه وتجريم واقعة التهرب الضريبى واستخدام بعض الأساليب أو الطرق الاحتيالية للتهرب .

٨ - دعم الثقة بين الإدارة الضريبية وجمهور الممولين بتحديد التزامات الإدارة الضريبية فى اتخاذ إجراءات ربط وتحصيل الضريبة والحد من سلطة التقدير بما يحقق كفاءة تنفيذ القانون فى إطار من الحيطة والنزاهة .

٩ - تبسيط إجراءات ربط وتحصيل الضريبة وإنهاء المنازعات الضريبية والاكتفاء بالإخطار بربط الضريبة بنموذج واحد بدلاً من نموذجين ، وتقرير حق الممول فى تقديم إقرار معدل وتصحيح بيانات الإقرار فى حالات السهو أو الخطأ ، والتأكيد على حياد لجان الطعن بنقل تبعيتها لوزارة المالية وإسناد رئاسة كل منها لغير العاملين بالمصلحة مع ضم عضوين يختارهما إتحاد الغرف التجارية وإتحاد الصناعات المصرية من بين المحاسبين المقيدين فى جداول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاولة المهن الحرة للمحاسبة والمراجعة .

١٠ - استحداث نظام الدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة .

١١ - تيسير إجراءات استرداد المبالغ المؤداة لمصلحة الضرائب بالزيادة .

١٢ - وضع نظام عقوبات فعال يراعى تناسب العقوبة مع جسامة الجرم مع تقرير الحق فى التصالح مقابل أداء دين الضريبة والتعويضات المقررة حسب كل حالة .

قانون إصدار قانون الضريبة على الدخل

قانون إصدار قانون الضريبة على الدخل

المادة الأولى :

وتقضى بالعمل فى شأن الضرائب على الدخل بأحكام القانون المرافق .

المادة الثانية :

وتقضى هذه المادة بما يلى :

- إلغاء قانون ضرائب الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته .
- إستمرار لجان الطعن المشكلة وفقاً لأحكام القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته فى عملها حتى ٢٠٠٥/١٢/٣١ وذلك بالنظر فى الطعون المتعلقة بالسنوات حتى نهاية ٢٠٠٤ ثم يتم إحالة باقى المنازعات التى لم يفصل فيها بعد هذا التاريخ إلى اللجان المشكلة طبقاً لأحكام المادة (١٢٠) من القانون المرافق .
- سريان الإعفاءات المحدد لها مدد فى القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته إلى أن تنتهى هذه المدد .
- إلغاء البند " ١ " من المادة (١) من القانون ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ الخاص بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة والذي كان يقضى بفرض رسم تنمية بواقع ٢٪ على ما يزيد على ١٨٠٠٠ جنيه سنوياً من :
 - صافى أرباح النشاط التجارى والصناعى .
 - ، ، ، المهن غير التجارية .
 - المرتبات وما فى حكمها .
 - ما يمنح لرؤساء وأعضاء مجالس الإدارة فى شركات المساهمة والمديرين وأعضاء مجالس المراقبة فى شركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة من مبالغ تدخل ضمن إيرادات رؤوس الأموال المنقولة الخاضعة للضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين .
 - مجموع أوعية دخل الممول إذا كان له إيراد أو أكثر من الإيرادات السابقة .
 - صافى أرباح الجهات المنصوص عليها فى المادة (١١١) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

المادة الثالثة :

وتنقضى فى الفقرة الأولى منها بإلغاء المواد من ١٦ حتى ١٩ والمادتين ٢١ ، ٢٢ والمادة ٢٣ مكرراً والمواد من ٢٤ حتى ٢٦ من قانون ضمانات وحوافز الاستثمار الصادر بالقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ وهى جميع المواد التى تقرر إعفاءات على ضريبة الدخل والواردة كحوافز استثمار بالقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ لشركات ومنشآت الاستثمار ، أما الإعفاء من ضريبة الدمغة ومن رسوم الشهر والتوثيق لعقود تأسيس الشركات والمنشآت وعقود الرهن وعقود تسجيل الأراضى الخاصة بشركات ومنشآت الاستثمار والوارد بالمادة ٢٠ والإعفاءات الجمركية الواردة بالمادة ٢٣ من قانون الاستثمار ولم يتناولها القانون بالإلغاء بمعنى استمرار هذا الإعفاء سارياً فى ظل أحكام قانون ضرائب الدخل .

وقد أوضحت المذكرة الإيضاحية لمشروع القانون ما يبرر إلغاء هذه الإعفاءات بإعتبار أن تشجيع المنشآت والشركات على الإستثمار لم يتأتى بتقرير الإعفاءات الضريبية وإنما يتأتى بتخفيض أسعار الضريبة بحيث تصبح أسعاراً منافسة فى دول المنطقة وبتقديم تسهيلات أخرى فى مجال الإستثمار عن طريق المحليات والوزارات الأخرى المعنية .

وقد قررت الفقرة الثانية من المادة الثالثة بإستمرار سريان الإعفاءات المقررة بالمواد السابقة بالنسبة للشركات والمنشآت التى بدء سريان مدد الإعفاء لها قبل تاريخ العمل بهذا القانون لحين إنتهاء المدد المحددة لهذه الإعفاءات .

كما جاءت الفقرة الثالثة من المادة بميزة للشركات والمنشآت تحت التأسيس أو التى أنشئت بالفعل وفقاً لأحكام قانون الإستثمار رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ - ولكنها لم تبدأ مزاولة نشاطها أو إنتاجها حتى تاريخ العمل بهذا القانون ، حيث قررت تمتع هذه الشركات والمنشآت بالإعفاءات المقررة بقانون الإستثمار شريطة أن تبدأ مزاولة نشاطها أو إنتاجها خلال مدة أقصاها ثلاث سنوات من تاريخ العمل بهذا القانون ، وهو اتجاه حضارى يشير إلى إلزام الدولة بتعهداتها التى أوردتها بالقوانين الصادرة عنها أمام المستثمر الأجنبى الذى أنشأ مشروعاً استثمارياً فى ظل القانون ٨ لسنة ١٩٩٧ بناء على دراسات اعتمدت على ما فى هذا القانون من مزايا وإعفاءات ولكنه لم يبدأ الإنتاج بعد نظراً لضخامة المشروع أو إحتياجه إلى تجهيزات ومعدات كبيرة تستغرق وقتاً قبل بدء الإنتاج الفعلى ، حيث منحه المشرع فى هذه الحالة مهلة ثلاث سنوات من تاريخ العمل بقانون ضرائب الدخل لبدء نشاطه أو إنتاجه حتى يتمتع بهذه الإعفاءات وهى مهلة كافية بالنسبة للمشروعات الجادة .

المادة الرابعة :

قررت المادة الرابعة عفواً عاماً من أداء جميع مبالغ ضرائب الدخل وكذلك ضريبة المبيعات المستحقة على كل شخص عن الفترات الضريبية السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون وكذلك ما يتعلق بها من ضرائب إضافية وغرامات ومقابل تأخير وذلك بشرطين :

الأول : ألا يكون هذا الشخص قد سبق حصره أو تسجيله أو تقديمه لإقرار ضريبي أو خضع لأي شكل من أشكال الفحص أو المراجعة الضريبية من قبل مصلحة الضرائب العامة أو مصلحة الضرائب على المبيعات ، بمعنى ألا يكون الممول معلوم لدى المصلحة وليس له ملف ضريبي - أما إذا كان الممول معلوم لدى المصلحة وله نشاط غير معلوم فهذه الحالة تعتبر من حالات التهرب الضريبي وليست حالة عفو ضريبي .

الثاني : أن يتقدم بإقرار ضريبي عن دخله عن آخر فترة ضريبية ، وأن يتقدم للتسجيل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات إذا بلغ حد التسجيل وذلك قبل مضي سنة من تاريخ العمل بهذا القانون .

كما اقتضت المادة ضرورة الانتظام في تقديم الإقرارات الضريبية خلال الفترات الضريبية الثلاث التالية حتى لا يسقط الإعفاء المقرر في هذه المادة .

وجدير بالملاحظة أن الإعفاء من ضرائب المبيعات الوارد بهذه المادة قد تقرر لاعطاء الممول المتهرب من الضرائب قبل صدور القانون دافعاً قانونياً للتقدم طواعية للحصر والتسجيل لدى كلا المصلحتين بعد الاطمئنان من أنه لن تتم ملاحقته من قبل مصلحة الضرائب المبيعات إذا تقدم للحصر إلى الضرائب العامة بمقتضى قانون ضرائب الدخل وإنما أصبح العفو شاملاً للضرائب على المبيعات بجانب ضرائب الدخل لخلق مبادرة ثقة يتقدم بها المشرع تمهيداً لتحقيق الالتزام الطوعي من قبل الممولين ولو كانوا متهربين من قبل من أداء الضرائب المستحقة عليهم .

• هذا وقد اصدرت المصلحة الكتاب الدوري رقم (٢) لسنة ٢٠٠٥ في هذا الخصوص .

ونورد بالصفحات التالية صورة هذا الكتاب :

المادة الخامسة :

ولنفس الهدف أيضاً جاءت المادتان الخامسة والسادسة من قانون الإصدار ، حيث قررت المادة الخامسة إنقضاء الخصومة تلقائياً فى جميع الدعاوى المقيدة أو المنظورة أمام المحاكم على إختلاف درجاتها قبل أول أكتوبر سنة ٢٠٠٤ بين مصلحة الضرائب والممولين والخاصة بالخلاف فى تقدير قيمة الضريبة إذا كان الوعاء السنوى للضريبة محل النزاع لا يجاوز عشرة آلاف جنيه وإمتناع المطالبة بما لم يسدد من هذه الضرائب .

كما جاء بالفقرة الثانية من المادة الخامسة أنه لا يترتب على إنقضاء الخصومة حق للممول فى المطالبة باسترداد ما سبق أن سدده تحت حساب الضريبة المستحقة على الوعاء المتنازع عليه .

غير أن الفقرة الأخيرة من المادة أجازت للممول أن يتقدم بطلب إلى المحكمة المختصة خلال ستة أشهر من تاريخ العمل بالقانون يطلب فيه الاستمرار فى الخصومة وعدم التمتع بالحق الذى قرره المادة بانقضاء الخصومة تلقائياً فى الأحوال الموضحة بالمادة .

وقد جاء هذا الحكم تعقيباً على ما قرره الفقرة الثانية من المادة من عدم الأحقية فى إسترداد المبالغ المسددة تحت حساب الضريبة فى حالة إنقضاء الدعوى تلقائياً اعمالاً لنص الفقرة الأولى ، وذلك للحفاظ على حقوق الممولين الذين يجدون أن الاستمرار فى نظر النزاع أمام المحكمة المختصة قد يفضى إلى ضريبة تقل كثيراً عن قيمة ما سبق أن سدده تحت حساب الضريبة المستحقة على الوعاء المتنازع عليه حيث سيكون من حقهم فى هذه الحالة المطالبة باسترداد الفرق بين قيمة الضريبة طبقاً لحكم المحكمة وقيمة المبالغ السابق سدادها تحت الحساب .

• هذا وقد اصدرت المصلحة الكتاب الدورى رقم (٣) لسنة ٢٠٠٥ فى هذا الخصوص .

وفيما يلى صورة هذا الكتاب:

المادة السادسة :

استكمالاً لنظرية العفو الضريبي التي جاء بها القانون في مواد إصداره ، جاءت المادة السادسة لتقرر حقاً للممولين المقيدة أو المنظورة لهم قضايا أمام المحاكم على إختلاف درجاتها قبل أول أكتوبر ٢٠٠٤ وذلك في غير الدعاوى التي يكون الوعاء السنوى محل النزاع فيها لا يتجاوز عشرة آلاف جنيه (والمنصوص عليها في المادة الخامسة) - قررت لهم المادة حقاً في طلب إنهاء تلك المنازعات خلال سنة من تاريخ العمل بهذا القانون مقابل أداء نسبة من الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة على الوعاء السنوى المتنازع عليه طبقاً للشرائح الآتية:

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

٢ - (٢٥ ٪) من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة على الوعاء المتنازع عليه الذى يجاوز مائة ألف جنيه وحتى خمسمائة ألف جنيه وذلك بعد سداد النسبة المنصوص عليها فى البند ١ .

٣ - (٤٠ ٪) من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة على الوعاء المتنازع عليه الذى يجاوز خمسمائة ألف جنيه بعد سداد النسبتين المنصوص عليهما فى البندين ١ ، ٢ ، وقد قضت المادة ببراءة ذمة الممول من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المتنازع عليها فى حالة وفائه بالنسب المقررة وفقاً للبنود الموضحة بها ورتبت الحكم بانقضاء الدعوى إذا قدم الممول للمحكمة ما يفيد هذا الوفاء .

كما قررت المادة أيضاً أنه لا يترتب على إنقضاء الخصومة حق للممول فى إسترداد ما سبق أن سدده تحت حساب الضريبة .
ولإيضاح كيفية تطبيق أحكام هذه المادة نسوق المثال التالى :

مثال :

وضح الشروط اللازم توافرها حتى يتمتع الممول بأحكام المادة السادسة من مواد قانون الإصدار وكيفية تطبيقها فى كل من الأحوال الآتية :

١ - إذا بلغ الوعاء عن عام ٢٠٠٣ بالنسبة للممول طبقاً لتقديرات المأمورية مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه وقد طعن الممول فى هذه التقديرات والنزاع منظور حالياً أمام لجنة الطعن المختصة .

٢ - إذا بلغ الوعاء المتنازع عليه بالنسبة للممول عن عام ٢٠٠٠ طبقاً لقرار لجنة الطعن مبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه والنزاع منظور حالياً أمام المحكمة الابتدائية المختصة .

٣ - إذا بلغ الوعاء عن عام ١٩٩٩ بالنسبة للممول طبقاً لحكم المحكمة الابتدائية مبلغ ١٥٠٠٠٠ جنية ، والنزاع منظور حالياً أمام محكمة الاستئناف .

٤ - إذا بلغ الوعاء عن عام ١٩٩٨ بالنسبة لهذا الممول طبقاً لحكم محكمة الاستئناف مبلغ ٦٠٠٠٠٠ جنية والنزاع منظور حالياً أمام محكمة النقض .

الحل :

١ - فى الحالة الأولى لا يتمتع الممول بحكم المادة السادسة من قانون الإصدار نظراً لأن النزاع منظور أمام لجنة الطعن وليس أمام أى من المحاكم على إختلاف درجاتها .

٢ - فى الحالة الثانية يتمتع الممول بحكم المادة السادسة بالشروط الآتية:
أ- أن يكون النزاع مقيداً أو منظوراً أمام المحكمة الابتدائية قبل أول أكتوبر سنة ٢٠٠٤ .

ب- أن يتقدم الممول بسداد الـ ١٠٪ من الضريبة المستحقة عليه عن الوعاء البالغ قيمته ٥٠٠٠٠ جنية والتي يمكن حسابها على الوجه التالى:

• جميع الحالات الواردة فى المثال عن السنوات الضريبية بعد عام ١٩٩٧ وبالتالى تسرى عليها أحكام القانون ١٦٢ لسنة ١٩٩٧ ، علماً بأن المبالغ الواردة فى كل حالة تمثل الوعاء الضريبى بعد خصم الأعباء العائلية .

ونظراً لأن جميع الأوعية تزيد على مبلغ ١٦٠٠٠ جنية وهو مبلغ الشريحة قبل الأخيرة من الشرائح المقررة بمقتضى هذا القانون فيمكن حساب الضريبة فى كل حالة كما يلى:

• الضريبة على مبلغ ١٦٠٠٠ جنية هى مبلغ ٤٨٦٥ جنية .
• باقى الوعاء يحسب عليه الضريبة بسعر الشريحة الأخيرة وهى ٤٠٪ ثم يتم جمع المبلغين للوصول إلى ضريبة الدخل المستحقة .

• حساب رسم التنمية المستحقة على ما يزيد عن ١٨٠٠٠ جنية من الوعاء .
وتطبيقاً لذلك تكون إجمالى الضريبة المستحقة على الممول فى الحالة التالية :

الضريبة المستحقة على مبلغ ١٦٠٠٠ جنية = ٤٨٦٥ جنية

، ، ، ، ، ٣٤٠٠٠ جنية الباقية = ١٣٦٠٠ جنية

إجمالى ضريبة الدخل المستحقة = ١٨٤٦٥ جنية

رسم التنمية المستحق = (١٨٠٠٠ - ٥٠٠٠٠) × ٢٪ = ٦٤٠ جنية

إجمالى المبالغ المستحقة على الممول = ١٨٤٦٥ + ٦٤٠ = ١٩١٠٥ جنية

• مع ملاحظة تطبيق باقى الشروط التى سبق إيضاحها فى الحالة الثانية.

٤ - فى الحالة الرابعة يتمتع الممول بحكم المادة السادسة إذا توافرت الشروط التى أوضحناها فى البنود أ ، ب ، ج من الحالة الثانية مع سداد نسبة (٤٠٪) من قيمة الضريبة المستحقة على الوعاء المتنازع عليه الذى يجاوز خمسمائة ألف جنيه بعد سداد النسبتين المنصوص عليهما فى البندين ١ ، ٢ من المادة ٠

وتحسب النسب فى هذه الحالة كما يلى :

أ - نسبة ١٠٪ من المبالغ المستحقة على ١٠٠٠٠٠ جنيه الأولى

كما سبق حسابها فى الحالة الثالثة مبلغ ٤٠١٠٠ هـ جنيه ٠

ب - نسبة ٢٥٪ على ما يجاوز مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه وحتى ٥٠٠٠٠٠ جنيه

أى مبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنيه وتحسب عليه الضريبة بسعر ٤٠٪ أى

مبلغ ١٦٠٠٠٠ جنيه ٠

• رسم التنمية المستحق على مبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنيه $\times ٢\% = ٨٠٠٠$ جنيه

جملة المبالغ المستحقة على المبلغ $= ٨٠٠٠ + ١٦٠٠٠٠ = ١٦٨٠٠٠$ جنيه

• ٢٥٪ منها $= ١٦٨٠٠٠ \times ٢٥\% = ٤٢٠٠٠$ جنيه

ج - نسبة ٤٠٪ على ما يجاوز خمسمائة ألف جنيه وهو فى المثال

مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه وتحسب عليه الضريبة بسعر ٤٠٪ أى مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه ٠

• رسم التنمية المستحق على مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه $\times ٢\% = ٢٠٠٠$ جنيه

جملة المبالغ المستحقة على المبلغ $= ٢٠٠٠ + ٤٠٠٠٠ = ٤٢٠٠٠$ جنيه

• نسبة ٤٠٪ منها $= ٤٢٠٠٠ \times ٤٠\% = ١٦٨٠٠$ جنيه

• فيكون إجمالى المبالغ المطلوب من الممول سدادها على الوعاء وقدره ٦٠٠٠٠٠٠ جنيه

كما يلى :

١٠٪ من المستحق على مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه $= ٤٠١٠٠$

٢٥٪ من المستحق على مبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنيه $= ٤٢٠٠٠$

٤٠٪ من المستحق على مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه $= ١٦٨٠٠$

=====

ويلاحظ بالنسبة للحالات الواردة في المثال السابق ما يلي :

- أن أحكام المادة السادسة تطبق على الممول الفرد وكذلك على شركات الأشخاص وشركات الأموال على حد سواء .
- تحسب المبالغ الأخرى المستحقة الأداء من مقابل التأخير وغيرها على قيمة التسوية المحسوبة على الوعاء المتنازع عليه .
- لا يجوز استرداد المبالغ السابق سدادها تحت حساب الضريبة والتي تزيد قيمة التسوية المستحقة على الضريبة عن المبالغ المتنازع عليها والمبالغ الأخرى المستحقة .
- هذا وقد اصدرت المصلحة الكتاب الدوري رقم (٤) لسنة ٢٠٠٥ في هذا الخصوص وفيما يلي صورة هذا الكتاب :

المادة السابعة :

تنص المادة السابعة من قانون الإصدار على ما يلي :

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

٨ : ١ للسنة الضريبية ٢٠٠٥

٧ : ١ للسنة الضريبية ٢٠٠٦

٦ : ١ للسنة الضريبية ٢٠٠٧

٥ : ١ للسنة الضريبية ٢٠٠٨

٤ : ١ للسنة الضريبية ٢٠٠٩

ويتضح من نص هذه المادة ما يلي :

- أن الأحكام الواردة بها تنطبق على الأشخاص الاعتبارية دون غيرها من الأشخاص الطبيعيين ، وقد قضت المادة ٤٨ من القانون أنه يعد من الأشخاص الاعتبارية ما يأتي:

(١) شركات الأموال وشركات الأشخاص أيًا كان القانون الذى تخضع له ، وكذلك شركات الواقع (وهى الشركة التى تقوم بين أشخاص طبيعيين دون إستيفاء إجراءات الانعقاد أو الشهر ، فيما عدا الحالات الناشئة عن ميراث منشأة فردية كما جاء بالتعريفات الواردة بالمادة ١ من الأحكام العامة للقانون) .

(٢) الجمعيات التعاونية واتحاداتها مع مراعاة الاعفاءات المقررة لها بحكم القانون .

(٣) الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة بالنسبة إلى ما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة ، وذلك مع عدم الإخلال بالأعفاءات المقررة فى قوانين إنشائها .

(٤) البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية ولو كان مركزها الرئيسى فى الخارج وفروعها فى مصر .

(٥) الوحدات التى تنشئها الإدارة المحلية بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة .

- أن الأحكام الواردة بهذه المادة قد جاءت استثناء من حكم البند ١ المادة ٥٢ من القانون والتي تقضى بأنه لا يعد من التكاليف واجبة الخصم العوائد المدينة التى تدفعها الأشخاص الاعتبارية على القروض والسلفيات التى حصلت عليها فيما يزيد على أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية

وفقاً للقوائم المالية التى تعد طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، وقد قررت المادة ٥٢ أيضاً أن هذا الحكم لا يسرى على البنوك وشركات التأمين وكذلك الشركات التى تباشر نشاط التمويل التى يصدر بتحديدھا قرار من وزير المالية .

- أن العوائد المدينة التى تدفعھا الأشخاص الاعتبارية عن القروض والسلفيات التى حصلت عليها فيما يزيد على أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية ولا يجاوز ثمانية أمثاله تكون واجبة الخصم ابتداءً من السنة الضريبية ٢٠٠٥ وحتى نهاية السنة الضريبية ٢٠٠٩ طبقاً للجدول الموضح بالمادة على الوجه التالى :

- يخصم فى السنة الضريبية ٢٠٠٥ العوائد عن القروض والسلفيات التى تكون فى حدود ثمانية أمثال متوسط حقوق الملكية .
- ثم يخصم فى السنة الضريبية ٢٠٠٦ العوائد عن القروض والسلفيات التى تكون فى حدود سبعة أمثال متوسط حقوق الملكية .
- وفى السنة الضريبية ٢٠٠٧ تخصم العوائد عن القروض والسلفيات التى تكون فى حدود ستة أمثال متوسط حقوق الملكية .
- وفى السنة الضريبية ٢٠٠٨ تخصم العوائد عن القروض والسلفيات التى تكون فى حدود خمسة أمثال متوسط حقوق الملكية .
- وأخيراً وفى السنة الضريبية ٢٠٠٩ تخصم العوائد عن القروض والسلفيات التى تكون فى حدود أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية .
- يسرى بعد ذلك على الأشخاص الاعتبارية التى تمتعت بحكم المادة السابعة من قانون الإصدار أحكام البند ١ من المادة ٥٢ من القانون إعتباراً من السنة الضريبية ٢٠١٠ وذلك بخصم العوائد المدينة التى تدفعھا تلك الأشخاص على القروض والسلفيات التى حصلت عليها فى حدود أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية شأنها فى ذلك شأن باقى الأشخاص الاعتبارية الأخرى التى لم يطبق بشأنها أحكام هذه المادة .

المادة الثامنة :

- حددت المادة الثامنة من قانون الإصدار مدة ستة أشهر من تاريخ نشر القانون فى الجريدة الرسمية يصدر خلالها وزير المالية اللائحة التنفيذية للقانون .
- وقد صدر القانون ونشر بالجريدة الرسمية عدد ٢٣ تابع بتاريخ ٩ / ٦ / ٢٠٠٥ وعلى ذلك فيجب صدور اللائحة التنفيذية له خلال مدة أقصاها ١٠ / ١٢ / ٢٠٠٥ .

كما قررت تلك المادة أيضاً إستمرار العمل باللوائح والقرارات المعمول بها حالياً فيما لا يتعارض مع أحكام قانون الإصدار وقانون ضرائب الدخل .
المادة التاسعة :

قررت المادة التاسعة من قانون الإصدار بالعمل بأحكام هذا القانون إعتباراً من اليوم التالى لتاريخ نشره أى إعتباراً من ١٠ / ٦ / ٢٠٠٥ وذلك مع مراعاة ما يلى :

(١) سريان أحكام القانون بالنسبة إلى الإيرادات من المرتبات وما فى حكمها إعتباراً من أول الشهر التالى لتاريخ النشر فى الجريدة الرسمية أى إعتباراً من ١ / ٧ / ٢٠٠٥ .

(٢) سريان أحكام القانون بالنسبة إلى إيرادات النشاط التجارى والصناعى وإيرادات المهن غير التجارية وإيرادات الثروة العقارية للأشخاص الطبيعيين إعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠٠٥ وبالنسبة إلى أرباح الأشخاص الاعتبارية إعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠٠٥ أو الفترة الضريبية للشخص الاعتبارى التى تبدأ بعد تاريخ العمل بالقانون .

وتنص المادة الثانية من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" تسرى أحكام قانون الضريبة على الدخل على الوجه الآتى :

١ - بالنسبة للأشخاص الطبيعيين :

- أ - عن دخلهم من المرتبات وما فى حكمها إعتباراً من مرتبات شهر يوليو ٢٠٠٥ .
- ب - عن دخلهم من النشاط التجارى والصناعى وإيرادات المهن غير التجارية وإيرادات الثروة العقارية إعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠٠٥ التى تبدأ من ١ / ١ / ٢٠٠٥ وتنتهى بعد تاريخ العمل بقانون الضريبة على الدخل .

٢ - بالنسبة للأشخاص الاعتبارية إعتباراً من :

- أ - الفترة الضريبية الأولى التى تبدأ بفترة من ٢٠٠٤ وتنتهى فى ٣١ / ١٢ / ٢٠٠٥ .
- ب - الفترة الضريبية التى تبدأ من ١ / ١ / ٢٠٠٥ أو أى تاريخ لاحق وتنتهى بعد تاريخ العمل بالقانون المشار إليه .

الكتاب الثانى الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

الكتاب الثانى الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

تمهيد :

وردت الأحكام الخاصة بنطاق الضريبة وسعرها على دخل الأشخاص الطبيعيين بالبواب

الأول من الكتاب الثانى فى المواد من ٦ حتى ٨ من القانون ، والمادة ٩ من اللائحة التنفيذية

للقانون .

- نطاق الضريبة ووعائها .

- الشريحة التى لا تستحق عنها ضريبة .

- أسعار الضريبة

وسنتناول هذه الأحكام بالشرح كما يلى :

الباب الأول نطاق الضريبة وسعرها

الباب الأول
نطاق الضريبة وسعرها

—

نطاق الضريبة

تنص المادة (٦) من القانون على ما يلى :

" تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافى دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير

المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة فى مصر .

ويتكون مجموع صافى الدخل من المصادر الآتية :

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

يتضح من نص الفقرة الأولى من المادة :

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

أى أن المشرع أخذ بمبدأ التبعية الاقتصادية والاجتماعية فى فرض الضريبة .

وعاء الضريبة

كما يتضح من نص الفقرة الثانية من المادة :

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

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

وقد أفرد القانون بابا مستقلا لكل من هذه الإيرادات .

الشريحة التى لا تستحق عنها ضريبة

تنص المادة (٧) من القانون على ما يلى :

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

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

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

ويتضح من ذلك ما يلى :

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

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

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

(وقد بينت المادة (٢) من القانون الأحوال التى يعتبر فيها الشخص الطبيعي مقيماً فى مصر).

حيث تنص فى الفقرة الأولى منها على ما يلى :

" يكون الشخص الطبيعي مقيماً فى مصر فى أى من الأحوال الآتية :

- ١ - إذا كان له موطن دائم فى مصر .
 - ٢ - المقيم فى مصر مدة تزيد عن ١٨٣ يوماً متصلة أو متقطعة خلال اثنى عشر شهراً .
 - ٣ - المصرى الذى يؤدى مهام وظيفته فى الخارج ويحصل على دخله من خزانة مصرية" .
- أسعار الضريبة

تنص المادة (٨) من القانون على ما يلى :

تكون أسعار الضريبة على النحو الآتى :

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

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

يتضح من نص هذه المادة :

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

١٠ % على ١٥٠٠٠ جنيه الأولى

١٥ % على ٢٠٠٠٠ جنيه التالية
٢٠ % على ما يزيد عن ٣٥٠٠٠ جنيه

مع تقريب وعاء الضريبة إلى أقرب عشرة جنيهات أقل .

مثال (١):

ممول مجموع صافى دخله عن عام ٢٠٠٥ مبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه ، احسب الضريبة المستحقة .

الحل:

٥٠٠٠ جنيه شريحة لا تستحق عليها ضريبة
١٥٠٠ الأولى $\times 10\%$ = ١٥٠٠ جنيه
٢٠٠٠ التالية $\times 15\%$ = ٣٠٠٠ جنيه
١٠٠٠٠ الباقية $\times 20\%$ = ٢٠٠٠ جنيه

الاجمالى ٥٠٠٠٠ الضريبة المستحقة ٦٥٠٠ جنيه

مثال (٢):

ممول مجموع صافى دخله خلال عام ٢٠٠٥ مبلغ ١٠٠٠٠٠٠ جنيه ، احسب الضريبة المستحقة .

الحل:

يمكن الحل بطريقة أخرى على الوجه التالى :

الشريحة	الشريحة المجمعة	السعر	الضريبة	الضريبة المجمعة
٥٠٠٠	٥٠٠٠	-	-	-
١٥٠٠٠	٢٠٠٠٠	١٠%	١٥٠٠	١٥٠٠
٢٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	١٥%	٣٠٠٠	٤٥٠٠
٤٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٢٠%	١٢٠٠٠	١٦٥٠٠

وعلى ذلك باستخدام تلك الطريقة يمكن حساب الضريبة على أى مبلغ بمجرد النظر ،

فمثلاً :

إذا كان الوعاء الضريبى لأحد الممولين ١٢٧٣٠٧ جنيه ، يمكن حساب الضريبة كما يلى :

اولاً : يقرب الوعاء الضريبى إلى أقرب عشرة جنيهات أقل أى ١٢٧٣٠٠ جنيه

ثانياً : الضريبة المستحقة على مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه = ٤٥٠٠ جنيه

" " على المبلغ المتبقى = ٨٧٣٠٠ × ٢٠٪ = ١٧٤٦٠ جنيه

الضريبة المستحقة = ٢١٩٦٠ جنيه

المأمورية المختصة فى تطبيق أحكام الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين
أوضحت المادة (٨) من اللائحة التنفيذية للقانون المقصود بالمأمورية المختصة فى
تطبيق أحكام الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين حيث تنص على ما يلى :
" يقصد بمأمورية الضرائب المختصة فى تطبيق أحكام الكتاب الثانى من القانون ما
يأتى :

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

- ٧ - مركز كبار الممولين إذا كان الممول ممن تقرر أو يتقرر تعامله مع المركز .
- وفي حالة تغيير مركز مزاولة النشاط الذي يتخذ أساساً لتحديد الأمورية المختصة ينعقد الاختصاص عن السنوات التالية لتاريخ التغيير لأمورية مركز النشاط الجديد بما فيها السنة المنتهية بعد تاريخ التغيير .
- وعلى الأمورية المختصة قبل تغيير مركز مزاولة النشاط إنهاء إجراءات الفحص والإخطار وإحالة ملف الممول إلى مأمورية مركز مزاولة النشاط الجديد خلال ثلاثة أشهر مع مراعاة مدد التقادم " .
- ونورد فيما يلي شكل توضيحي بالأمورية المختصة .

الباب الثانى

المرتبات وما فى حكمها

الباب الثانى

المرتبات وما فى حكمها

تمهيد :

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

نطاق الضريبة

المادة ٩ من القانون

، ، ١١ من اللائحة

الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة

المواد من ١١ حتى ١٢ من القانون

، ، من ١٢ حتى ١٦ من اللائحة

الإعفاءات

المادة ١٣ من القانون

المواد من ١٧ حتى ٢٠ من اللائحة

الأمورية المختصة

المادة ١٠ من اللائحة
التزامات أصحاب الأعمال أو مستحق الإيراد
المواد من ١٤ حتى ١٦ من القانون
،، من ٢١ حتى ٢٣ من اللائحة
وسنتناول هذه المواد بالشرح كما يلي :

الباب الثانى المرتبات وما فى حكمها

مقدمة :

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

تعريفات

المرتب :

يقصد بالمرتب ما يدفع عادة عن العمل الأسمى وعلى الأخص لموظفى الحكومة والهيئات العامة ويكون دفعه شهرياً وبصفة دورية .
ما فى حكم المرتبات :

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

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

وهذه الكلمة لها مدلولات كثيرة فىمكن أن تطلق على ما يمنح للعامل نظير قيامه بالعمل بشكل دورى ، وكما تطلق على المبالغ التى تدفع علاوة على المرتب أو الأجر نظير الأعمال

الإضافية التى يقوم بها المستخدم أو العامل والتى تعتبر مكملة للعمل الأصى مثل مكافآت ساعات العمل الإضافية ، وقد تدفع هذه المبالغ بصفة عرضية مثل المكافآت التشجيعية ومكافآت الإنتاج والمنح .

المزايا النقدية والعينية :

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

ومن أمثلة المزايا النقدية : بدل طبيعة العمل - بدل التمثيل

" " " العينية : السكن المجانى - الوجبة المجانية .

وتحدد اللائحة التنفيذية أسس تقدير قيمة المزايا العينية .

الحصص :

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

الأنصبة :

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

نطاق سريان الضريبة

تنص المادة (٩) من القانون على ما يلى :

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

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

٢ - ما يستحق للممول من مصدر أجنبى عن أعمال أدت فى مصر .

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

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

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

يتضح من نص هذه المادة :

طبقاً للبند (١) من المادة (٩) من القانون:

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

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

طبقاً للبند (٢) من المادة (٩) من القانون:

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

طبقاً للبند (٣) من المادة (٩) من القانون:

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

طبقاً للبند (٤) من المادة (٩) من القانون:

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

أسس تقدير قيمة المزايا العينية الخاضعة للضريبة :

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

" يقصد بالمزايا النقدية والعينية ، فى تطبيق حكم المادة (٩) من القانون ، كل ما يحصل عليه العامل نقداً أو عيناً دون أن يكون عوضاً عن نفقات يتحملها فى سبيل أداء

عمله ، وعلى أن تمثل منفعة شخصية له . وتحدد قيمة الميزة العينية على أساس القيمة السوقية ، ومع ذلك يكون تقدير قيمة المزايا العينية التالية على النحو المبين قرين كل منها :

١ - سيارات الشركة التي توضع تحت التصرف الشخصي للعامل :

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

٢ - الهواتف المحمولة :

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

٣ - القروض والسلفيات المقدمة من أصحاب العمل :

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

ويشمل القرض أى صورة من صوره بما فى ذلك المبالغ المدفوعة مقدماً أو

الظاهرة فى دفاتر وسجلات رب العمل والمحملة على حساب العامل .

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

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

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

تحدد قيمة الميزة على أساس الفرق بين القيمة السوقية للسهم فى تاريخ

الحصول عليه وبين القيمة التى حوسب عليها العامل .

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

هذه القيود .

وفى جميع الأحوال ، على رب العمل حجز الضريبة وتوريدها طبقاً للمادة (١٤)

من القانون وأن يدرج فى كشوف التسوية السنوية كافة ما يحصل عليه كل عامل من

مزايا طبقاً للقواعد السابقة . ويقع على عاتق مستحق الإيراد حجز الضريبة وتوريدها إذا

كان ملزماً بذلك طبقاً للمادة (١٦) من القانون " .

* نوضح بالأمثلة التالية كيفية تحديد قيمة بعض المزايا العينية الخاضعة للضريبة .

مثال (١) :

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

١ - قيمة القرض ١٨٠٠٠ جنيه بعائد ٧٪

٢ - ، ، ، ٥٠٠٠٠ جنيه بدون عائد

٣ - ، ، ، ٥٠٠٠٠ جنيه بعائد قدره ٥٪

الحل:

١ - قيمة القرض ١٨٠٠٠ جنيه بعائد ٧٪

هذا القرض لا يعد ميزة عينية حيث يقل عن إجمالي ما يتقاضاه العامل خلال

الستة أشهر السابقة على حصوله على القرض .

٢ - قيمة القرض ٥٠٠٠٠ جنيه بدون عائد

قيمة الميزة العينية = (٢٠٠٠٠ - ٥٠٠٠٠) × ٧٪ = ٢١٠٠ جنيه

٣ - قيمة القرض ٥٠٠٠٠ جنيه بعائد قدره

قيمة الميزة العينية = (٢٠٠٠٠ - ٥٠٠٠٠) × (٥٪ - ٧٪)

= ٣٠٠٠٠ × ٢٪ = ٦٠٠ جنيه

مثال (٢):

اشترى عامل بإحدى الشركات عدد ١٠٠ سهم من أسهم الشركة مقابل ١٥ جنيه للسهم،

فى حين أن قيمته الاسمية وقت الشراء ٢٠ جنيه ، حدد قيمة الميزة العينية الخاضعة للضريبة .

الحل :

تحدد قيمة الميزة العينية الخاضعة للضريبة بالفرق بين القيمة الاسمية للسهم وما سدد

فعلا .

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

• وفى جميع الأحوال يجب على رب العمل ان يدرج بكشوف التسوية السنوية قيمة المزايا

العينية التى يحصل عليها العامل طبقاً للقواعد السابقة ، مع حجز الضريبة وتوريدها إلى

المأمورية المختصة ، أو على عاتق مستحق الإيراد إذا كان هو الملتزم بتوريد الضريبة .

تحديد الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة:

تنص المادة (١٠) من القانون على ما يلى :

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

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

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

يتضح من نص الفقرة الأولى من المادة (١٠) من القانون على ما يلى :

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

فمثلا : تسلم احد العمال العمل فى ٢٠٠٥/٧/١٥ ، وحصل على راتب قدره ٤٠٠ جنيه عن شهر يوليو ، كيف تحسب الضريبة .

الحل : يحول الراتب إلى شهرى ثم سنوى

أى ٤٠٠ (عن نصف شهر) $2 \times 12 = 24$ شهر = ٩٦٠٠ جنيه

ثم تحسب الضريبة السنوية ولتكن ٢٠ جنيه وتحول إلى شهرى

أى $(20 \div 12) \times 2 = 3.33$ شهر

حساب الضريبة فى حالة تغيير الإيراد

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

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

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

" فى حالة حدوث تغيير فى إيرادات العامل من المرتبات وما فى حكمها الخاضعة للضريبة يجوز لجهة العمل حساب الضريبة المستحقة على العاملين على أساس الإيراد الجديد بعد تحويله

إلى إيراد سنوى مع حجز فرق الضريبة الناتج بين الإيراد القديم والإيراد الجديد واحتفاظ الجهة بهذا الفرق لديها لحساب العاملين مع عدم احتساب مقابل تأخير على الفرق المحتجز " .
وطبقا لحكم هذه المادة :

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

إجراءات وقواعد التسوية فى نهاية السنة:

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

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

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

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

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

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

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

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

المعالجة الضريبية لمتجمد المرتبات:

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

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

أستثناءات من سعر الضريبة

تنص المادة (١١) من القانون على ما يلى :

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

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

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

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

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

ويقصد بجهة العمل الأصلية الجهة المعين فيها العامل والتى يصرف منها مرتبه الأصلية .

وتعد فى حكم جهة العمل الأصلية الجهة التى يؤدى فيها العامل عمله لأكثر من ٥٠٪ من وقته أو يحصل منها على أكثر من ٥٠٪ من دخله خلال الفترة الضريبية وتلتزم هذه الجهة بخصم مبلغ تحت حساب الضريبة عن المبالغ التى تصرف للعامل منها وفقاً لأحكام

المواد (٧) و (٨) و (١٠) و (١٣) من القانون ، وفى هذه الحالة تطبق أحكام المادة (١١) من القانون على المرتب المجرد الذى يحصل عليه العامل من الجهة المعين فيها ، ويتم حساب الضريبة المستحقة وفقاً لأحكام هذه المادة طبقاً لما ورد بالنموذج رقم (٣) مرتبات) .

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

- ١ - بالنسبة للمقيم المأمورية التى يقع فى نطاقها جهة العمل غير الأصلية .
- ٢ - بالنسبة لغير المقيم تحدد المأمورية المختصة وفقاً لحكم المادة (٢٣) من هذه اللائحة .

يتضح من ذلك ما يلى :

أن القانون قد اختص المبالغ التى تدفع لغير المقيمين أياً كانت الجهة أو الهيئة التى تستخدمهم لأداء خدمات تحت إشرافها ، وكذلك المبالغ التى يحصل عليها المقيمين من غير جهات عملهم الأصلية بسعر خاص بواقع ١٠ ٪ على تلك المبالغ ، وبدون خصم أى تكاليف أو إجراء أى تسويات .

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

المقصود بجهة العمل الأصلية

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

ما يعد فى حكم جهة العمل الأصلية

هى الجهة التى يؤدى فيها العامل أكثر من ٥٠ ٪ من وقته أو يتقاضى فيها أكثر من ٥٠ ٪ من دخله خلال الفترة الضريبية ، وتلتزم هذه الجهة بخصم مبلغ تحت حساب الضريبة على المبالغ التى تصرفها للعامل على أساس خصم الشريحة المنصوص عليها فى المادة (٧) من القانون وقدرها ٥٠٠٠ جنية ، واخضاعها للضريبة بالشرائح الواردة بالمادة (٨) من القانون ، ورد الوعاء الشهرى إلى وعاء سنوى طبقاً للمادة (١٠) من القانون ، والتمتع بالإعفاءات الواردة بالمادة (١٣) من القانون .

أما جهة العمل الأخرى تقوم بحساب الضريبة بنسبة ١٠ ٪ على المرتب المجرد (أى بعد خصم العلاوات المضافة وغير المضافة والإعفاءات بقوانين خاصة) .

وذلك طبقاً لما هو وارد بالنموذج رقم ٣ مرتبات .

التزام الجهات التى تقوم بدفع هذه المبالغ :

تلتزم الجهات التى تقوم بدفع هذه المبالغ إلى غير المقيمين أو العاملين المقيمين من غير جهات عملهم الأصلية بحجز الضريبة وتوريدها خلال ١٥ يوماً الأولى من كل شهر عن المبالغ المدفوعة عن الشهر السابق إلى مأمورية الضرائب المختصة ، على النموذج رقم (٢)

مرتبات .

ونورد بالصفحات التالية شكل النموذج رقم ٢ مرتبات ، ٣ مرتبات .

المأمورية المختصة فى تطبيق حكم المادة (١١) من القانون :
بينت الفقرة الأخيرة من المادة (١٥) من اللائحة التنفيذية للقانون ، المقصود بالمأمورية
المختصة والتي نوضحها فى الشكل التالى :
المأمورية المختصة

بالنسبة للمقيم	بالنسبة لغير المقيم
المأمورية التى يقع فى نطاقها جهة العمل غير الأصلية	مأمورية ضرائب الشركات المساهمة بالقاهرة أو الاسكندرية بحسب الأحوال

حالات غير خاضعة للضريبة
تنص المادة (١٢) من القانون على أنه :

" لا تخضع للضريبة :

- ١ - المعاشات .
- ٢ - مكافآت نهاية الخدمة " .

طبقا لنص هذه المادة :

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

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

وضحت المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية للقانون ، المقصود بمكافأة نهاية الخدمة
حيث تنص على ما يلى :

" يقصد بمكافأة نهاية الخدمة ، فى تطبيق حكم البند ٢ من المادة (١٢) من القانون ، المكافأة التى تحددها النظم المطبقة فى الجهة أو الشركة أو المنشأة بمناسبة انتهاء خدمة العامل وفى حالة عدم وجود هذه النظم أو وجودها وعدم تنظيمها لهذه المكافأة تحدد مكافأة نهاية الخدمة وفقاً لأحكام قانون العمل " .

الإعفاءات :

تنص المادة (١٣) من القانون علماً يلي :

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

- ١ - مبلغ ٤٠٠٠ جنيه إعفاء شخصياً سنوياً للممول .
- ٢ - اشتراكات التأمين الاجتماعى وغيرها مما يستقطع وفقاً لأحكام قوانين التأمين الاجتماعى أو أية نظم بديلة عنها .
- ٣ - اشتراكات العاملين فى صناديق التأمين الخاصة التى تنشأ طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة الصادر بالقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ .
- ٤ - أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحى على الممول لمصلحته أو مصلحة الزوج أو أولاده القصر ، وأية أقساط تأمين لاستحقاق معاش .
- ٥ - المزايا العينية الجماعية التالية :
 - (أ) الوجبة الغذائية التى تصرف للعاملين .
 - (ب) النقل الجماعى للعاملين أو ما يقابله من تكلفة .
 - (ج) الرعاية الصحية .
 - (د) الأدوات والملابس اللازمة لأداء العمل .
 - (هـ) المسكن الذى يتيح رب العمل للعاملين بمناسبة أدائهم للعمل .
- ٦ - حصة العاملين من الأرباح التى يتقرر توزيعها طبقاً للقانون .
- ٧ - ما يحصل عليه أعضاء السلكين الدبلوماسى والقنصرى والمنظمات الدولية وغيرهم من الممثلين الدبلوماسيين الأجانب وذلك فى نطاق عملهم الرسمى بشرط المعاملة بالمثل وفى حدود تلك المعاملة .

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

وطبقاً لنص هذه المادة يعفى من الضريبة على المرتبات وما فى حكمها ما يلى :

الإعفاءات الممنوحة بقوانين خاصة :

طبقاً لصدر هذه المادة ، لا يترتب على تطبيق أحكام هذا القانون أى مساس بالإعفاءات

الممنوحة بقوانين خاصة .

• مثال ذلك (العلاوات الخاصة)

الإعفاء الشخصى :

طبقاً لنص البند (١) من المادة (١٣) من القانون :

يخصم مبلغ ٤٠٠٠ جنيه إعفاءً شخصياً للممول سنوياً .

اشتراكات التأمين الاجتماعى :

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

تعفى من الضريبة حصة العامل فى اشتراكات التأمين الاجتماعى وغيرها المستقطعة وفقاً

لأحكام قوانين التأمين الاجتماعى أو أى نظم أخرى بديلة .

المقصود بالنظم البديلة :

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

على أنه :

" يقصد بالنظم البديلة ، فى تطبيق حكم البند (٢) من المادة (١٣) من القانون ، النظم

التي يتم انشاؤها وفقاً لأحكام القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٠ المشار إليه أو أى من القوانين

المصرية الأخرى".

حساب حصة العامل فى التأمينات الاجتماعية :

١ - بالنسبة للأجور الأساسية :

تحسب بنسبة ١٣٪ إذا كان العامل غير خاضع لنظام التأمين الصحى أو بنسبة

١٤٪ إذا كان العامل خاضع لنظام التأمين الصحى .

ويلاحظ أن الأجر الذى تحسب عليه النسبة السابقة ، يتمثل فى الأجر الأساسى

مضافاً إليه العلاوات الخاصة التى ضمت إلى المرتب ، وذلك بعد أقصى قدره ٧٠٠ جنيه

شهرياً (إعتباراً من شهر يوليو ٢٠٠٥) وما يزيد عن الحد الأقصى يدخل ضمن الأجور

المتغيرة .

٢ - بالنسبة للأجور المتغيرة :

تحتسب بنسبة ١٠٪ إذا كان العامل غير خاضع لنظام التأمين الصحى أو بنسبة

١١٪ إذا كان العامل خاضع لنظام التأمين الصحى .

وتشمل الأجور المتغيرة على سبيل المثال (حوافز الانتاج - العمولات - البدلات التى لا تستبعد بقرار من رئيس مجلس الوزراء - الأجور الإضافية - المكافآت - العلاوات الإجتماعية والإضافية - ما يزيد عن الحد الأقصى للأجر الأساسى) وذلك بحد أقصى قدره ٦٠٠٠ جنيه سنوياً أى ٥٠٠ جنيه شهرياً .

ونورد فيما يلى بيان بنسب العلاوات الإضافية التى تم تقريرها لأول مرة بالقانون رقم ١٠١ لسنة ١٩٨٧ ، مع ملاحظة أنه إعتباراً من ١٩٩٢/٧/١ فقد تم ضم العلاوة الخاصة المقررة خلال عام ١٩٨٧ إلى أساس المرتب فى ١٩٩٢/٧/١ وذلك طبقاً للقانون رقم ٢٩ لسنة ١٩٩٢ مع إستمرار ضم باقى العلاوات المقررة فى السنوات ١٩٨٨ وما بعدها إلى أساس المرتب خلال السنوات ١٩٩٣ وما بعدها .

السنة	نسبة العلاوة الخاصة	نسبة العلاوة الخاصة المضافة للمرتب
١٩٨٧	٢٠٪	-
١٩٨٨	١٥٪	-
١٩٨٩	١٥٪	-
١٩٩٠	١٥٪	-
١٩٩١	١٥٪	-
١٩٩٢	٢٠٪	٢٠٪ من أساس ١٩٨٧
١٩٩٣	١٠٪	١٥٪ من أساس ١٩٨٨
١٩٩٤	١٠٪	١٥٪ من أساس ١٩٨٩
١٩٩٥	١٠٪	١٥٪ من أساس ١٩٩٠
١٩٩٦	١٠٪	١٥٪ من أساس ١٩٩١
١٩٩٧	١٠٪	٢٠٪ من أساس ١٩٩٢
١٩٩٨	١٠٪	١٠٪ من أساس ١٩٩٣
١٩٩٩	١٠٪	١٠٪ من أساس ١٩٩٤
٢٠٠٠	١٠٪	١٠٪ من أساس ١٩٩٥

٢٠٠١	١٠٪	١٠٪ من أساس ١٩٩٦
٢٠٠٢	١٠٪	١٠٪ من أساس ١٩٩٧
٢٠٠٣	١٠٪	١٠٪ من أساس ١٩٩٨
٢٠٠٤	١٠٪	١٠٪ من أساس ١٩٩٩
٢٠٠٥	٢٠٪	١٠٪ من أساس ٢٠٠٠

اشتراكات صناديق التأمين الخاصة :

طبقاً للبند (٣) من المادة (١٣) من القانون :

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

أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحى :

طبقاً للبند (٤) من المادة (١٣) من القانون :

يعفى من الضريبة أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحى على الممول لصالحه أو لمصلحة الزوج أو الأولاد القصر ، وكذلك أى أقساط تأمين أخرى لاستحقاق معاش . ويشترط أن يكون التأمين فى شركات مسجلة لدى الهيئة المصرية العامة للرقابة على التأمين طبقاً لما جاء بالمادة (١٨) من اللائحة التنفيذية للقانون . ملحوظة :

يتضح من نص الفقرة الأخيرة من المادة (١٣) من القانون ، أنها تضمنت الأحكام الآتية :

- بالنسبة للبندين ٣ ، ٤ يجب ألا تزيد جملة ما يعفى للممول على ١٥٪ من صافى الإيراد أو ٣٠٠٠ جنيه أيهما أكبر .

- لا يجوز تكرار إعفاء هذه الإشتراكات أو الأقساط من أى إيراد من الإيرادات

المنصوص عليها فى المادة (٦) من القانون .

وفى هذا الخصوص تنص المادة (٢٠) من اللائحة التنفيذية على ما يلى :

" يحسب المبلغ المعفى من الضريبة ، فى تطبيق حكم الفقرة الأخيرة من المادة (١٣) من

القانون ، على النحو الآتى :

إذا كانت نسبة الـ ١٥٪ أقل من ٣٠٠٠ جنيه يكون المبلغ المعفى هو المبلغ المدفوع بحد

أقصى ٣٠٠٠ جنيه .

وإذا كانت نسبة الـ ١٥٪ أكبر من ٣٠٠٠ جنيه يكون المبلغ المعفى هو المبلغ المدفوع
 بحد أقصى يعادل قيمة نسبة الـ ١٥٪ " .
 وتطبيقاً لذلك نسوق المثال التالى :
مثال:

حدد القيمة المعفاة طبقاً لحكم البندين ٣ ، ٤ من المادة ١٣ من القانون فى الأحوال الآتية:

المسدد الفعلى	١٥٪	القيمة المقارنة
٢٩٠٠ - ١	٢٧٠٠	٣٠٠٠
٣٥٠٠ - ٢	٤٠٠٠	٣٠٠٠
٧٠٠٠ - ٣	٦٠٠٠	٣٠٠٠

الحل :

- ١ - فى الحالة الأولى : يتم إعفاء المسدد الفعلى وقيمتة ٢٩٠٠ جنيه
 - ٢ - ، ، ، الثانية : ، ، ، ، ، ٣٥٠٠ ، ،
 - ٣ - ، ، ، الثالثة : ، ، ، ، ، نسبة ١٥٪ ، ، ٦٠٠٠ ، ،
- المزايا العينية الجماعية:

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

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

- ١ - أن تكون الوجبة الغذائية فى موقع العمل .
 - ٢ - أن يكون النقل الجماعى لجميع العاملين أو لفئة منهم فى وسائل نقل جماعية سواء كانت
 السيارة مملوكة أو مستأجرة .
 - ٣ - أن يكون المسكن مملوكاً لرب العمل أو مستأجراً من الغير وتستلزمه طبيعة العمل" .
- يتضح من البند (٥) من المادة (١٣) من القانون والمادة (١٩) من اللائحة

التنفيذية ما يلى :

- يقتصر إعفاء قيمة المزايا العينية الجماعية التالية من الضريبة دون غيرها .
- أ - الوجبة الغذائية التى تصرف فى موقع العمل لجميع العاملين ، كما فى الشركات الكيماوية
 وشركات الأسمنت ، فإذا ما تم صرف بدل للوجبة يخضع للضريبة .

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

ج - الرعاية الصحية لجميع العاملين .

د - الأدوات والملابس التى تستلزمها طبيعة العمل .

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

حصة العاملين من الأرباح:

طبقاً للبند (٦) من المادة (١٣) من القانون :

يعفى من الضريبة حصة العاملين من الأرباح والتى يتم توزيعها سنوياً طبقاً للقانون .
ما يحصل عليه أعضاء السلكين الدبلوماسى والقنصرى

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

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

المبالغ المستبعدة من الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة

حددت المادة (١٢) من اللائحة التنفيذية للقانون المبالغ المستبعدة عند تحديد وعاء

الضريبة على المرتبات وما فى حكمها حيث تنص على ما يلى :

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

١ - المبالغ المعفاة بقوانين خاصة .

٢ - مبلغ ٤٠٠٠ (أربعة آلاف جنيه) إعفاءً شخصياً سنوياً للممول .

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

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

٥ - أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحى على الممول لمصلحته أو مصلحة الزوج أو أولاده القصر وأية أقساط تأمين لاستحقاق معاش ، وذلك مع مراعاة حكم المادة (١٨) من هذه اللائحة .

٦ - قيمة المزايا العينية الجماعية الآتية :

- أ - الوجبة الغذائية التى تصرف للعاملين .
- ب - النقل الجماعى للعاملين أو ما يقابله من تكلفة .
- ج - الرعاية الصحية .
- د - الأدوات والملابس اللازمة لأداء العمل .
- هـ - السكن الذى يتيح له رب العمل للعاملين بمناسبة أدائهم العمل .
- ٧ - حصة العاملين من الأرباح التى يتقرر توزيعها طبقاً للقانون .
- ٨ - ضريبة الدمغة المقررة قانوناً .
- ٩ - مبلغ خمسة آلاف جنيه شريحة لا تستحق عليها ضريبة ، بشرط عدم خصمها من مصادر دخل أخرى للممول خلال ذات السنة .

ويشترط بالنسبة للبندين (٤) و (٥) من هذه المادة ألا تزيد جملة ما يعفى للممول على ١٥ ٪ من صافى الإيراد أو ثلاثة آلاف جنيه أيهما أكبر ، ولا يجوز تكرار إعفاء ذات الاشتراكات والأقساط من أى دخل آخر منصوص عليه فى المادة (٦) من القانون .

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

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

المأمورية المختصة

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

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

- ١ - مأمورية ضرائب التفتيش على المصالح الحكومية بالقاهرة أو الإسكندرية ، بحسب الأحوال ، إذا كان صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيرادات إحدى الجهات الحكومية أو وحدات الإدارة المحلية أو إحدى الهيئات العامة أو الأشخاص الاعتبارية التى لا تمارس نشاطاً

خاضعاً للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية أو إذا كان الملتزم بدفع الإيراد إحدى الهيئات الخاصة العاملة في ميدان رعاية الشباب والرياضة والنقابات العامة بالقاهرة أو الإسكندرية ، بحسب الأحوال ، أو المأمورية الجغرافية التي يقع في دائرتها أى من الجهات السابقة بباقي المحافظات التي يتم تحديدها بقرار من رئيس مصلحة الضرائب .

- ٢ - المأمورية المحددة طبقاً لحكم المادة (٥٣) من هذه اللائحة إذا كان صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيراد جهة من الجهات المنصوص عليها في المادة (٤٨) من القانون .
- ٣ - المأمورية المحددة طبقاً لحكم المادة (٨) من هذه اللائحة إذا كان صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيراد أحد الأفراد الذين يزاولون نشاطاً خاضعاً للضريبة .
- ٤ - مأمورية الضرائب التي يقع في دائرتها محل الإقامة أو المركز الرئيسى للأفراد أو الجهات الذين لم يرد ذكرهم في البنود السابقة وكذلك الحالات التي يلتزم فيها مستحقوا الإيراد الخاضع للضريبة بالتوريد طبقاً لحكم المادة (١٦) من القانون .

- ٥ - مركز كبار الممولين إذا كان الممول ممن تقرر أو يتقرر تعامله مع المركز " .
- في الصفحات التالية شكل توضيحي لبيان المأمورية المختصة في تطبيق أحكام الضريبة

على المرتبات وما في حكمها .

إلتزامات أصحاب الأعمال

تنص المادة (١٤) من القانون على ما يلي :

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

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

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

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

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

يتضح مما سبق ما يلي :

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

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

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

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

التزامات أخرى لأصحاب الأعمال

تنص المادة (١٥) من القانون على ما يلي :

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

- ١ - تقديم إقرار ربع سنوى إلى مأمورية الضرائب المختصة فى يناير وإبريل ويوليو وأكتوبر من كل عام على النموذج المعد لذلك .
- ٢ - إعطاء العامل بناء على طلبه كشفاً يبين فيه إسمه ثلاثياً ومبلغ ونوع الدخل وقيمة الضريبة المحجوزة .

وتبين اللائحة التنفيذية قواعد وإجراءات تنفيذ أحكام هذه المادة " كما تنص المادة (٢٢) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :
" يكون تقديم الإقرار الربع سنوى ، المنصوص عليه فى المادة (١٥) من القانون على النموذج رقم (٤ مرتبات) ويجب أن يبين فى هذا النموذج :

- ١ - عدد العاملين .
 - ٢ - إجمالى المرتبات وما فى حكمها المنصرفة خلال الثلاثة أشهر السابقة .
 - ٣ - المبالغ المستقطعة تحت حساب الضريبة والمبالغ المسددة عن ذات المدة وصورة من إيصالات السداد .
 - ٤ - التعديلات التى طرأت على العاملين بالزيادة أو النقص بالعدد .
- كما يجب إخطار مأمورية الضرائب السابق إرسال الإقرارات المنصوص عليها فى البند (١) من المادة (١٥) من القانون بأية تعديلات تطرأ عليها وذلك فى الإقرار الربع سنوى التالى .
ويعطى العامل بناء على طلبه كشفاً مبيناً فيه إسمه ثلاثياً ومبلغ ونوع الدخل وقيمة الضريبة المحجوزة " .

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

التزام العامل

تنص المادة (١٦) من القانون على ما يلى :

" إذا كان صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيراد الخاضع للضريبة غير مقيم 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 " .

طبقاً لنص هذه المادة :

يلتزم العامل بتوريد الضريبة المستحقة إلى مأمورية الضرائب المختصة في حالة ما إذا كان صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيراد غير مقيم في مصر أو لم يكن له مركز أو منشأة بها .
المأمورية المختصة في تطبيق حكم المادة (١٦) من القانون
تنص المادة (٢٣) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلي :

" 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 بياناً بقيمة المبالغ التي حصل عليها والضريبة المستحقة قبل انقطاع إقامته .

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

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

طبقاً لنص هذه المادة :

إذا كان مستحق الإيراد

مقيم

غير مقيم

تكون المأمورية المختصة

تكون المأمورية المختصة

المأمورية التي يقع في

مأمورية ضرائب شركات

المساهمة بالقاهرة أو

دائرتها محل إقامته

الاسكندرية بحسب الأحوال

تقديم بياناً بقيمة المبالغ التى

حصل عليها والضريبة

المستحقة قبل انقطاع اقامته

على النموذج (٥ مرات)

تقديم بياناً فى أول يناير

من كل عام يتضمن

إجمالى المبالغ التى

حصل عليها خلال السنة

على النموذج (٥ مرات)

نرفق فيما يلى شكل النموذج رقم ٤ مرات ، ٥ مرات .

أمثلة :

مثال (١)

موظف حكومي تقاضى عن شهر يوليو ٢٠٠٥ المبالغ التالية :

٧٠٠ جنية	مرتب أساسى (يتضمن ٤١٥ جنية علاوات خاصة مضافة)
٦٠٠ ،،	حوافز
٥٠ ،،	بدل إنتقال مقابل تكلفة فعلية
٣١٥ ،،	علاوة خاصة غير مضافة
١٠٠ ،،	بدل طبيعة عمل
٣٠٠ ،،	أجور إضافية
١٠ ،،	علاوة إجتماعية إضافية

الإجمالى ٢٠٧٥ ،،

المطلوب :

- حساب الضريبة المستحقة إذا علمت أن :
- العامل غير خاضع للتأمين الصحى .
- يسدد الموظف شهريا مبلغ ٢٥ جنية إشتراك صندوق تأمين خاص ، ١٠٠ جنية قسط تأمين على حياته لصالح زوجته وأولاده القصر ، كما يسدد مبلغ ٨٠ جنية شهريا قسط تأمين على حياة زوجته لمصلحته .

الحل:

١ - حساب حصة التأمينات الاجتماعية :

- على المرتب الأساسى = ٧٠٠ جنية $\times ١٣\%$ = ٩١ جنية
- ،، الأجور المتغيرة = ٥٠٠ جنية (الحد الأقصى) $\times ١٠\%$ = ٥٠ ،،

الإجمالى ١٤١ جنية

٢ - حساب ضريبة الدمغة النسبية :

- إجمالى ما حصل عليه الموظف شهريا ٢٠٧٥ جنية ، فتكون فئة ضريبة الدمغة النسبية ٥٠٧٪ (م ٧٩ قانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته) .

جنيه

٢٠٧٥

الاجمالى

جنيه

يخصم منه

- العلاوات الخاصة التى ضمت للمرتب ٤١٥
- العلاوات الخاصة التى لم تضم للمرتب ٣١٥
- علاوة إجتماعية إضافية ١٠
- بدل إنتقال ٥٠
- تأمينات إجتماعية ١٤١
- شريحة معفاه ٥٠

٩٨١

-

-

١٠٩٤

وعاء ضريبة الدمغة

ضريبة الدمغة النسبية = $١٠٩٤ \times ٠,٧٥\% = ٨٢٠$ جنيه

٣ - حساب ضريبة المرتبات (يرد الإيراد الشهرى إلى إيراد سنوى م ١١) :

جنيه	جنيه	إجمالى ما يحصل عليه الموظف
٨٤٠٠	مرتب أساسى	(١٢×٧٠٠)
٧٢٠٠	حوافز	(١٢×٦٠٠)
٦٠٠	بدل إنتقال	(١٢×٥٠)
٣٧٨٠	علاوة خاصة غير مضافة	(١٢×٣١٥)
١٢٠٠	بدل طبيعة عمل	(١٢×١٠٠)
٣٦٠٠	أجور إضافية	(١٢×٣٠٠)
١٢٠	علاوة إجتماعية إضافية	(١٢×١٠)
٢٤٩٠٠	(جملة ما يحصل عليه الموظف)	

يخصم منه

إعفاءات بقوانين خاصة :

٤٩٨٠	علاوة خاصة ضمت للمرتب	(١٢×٤١٥)
٣٧٨٠	، ،	لم تضم للمرتب
١٢٠	علاوة إجتماعية	

* بدلات لمقابلة مصروفات فعلية :

٦٠٠	بدل إنتقال
* إعفاءات طبقا للمادة ١٣ من القانون :	
٤٠٠٠	إعفاء شخصى (م ١٣ / ١)
١٠٩٢	تأمينات إجتماعية على الأجر الأساسى (٩١ جنيه × ١٢)
	(م ١٣ / ٢)
٦٠٠	، ، ، الأجر المتغيرة (٥٠ جنيه × ١٢)
	(م ١٣ / ٢)

- ١٥١٧٢

-

صافى الإيراد ٩٧٢٨

يخصم منه :

٣٠٠	إشتراك صندوق خاص (م ١٣ / ٣)
١٢٠٠	قسط التأمين على حياة الممول مع ملاحظة عدم خصم قسط
	التأمين على حياة الزوجة (م ١٣ / ٤)
	(المسدد الفعلى من البندين ٣ ، ٤ أقل من ٣٠٠٠ جنيه)
٩٨٤	دمغة نسبية (٨٢٠ × ١٢)
٥٠٠٠	شريحة لا تستحق عنها ضريبة (م ٨ من القانون)
-	٦٥٩٨٤

-

٣١٢٩٦ تقرب لأقرب عشرة جنيهاً أقل (٣١٢٠) وعاء الضريبة

الضريبة السنوية المستحقة = ٣١٢٠ × ١٠٪ (الشريحة الأولى) = ٣١٢ جنيه

الضريبة المستحقة عن شهر يوليو = ٣١٢ ÷ ١٢ = ٢٦ جنيه

مثال (٢):

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

المطلوب :

حساب الضريبة المستحقة على المرتبات فى الأحوال الآتية :

١ - تحمل الخبير للضريبة

٢ - ،، الشركة للضريبة

الحل :

١ - الضريبة المستحقة على الخبير :

- مدة الإقامة : ١٢٤ يوم (غير مقيم)

- تحويل الإيراد بالعملة المصرية بفرض أن سعر الدولار الأمريكى وفقاً للسعر المعلن عنه

من البنك المركزى فى ٢٠٠٥/٩/١٨ وليكن ٥٧٩ ر جنية .

الإيراد بالعملة المصرية = ٢٠٠٠٠ × ٥٧٩ ر = ١١٥٨٠٠ جنية

- الضريبة المستحقة = ١١٥٨٠٠ × ١٠٪ = ١١٥٨٠ جنية (م ١١)

٢ - الضريبة المستحقة على الشركة :

نظراً لأن ما تقاضاه الخبير هو الصافى بعد خصم نسبة ١٠٪

(سعر الضريبة طبقاً للمادة ١١ من القانون) ، أى يمثل ٩٠٪ من المبلغ الخاضع للضريبة

وبذلك يمكن تحديد الضريبة المستحقة بطريقتين •

الطريقة الأولى :

- المبلغ الخاضع للضريبة = ١١٥٨٠٠ جنية × ١٠٠٪ = ١٢٨٦٦٧ جنية

٩٠

- الضريبة المستحقة = ١٢٨٦٦٧ × ١٠٪ = ١٢٨٦٦٫٧ جنية

الطريقة الثانية :

- الضريبة المستحقة = ١١٥٨٠٠ جنية × ١٠٪ = ١٢٨٦٦٫٧ جنية

٩٠

مثال (٣):

تقاضى أحد العاملين بشركة طيران أجنبية تعمل فى مصر خلال الفترة الضريبية من

٢٠٠٥/٧/١ حتى ٢٠٠٦/٦/٣٠ المبالغ التالية :

٧٠٠ جنية مرتب أساسى شهري

١٢٠٠٠ ،، مكافآت سنوية

أجور اضافية شهرية	٢٤٠	،،
بدل طبيعة عمل سنوية	٤٨٠	،،
بدل تمثيل وإستقبال سنوية	٨٤٠٠	،،
حوافز إنتاج سنوية	٢٠٠٠٠	،،
بدل إنتقال شهرى مقابل تكلفة فعلية	١٠٠	،،
بدل نقدى للوجبة الغذائية شهرى	٢٥٠	،،

علماً بأنه :

- حصل على تذاكر سفر بالطائرة مجاناً له ولزوجته قيمتها ٧٠٠٠ جنيه
- مشترك فى احد صناديق التأمين الخاصة بواقع ٦٠٠ جنيه سنوياً
- يسدد قسط تأمين على حياته لمصلحة أولاده القصر بواقع ٢٠٠٠ جنيه سنوياً .

المطلوب :

حساب الضريبة المستحقة ، إذا علمت أن :

- ١ - البدلات التى تقاضاها العامل غير معفاة بقوانين خاصة .
- ٢ - الحد الأقصى لاشتراك الأجر الأساسى فى التأمينات الاجتماعية طبقاً لمنشور التأمينات رقم ٢ لسنة ٢٠٠١ ، إعتباراً من يوليو ٢٠٠٥ مبلغ ٧٠٠ جنيه وبالنسبة للأجور المتغيرة ٥٠٠ جنيه شهرياً .

الحل :

مليج

المرتب الأساسى السنوى (١٢ × ٧٠٠)	٨٤٠٠
مكافآت سنوية	١٢٠٠٠
أجور إضافية (١٢ × ٢٤٠)	٢٨٨٠
بدل طبيعة عمل سنوية	٤٨٠
بدل تمثيل وإستقبال سنوية	٨٤٠٠
حوافز إنتاج سنوية	٢٠٠٠٠
بدل إنتقال سنوى (١٢ × ١٠٠)	١٢٠٠
تذاكر سفر مجانية	٧٠٠٠
بدل الوجبة النقدى	٣٠٠٠

مليج

إجمالي ما تقاضاه العامل	٦٣٣٦٠
<u>يخصم منه</u>	
بدل أنتقال	١٢٠٠
إعفاء شخصي (م ١ / ١٣)	٤٠٠٠
تأمينات اجتماعية على الأجر	١٠٩٢
(م ٢ / ١٣) (٨٤٠٠ × ١٣ %)	
تأمينات اجتماعية على الأجور المتغيرة	٦٠٠
(م ٢ / ١٣) (٦٠٠٠ × ١٠ %)	
-	٦٨٩٢

صافي الإيراد

٥٦٤٦٨

يخصم منه

إشتراك في صناديق التأمين (م ٣ / ١٣)	٦٠٠
أقساط التأمين على حياة الممول (م ٤ / ١٣)	٢٠٠٠
(يعتمد المدفوع فعلا)	-
صافي الإيراد الخاضع للضريبة	٥٣٨٦٨

يخصم منه

شريحة لا تستحق عنها ضريبة	٥٠٠٠
وعاء الضريبة	٤٨٨٦٨
وعاء الضريبة (لأقرب عشرة جنيهاً أقل)	٤٨٨٦٠

الضريبة المستحقة :

١٥٠٠٠ الأولى × ١٠ % =	١٥٠٠ جنية
٢٠٠٠٠ التالية × ١٥ % =	٣٠٠٠ ،،
١٣٨٦٠ الباقية × ٢٠ % =	٢٧٧٢ ،،
-	-
٤٨٨٦٠ جنية	٧٢٧٢ جنية

ملحوظة :

- تم تحويل الإيراد الشهري إلى إيراد سنوى .

- اجمالي الأجر المتغيرة تزيد على الـ ٥٠٠ جنيه شهرياً الحد الأقصى للاشتراك بالتأمينات الاجتماعية ، لذا تم حساب التأمينات عن الحد الأقصى فقط .
- تم خصم بدل الانتقال من إجمالي الإيراد لأنه مقابل نفقة فعلية تحملها العامل .
- تم إخضاع البدل النقدي للوجبة الغذائية حيث أن الإعفاء يقتصر على الوجبة الغذائية العينية للعاملين (م ١٣ / ٥ أ) .
- تم خصم مبلغ ٢٦٠٠ جنيه " المسدد الفعلي " مقابل اشتراك صناديق التأمين الخاصة وأقساط التأمين على حياة الممول لصالح أولاده القصر ، حيث أنه لا يزيد على ١٥ ٪ من صافي الإيراد ، وفي حدود ٣٠٠٠ جنيه .
- (وذلك طبقاً للمادة ١٣ بندي ٣ ، ٤) .

الباب الثالث النشاط التجاري والصناعي

الباب الثالث النشاط التجاري والصناعي

تمهيد :

وردت الأحكام الخاصة بإيرادات النشاط التجاري والصناعي بالبواب الثالث من الكتاب الثاني الخاص بالضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وذلك في المواد من ١٧ وحتى ٣١ من القانون ، في ثلاث فصول وقد استهل المشرع هذه الأحكام بالمادتان (١٧) ، (١٨) دون أن يفرد لهما فصلاً مستقلاً أو يميزهما بعنوان خاص ، وإنما جاءتا كتمهيد أو مدخل للفصول الثلاث التي أفردتها القانون لهذه الإيرادات ، كما تناولتها اللائحة التنفيذية للقانون في المواد من ٢٤ وحتى ٤١ وذلك على الوجه التالي :

الفصل الأول : الإيرادات الخاضعة للضريبة

وتناولتها المواد من ١٩ حتى ٢١ من القانون

والمواد من ٢٤ حتى ٢٧ من اللائحة

الفصل الثاني : تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة

وتناولتها المواد من ٢٢ حتى ٣٠ من القانون

والمواد من ٢٨ حتى ٤٠ من اللائحة
الفصل الثالث : الإعفاءات التى شملها القانون فى المادة ٣١ من القانون

والمواد من ٤٠ حتى ٤١ من اللائحة

وسنتناول بالشرح أحكام هذه المواد على الوجه التالى :

تحديد أرباح النشاط التجارى والصناعى :

تنص المادة ١٧ من القانون على ما يلى :

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

ويتحدد صافى الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقا لمعايير المحاسبة المصرية ،

كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافى الربح المشار إليه . "

كما تنص المادة ٢٤ من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

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

ويتضح من هذه النصوص ما يلى :

- أن أرباح هذا النشاط تتحدد على أساس الإيراد الناتج من جميع العمليات التجارية والصناعية .

- أن أرباح هذا النشاط تتضمن الأرباح الرأسمالية التى تحققها المنشأة من بيع الأصول

المنصوص عليها فى البنود ١ ، ٢ ، ٤ من المادة ٢٥ من القانون وهى :

١ - المبانى والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات .

٢ - الأصول المعنوية بما فى ذلك شهرة النشاط .

٤ - الأراضى والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات والأصول الأخرى غير القابلة

للاستهلاك بطبيعتها .

وطبقاً للمادة ٢٤ من اللائحة التنفيذية فإن الأصول التي لا تسرى عليها أحكام هذه المادة هي
الأصول الواردة في البند "٣" من المادة (٢٥) وهذه الأصول هي :

- الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات (كالميكروفيلم)
- جميع أصول النشاط الأخرى بخلاف ما سبق ويشمل ذلك الآلات والمعدات والأجهزة والسيارات وغيرها من الأصول الأخرى الخاصة بالأنشطة المختلفة ، حيث تتم المعاملة الضريبية للأرباح الرأسمالية التي تتحقق من بيع هذه الأصول وفقاً لحكم المادة (٢٦) من القانون والتي سنورد تفصيلها فيما بعد .

- أن أرباح النشاط التجارى والصناعى تتضمن أيضاً الأرباح المحققة من التعويضات التى يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أى أصل من الأصول السابق تفصيلها والواردة فى البنود ١ ، ٢ ، ٤ من المادة ٢٥ من القانون وذلك كالتعويضات التى يحصل عليها الممول من شركات التأمين أو من الدولة عند الهلاك أو الاستيلاء على أى أصل من هذه الأصول .

أوضحت المادة ١٧ من القانون كذلك :

أن أرباح النشاط التجارى والصناعى تتضمن أرباح التصفية التى تتحقق خلال الفترة الضريبية وذلك فى حالات التوقف النهائى وتصفية أصول المنشأة لأى سبب من الأسباب .
قررت المادة ١٧ من القانون فى نهاية الفقرة الأولى :

أن أرباح الأعمال السابق تفصيلها تتحدد على أساس الإيراد الناتج عن كل منها بعد خصم جميع التكاليف واجبة الخصم وهو ما سنوضحه بالتفصيل عند تناول أحكام الفصل الثانى الخاص بتحديد الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة .

أما الفقرة الثانية من المادة ١٧ من القانون :

فقد جاءت لتقرير مبدأ هاماً حرصاً على مواكبة النظام العالمى ألا وهو تحديد صافى الأرباح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، ثم إعمال أحكام القانون لتحديد وعاء الضريبة .

نبذة عن معايير المحاسبة المصرية :

يعد استخدام معايير المحاسبة المصرية المتفقة مع معايير المحاسبة الدولية دعماً للاقتصاد المصرى وعاملاً هاماً فى تشجيع وجذب الاستثمارات للسوق المصرية .

لذلك فقد أصدر وزير الاقتصاد القرار رقم ٤٧٨ لسنة ١٩٩٧ وتعديلاته بتشكيل اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد آداب السلوك المهنى المرتبطة بهما ، حيث قامت هذه

اللجنة باعداد معايير المحاسبة المصرية بما يتفق مع أحدث معايير المحاسبة الدولية وبما لا يتعارض مع أحكام القوانين والقرارات التي تلتزم بتطبيقها الشركات والمنشآت الملزمة باستخدام هذه المعايير .

وقد صدر القرار الوزاري رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ بشأن معايير المحاسبة المصرية، ثم صدر القرار الوزاري رقم ٣٤٥ لسنة ٢٠٠٢ بتعديل بعض أحكام القرار السابق إلى أن جاءت معايير المحاسبة المصرية في عدد ٢٤ معيار روعي في إعدادها مسايرتها لقواعد ومبادئ المحاسبة واتفاقها مع معايير المحاسبة الدولية .

وفيما يلي شكل توضيحي لقائمة الدخل المعدة وفقا لمعايير المحاسبة المصرية :

ونورد فيما يلى بياناً بأرقام وأسماء معايير المحاسبة المصرية :

رقم المعيار	إسم المعيار
١	- عرض القوائم المالية
٢	- المخزون
٤	- قوائم التدفقات النقدية
٥	- صافى ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الجوهرية وتغيير السياسات المحاسبية .
٧	- الظروف الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية
٨	- عقود الإنشاءات
١٠	- الأصول الثابتة وإهلاكاتها " المعدل "
١١	- الإيراد
١٢	- المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية
١٣	- آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية
١٤	- تكلفة الاقتراض
١٥	- الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة
١٦	- المحاسبة عن الاستثمارات
١٧	- القوائم المالية المجمعة والمحاسبة عن الاستثمارات فى الشركات التابعة
١٨	- المحاسبة عن الاستثمارات فى شركات شقيقة
١٩	- الإفصاح بالقوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة
٢٠	- القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي
٢١	- المحاسبة وعرض القوائم المالية لنظم مزايا ومعاشات التقاعد
٢٢	- نصيب السهم فى الأرباح
٢٣	- المحاسبة عن أصول غير ملموسة
٢٤	- معايير السلوك المهني " الاستقلالية "

■ وتجدر الإشارة إلى أن المادة ١٧ وإن كانت قد قررت تحديد صافى الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية إلا أن عجز المادة قد قرر تحديد وعاء

الضريبة بتطبيق أحكام قانون ضرائب الدخل على صافى الربح المشار إليه بحيث لو تعارض المعيار المحاسبى مع أحكام أى من مواد القانون فيكون تطبيق مواد القانون هو الأولى فى الوصول إلى وعاء الضريبة ، وعموماً فإننا نادراً ما سنلاحظ مثل هذا التعارض كما هو الحال بالنسبة للمعيار رقم (١٠) والخاص بالأصول الثابتة واهلاكاتها وما جاء بالمواد ٢٥/٢٧ من القانون والخاصة بالاهلاك العادى والاهلاك الاضافى والتى جاءت لتقرير مزايا أفضل للممول .

■ وأخيراً فقد قررت المادة ٢٤ من اللائحة التنفيذية فى بدايتها بأنه يعمل فى شأن تحديد صافى الربح المشار إليه فى الفقرة الثانية من المادة (١٧) من القانون (أى صافى الربح المحدد على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية) ، بحكم المادة ٧٠ من اللائحة التنفيذية .

وسيرد شرح أحكام المادة ٧٠ من اللائحة التنفيذية للقانون عند تناول أحكام الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية .
أسس محاسبة المنشآت الصغيرة :
تنص المادة ١٨ من القانون على ما يلى :

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

ويتضح من هذا النص ما يلى :

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

- أن المادة قد قررت ألا يتعارض ما سيصدر من أسس محاسبة وإجراءات تحصيل الضريبة مع أحكام قانون تنمية المنشآت الصغيرة رقم ١٤١ لسنة ٢٠٠٤ .

هذا وقد صدر قانون تنمية المنشآت الصغيرة ونشر بالجريدة الرسمية بتاريخ ١٠/٦/٢٠٠٤ .

الفصل الأول

الإيرادات الخاضعة للضريبة

نطاق سريان الضريبة :

تنص المادة ١٩ من القانون على ما يلي :

" تسرى الضريبة على أرباح النشاط التجارى والصناعى بما فيها :

١. أرباح المنشآت التجارية أو الصناعية ومنشآت المناجم والمحاجر والبتترول .
 ٢. أرباح أصحاب الحرف والأنشطة الصغيرة .
 ٣. الأرباح التى تتحقق من أى نشاط تجارى أو صناعى ولو اقتصر على صفقة واحدة ، وتبين اللائحة التنفيذية لهذا القانون القواعد الخاصة لما يعتبر صفقة واحدة فى تطبيق أحكام هذا البند .
 ٤. الأرباح التى تتحقق نتيجة العملية أو العمليات التى يقوم بها السماسرة أو الوكلاء بالعمولة وبصفة عامة كل ربح يحققه أى شخص يشتغل بأعمال الوساطة لشراء أو بيع أو تأجير العقارات أو أى نوع من السلع أو الخدمات أو القيم المنقولة .
 ٥. الأرباح الناتجة عن تأجير محل تجارى أو صناعى سواء شمل الإيجار كل أو بعض عناصره المادية أو المعنوية وكذلك الأرباح الناتجة عن تأجير الآلات الميكانيكية والكهربائية ، عدا الجرارات الزراعية وماكينات الري وملحقاتها والآلات والمعدات المستخدمة فى الزراعة .
 ٦. أرباح نشاط النقل بأنواعه المختلفة .
 ٧. الأرباح التى يحققها من يزاولون تشييد أو شراء العقارات لحسابهم بقصد بيعها على وجه الاحتراف سواء نتج الربح عن بيع العقار كله أو مجزأ إلى شقق أو غرف أو وحدات إدارية أو تجارية أو غير ذلك .
 ٨. الأرباح الناتجة عن عمليات تقسيم الأراضى للتصرف فيها أو البناء عليها .
 ٩. أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضى ، ومشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفرخها آليا وحظائر تربية الدواب ، وحظائر تربية المواشى وتسمينها فيما جاوز عشرين رأسا ومشروعات مزارع ومصائد الثروة السمكية " .
- ويتضح من هذا النص :
- أن المادة قد عدت الإيرادات الخاضعة للضريبة على أرباح النشاط التجارى والصناعى

على الوجه التالى :

١ - أرباح المنشآت التجارية أو الصناعية ومنشآت المناجم والمحاجر والبتترول :

ولتحديد المقصود بالمنشآت التجارية فإنه يمكن الرجوع إلى القانون التجارى رقم

١٧ لسنة ١٩٩٩ حيث تنص المواد من المادة ٤ حتى المادة ٩ منه على ما يلى :

مادة (٤) :

" يعد عملاً تجارياً :

أ - شراء المنقولات أيا كان نوعها بقصد بيعها أو تأجيرها بذاتها أو بعد تهيئتها فى

صورة أخرى ، وكذلك بيع أو تأجير هذه المنقولات .

ب - استئجار المنقولات بقصد تأجيرها وكذلك تأجير هذه المنقولات .

ج - تأسيس الشركات التجارية " .

مادة (٥) :

تعد الأعمال الآتية تجارية إذا كانت مزاولتها على وجه الاحتراف :

(أ) توريد البضائع والخدمات .

(ب) الصناعة .

(ج) النقل البرى والنقل فى المياه الداخلية .

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

(هـ) التأمين على اختلاف أنواعه .

(و) عمليات البنوك والصرافة .

(ز) استيداع البضائع ووسائل النقل والمحاصيل وغيرها .

(ح) أعمال الدور والمكاتب التى تعمل فى مجالات النشر ، والطباعة ، والتصوير ، والكتابة

على الآلات الكاتبة ، وغيرها ، والترجمة ، والاذاعة ، والتليفزيون ، والصحافة ، ونقل الأخبار ،

والبريد ، والاتصالات ، والإعلان .

(ط) الاستغلال التجارى لبرامج الحاسب الآلى والبت الفضائى عبر الأقمار الصناعية .

(ي) العمليات الاستخراجية لمواد الثروات الطبيعية كالمناجم والمحاجر ومناجم النفط والغاز

وغیرها .

(ك) مشروعات تربية الدواجن والمواشى وغيرها بقصد بيعها .

(ل) مقاولات تشييد العقارات أو ترميمها أو تعديلها أو هدمها أو طلائها ومقاولات الأشغال

العامة .

(م) تشييد العقارات أو شراؤها أو استئجارها بقصد بيعها أو تأجيرها كاملة أو مجزأة إلى شقق

أو غرف أو وحدات إدارية أو تجارية سواء كانت مفروشة أو غير مفروشة .

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

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

(ع) توزيع المياه أو الغاز أو الكهرباء وغيرها من مصادر الطاقة .
مادة (٦) :

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

- (أ) بناء السفن أو الطائرات وإصلاحها وصيانتها .
 - (ب) شراء أو بيع أو تأجير أو استئجار السفن أو الطائرات .
 - (ج) شراء أدوات أو مواد تموين السفن أو الطائرات .
 - (د) النقل البحرى والنقل الجوى .
 - (هـ) عمليات الشحن أو التفريغ .
 - (و) استخدام الملاحين أو الطيارين أو غيرهم من العاملين فى السفن أو الطائرات .
- مادة (٧) :

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

مادة (٨) :

- ١ - الأعمال التى يقوم بها التاجر لشئون تتعلق بتجارته تعد أعمالاً تجارية .
- ٢ - كل عمل يقوم به التاجر يعد متعلقاً بتجارته ما لم يثبت غير ذلك .

مادة (٩) :

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

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

٢ - أرباح أصحاب الحرف والأنشطة الصغيرة :

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

ومن أمثلة أصحاب الحرف المكوجى والسباك والنجار والحلاق والميكانيكى وغيرهم ممن يطلق عليهم أصحاب حرف وأنشطة صغيرة .

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

تم إخضاع أرباح الصفقة الواحدة للضريبة لأول مرة بمقتضى أحكام القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ ثم جاء القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، والقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ وأبقى على نفس النص الخاص بخضوع أرباح الصفقة الواحدة للضريبة وإستمر الحال فى ظل أحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وبنفس النص أيضاً .

ويرجع السبب إلى إخضاع أرباح الصفقة الواحدة للضريبة بعدما لوحظ أن بعض الأشخاص يقومون باستيراد بعض الأصناف ، ويحققون من ورائها أرباح طائلة قد تبلغ عشرات أو مئات الألوف من الجنيهات بل والملايين أحياناً ، ولا تتكرر هذه العملية خلال السنة ، ولا تخضع هذه الأرباح للضريبة ، بينما تخضع للضريبة أرباح من يحترف نشاطاً متكرراً قد يحقق منه بضع مئات من الجنيهات على مدار السنة الأمر الذى دعا المشرع إلى إخضاع الصفقة الواحدة للضريبة .

وقد بينت المادة (٢٥) من اللائحة التنفيذية للقانون ما يعد فى حكم الصفقة الواحدة

وشروطها حيث تنص على ما يلى :

" تعد صفقة واحدة ، فى تطبيق حكم البند (٣) من المادة (١٩) من القانون ، كل شراء يجريه ممول مقيم بغرض البيع لأصول منقولة غير مشتراه للاستعمال الشخصى ، بشرط أن تكون الصفقة بغرض تجارى أو صناعى ، وأن يتم البيع خلال فترة اثنى عشر شهراً من تاريخ الشراء " .

وعلى ذلك فيمكن استخلاص الشروط الآتية لخضوع الصفقة الواحدة للضريبة :

- أن يكون صاحب الصفقة ممول مقيم .
- أن تتعلق الصفقة بعملية شراء بغرض البيع وليس للاستعمال الشخصى .
- أن تتعلق الصفقة بأصول منقولة وليس أصولاً ثابتة .
- أن تتعلق الصفقة بنشاط تجارى أو صناعى .

- أن تتم عملية البيع خلال ١٢ شهراً من تاريخ الشراء .

مع ملاحظة أن ما يخضع للضريبة هو أرباح الصفقة وليس إجمالى ثمن بيعها .

فإذا ما تخلف أحد هذه الشروط أو بعضها فلا تخضع أرباح الصفقة الواحدة للضريبة .

٤ - أرباح أعمال السمسرة والوكالة بالعمولة :

ويقصد بها أعمال الوساطة التى يقوم بها السماسرة أو الوكلاء بالعمولة للتقريب

بين البائع والمشتري أو المؤجر والمستأجر أو مقدم ومتلقى الخدمة .

وتشمل أعمال الوساطة عمليات الشراء أو البيع أو التأجير للعقارات أو أى نوع من

السلع أو الخدمات أو القيم المنقولة ، حيث يمارس الوسيط أو السمسار هذا العمل بصفة

مستقلة ويكون له سجل ومكان محدد لمزاولة النشاط .

وبالنسبة للوكلاء بالعمولة فيدخل ضمنهم قيام بعض محلات الخردوات والأكشاك

وغيرهم ببيع طوابع البريد والدمغة حيث تقضى تعليمات المصلحة بإخضاع هذه الأعمال

للضريبة باعتبارها أعمال وكالة بالعمولة .

٥ - الأرباح الناتجة عن تأجير محل تجارى أو صناعى وتأجير الآلات الميكانيكية

والكهربائية :

وقد جاء خضوع أرباح تأجير المحلات التجارية أو الصناعية الذى يشمل كل أو

بعض العناصر المادية أو المعنوية للضريبة وهو ما يعرف بالإيجار بالجدك منذ تطبيق

القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ باعتبارها منشآت أعدها أصحابها لخدمة أغراض تجارية أو

صناعية وقاموا بتأجيرها لهذا الغرض لتخرج بذلك من نطاق الاستغلال العادى إلى نطاق

المضاربة والربح ، واستمر خضوعها فى ظل القوانين المتعاقبة ، حيث أخذ القانون الحالى

بنفس المفهوم لخضوع تلك الأرباح للضريبة .

أما بالنسبة لتأجير الآلات الميكانيكية والكهربائية فقد جاءت المادة (٢٦) من اللائحة

التنفيذية للقانون للتأكيد على خضوع أرباح تأجير الآلات الالكترونية والرقمية وغيرها باعتبارها من

الآلات الكهربائية حيث تنص على ما يلى :

" تشمل الآلات الميكانيكية والكهربائية ، المنصوص عليها فى البند (٥) من المادة (

١٩) من القانون ، الآلات الالكترونية والرقمية وغيرها " .

وبالنسبة لأرباح تأجير الجرارات الزراعية وماكينات الري وملحقاتها والآلات والمعدات

المستخدمة فى الزراعة ، فقد كانت تخضع للضريبة فى ظل القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ وذلك

عدا ماكينات الري والجرارات حتى قوة ٨٦ حصان ، حيث سبق أن صدر قرار وزير المالية بالاتفاق مع وزير الزراعة رقم ٥٨٦ لسنة ١٩٩٦ بتحديد القواعد والأسس المحاسبية لتحديد صافى أرباح الآلات التى تستخدم فى الزراعة .

أما فى ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فقد تم استبعاد أرباح تأجير الجرارات الزراعية وماكينات الري وملحقاتها والآلات والمعدات المستخدمة فى الزراعة من الخضوع للضريبة وذلك تشجيعاً للتوسع فى أغراض الزراعة باستخدام تلك الآلات والمعدات .
ملحوظة :

* وقد يكون من المفيد أن نورد هنا حصراً بالآلات والمعدات الزراعية التى وردت فى القرار ٥٨٦ لسنة ١٩٩٦ وذلك لمراعاة عدم سريان الضريبة عليها عند المحاسبة عن أرباح تأجير الآلات الميكانيكية والكهربائية :

- آلات إعداد الأرض الزراعية :

- (أ) آلات تمهيد مرقد البذرة " المحاريث " .
- (ب) آلات تنعيم وإعداد مرقد البذرة " الأمشاط والمهارييس " .
- (ج) آلات تقوية سطح التربة " الزحافات والقصابيات " .
- (د) آلات خاصة " التخطيط - محراث تحت التربة " .

- آلات البذر والزراعة :

- (أ) سطرة حبوب " لزراعة الحبوب الصغيرة " .
- (ب) آلات زراعة فى سطور " بلانتر " .

- آلات خدمة المحصول النامى :

- (أ) آلة العزيق بين السطور .
- (ب) آلات التسميد .
- (ج) مجموعات الري .
- (د) رشاشات المبيدات .

- معدات حصاد وإعداد المحاصيل :

- (أ) المحشات " مفرمة الأحطاب " .
- (ب) الكومباين ذاتى الحركة " آلة الضم والدراس للقمح والأرز " .
- (ج) المقطورات الزراعية " مكابس القش " .

٦ - أرباح نشاط النقل بأنواعه المختلفة :

ويقصد به الأرباح الناتجة من نشاط النقل سواء للأفراد أو البضائع أو السلع وغيرها سواء كان هذا النقل برياً أو بحرياً أو جوياً وأياً كانت الوسيلة المستخدمة فى النقل .

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

ويمكن إستخلاص شروط الخضوع من واقع هذا البند على الوجه التالى :

- أ - أن يزاول الشخص تشييد العقارات أو شراءها لحساب نفسه .
- ب - أن يكون التشييد أو الشراء بقصد البيع .
- ج - أن تكون المزاولة على وجه الاحتراف .
- د - أن ينتج الربح عن بيع العقار كله أو مجزأً إلى شقق أو غرف أو وحدات إدارية أو تجارية أو غير ذلك من أشكال البيع .

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

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

ويلاحظ بالنسبة للبندين ٧ ، ٨ السابق إيضاحهما أنه :

قد سبق أن صدر قرار وزير المالية رقم ١٦٧ لسنة ١٩٨٢ بشأن القواعد والأسس المحاسبية لتحديد صافى الأرباح التى يحققها من يشيدون أو يشترون عقارات لحسابهم عادة بقصد بيعها وكذلك قواعد تحديد الأرباح الناتجة من عمليات تقسيم أراضى البناء والتصرف فيها ، وذلك فى ظل أحكام القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته .

ونورد فيما يلى نص هذا القرار للاسترشاد به فى المحاسبة عن الأرباح الواردة بهذين

البندين ، والذي ينص على ما يلى :

٩ - أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي ، ومشروعات الثروة الحيوانية والسمكية :

ويتضح من هذا البند أنه يتضمن أرباح الأنشطة الآتية :

أ (أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي .

ب (مشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها آلياً وحظائر تربية الدواب .

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

د (مشروعات مزارع ومصائد الثروة السمكية .

هذا وقد سبق أن صدرت القرارات والتعليمات التالية التى يمكن الاسترشاد بها فى تحديد

صافى أرباح بعض المنشآت السابقة :

- قرار وزير المالية رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨٤ .

- قرار وزير المالية رقم ٣٠١ لسنة ١٩٩٢ .

- التعليمات التنفيذية رقم ١٤ لسنة ١٩٩٢ .

- التعليمات التنفيذية رقم ٤١ لسنة ٢٠٠٠ .

ونورد فيما يلى هذه القرارات والتعليمات :

أرباح إعادة تقييم أصول المنشأة الفردية عند الاسهام فى رأس مال شركة مساهمة :
تنص المادة ٢٠ من القانون على ما يلى :

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

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

- أن تكون الأسهم المقابلة للحصة العينية أسهماً اسمية (باسم صاحب المنشأة الفردية) .
 - ألا يتصرف فيها صاحبها قبل مضي خمس سنوات .
- أرباح العقود طويلة الأجل :

تنص المادة ٢١ من القانون على أنه :

" يتحدد صافي الربح الضريبي للمنشأة عن جميع ما ترتبط به من عقود طويلة الأجل على أساس نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد خلال الفترة الضريبية .

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

ويحدد الربح المقدر للعقد بالفرق بين قيمته والتكاليف المقدرة له .

ويحدد الربح المقدر للعقد خلال كل فترة ضريبية بنسبة من الربح المقدر وفقاً للفقرة السابقة تعادل نسبة ما تم تنفيذه خلال الفترة الضريبية وعلى أن يتم تسوية ربح العقد في نهاية الفترة الضريبية التي انتهى فيها تنفيذه على أساس إيراداته الفعلية مخصوماً منها التكاليف الفعلية بعد استئزال ما سبق تقديره من أرباح .

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

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

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

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

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

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

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

٣ - يتم تحديد الربح المقدر للعقد خلال كل فترة ضريبية على أساس إجمالي الأرباح المقدرة للعقد بالكامل مضروبة فى نسبة الإنجاز المحددة بالبند (١) .
وفى نهاية العقد يتم تحديد صافى الربح أو الخسارة الفعلية للعقد على أساس التكاليف الفعلية مطروحة من الإيرادات الفعلية .

فإذا اختتم حساب العقد فى الفترة الضريبية التى انتهى خلالها تنفيذه بخسارة تخصم هذه الخسارة من أرباح الفترة أولاً فإذا لم تكف أرباح الفترة يخضم رصيد الخسارة من الفترات الضريبية السابقة المحددة لتنفيذ العقد خلالها وبما لا يجاوز الأرباح المقدرة والمصرح عنها خلال تلك الفترات الضريبية السابقة ولكل عقد على حده .

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

ويتضح من ذلك ما يلى :

أن المادة ٢١ من القانون والمادة ٢٧ من اللائحة التنفيذية قد جاءتا لتضعا أسس تحديد صافى الربح الضريبى عن العقود طويلة الأجل سواء فى نهاية فترة العقد أو خلال كل سنة أو فترة ضريبية من فترات تنفيذ هذه العقود ، وقد جاءت المادة ٢١ من القانون فى ٧ فقرات سننتاولها بالشرح مع ما يقابلها من المادة ٢٧ من اللائحة بدءً من أحكام الفقرة الأخيرة من المادة ٢١ التى بينت المقصود بالعقود طويلة الأجل .

أوضحت هذه الفقرة أن المقصود بالعقود طويلة الأجل هي عقود التصنيع أو التجهيز أو الإنشاء أو أداء الخدمات المرتبطة بها والتي تنفذها المنشأة لحساب الغير على أساس قيمة محددة ويستغرق تنفيذها أكثر من فترة ضريبية واحدة .
ونورد فيما يلي أمثلة لهذه العقود :

- عقود المقاولات .
- عقود تصنيع السفن أو المنشآت أو الأوناش كبيرة الحجم .
- عقود تجهيز المصانع أو المولات .
- عقود الصيانة أو أداء الخدمات الأخرى المرتبطة بالعقود السابقة .

م ٢١ / ١

أما الفقرة الأولى من المادة فقد وضعت أساس تحديد الربح الضريبي عن كل فترة ضريبية من هذه العقود ، وهو نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد .

م ٢١ / ٢

وأوضحت الفقرة الثانية من المادة ٢١ من القانون كيفية حساب هذه النسبة وذلك بنسبة التكلفة الفعلية للأعمال المنفذة خلال الفترة الضريبية إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد وقد نص البند ١ من الفقرة الأولى من المادة ٢٧ من اللائحة على مراعاة إعادة حساب هذه النسبة عند تغيير هذه التكاليف .
مثال " ١ " :

تعاقد أحد المقاولين على إنشاء شبكة صرف صحي لحدى القرى السياحية بمبلغ ٣ مليون جنيه على أن يتم الانتهاء من تنفيذ العقد خلال سنتان من تاريخ توقيع العقد ، فإذا كان العقد قد تم توقيعه في ٢٠٠٥/٧/١ .
المطلوب حساب نسبة الانجاز أو نسبة ما تم تنفيذه من العقد خلال الفترة من ٢٠٠٥/٧/١ وحتى ٢٠٠٥/١٢/٣١ إذا علمت ما يلي :

- تبلغ إجمالي التكاليف المقدرة للعقد مبلغ ٢٤٠٠.٠٠٠ جنيه
- تبلغ إجمالي التكاليف الفعلية خلال المدة من ٢٠٠٥/٧/١ وحتى ٢٠٠٥/١٢/٣١ مبلغ ٦٠٠.٠٠٠ جنيه .

الحل :

نسبة الانجاز = إجمالي التكاليف الفعلية خلال الفترة الضريبية

إجمالي التكاليف المقدرة للعقد

٦٠٠.٠٠٠

٢٥٪ = — =

٢٤٠.٠٠٠

م ٢١ / ٣

بينت الفقرة الثالثة من المادة ٢١ من القانون أن الربح المقدر للعقد يحسب بالفرق بين قيمته وإجمالي التكاليف المقدرة له ، كما يقضى البند ٢ من الفقرة الأولى من المادة ٢٧ من اللائحة بمراجعة إعادة احتساب إجمالي الأرباح المقدرة عند تغيير قيمة العقد .

مثال " ٢ " :

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

الحل :

الربح المقدر للعقد = إجمالي قيمة العقد - إجمالي التكاليف المقدرة له

= ٣٠٠.٠٠٠ - ٢٤٠.٠٠٠ = ٦٠.٠٠٠ جنيه

م ٢١ / ٤

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

مثال " ٣ " :

المطلوب حساب الربح المقدر خلال الفترة الضريبية من ٢٠٠٥/٧/١ وحتى

٢٠٠٥/١٢/٣١ على ضوء البيانات الواردة في المثالين السابقين .

الحل :

الربح المقدر خلال الفترة الضريبية = الربح المقدر للعقد × نسبة الانجاز من

٢٠٠٥/٧/١ حتى ٢٠٠٥/١٢/٣١

= ٦٠.٠٠٠ × ٢٥٪ = ١٥.٠٠٠ جنيه

- بينت الفقرة الرابعة من المادة ٢١ من القانون والفقرة الثانية من المادة ٢٧ من اللائحة بعد ذلك أنه بعد حساب الربح المقدر للعقد خلال كل فترة ضريبية بالأسس السابق إيضاها يتم تسوية ربح أو خسارة العقد فى نهاية الفترة الضريبية التى انتهى تنفيذ العقد خلالها ، وذلك على أساس إيراداته الفعلية مخصوماً منها التكاليف الفعلية بعد خصم ما سبق تقديره من أرباح خلال الفترات الضريبية السابقة .

ولإيضاح كيفية تطبيق ذلك نسوق المثال التالى :

مثال " ٤ " :

بلغت التكاليف الفعلية للعقد المشار إليه فى الأمثلة السابقة خلال الفترات الباقية لتنفيذه ما يلى :

- عام ٢٠٠٦ مبلغ مليون جنيه

- الفترة من ٢٠٠٧/١/١ وحتى ٢٠٠٧/٦/٣٠ موعد التسليم مبلغ ٤٠٠.٠٠٠ جنيه

المطلوب :

حساب الأرباح المقدرة لهذا العقد خلال عام ٢٠٠٦ وتسويته فى نهاية فترة التنفيذ

النهائى للعقد .

الحل :

أولاً : لحساب الربح المقدر للعقد خلال عام ٢٠٠٦ يتم أولاً حساب نسبة الانجاز خلال

العام ثم ضربها فى إجمالى الربح المقدر للعقد على الوجه التالى :

التكلفة الفعلية خلال عام ٢٠٠٦

نسبة الانجاز خلال ٢٠٠٦ = —

إجمالى التكاليف المقدرة للعقد

١.٠٠٠.٠٠٠

— = ٤١٦٦٦٪

٢.٤٠٠.٠٠٠

الربح المقدر خلال عام ٢٠٠٦ = الربح المقدر للعقد × نسبة الانجاز خلال العام

= ٢٥٠.٠٠٠ = ٤١٦٦٦ × ٦٠٠.٠٠٠

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

١ - حساب الأرباح الفعلية للعقد بخصم التكاليف الفعلية طوال فترات التنفيذ من

الإيرادات الفعلية للعقد .

$$\begin{aligned} &= 3.000.000 - (400.000 + 1.000.000 + 600.000) \\ &= 3.000.000 - 2.000.000 \\ &= 1.000.000 \text{ جنيه} \end{aligned}$$

٢ - حساب أرباح الفترة التي انتهى فيها تنفيذ العقد في ٢٠٠٧/٦/٣٠ وذلك بخصم الأرباح المقدرة خلال الفترات السابقة من الأرباح الفعلية للعقد كما يلي :

$$\begin{aligned} &\text{أرباح الفترة من ٢٠٠٧/١/١ حتى ٢٠٠٧/٦/٣٠} \\ &= 1.000.000 - (250.000 + 150.000) \\ &= 1.000.000 - 400.000 \\ &= 600.000 \text{ جنيه} \end{aligned}$$

م ٢١ / ٥

بينت الفقرة الخامسة من المادة ٢١ من القانون والفقرة الثالثة والرابعة من المادة ٢٧ من اللائحة كيفية معالجة الخسارة التي قد تتحقق في نهاية فترة تنفيذ العقد ، وذلك بخصم هذه الخسارة من الأرباح المقدرة للعقد خلال الفترات السابقة وبما لا يجاوز أرباح العقد خلال تلك الفترات ، حيث يتم إعادة حساب الضريبة على هذا الأساس واسترداد الممول لما يكون قد سدده من ضرائب بالزيادة .

ولايضاح كيفية تطبيق ذلك نورد المثال التالي :

مثال (٥) :

بفرض أنه قبل تسليم شبكة الصرف الصحي المشار إليها في الأمثلة السابقة ، وعند إجراء اختبارات الكبس للتأكد من سلامة الشبكة ، انفجرت المواسير وتطلبت عملية الإصلاح واستبدال مواسير وخطوط الصرف بالشبكة تكلفة إضافية قدرها ١.٠٠٠.٠٠٠ جنيه وامتد العمل حتى ٢٠٠٧/١٢/٣١ .

المطلوب:

إيضاح كيفية معالجة هذه التكاليف في ضوء أحكام المادة ٢١ من القانون والمادة ٢٧ من اللائحة .

الحل :

أولاً : من واقع مثال "٤" تبلغ التكلفة الفعلية خلال المدة من ٢٠٠٧/١/١ حتى

٢٠٠٧/٦/٣٠ مبلغ ٤٠٠.٠٠٠ جنيه .

فتكون إجمالي التكاليف الفعلية خلال عام ٢٠٠٧ = ٤٠٠.٠٠٠ +

١٠٠.٠٠٠ = ١٥٠.٠٠٠ جنيه

وعلى ذلك تعاد تسوية العقد في نهاية الفترة على مرحلتين أيضاً كما أوضحنا في المثال

رقم " ٤ " كما يلي :

١ - حساب الأرباح الفعلية للعقد بخصم التكاليف الفعلية طوال فترات التنفيذ من الإيرادات الفعلية للعقد .

= ٣٠٠.٠٠٠ - (٦٠٠.٠٠٠ + ١٠٠.٠٠٠ + ١٥٠.٠٠٠)

= ٣٠٠.٠٠٠ - ٣١٠.٠٠٠ = (١٠٠.٠٠٠ جنيه) (خسارة)

٢ - حساب خسارة الفترة التي انتهى فيها تنفيذ العقد في ٢٠٠٧/١٢/٣١ وذلك بإضافة قيمة الأرباح المقدرة خلال الفترات السابقة (نظراً لأنها أرباح تقديرية لم تتحقق) إلى الخسارة الفعلية للعقد كما يلي:

خسارة ٢٠٠٧ = (١٠٠.٠٠٠) خسارة العقد

+ (٤٠٠.٠٠٠) أرباح مقدرة لم تتحقق خلال السنوات السابقة

—

إجمالي خسارة ٢٠٠٧ = (٥٠٠.٠٠٠)

أو تحسب تلك الخسارة جبرياً كما يلي :

- (١٠٠.٠٠٠) خسارة العقد

- (٤٠٠.٠٠٠) أرباح السنوات السابقة المقدرة

—

- (٥٠٠.٠٠٠) خسارة

ثانياً : يتم خصم هذه الخسارة من الأرباح المقدرة للعقد خلال السنوات السابقة وبما لا يجاوز

هذه الأرباح على الوجه التالي :

الأرباح المقدرة عام ٢٠٠٦ = ٢٥٠.٠٠٠

يخصم خسائر العقد عام ٢٠٠٧ = ٥٠٠.٠٠٠

—

٢٥٠.٠٠٠

المتبقى من الخسارة

الأرباح المقدرة عام ٢٠٠٥ = ١٥٠.٠٠٠
يخصم المتبقى من خسارة العقد ٢٥٠.٠٠٠

—

الباقى من خسارة العقد ١٠٠.٠٠٠

وهو نفسه مبلغ الخسارة الفعلية للعقد كما هو موضح فى بداية هذا المثال
وسنوضح كيفية معالجته عند تناول أحكام الفقرة السادسة من المادة ٢١ فى الخطوة
التالية ، أما الضرائب التى سبق سدادها عن الأرباح المقدرة للعقد خلال سنتى ٢٠٠٥ ،
٢٠٠٦ ، فيحق للممول استردادها طبقاً لحكم الفقرة الخامسة من المادة .

م ٢١ / ٦

بينت الفقرة السادسة من المادة ٢١ من القانون وكذلك الفقرة الثالثة والرابعة من المادة
٢٧ من اللائحة كيفية معالجة باقى الخسائر الناتجة عن تنفيذ العقود طويلة الأجل بعد خصم
إجمالى خسارة العقد من الأرباح المقدرة خلال فترات تنفيذه حيث قررت أنه يتم ترحيل باقى
هذه الخسائر إلى السنوات التالية طبقاً لأحكام المادة ٢٩ من القانون والتى تقضى بترحيل
الخسائر المحققة إلى أرباح السنوات التالية وحتى السنة الخامسة .
وفى المثال السابق ونظراً لأن الباقى من خسائر العقد هو مبلغ ١٠٠.٠٠٠ جنيه فإنه
يتم ترحيله إلى أرباح العام الضريبى ٢٠٠٨ وإذا تبقى بعد ذلك جزء من الخسارة فيمكن
ترحيله سنوياً حتى السنة الخامسة .

الفصل الثانى

تحديد الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة

—

الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة :

تنص المادة (٢٢) من القانون على ما يلى :

" يتحدد صافى الأرباح التجارية والصناعية الخاضع للضريبة على أساس إجمالى الربح
بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق هذه الأرباح ، ويشترط فى التكاليف
والمصروفات واجبة الخصم ما يأتى :

- ١ - أن تكون مرتبطة بالنشاط التجارى أو الصناعى للمنشأة وللازمة لمزاولة هذا النشاط .
- ٢ - أن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات ، وذلك فيما عدا التكاليف والمصروفات التى لم يجر
العرف على إثباتها بمستندات " .

ويتضح من هذا النص :

أن المشرع قد استهل الفصل الثانى الخاص بتحديد الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة بمبدأ أساسى وهو أن تحديد الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة يكون على أساس الأرباح الصافية والتي تتحدد على أساس إجمالى الربح بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق هذا الربح .

أرباح النشاط التجارى والصناعى :

سبق أن أوضحنا عند تناول أحكام المادة (١٧) من القانون أن أرباح النشاط التجارى

والصناعى تشمل ما يلى :

- الإيراد الناتج من جميع العمليات التجارية والصناعية ، أى الإيراد الناتج عن استغلال النشاط الأسمى للمنشأة مخصصاً منه التكاليف المتعلقة بهذا الإيراد وهو ما يسمى بإجمالى أرباح الاستغلال ، مضافاً إليها الأرباح الناتجة عن أية إيرادات أخرى فرعية أو عرضية أو ثانوية خاصة بنشاط المنشأة .

- الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة أو الأرباح الرأسمالية .

- الأرباح الناتجة عن التعويضات بسبب الهلاك أو الاستيلاء على أى أصل من الأصول .

- أرباح التصفية .

وعلى ذلك فإن أرباح النشاط التجارى والصناعى تشمل جميع هذه البنود أو بعضها بحسب ما تحقق منها خلال الفترة الضريبية .

الشروط الواجب توافرها فى التكاليف والمصروفات واجبة الخصم :

قررت المادة ٢٢ من القانون بعد ذلك أن صافى الأرباح يتحدد على أساس إجمالى الربح

السابق إيضاحه بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق هذه الأرباح وبينت شروط

خصم هذه التكاليف والمصروفات وهى كما يلى :

١ - أن تكون مرتبطة بالنشاط ولازمة لمزاويلته .

٢ - أن تكون حقيقية ومؤيده بالمستندات .

بمعنى أن المصروف يجب أن يكون مرتبطاً بالنشاط وينفق للحصول على الربح أو الحفاظ على النشاط وفى الحدود اللازمة دون مبالغة أو إسراف ، وعلى ذلك فالمصروفات التى ليس لها علاقة بنشاط المنشأة تستبعد ولا تعتمد ، كما تستبعد المصروفات التى تعد من قبيل استعمال الربح كالزكاة مثلاً .

التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات :
استثنى المشرع التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بالمستندات من شرط أن تكون مؤيدة بالمستندات مثل المصروفات النثرية والإكراميات اللازمة للنشاط وغيرها من المصروفات ذات الطبيعة المماثلة .

بينت المادة ٢٨ من اللائحة التنفيذية للقانون المقصود بتلك التكاليف والمصروفات وأمثالها والنسبة المسموح بها لتلك التكاليف والمصروفات حيث تنص على ما يلي :
" يقصد بالتكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات ، فى تطبيق أحكام البند (٢) من المادة (٢٢) من القانون ، التكاليف والمصروفات التي يتعذر فى الغالب نظراً لطبيعتها إثباتها بمستندات خارجية ، وتتوافر بالنسبة لها أذن صرف داخلية أو بيانات أسعار ، ومنها :

- ١ - مصروفات الانتقالات الداخلية .
- ٢ - مصروفات البوفيه للضيافة الداخلية لعملاء المنشأة .
- ٣ - مصروفات النظافة .
- ٤ - الدمغات العادية والنقابية اللازمة لتسيير أعمال المنشأة .
- ٥ - مصروفات الصيانة العادية .
- ٦ - الجرائد والمجلات اليومية أو الأسبوعية أو الشهرية إذا كانت تستلزمها طبيعة المهنة أو النشاط .

ويشترط ألا تزيد المصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات ، بما فى ذلك الإكراميات ، على ٧٪ من إجمالى المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات " .

التكاليف واجبة الخصم :

عدد المشرع بعد ذلك فى المادة ٢٣ من القانون ما يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم على سبيل المثال ، وذلك فى تسع بنود سنتناول كل منها بالشرح فيما يلى مع مراعاة أنه يمكن أن يكون هناك مصروفات أو تكاليف أخرى بخلاف تلك البنود التسع يمكن خصمها أيضاً مثل الإيجار والكهرباء والمياه وباقى المصروفات الأخرى المشابهة والتي لم يرد حصرها ضمن هذه البنود .

التكاليف والمصروفات المنصوص عليها فى المادة (٢٣) من القانون واجبة الخصم :

" ١ - عوائد القروض المستخدمة فى النشاط أياً كانت قيمتها ، وذلك بعد خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاء منها قانوناً " .

وقد بينت المادة ٢٩ من اللائحة التنفيذية للقانون المقصود بالعوائد الدائنة التى تخصم من العوائد المدينة للقروض المستخدمة فى النشاط وبحيث يعد الفرق من التكاليف واجبة الخصم طبقاً للبند ١ من المادة (٢٣) من القانون حيث أوضحت أن المقصود بتلك العوائد الدائنة ، كل ما يحصل عليه الممول من مبالغ مقابل الاستثمار فى :

- القروض والسلفيات والديون أياً كان نوعها .
- السندات .
- أذون الخزنة .
- الودائع والتأمينات النقدية .

وذلك بشرط أن تكون تلك العوائد الدائنة غير خاضعة للضريبة أو معفاة منها .
ويرتبط هذا البند بالبندين ٤ ، ٥ من المادة (٢٤) التى حددت التكاليف والمصروفات غير واجبة الخصم والذين ينصان على ما يلى :

مادة (٢٤) :

" لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يأتى : -

-

٤ - العائد المسدد على قروض فيما يجاوز مثلى سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزى فى بداية السنة الميلادية التى تنتهى فيها الفترة الضريبية .
وتقضى المادة ٣١ من اللائحة التنفيذية باحتساب العائد المسدد على تلك القروض على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزى فى أول يناير أو أول يوم عمل فى بداية السنة الميلادية .

٥ - عوائد القروض والديون على اختلاف أنواعها المدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها " .

وتقضى المادة ٣٢ من اللائحة التنفيذية بأن عوائد السندات التى تطرح فى اكتتاب عام لا تدخل ضمن عوائد القروض والديون التى لا تعد من التكاليف واجبة الخصم المنصوص عليها فى البند ٥ من المادة ٢٤ من القانون .

وعلى ذلك فإن الشروط التى حددها القانون لاعتبار عوائد القروض من التكاليف واجبة الخصم تكون على الوجه التالى :

- أ - أن تكون العوائد عن قروض مستخدمة فعلاً في النشاط .
- ب - أن يخصم من العوائد المدينة عوائد القروض والاستثمارات الدائنة التي حصلت عليها المنشأة إذا كانت هذه العوائد الدائنة غير خاضعة للضريبة أو معفاة منها قانوناً وذلك طبقاً لما أوضحته المادة ٢٩ من اللائحة التنفيذية .
- ج - ألا تجاوز العوائد المسددة على القروض التي تحصل عليها المنشأة ضعف سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزي في بداية السنة الميلادية التي تنتهي فيها الفترة الضريبية للمنشأة (أول يناير أو أول يوم عمل في بداية السنة الميلادية) .
(م ٢٤ / ٤ من القانون ، م ٣١ من اللائحة)
- فلو افترضنا إن إحدى المنشآت قد حصلت على قرض ، ويسدد عليه عائد بسعر ٢٥٪ مثلاً في حين أعلن البنك المركزي * أن سعر الائتمان والخصم لديه في ١/١/٢٠٠٥ هو ١٠٪ ، في هذه الحالة فإن ضعف سعر الائتمان والخصم لدى البنك المركزي خلال عام ٢٠٠٥ يكون ٢٠٪ في حين أن هذه المنشأة قد حصلت على قرض بسعر ٢٥٪ ، لذلك فإن العائد المسدد فيما يجاوز ٢٠٪ عن هذا القرض خلال السنة الضريبية التي تنتهي في عام ٢٠٠٥ لهذه المنشأة لا يعد من التكاليف واجبة الخصم .
- * سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في أول يناير ٢٠٠٥ نسبة ١٠٪ سنوياً ، وفي ٢٢ يناير ٢٠٠٦ نسبة ٩٪ سنوياً .
- د - ألا تكون عوائد القروض والديون المختلفة (فيما عدا عوائد السندات التي تطرح في اكتتاب عام) مدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها حيث لا تعد من التكاليف واجبة الخصم بنص المادة (م ٢٤ / ٥ من القانون والمادة ٣٢ من اللائحة التنفيذية) .
- فيما عدا ذلك فإن عوائد القروض المستخدمة في النشاط تعد من التكاليف واجبة الخصم أي كانت قيمتها .
- " ٢ - الإهلاكات لأصول المنشأة والمنصوص عليها في المادة (٢٥) من هذا القانون " .
وسنتناول هذا البند بالتفصيل عند شرح أحكام المواد (٢٥ / ٢٧) من القانون .
- " ٣ - الرسوم والضرائب التي تتحملها المنشأة عدا الضريبة التي يؤديها الممول طبقاً لهذا القانون " .

وذلك مثل رسوم الشهر والتوثيق ، والضرائب العقارية والجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم سواء كانت ضرائب مباشرة أو غير مباشرة وذلك فيما عدا الضرائب التى يسددها الممول طبقاً لأحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

" ٤ - أقساط التأمين الإجتماعى المقررة على صاحب المنشأة لصالح العاملين ولصالحه ، والتي يتم أدائها للهيئة القومية للتأمين الاجتماعى " .
من نص هذا البند يتضح أنه :

من التكاليف التى يمكن للممول خصمها من الإيرادات وصولاً إلى الربح الصافى حصة صاحب العمل فى أقساط التأمين المستحقة على المنشأة سواء لصالح العاملين أو لصالح صاحب العمل والتي يتم أدائها سواء سددت أو لم تسدد بعد بالفعل .

أما حصة العاملين فى نظام التأمينات الاجتماعية أو فى نظام التأمين والمعاشات فلا تعد من التكاليف الواجبة الخصم - لأن عبئها يقع على العامل نفسه ، وتقوم المنشأة باستقطاعها من الأجور والمرتبات المنصرفة آخر كل شهر استناداً إلى مبدأ الحجز والتحصيل عند المنبع، ويقع الالتزام على المنشأة بتوريد هذه الأقساط المستحقة " (حصة العامل وحصة صاحب العمل معاً) "

وقد استثنى المشرع خصم حصة صاحب العمل المستحقة للتأمينات الاجتماعية ، أو للهيئة العامة للتأمين الاجتماعى لصالح صاحب العمل - رغم أن ذلك يعد من قبيل استعمال الربح - إلا أنه قصد بذلك تشجيع نظام مظلة التأمينات الاجتماعية لكى تمتد لأصحاب الأعمال أنفسهم ضد أى حوادث ، ومن جانب آخر لتغذية نظام التأمين داخل حدود الجمهورية .

" ٥ - المبالغ التى تستقطعها المنشآت سنوياً من أموالها أو أرباحها لحساب الصناديق

الخاصة للتوفير أو الادخار أو المعاش أو غيرها سواء أكانت منشأة طبقاً لأحكام

قانون صناديق التأمين الخاصة رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ ، أم القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٠ بشأن أنظمة التأمين الاجتماعى الخاص البديلة ، أم كانت منشأة طبقاً لنظام له لائحة أو شروط خاصة وذلك بما لا يجاوز (٢٠ %) من مجموع مرتبات وأجور العاملين بها بشرط أن يكون للنظام الذى ترتبط بتنفيذه المنشآت لائحة أو شروط خاصة منصوصاً فيها على أن ما تؤديه المنشآت طبقاً لهذا النظام يقابل مكافأة نهاية الخدمة أو المعاش ، وأن تكون أموال هذا النظام منفصلة أو مستقلة عن أموال المنشأة ومستثمرة لحسابه الخاص " .

وقد بينت المادة ٣٠ من اللائحة التنفيذية شروط إعتبار أموال النظام أو الصندوق منفصلة عن أموال المنشأة حيث تنص على ما يلي :

" يشترط لأعتبار أموال النظام منفصلة أو مستقلة عن أموال المنشأة ، فى تطبيق حكم البند (٥) من المادة (٢٣) من القانون ، ما يأتى :

- ١ - أن يكون لدى النظام أو الصندوق حساب خاص بالبنوك مستقلاً عن حسابات المنشأة .
 - ٢ - أن يتم استثمار أمواله لحسابه الخاص .
 - ٣ - أن تكون له دفاتر وحسابات مستقلة عن حسابات المنشأة " .
- من نص هذا البند يتضح :

أنه سواء أكانت تلك المبالغ مستقطعة لحساب صناديق منشأة طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاص رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ ، أو طبقاً للقانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٠ بشأن أنظمة التأمين الإجتماعى الخاص البديلة ، أو كانت منشأة طبقاً لنظام له لائحة أو شروط خاصة فإنها تعتبر تكليف وبالتالي تخضع من الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة ما تدفعه المنشأة لحساب هذه الصناديق أو لإحداها لمصلحة موظفيها بصرف النظر عن خضوع المنشأة لنظام التأمين الاجتماعى أو عدم خضوعها متى توافرت الشروط التالية :

- ١ - أن يكون للنظام الذى ترتبط بتنفيذه المنشآت لائحة أو شروط خاصة منصوص فيها على أن ما تؤديه المنشآت طبقاً لهذا النظام يقابل التزاماتها لمكافأة نهاية الخدمة أو المعاش .
- ٢ - أن تدفع المبالغ إلى صندوق جماعى خاص بجميع العاملين بالمنشأة بدون استثناء - بمعنى أنه يشترط أن يكون صرف المبالغ المخصصة إلى الموظفين مباشرة ، ولا تملك المنشأة الحق فى حرمان أحدهم ، وأن يكون الصرف طبقاً للائحة الصندوق أو قانون العمل .
- ٣ - أن يكون للصندوق شخصية معنوية مستقلة عن شخصية المنشأة - وفى هذه الحالة لا يصح للمنشأة التصرف فى المبالغ المودعة لهذه الصناديق أو إعادتها إلى ملكيتها الخاصة .
- ٤ - أن يكون للنظام أو الصندوق حساب خاص بالبنوك مستقل عن حسابات المنشأة .
- ٥ - أن تكون أموال هذه الصناديق مستثمرة لحسابه الخاص خارج أموال المنشأة - بعيداً عن أعمال المضاربة واحتمالات الخسارة لضمان سداد التزامات هذا النظام .
- ٦ - أن يكون للصندوق أو النظام دفاتر وحسابات مستقلة عن حسابات المنشأة .
- ٧ - ألا تتجاوز المبالغ التى تستقطعها المنشآت سنوياً من أرباحها لحساب هذه الصناديق الخاصة ٢٠٪ من مجموع مرتبات وأجور العاملين بها .

ومما هو جدير بالذكر أن المادة الأولى من القانون ٥٤ لسنة ١٩٧٥ الخاص بصناديق التأمين الخاصة تقضى بأنه :

" يقصد بصندوق التأمين الخاص كل نظام بأى جمعية أو نقابة أو هيئة أو من أفراد تربطهم مهنة ، أو عمل واحد ، أو أى صلة اجتماعية تتألف بغير رأس المال ، ويكون الغرض منه وفقاً لنظامه الأساسى أن يؤدي إلى أعضائه أو المستفيدين منه تعويضات أو مزايا مالية ، أو مرتبات دورية ، أو معاشات محددة ، وذلك فى الحالات الآتية :

(أ) زواج العضو وذريته أو بلوغه سنأ معينة أو وفاة العضو أو من يعوله .

(ب) التقاعد عن العمل أو ضياع مورد الرزق .

(ج) عدم القدرة على العمل بسبب المرض أو الحوادث .

(د) أية أغراض توافق عليها المؤسسة المصرية العامة للتأمين .

وتقضى المادة (١١) من نفس القانون بأن يكون من بين موارده اشتراكات الأعضاء وما تساهم به الدولة أو الجهة التى يتبعها الصندوق .

" ٦ - أقساط التأمين التى يعقدها الممول ضد عجزه أو وفاته أو للحصول على مبلغ أو إيراد ، وذلك بحيث لا تجاوز قيمة الأقساط ٣٠٠٠ جنيه فى السنة " .

وكما هو واضح من هذا البند فيشترط أن تكون وثيقة التأمين ضد عجز الممول أو وفاته أو لتأمين حصوله على مبلغ معين فى نهاية فترة التأمين وبحيث لا يجاوز قيمة الأقساط مبلغ ٣٠٠٠ جنيه سنوياً .

ويعتبر السماح بخصم أقساط التأمين ضمن التكاليف واجبة الخصم من اجمالى أرباح النشاط التجارى والصناعى من المزايا التى منحها القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لممولى هذا النشاط حيث كان يسمح بخصمها من الإيرادات من المرتبات وإيرادات المهن غير التجارية فقط دون الأرباح التجارية والصناعية وذلك فى ظل القوانين السابقة .

" ٧ - التبرعات المدفوعة للحكومة و وحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة أياً كان مقدارها " .

وذلك لتشجيع الممولين على التبرع لوحدات الجهاز الإدارى للدولة على أن يكون التبرع بصورة نقدية حيث يسمح بخصمه أياً كانت قيمته وسواء كانت نتيجة أعمال الممول ربحاً أو خسارة .

" ٨ - التبرعات والاعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها ، ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومى ومؤسسات البحث العلمى المصرية ، وذلك بما لا يجاوز (١٠ %) من الربح السنوى الصافى للممول " .
ويلاحظ أنه بالنسبة لهذا النوع من التبرعات فيشترط أن يحقق الممول أرباحاً حتى يسمح بخصمها من صافى الربح الضريبى المعدل .
وفيما يلى مثال لتوضيح ذلك :

بلغ صافى ربح أحد الممولين مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه ، فإذا تضمن حساب الأرباح والخسائر التبرعات الآتية :

- ١ - تبرع لوزارة الأوقاف قدره ٧٠٠٠ جنيه
 - ٢ - ، ، لأحد الفقراء قدره ٢٠٠٠ ، ،
 - ٣ - ، ، لإحدى مؤسسات البحث العلمى الكندية قدره ٢٠٠٠ دولار علماً بأن (سعر صرف الدولار فى تاريخ التبرع ٦ جنيه)
 - ٤ - ، ، لإحدى مؤسسات البحث العلمى المصرية قدره ٧٠٠٠ جنيه
 - ٥ - ، ، لإحدى المستشفيات الحكومية قدره ٢٠٠٠ ، ،
- المطلوب :

معالجة التبرعات فى ضوء البيانات السابقة .

الحل :

صافى الربح ١٠٠٠٠٠ جنيه
يضاف إليه :

- تبرع لأحد الفقراء ٢٠٠٠ جنيه
 - ، ، لإحدى مؤسسات البحث العلمى الكندية ١٢٠٠٠ ، ،
 - ، ، لإحدى مؤسسات البحث العلمى المصرية ٧٠٠٠ ، ،
- (مؤقتاً)

- ٢١٠٠٠ جنيه

-

١٢١٠٠٠ ، ،

صافى الربح قبل خصم التبرعات المعتمدة

لمؤسسة البحث العلمى المصرية

يخصم منه :

التبرعات المعتمدة

$$(١٢١٠٠٠ \times \frac{١٠}{١١٠} = ١١٠٠٠)$$

٧٠٠٠ ،،

١١٠

-

١١٤٠٠٠ ،،

صافى الربح المعدل

ملاحظات :

- تعتمد التبرعات المدفوعة لوزارة الأوقاف ، واحدى المستشفيات الحكومية بالكامل .
 - تضاف إلى الربح المبلغ المدفوع لأحد الفقراء وكذلك التبرعات المدفوعة لإحدى مؤسسات البحث العلمى الكندية ، حيث لا تعد من التكاليف الواجبة الخصم .
 - التبرعات المدفوعة لإحدى مؤسسات البحث العلمى المصرية تعد من التكاليف الواجبة الخصم بالكامل حيث أنها فى حدود النسبة المحددة قانوناً (١٠ %) من صافى الربح .
 - " ٩ - الجزاءات المالية والتعويضات التى تستحق على الممول نتيجة مسئوليته العقدية" .
- ويسمح هذا البند بخصم ما قد يفرض على الممول من غرامات أو تعويضات مالية بسبب مسئوليته عند مخالفة أى شرط من شروط العقود التى يبرمها مع عملائه مثل الغرامات التى تفرض عليه عند التأخير فى تنفيذ العقد أو بعض بنوده .
- ما لا يعد من التكاليف واجبة الخصم :
- أوردت المادة (٢٤) من القانون خمس بنود لا تعد من التكاليف واجبة الخصم حيث أوضحت أنه لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يأتى :
- " ١ - الاحتياطات والمخصصات على اختلاف أنواعها :
- حيث لا يسمح بخصمها أياً كان الغرض منها .
- " ٢ - ما يقضى به على الممول من غرامات وعقوبات مالية وتعويضات بسبب ارتكابه أو ارتكاب أحد تابعيه جناية أو جنحة عمدية " .
- وذلك مثل التعويضات التى يحكم بها فى حوادث المرور سواء كان مرتكب الحادث الممول نفسه أو سائق يعمل لديه .
- " ٣ - الضريبة على الدخل المستحقة طبقاً لهذا القانون " .
- وهذا البند يعد تأكيداً لما جاء بالبند (٣) من المادة (٢٣) من عدم السماح بخصم الضريبة التى يؤديها الممول طبقاً لهذا القانون .

" ٤ - العائد المسدد على قروض فيما يجاوز مثلى سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزى فى بداية السنة الميلادية التى تنتهى فيها الفترة الضريبية " .

" ٥ - عوائد القروض والديون على اختلاف انواعها المدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها " .

وقد سبق تناول هذين البندين عند شرح أحكام البند (١) من المادة (٢٣) من القانون .
الإهلاكات :

تنص المادة ٢٥ من القانون على مايلى :

" يكون حساب الإهلاكات لأصول المنشأة على النحو الآتى :

١ - (٥٪) من تكلفة شراء أو إنشاء أو تطوير أو تجديد أو إعادة بناء أى من المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات وذلك عن كل فترة ضريبية .

٢ - (١٠٪) من تكلفة شراء أو تطوير أو تحسين أو تجديد أى من الأصول المعنوية التى يتم شراؤها ، بما فى ذلك شهرة النشاط وذلك عن كل فترة ضريبية .

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

أ- الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات نسبة ٥٠٪ من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية .

ب- جميع أصول النشاط الأخرى نسبة ٢٥٪ من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية .

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

ويلاحظ من هذا النص :

أن المشرع قد صنف أصول المنشأة فى أربعة بنود حسب نسب الإهلاك التى تحسب لكل

منها عن كل فترة ضريبية على الوجه الآتى :

١ - المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات حيث يحسب الإهلاك لهذه الأصول بنسبة ٥٪ من تكلفة شراء أو إنشاء أو تطوير أو تجديد أو إعادة بناء تلك الأصول .

٢ - الأصول المعنوية التى يتم شراؤها مثل حقوق الاختراع والابتكار والمعرفة وغيرها من الأصول المعنوية بما فى ذلك شهرة النشاط ، حيث يحسب الإهلاك لها بنسبة ١٠٪ من تكلفة شراء أو تطوير أو تحسين أو تجديد هذه الأصول .

وقد بينت المادة ٣٣ من اللائحة التنفيذية للقانون المقصود بالأصول المعنوية التى يتم شراؤها تطبيقاً لحكم هذا البند حيث تنص على ما يلى :

" يقصد بالأصول المعنوية التى يتم شراؤها فى تطبيق حكم البند { ٢ } من المادة (٢٥) من القانون ، الأصول التى ليس لها وجود مادى ويحتفظ بها للإستخدام فى الإنتاج أو لتوريد السلع أو الخدمات أو للتأجير للغير كالتراخيص وحقوق الملكية الفكرية والاسم التجارى وحقوق النشر وبراءات الاختراع وحقوق الطبع وأفلام الصور المتحركة التى تحصل عليها المنشأة نظير دفع مبلغ من المال ، أما بالنسبة للأصول المعنوية التى يتم إنشاؤها بمعرفة المنشأة فيتم إهلاكها طبقاً للبند { ٢ } من المادة (٢٥) من القانون مع مراعاة استبعاد تكاليف إنشاء الأصل المعنوى التى تم تحميلها ضمن التكاليف فى السنوات السابقة وذلك طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية " .

ويتضح من ذلك أنه بالإضافة إلى إهلاك الأصول المعنوية التى يتم شراؤها فقد بينت اللائحة التنفيذية للقانون أن الأصول المعنوية التى يتم إنشاؤها بمعرفة المنشأة فيتم اهلاكها بنسبة ١٠ ٪ أيضاً من تكلفة إنشاء الأصل المعنوى ولكن بعد استبعاد ما تم تحميله من تلك التكلفة فى السنوات السابقة ضمن تكاليف المنشأة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية .

ويلاحظ أن الفئتان الواردتان بالبندين ١ ، ٢ السابقتان يتم حساب نسب الإهلاك لها من التكلفة كما سبق إيضاحه .

٣ - أصول يحسب لها الإهلاك بنظام أساس الإهلاك الذى سنوضح مفهومه عند تناول أحكام المادة (٢٦) من القانون وهذه الأصول هى :

- أ - الحاسبات الآلية - نظم المعلومات - البرامج - أجهزة تخزين البيانات . وهذه البنود يحسب لها الإهلاك بنسبة ٥٠ ٪ من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية .
 - ب - جميع أصول النشاط الأخرى مثل العدد والآلات والأدوات والسيارات وخلافه . ويحسب لها الإهلاك بنسبة ٢٥ ٪ من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية .
 - ٤ - الأراضى والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات والأصول الأخرى غير القابلة للاستهلاك بطبيعتها لا يحسب لها اهلاك .
- أساس الإهلاك :

تنص المادة (٢٦) من القانون على ما يلى :

" يقصد بأساس الإهلاك فى تطبيق أحكام المادة ٢٥ من هذا القانون القيمة الدفترية للأصول كما هى مدرجة فى الميزانية الافتتاحية للفترة الضريبية ، ويزيد هذا الأساس بما يوازي

تكلفة الأصول المستخدمة وتكلفة التطوير أو التحسين أو التجديد أو إعادة البناء وذلك خلال الفترة الضريبية ، ويقل الأساس بما يوازي قيمة الإهلاك السنوى وقيمة بيع الأصول التى تم التصرف فيها وبقيمة التعويض الذى تم الحصول عليه نتيجة فقدانها أو هلاكها خلال الفترة الضريبية .

فإذا كان أساس الإهلاك بالسالب ، تضاف قيمة التصرف فى الأصل أو التعويض عنه إلى الأرباح التجارية والصناعية للممول ، أما إذا لم يجاوز أساس الإهلاك عشرة آلاف جنيه، يعد أساس الإهلاك بالكامل من التكاليف واجبة الخصم " .
كما تنص المادة ٣٤ من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" يراعى بالنسبة لنظام أساس الإهلاك المنصوص عليه فى المادتين (٢٥) و (٢٦) من القانون ، ما يأتى :

[١] تحدد القيمة القابلة للإهلاك ، على أساس رصيد كل مجموعة أصول فى أول الفترة مضافاً إليه مشتريات الأصول وكافة الإضافات خلال العام كتكلفة نقل الأصل وتركيبه والعمرات التى تؤدى إلى إطالة العمر الإنتاجى للأصل مخصوماً منه قيمة التصرفات فى الأصول أو التعويضات .

ويعامل هذا الرصيد على النحو الآتى :

أ - إذا كان الرصيد الناتج وفقاً للفترة السابقة سالباً يتم إضافة هذا الرصيد إلى أرباح النشاط .

ب - إذا كان الرصيد عشرة آلاف جنيه فأقل يحمل بالكامل على قائمة الدخل ويعد من التكاليف واجبة الخصم فى ذات السنة .

ج - إذا كان الرصيد يزيد على عشرة آلاف جنيه يحسب الإهلاك لكل مجموعة وفقاً للنسب الواردة بالبند {٣} من المادة (٢٥) من القانون دون النظر إلى مدة استخدام أصول المجموعة ، ويرجل الرصيد المتبقى أياً كانت قيمته إلى الفترة الضريبية التالية كأساس للإهلاك .

[٢] لا يجوز مخالفة نسب الإهلاك المنصوص عليها فى المادة (٢٥) من القانون وذلك لأغراض حساب الضريبة .

[٣] لا تخضع الأصول المهداة التي تدرج قيمتها ضمن الاحتياطات للضريبة ، ولا يسرى بشأنها الإهلاك المقرر بالمواد (٢٥) و (٢٦) و (٢٧) من القانون ، بحسب الأحوال . "

فى ضوء ما سبق يمكن تحديد القيمة القابلة للإهلاك ، طبقاً لنظام أساس الإهلاك بالمعادلة التالية :

- رصيد أول الفترة (لكل مجموعة أصول) + إجمالي قيمة المشتريات والاضافات - إجمالي قيمة التصرف فى الأصول أو التعويضات = رصيد آخر الفترة (١٢/٣١)
- ١ - فإذا كان رصيد آخر الفترة سالباً ، يتم إضافته إلى أرباح النشاط .
 - ٢ - وإذا كان رصيد آخر الفترة عشرة آلاف جنيه فأقل ، يعد من التكاليف واجبة الخصم .
 - ٣ - أما إذا كان رصيد آخر الفترة يزيد على عشرة آلاف جنيه ، فيحسب الإهلاك من هذا الرصيد طبقاً للنسب الخاصة بكل بند ، ويرحل الباقي أياً كانت قيمته إلى الفترة الضريبية التالية .

ملحوظة :

الأصول المهداة التي تدرج ضمن الاحتياطات لا تخضع للضريبة ، ولا يحسب لها إهلاك عادى أو إهلاك معجل .

ولايضاح كيفية تطبيق نظام أساس الإهلاك فى ضوء المادتين ٢٥ ، ٢٦ من القانون والمادة ٣٤ من اللائحة التنفيذية نسوق الأمثلة التالية :

مثال ١ :

تمتلك منشأة مجموعة من الحاسبات الآلية وبرامج الكمبيوتر ونظم المعلومات بلغت أرصدها من واقع دفاتر وحسابات المنشأة خلال عام ٢٠٠٥ على الوجه التالى :

بيان	رصيد ٢٠٠٥/١/١	إضافات خلال العام		معدل الاهلاك	الاهلاك المحسوب	رصيد ٢٠٠٥/١٢/٣١
		قيمة الإضافات	تاريخ الإضافات			
أجهزة حاسبات محمولة	٨٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٥/٧/١	%٢٠	١٨٠٠٠	٨٢٠٠٠
أجهزة حاسبات شخصية	٥٠٠٠٠			%٢٠	١٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
أجهزة	١٠٠٠٠٠			%٢٠	٢٠٠٠٠	٨٠٠٠٠
SERVICES برامج	٢٠٠٠٠٠			%٢٥	٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠
كمبيوتر	٣٠٠٠٠٠			%٢٥	٧٥٠٠٠	٢٢٥٠٠٠

نظم معلومات						
جملة	٧٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠		١٧٣٠٠٠	٥٧٧٠٠٠	

فإذا بلغ صافى الربح من واقع قائمة الدخل عن عام ٢٠٠٥ مبلغ ٥٠٠.٠٠٠ جنيه .

المطلوب :

إيضاح كيفية معالجة بند الاهلاكات فى ضوء أحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية .

الحل :

تندرج الأصول السابقة تحت مجموعة أصول البند ٣ / أ من المادة ٢٥ من القانون والمحدد لها نسبة اهلاك بواقع ٥٠٪ من أساس الاهلاك وعلى ذلك يتم معالجتها على الوجه التالى :

أساس الإهلاك

لمجموعة أصول البند ٣ أ / م ٢٥

رصيد ٢٠٠٥/١/١ ٧٣٠٠٠٠

إضافات خلال العام ٢٠٠٠٠

—

رصيد ٢٠٠٥/١٢/٣١ ٧٥٠٠٠٠

قسط الإهلاك بمعدل ٥٠٪ ٣٧٥٠٠٠

—

الرصيد فى ٢٠٠٥/١٢/٣١ بعد الإهلاك ٣٧٥٠٠٠

=====

وعلى ذلك يتم تعديل أرباح المنشأة على الوجه التالى :

صافى الربح ٥٠٠٠٠٠

يضاف إليه

الإهلاكات المحسوبة بمعرفة المنشأة ١٧٣٠٠٠

—

صافى الربح بدون الاهلاكات ٦٧٣٠٠٠

يخصم منه

الإهلاكات طبقاً للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥

٣٧٥٠٠٠

—

٢٩٨٠٠٠

صافى الربح المعدل

=====

مثال ٢ :

بفرض أن المنشأة فى المثال السابق قد قامت ببيع أجهزة الـ SERVER ونظم المعلومات وبرامج الكمبيوتر فى ٢٠٠٥/٧/١ بالمبالغ الواردة بالبيان التالى وأدرجت ناتج البيع من ربح أو خسارة ضمن أرباح العام :

بيان	القيمة الدفترية فى ٢٠٠٥/١/١	قسط الإهلاك من ١/١ حتى ٢٠٠٥/٦/٣٠	القيمة الدفترية فى تاريخ البيع	ثمن البيع	الربح / الخسارة
أجهزة SERVER	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	(٢٠٠٠٠)
برامج كمبيوتر	٢٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠	١٧٥٠٠٠	٢٧٥٠٠٠	١٠٠٠٠٠
نظم معلومات	٣٠٠٠٠٠	٣٧٥٠٠	٢٦٢٥٠٠	٣١٢٥٠٠	٥٠٠٠٠
جملة	٦٠٠٠٠٠	٧٢٥٠٠	٥٢٧٥٠٠	٦٥٧٥٠٠	١٣٠٠٠٠

المطلوب:

إيضاح كيفية معالجة بند الإهلاك وكذلك ربح / خسارة بيع هذه الأجهزة طبقاً لأحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية .

الحل :

طبقاً لأحكام المادة ٢٦ من القانون والمادة ٣٤ من اللائحة التنفيذية فإن ثمن بيع أصول المجموعة ٣/ أ من المادة ٢٥ يدرج بأساس الإهلاك ويعالج بالطريقة التالية :

أساس الإهلاك

لمجموعة أصول البند ٣ أ / م ٢٥

٧٣٠٠٠٠

رصيد ٢٠٠٥/١/١

٢٠٠٠٠

إضافات خلال العام

—

٧٥٠٠٠٠

جملة

يخصم منه :

٦٥٧٥٠٠	ثمن بيع أصول خلال العام
—	
٩٢٥٠٠	رصيد ٢٠٠٥/١٢/٣١
	<u>يخصم منه</u> :
٤٦٢٥٠	قسط إهلاك بمعدل ٥٠٪
—	
٤٦٢٥٠	رصيد ٢٠٠٥/١٢/٣١ بعد الإهلاك
=====	
	وعلى ذلك يتم تعديل أرباح المنشأة على الوجه التالي :
٥٠٠٠٠٠	صافى الربح
	<u>يضاف إليه</u> :
	إهلاكات محسوبة بمعرفة المنشأة :
١٨٠٠٠	إهلاك الحاسبات المحمولة
١٠٠٠٠	،، حاسبات شخصية
٧٢٥٠٠	،، الحاسبات والبرامج المباعة
١٠٠٥٠٠	—
—	
٦٠٠٥٠٠	الأرباح بدون الإهلاكات
	<u>يخصم منه</u> :
١٣٠٠٠٠	أرباح بيع أصول مدرجة ضمن
—	قائمة الدخل
٤٧٠٥٠٠	الأرباح بعد استبعاد أرباح بيع الأصول
	<u>يخصم منه</u> :
٤٦٢٥٠	الإهلاكات طبقاً للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥
—	
٤٢٤٢٥٠	صافى الربح المعدل
=====	

مثال ٣ :

يفرض أن نظم المعلومات الواردة في المثال رقم " ٢ " قد تم بيعها بمبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنية
بينما بيعت برامج الكمبيوتر وأجهزة الـ SERVER بنفس القيم الواردة في المثال رقم (٢) .

المطلوب :

إيضاح كيفية معالجة بند الاهلاك وكذلك ربح / خسارة بيع هذه الأجهزة طبقاً لأحكام
القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية .

الحل :

١ - يتم أولاً تعديل ثمن البيع والأرباح / الخسارة الناتجة عن البيع نتيجة تعديل ثمن البيع وذلك

في الجدول التالي :

بيان	القيمة الدفترية في ١/١/٢٠٠٥	قسط الاهلاك من ١/١ حتى ٢٠٠٥/٦/٣٠	القيمة الدفترية في تاريخ البيع	ثمن البيع	الربح / الخسارة
أجهزة SERVER	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	(٢٠٠٠٠)
برامج كمبيوتر	٢٠٠٠٠	٢٥٠٠٠	١٧٥٠٠٠	٢٧٥٠٠٠	١٠٠٠٠٠
نظم معلومات	٣٠٠٠٠٠	٣٧٥٠٠	٢٦٢٥٠٠	٤٠٠٠٠٠	١٣٧٥٠٠
جملة	٦٠٠٠٠٠	٧٢٥٠٠	٥٢٧٥٠٠	٧٤٥٠٠	٢١٧٥٠٠

أساس الإهلاك

لمجموعة أصول البند ٣ أ / م ٢٥

٧٣٠٠٠٠

رصيد ٢٠٠٥/١/١

٢٠٠٠٠

إضافات خلال العام

—

٧٥٠٠٠٠

جملة

يخصم منه :

٧٤٥٠٠٠

ثمن بيع أصول خلال العام

—

٥٠٠٠

رصيد ٢٠٠٥/١٢/٣١

=====

* ونظراً لأن رصيد ٢٠٠٥/١٢/٣١ أقل من عشرة آلاف جنيه

لذلك يحمل بالكامل على قائمة الدخل ويعد من التكاليف واجبة الخصم خلال ٢٠٠٥ .

وعلى ذلك يتم تعديل أرباح المنشأة على الوجه التالي :

٥٠٠٠٠٠

صافى الربح

يضاف إليه :

إهلاك الأصول خلال العام

١٠٠٥٠٠

المحسوبة بمعرفة المنشأة (من مثال رقم ٢)

—

٦٠٠٥٠٠

الأرباح بدون الإهلاكات

يخصم منه :

٢١٧٥٠٠

أرباح بيع أصول مدرجة ضمن قائمة الدخل

—

٣٨٣٠٠٠

الأرباح بعد إستبعاد أرباح بيع الأصول

يخصم منه :

رصيد أساس الإهلاك فى ١٢/٣١

٥٠٠٠

(أقل من عشرة آلاف جنيه)

٣٧٨.٠٠٠

صافى الربح المعدل

مثال ٤ :

بنفس المعطيات الواردة فى المثال رقم ٣ ، وبفرض أن ثمن بيع نظم المعلومات كان ٤٥.٠٠٠ جنية .

المطلوب :

معالجة بند الإهلاك وأرباح / خسائر بيع تلك الأصول طبقاً لأحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية .

الحل :

بتعديل ثمن بيع نظم المعلومات فى الجدول الوارد بجل مثال ٣ إلى مبلغ ٤٥.٠٠٠ جنية بدلاً من ٤٠.٠٠٠ جنية ، يتم تعديل إجمالى ثمن بيع الأصول إلى مبلغ ٧٩٥.٠٠٠ جنية بدلاً من ٧٤٥.٠٠٠ جنية ، كما يتم تعديل إجمالى أرباح بيع الأصول إلى مبلغ ٢٦٧.٥٠٠ جنية بدلاً من ٢١٧.٥٠٠ جنية وذلك فى دفاتر المنشأة وعلى ذلك يتم معالجة ثمن البيع والإهلاكات لأغراض حساب الضريبة بأساس الإهلاك على الوجه التالى :

أساس الإهلاك

لمجموعة أصول البند ٣ أ / م ٢٥

٧٣.٠٠٠

رصيد ٢٠٠٥/١/١

٢٠.٠٠٠

إضافات خلال العام

٧٥.٠٠٠

جملة

يخصم منه :

٧٩٥.٠٠٠

ثمن بيع أصول خلال العام

(٤٥.٠٠٠)

رصيد ٢٠٠٥/١٢/٣١

* ونظراً لأن رصيد ٢٠٠٥/١٢/٣١ سالباً لذلك يتم إضافة هذا الرصيد إلى أرباح المنشأة .

وعلى ذلك يتم تعديل أرباح المنشأة على الوجه التالى :

٥.٠٠٠

صافى الربح

يضاف إليه :

إهلاك الأصول المحسوب بمعرفة المنشأة ١٠٠.٥٠٠

—

الأرباح بدون الإهلاكات المحسوبة بمعرفة المنشأة ٦٠٠.٥٠٠

يضاف إليه :

الرصيد السالب لأساس الإهلاك ٤٥.٠٠٠

—

٦٤٥٥.٠٠

يخصم منه :

أرباح بيع أصول مدرجة بمعرفة المنشأة ٢٦٧٥.٠٠

—

صافى الربح المعدل ٣٧٨.٠٠٠

=====

الإهلاك المعجل :

تنص المادة (٢٧) من القانون على ما يلي :

" تخصم نسبة ٣٠٪ من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة فى الاستثمار فى مجال الإنتاج سواء كانت جديدة أو مستعملة ، وذلك فى أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول .

ويتم حساب أساس الإهلاك المنصوص عليه فى المادة ٢٥ من هذا القانون عن تلك الفترة الزمنية بعد خصم نسبة الـ ٣٠٪ المذكورة .

ويشترط لتطبيق أحكام الفقرتين السابقتين أن يكون لدى الممول دفاتر وحسابات منتظمة " .

كما تنص المادة (٣٥) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلي :

" لأغراض حساب الضريبة ، فى تطبيق حكم المادة (٢٧) من القانون ، يجب استبعاد نسبة ٣٠٪ من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة فى مجال الإنتاج الصناعى سواء كانت جديدة أو مستعملة ، وذلك فى أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول ، ويتم إدراج القيمة الباقية إلى أساس الإهلاك المنصوص عليه فى المادة (٢٦) من القانون " .

ويتضح من ذلك ما يلي :

أن المشرع قد راعى إضافة إلى الإهلاكات العادية المنصوص عليها في المادة ٢٥ من القانون منح المنشآت ميزة إضافية فيما يتعلق بخضم الإهلاك للآلات والمعدات المستخدمة في الإنتاج الصناعي وذلك في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام هذه الآلات والمعدات وذلك بخضم نسبة ٣٠٪ من تكلفة هذه الأصول ، وذلك بالشروط الآتية :

- (١) أن تكون هذه الآلات والمعدات مستخدمة في الاستثمار في مجال الإنتاج لدى المنشآت الصناعية .
- (٢) يخضم الإهلاك المعجل سواء كانت هذه الآلات والمعدات جديدة أو مستعملة .
- (٣) لم تنص المادة على خصم هذا الإهلاك على المعدات المشتراه فقط وبذلك يكون المجال مفتوحاً لحساب الإهلاك المعجل سواء كانت الآلات مشتراه أو مصنعة بمعرفة المنشأة .
- (٤) يتم حساب الإهلاك العادي المنصوص عليه في المادة ٢٥ بعد خصم الإهلاك المعجل المنصوص عليه في هذه المادة .
- (٥) يحسب الإهلاك المعجل في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام هذه الآلات والمعدات وبنسبة ٣٠٪ كاملة أيّاً كان تاريخ استخدام الأصل .
- (٦) يشترط للانتفاع بخضم هذا الإهلاك المعجل أن يكون لدى الممول دفاتر وحسابات منتظمة .

مثال ٥ :

قامت إحدى المنشآت الصناعية بشراء ماكينة صناعية حديثة لاحتلالها محل الماكينات القديمة الموجودة لديها ، وفيما يلي بيان بأصول المنشأة التي تندرج تحت البند ٣/ب من المادة ٢٥ من القانون وأرصدها من واقع دفاتر وحسابات المنشأة خلال عام ٢٠٠٥ :

بيان	رصيد ٢٠٠٥/١/١	إضافات خلال العام		معدل الاهلاك	الاهلاك المحسوب	رصيد ٢٠٠٥/١٢/٣١
		قيمة الإضافات	تاريخ الإضافات			
ماكينات انتاج صناعي	١٠٠٠٠			٪١٠	٢٢٥٠٠	٥٧٧٥٠٠
سيارات نقل	٢٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	٢٠٠٥/١٠/١	٪٢٠	٤٠٠٠٠٠٠	١٦٠٠٠
أثاث مكتبي	١٠٠٠٠			٪٦	٦٠٠٠٠٠٠	٩٤٠٠٠٠٠

جملة	١٣٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠		٢٧١٠٠	٦٠٢٩٠٠
------	--------	--------	--	-------	--------

المطلوب :

إيضاح كيفية معالجة بند الإهلاك المعجل والإهلاك العادى طبقاً لأحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية بفرض أن الربح من واقع قائمة الدخل عن عام ٢٠٠٥ بلغ ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه .

الحل :

١ - يتم أولاً حساب الإهلاك المعجل على الماكينة المشتراة

$$\text{الإهلاك المعجل} = ٥٠٠٠٠٠٠ \times \frac{٣٠}{١٠٠} = ١٥٠٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

٢ - يتم بعد ذلك خصم قيمة الإهلاك المعجل من تكلفة الماكينة المشتراة وإدراج القيمة الباقية كأساس الإهلاك كما يلي :

قيمة الآلة المشتراة بعد خصم الإهلاك المعجل

$$= ٥٠٠٠٠٠٠ - ١٥٠٠٠٠٠ = ٣٥٠٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

٣ - يتم اعداد أساس الإهلاك كما يلي :

أساس الإهلاك

لمجموعة أصول البند ٣ ب / م ٢٥

رصيد ٢٠٠٥/١/١ ١٣٠٠٠٠٠
إضافات خلال العام (بعد الإهلاك المعجل) ٣٥٠٠٠٠٠

جملة ٤٨٠٠٠٠٠
قسط إهلاك بمعدل ٢٥٪ ١٢٠٠٠٠٠

رصيد ٢٠٠٥/١٢/٣١ بعد الإهلاك ٣٦٠٠٠٠٠

٤ - يتم بعد ذلك تعديل أرباح المنشأة على الوجه التالى :

صافى الربح ٤٠٠٠٠٠٠

يضاف إليه :

إهلاك الأصول المحسوب بمعرفة المنشأة ٢٧١٠٠

الأرباح بدون إهلاكات	٤٢٧١٠٠
يخصم منه :	
الإهلاك الضريبي	١٢٠٠٠٠
الإهلاك المعجل	١٥٠٠٠٠
	٢٧٠٠٠٠
صافى الربح المعدل	١٥٧١٠٠
	=====

الديون المعدومة :

تنص المادة ٢٨ من القانون على ما يلي :

" يسمح بخصم الديون المعدومة التي قام الممول باستبعادها من دفاتر المنشأة وحساباتها إذا ما تقدم بتقرير من أحد المحاسبين المقيدين بجدول المحاسبين والمراجعين يفيد توافر الشروط الآتية :

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

ويعتبر من الإجراءات الجادة لاستيفاء الدين ما يلي :

- أ- الحصول على أمر أداء فى الحالات التى يجوز فيها ذلك .
- ب- صدور حكم من محكمة أول درجة بالزام المدين بأداء قيمة الدين .
- ج- المطالبة بالدين فى إجراءات تنفيذ حكم بإفلاس المدين أو إبرامه صلحاً واقياً من الإفلاس .

وإذا تم تحصيل الدين أو جزء منه وجب إدراج ما تم تحصيله ضمن إيرادات المنشأة فى السنة التى تم التحصيل فيها " .

كما تنص المادة (٣٦) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلي :

" يعد من الإجراءات الجادة لاستيفاء الدين ، فى تطبيق حكم البند [٤] من المادة (٢٨) من القانون ، إجراء المدين صلحاً قضائياً وإقياً من الإفلاس بناءً على طلب المدين لقاضى التفليسة مع جماعة الدائنين بشرط موافقة الدائنين الحائزين على ثلثى قيمة الديون، ويتم الصلح الواقى من الإفلاس وفقاً لأحكام قانون التجارة الصادر بالقانون ١٧ لسنة ١٩٩٩ " .

يتضح من ذلك ما يلي :

إن المادة (٢٨) من القانون قد جاءت مفصلة سواء فيما يتعلق بشروط خصم الديون المدومة أو فيما يتعلق بما يعتبر من الإجراءات الجادة لتحصيل وإستيفاء الدين .

كما بينت المادة ٣٦ من اللائحة التنفيذية أن إجراء المدين لصلح قضائى واقى من الإفلاس بناءً على طلبه وبشرط موافقة الدائنين أصحاب ثلثى قيمة الديون ، يعد من الإجراءات الجادة لاستيفاء الدين .

وقد أوضحت الفقرة الأخيرة من المادة ٢٨ من القانون وجوب إدراج ما يتم تحصيله من الدين ضمن إيرادات المنشأة فى سنة التحصيل .

ترحيل الخسائر :

تنص المادة (٢٩) من القانون على ما يلي :

" إذا ختم حساب إحدى السنوات بخسارة تخصم هذه الخسارة من أرباح السنة التالية، فإذا تبقى بعد ذلك جزء من الخسارة نقل سنوياً إلى السنوات التالية حتى السنة الخامسة ، ولا يجوز بعد ذلك نقل شيء من الخسارة إلى حساب سنة أخرى " .

كما تنص المادة ٣٧ من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلي :

" يتحدد وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وفقاً لحكم المادة (٦) من القانون ، وبالنسبة للشخص الذى تتعدد مصادر إيراداته المنصوص عليها فى الفقرة الثانية من ذات المادة فيما عدا المرتبات وما فى حكمها ، يراعى عند تحقق خسائر فى أحد هذه المصادر ألا يتم إجراء الجمع الجبرى إلا فى حدود صافى الدخل منها ، وإذا تبقى جزء من هذه الخسائر يطبق بشأنه حكم المادة (٢٩) من القانون والفقرة الثانية من المادة (٣٥) منه ، بحسب الأحوال " .

ويتضح من ذلك ما يلي :

أن المشرع قد أقر مبدأ ترحيل الخسائر التى قد تتحقق فى إحدى السنوات إلى السنوات التالية

وذلك بالشروط الآتية :

- خصم الخسائر من أرباح السنة التالية وحتى السنة الخامسة، إذا لم تكف أرباح السنوات الأربع التالية لتغطيتها .

- عدم جواز نقل ما قد يتبقى من خسائر بعد الترحيل لمدة خمس سنوات إلى أرباح أى سنة تالية .

- يتم ترحيل الخسائر لجميع الممولين يستوى فى ذلك من تستند اقراراتهم إلى دفاتر وسجلات منتظمة مع الذين لا يمسون بدفاتر وسجلات منتظمة وتحدد أرباحهم بطريق التقدير، وذلك بالنسبة لممولى النشاط التجارى والصناعى ، أما بالنسبة لممولى المهن غير التجارية الذين يسرى بشأنهم حكم المادة ٢٩ من القانون والمادة ٣٧ من اللائحة التنفيذية ، فإنه يشترط بالنسبة لهم إمساك دفاتر منتظمة طبقاً لنص المادة ٣٥ من القانون والذي سيلي إيضاحه فيما بعد .

- فى حالة توقف الممول عن مزاولة النشاط الذى حقق فيه الخسارة تتوقف بالتالى عملية ترحيل باقى الخسائر ما لم يعاود الممول مزاولة نفس النشاط أو نشاط مماثل له خلال فترة الترحيل .

* ويراعى عند تعدد مصادر الإيراد للممول (أنشطه تجارية وصناعية ، مرتبات ، أنشطه مهنية ، ثروة عقارية) أن يتم معالجة الخسائر على الوجه التالى :

- يتم تجميع نتائج أنشطه الممول جميعاً بما فيها النشاط الذى حقق خسائر وذلك فى سنة تحقق الخسارة والنتاج يمثل وعاء الضريبة فى تلك السنة مع مراعاة أن يتم تحديد مجموع نتائج الأنشطة أو صافى الدخل من كافة المصادر المنصوص عليها بالمادة (٦) من القانون ، وأن يتم الجمع الجبرى أولاً لصافى الدخل من النشاط التجارى أو الصناعى والمهنى والثروة العقارية فى حالة المحاسبة عن الثروة العقارية على أساس فعلى ، ولا يتم خصم أية خسائر ناشئة عن هذا الجمع من صافى إيرادات المرتبات وما فى حكمها أو صافى إيرادات الثروة العقارية المحدد على أساس حكمى .

- إذا تبقى جزء لم يستنفذ من الخسارة يرحل إلى أرباح النشاط الذى تحققت الخسارة فيه ولمدة خمس سنوات ، دون أن يكون لذلك تأثير على وعاء الضريبة عند تجميع نتائج الأنشطة فى السنوات التالية لسنة تحقق الخسارة .

- أما فى حالة تحقق خسارة فى نشاطين للممول فى نفس السنة مثل النشاط التجارى والصناعى وكذلك النشاط المهنى فإنه يتم أولاً تجميع نتائج جميع الأنشطة بما فيها خسائر النشاطين التجارى والصناعى والنشاط المهنى وذلك فى سنة تحقق هذه الخسارة ، وإذا تبقى بعد ذلك جزء من الخسارة فإنه يتم تنسيب المتبقى من هذه الخسارة بنسبة الخسائر المحققة فى كل من النشاطين وترحيل الناتج إلى أرباح النشاط الخاص بها ولمدة خمس سنوات ، دون أن يكون لذلك تأثير على وعاء الضريبة كما أوضحنا فيما سبق (وفى جميع الأحوال لابد من توافر شروط ترحيل الخسائر طبقاً لأحكام المادتين ٢٩ ، ٣٥ من القانون) .

• كما يراعى عند تعدد سنوات تحقق الخسائر أن تتم عملية الترحيل لخسارة السنة الأقدم أولاً ولحين إنتهاء السنوات الخمس المحددة قانوناً لعملية الترحيل ، ثم يلى ذلك ترحيل خسائر أى سنة أو سنوات تالية قد تتحقق خلال فترة ترحيل خسائر السنة الأقدم ، على أن ترحل خسائر كل سنة بصفة مستقلة ولمدة خمس سنوات تالية فقط دون أن يتم تجميع خسائر السنوات المتعاقبة وإجراء عملية الترحيل لها معاً حتى لا تتداخل فترات الترحيل وبحيث لا تزيد سنوات الترحيل عن خمس سنوات تلى سنة تحقيق الخسارة مهما تعددت سنوات تحقيق الخسائر وكذلك فترات الترحيل .

- ويلاحظ أنه لا يستفيد من ترحيل الخسارة إلا الممول الذى ربطت الخسارة بإسمه دون غيره سواء استمر فى مزاولة النشاط الخاضع للضريبة فى نفس المنشأة أو زاول نفس النشاط أو نشاط آخر يخضع لنفس نوع الضريبة فى منشأة أو منشآت أخرى .

بمعنى أنه لا يستفيد من ترحيل الخسائر المعتمدة لأحد الممولين ، المتنازل إليه

بالنسبة لخسائر المتنازل ، وكذلك الورثة بالنسبة لخسائر مورثهم .

ولإيضاح كيفية ترحيل الخسائر نورد الأمثلة التالية :

مثال " ١ " :

بلغت الخسائر المعتمدة لأحد الممولين عن نشاطه التجارى خلال سنة ٢٠٠٥ مبلغ

١٥٠٠٠٠ جنيه ، فإذا بلغت الأرباح المعتمدة خلال الخمس سنوات التالية :

٢٥٠٠٠ جنيه ، ٣٠٠٠٠ جنيه ، ٥٥٠٠٠ جنيه ، ٤٠٠٠٠ جنيه ، ٤٠٠٠٠ جنيه على

التوالى:

المطلوب :

ترحيل خسائر سنة ٢٠٠٥ بالنسبة لهذا الممول .

الحل : نوضح فى الجدول التالى كيف يتم ترحيل خسائر سنة ٢٠٠٥ :

٢٠١٠	٢٠٠٩	٢٠٠٨	٢٠٠٧	الترحيل إلى ٢٠٠٦	بيان	خسائر سنة ٢٠٠٥
جنيه ٤٠٠٠٠	جنيه ٤٠٠٠٠	جنيه ٥٥٠٠٠	جنيه ٣٠٠٠٠	جنيه ٢٥٠٠٠	أرباح العام الخسائر المرحلة	١٥٠٠٠٠
لا شىء	٤٠٠٠٠	٩٥٠٠٠	١٢٥٠٠٠	١٥٠٠٠٠		
.	.	٤٠٠٠٠	٩٥٠٠٠	١٢٥٠٠٠	المتبقى من الخسارة	

ويلاحظ أن الخسائر قد استنفذت بالكامل خلال أربع سنوات أى قبل نهاية الخمس سنوات المحددة بنص القانون ، وعند الربط عن سنة ٢٠١٠ ، فسيكون على أرباحها بالكامل وقدرها ٤٠٠٠٠ جنيه .

مثال " ٢ " :

بلغت الخسائر المعتمدة لأحد الممولين عن نشاطه الصناعى فى سنة ٢٠٠٥ مبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه ، فإذا بلغت الأرباح المعتمدة عن الخمس سنوات التالية : ٣٠٠٠٠٠ جنيه ، ٤٠٠٠٠٠ جنيه ، ٢٨٠٠٠٠ جنيه ، ٢٧٠٠٠٠ جنيه ، ٢٠٠٠٠٠ جنيه على التوالى:

المطلوب : ترحيل خسائر سنة ٢٠٠٥ بالنسبة لهذا الممول .

الحل : نوضح فى الجدول التالى كيفية ترحيل خسائر سنة ٢٠٠٥ بالنسبة للممول :

٢٠١٠	٢٠٠٩	٢٠٠٨	٢٠٠٧	الترحيل إلى ٢٠٠٦	بيان	خسائر سنة ٢٠٠٥
جنيه ٢٠٠٠٠	جنيه ٢٧٠٠٠	جنيه ٢٨٠٠٠	جنيه ٤٠٠٠٠	جنيه ٣٠٠٠٠	أرباح العام الخسائر المرحلة	٢٠٠٠٠٠
٧٥٠٠٠	١٠٢٠٠٠	١٣٠٠٠٠	١٧٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠		
٥٥٠٠٠	٧٥٠٠٠	١٠٢٠٠٠	١٣٠٠٠٠	١٧٠٠٠٠	المتبقى من الخسارة	

* ويلاحظ أن الخسائر قد جبت أرباح الخمس سنوات التالية بالكامل ، وتبقى منها مبلغ ٥٥٠٠٠ جنيه لا ترحل لأرباح أى سنة أخرى طبقاً لنص القانون .

مثال " ٣ " :

بلغت الخسائر المعتمدة لأحد الممولين عن سنة ٢٠٠٥ مبلغ ١٣٠.٠٠٠ ، فإذا اعتمدت المأمورية خلال الخمس سنوات النتائج الآتية :

٢٥.٠٠٠ جنيه أرباح ، ١٦.٠٠٠ جنيه خسائر ، ١٦.٥٠٠ جنيه أرباح ، ٢٧.٠٠٠ جنيه أرباح ، ١٥.٠٠٠ جنيه أرباح على التوالي :

المطلوب: إيضاح كيفية ترحيل الخسائر بالنسبة لهذا الممول .

الحل : نوضح في الجدول التالي كيف يتم ترحيل خسائر سنة ٢٠٠٥ :

خسائر سنة ٢٠٠٥	بيان	الترحيل إلى ٢٠٠٦	٢٠٠٧	٢٠٠٨	٢٠٠٩	٢٠١٠
	نتيجة العام	جنيه ٢٥.٠٠٠	جنيه (١٦.٠٠٠)	جنيه ١٦.٥٠٠	جنيه ٢٧.٠٠٠	جنيه ١٥.٠٠٠
١٣٠.٠٠٠	الخسائر المرحلة	١٣.٠٠٠	١٠.٥٠٠	١٠.٥٠٠	٨٨.٥٠٠	٦١.٥٠٠
	المتبقى من الخسارة	١٠.٥٠٠	١٠.٥٠٠	٨٨.٥٠٠	٦١.٥٠٠	٤٦.٥٠٠

ويلاحظ أنه في الترحيل إلى سنة ٢٠٠٧ ظلت الخسائر كما هي ، حيث إن النتيجة المعتمدة لسنة ٢٠٠٧ هي خسائر وليست أرباحاً .

- وقد جبت خسائر سنة ٢٠٠٥ أرباح السنوات حتى سنة ٢٠١٠ ، وتبقى منها مبلغ ٤٦.٥٠٠ جنيه لا يرحل لأي سنة أخرى طبقاً لنص القانون .

- أما بالنسبة للخسائر المعتمدة في سنة ٢٠٠٧ وقدرها ١٦.٠٠٠ جنيه فترحل إلى الخمس سنوات التالية لها وحتى نهاية سنة ٢٠١٢ ، ونظراً لأن خسائر سنة ٢٠٠٥ قد جبت أرباح السنوات حتى سنة ٢٠١٠ فلا يتبقى بالنسبة لخسائر سنة ٢٠٠٧ سوى سنتي ٢٠١١ ، ٢٠١٢ للترحيل إليها إذا كانت نتيجتهما أرباحاً .

- ويراعى أنه إذا كانت نتيجة إحدى السنوات التي ترحل إليها خسائر سنة معينة هي الأخرى خسائر ، فلا يتم إضافة المتبقى من الخسائر الجاري ترحيلها إلى خسائر السنة التي يتم الترحيل إليها حتى لا تتداخل مدة الخمس سنوات المسموح بترحيل الخسائر إليها بنص القانون مع بعضها البعض كما سبق إيضاحه .

فمثلاً لو قمنا فى المثال السابق بإضافة المتبقى من خسائر سنة ٢٠٠٥ بعد الترحيل إلى سنة ٢٠٠٦ وقدرها ١٠٥٠٠٠ جنيه إلى الخسائر المعتمدة لسنة ٢٠٠٧ وقدرها ١٦٠٠٠ جنيه لبلغ المتبقى من الخسائر فى نهاية سنة ٢٠١٠ مبلغ ٦٢٥٠٠ جنيه (وهى عبارة عن ٤٦٥٠٠ جنيه المتبقى من خسائر سنة ٢٠٠٥ + ١٦٠٠٠ جنيه خسائر سنة ٢٠٠٧).

فإذا ما كانت أرباح السنوات التى ينتهى فيها ترحيل خسائر سنة ٢٠٠٧ وهى سنة ٢٠١١ وسنة ٢٠١٢ تزيد على هذا المبلغ وقمت بترحيل الخسائر بالكامل إليها عن طريق الخطأ لكان معنى هذا أنك قمت بترحيل جزء من خسائر سنة ٢٠٠٥ إلى أكثر من مدة الخمس سنوات المنصوص عليها بالقانون .

مثال " ٤ " :

يملك أحد الممولين مكتباً للاستشارات الهندسية ، كما يعمل كمقاول ويمتلك أراضى زراعية يستغلها فى زراعة المحاصيل البستانية :

فلو فرضنا أن النتائج المعتمدة لهذه الأنشطة خلال السنوات ٢٠٠٥ / ٢٠١٠ كما يلى :

النشاط المهنى	النشاط التجارى	إيراد الأطنان
(استشارات)	(مقاول)	(محاصيل بستانية)
سنة ٢٠٠٥ ٥٠٠٠٠ (خسائر)	٢٠٠٠٠٠ (خسائر)	٤٠٠٠٠ أرباح
سنة ٢٠٠٦ ١٠٠٠٠ أرباح	٥٠٠٠٠ أرباح	٤٢٠٠٠ أرباح
سنة ٢٠٠٧ ٣٠٠٠٠ أرباح	٨٠٠٠٠ أرباح	٤٤٠٠٠ أرباح
سنة ٢٠٠٨ ٣٥٠٠٠ أرباح	٧٥٠٠٠ أرباح	٤٣٠٠٠ أرباح
سنة ٢٠٠٩ ٤٥٠٠٠ أرباح	٦٠٠٠٠ أرباح	٤٧٠٠٠ أرباح
سنة ٢٠١٠ ٣٨٠٠٠ أرباح	٧٠٠٠٠ أرباح	٤٥٠٠٠ أرباح

فإذا علمت ما يلى :

- يمسك الممول دفاتر منتظمة فى الأنشطة التجارية والمهنية كما يحاسب فعلياً عن إيراد الأطنان الزراعية .

المطلوب :

- ١ - إيضاح كيفية ترحيل الخسائر المعتمدة فى نشاطيه المهنى والتجارى .
- ٢ - تحديد صافى الربح الخاضع للضريبة فى السنوات ٢٠٠٥ / ٢٠١٠ .

الحل :

أولاً : تجميع نتائج الأنشطة جميعاً في سنة تحقق الخسائر (سنة ٢٠٠٥) كما يلي :

سنة ٢٠٠٥

جـ

(٥٠٠٠٠)

خسائر النشاط المهني

(٢٠٠٠٠٠) +

خسائر النشاط التجاري

- ٤٠٠٠٠

إيراد محاصيل بستانية

-

(٢١٠٠٠٠)

صافي خسائر

ثانياً : تنسب المتبقى من الخسارة بنسبة الخسائر المحققة في كل من النشاطين كالآتي :

المتبقى من خسائر النشاط المهني = $٢١٠٠٠٠ \times \frac{٥٠٠٠٠}{٢١٠٠٠٠} = ٤٢٠٠٠$ جنيه

٢٥٠٠٠٠

المتبقى من خسائر النشاط التجاري = $٢١٠٠٠٠ \times \frac{٢٠٠٠٠٠}{٢١٠٠٠٠} = ١٦٨٠٠٠$ جنيه

٢٥٠٠٠٠

ثالثاً : ترحيل الناتج (من الخطوة السابقة) إلى أرباح النشاط الخاص بها ولمدة خمس سنوات

كما يلي :

أ - ترحيل باقى خسائر النشاط المهني :

سنة ٢٠١٠	سنة ٢٠٠٩	سنة ٢٠٠٨	سنة ٢٠٠٧	سنة ٢٠٠٦	
٣٨٠٠٠	٤٥٠٠٠	٣٥٠٠٠	٣٠٠٠٠	١٠٠٠٠	باقى خسائر/أرباح
٠٠٠٠٠	٠٠٠٠٠	٢٠٠٠	٣٢٠٠٠	٤٢٠٠٠	سنة ٢٠٠٥ خسائر مرحلة
٣٨٠٠٠ (أرباح)	٤٥٠٠٠ (أرباح)	٣٣٠٠٠ (أرباح)	٢٠٠٠	٣٢٠٠٠	باقى خسائر

ب - ترحيل باقى خسائر النشاط التجاري :

سنة ٢٠١٠	سنة ٢٠٠٩	سنة ٢٠٠٨	سنة ٢٠٠٧	سنة ٢٠٠٦	
٧٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	٧٥٠٠٠	٨٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	باقى خسائر/أرباح
٠٠٠٠٠	٠٠٠٠٠	٣٨٠٠٠	١١٨٠٠٠	١٦٨٠٠٠	سنة ٢٠٠٥ خسائر مرحلة
٧٠٠٠٠ (أرباح)	٦٠٠٠٠ (أرباح)	٣٧٠٠٠ (أرباح)	٣٨٠٠٠	١١٨٠٠٠	باقى خسائر

رابعاً : تجميع نتائج الأنشطة المختلفة بعد الترحيل وتحديد صافى الربح الخاضع للضريبة على الوجه التالى :

سنة ٢٠١٠	سنة ٢٠٠٩	سنة ٢٠٠٨	سنة ٢٠٠٧	سنة ٢٠٠٦	
٣٨٠٠٠	٤٥٠٠٠	٣٣٠٠٠	٠٠٠	٠٠٠	أرباح النشاط المهني
٧٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	٣٧٠٠٠	٠٠٠	٠٠٠	أرباح النشاط التجارى
٤٥٠٠٠	٤٧٠٠٠	٤٣٠٠٠	٤٤٠٠٠	٤٢٠٠٠	إيراد الثروة العقارية
١٥٣٠٠٠	١٥٢٠٠٠	١١٣٠٠٠	٤٤٠٠٠	٤٢٠٠٠	الإجمالى
٥٠٠٠	٥٠٠٠	٥٠٠٠	٥٠٠٠	٥٠٠٠	يخصم شريحة لا يستحق عنها ضريبة
١٤٨٠٠٠	١٤٧٠٠٠	١٠٨٠٠٠	٣٩٠٠٠	٣٧٠٠٠	الصافى الخاضع للضريبة

ويلاحظ بالنسبة للمثال السابق ما يلى :

١ - تم ترحيل الخسائر فى النشاط المهني لتوافر شرط الترحيل بالنسبة لهذا النشاط ، وهو احتفاظ الممول بدفاتر منتظمة .

ويراعى أن شرط الاحتفاظ بدفاتر منتظمة قاصر على ترحيل الخسائر فى الأنشطة المهنية فقط بمعنى أن خسائر النشاط التجارى والصناعى ترحل إلى أرباح السنوات الخمس التالية دون ضرورة توافر هذا الشرط .

٢ - استنفدت أرباح السنوات الخمس التالية فى كل من النشاطين التجارى والمهني جميع الخسائر التى تحققت فى سنة ٢٠٠٥ فى هذا المثال ٠٠ ويراعى أنه فى حالة تبقى جزء من الخسائر سواء فى النشاط التجارى أو المهني بعد استنفاد سنوات الترحيل الخمس ٠٠ لن يرحل إلى أرباح أى سنوات أخرى تالية :

تحديد الربح الخاضع للضريبة على أساس السعر المحايد :

تنص المادة (٣٠) من القانون على ما يلى :

" إذا قام الأشخاص المرتبطون بوضع شروط فى معاملاتهم التجارية أو المالية تختلف عن الشروط التى تتم بين أشخاص غير مرتبطين من شأنها خفض وعاء الضريبة أو نقل عبئها من شخص خاضع للضريبة إلى آخر معفى منها أو غير خاضع لها ، يكون للمصلحة تحديد الربح الخاضع للضريبة على أساس السعر المحايد .

ولرئيس المصلحة إبرام اتفاقات مع أشخاص مرتبطة على إتباع طريقة أو أكثر لتحديد

السعر المحايد فى تعاملاتها .

وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون طرق تحديد السعر المحايد " .

ويتضح من هذا النص :

أن المشرع قد وضع ضوابط لمحاربة الصورية عند تعامل الأشخاص المرتبطون معاً في معاملات تجارية من شأنها التأثير على وعاء الضريبة أو نقل عبئها من شخص خاضع لشخص آخر معفى أو غير خاضع للضريبة .

وقد سبق إيضاح مفهوم الأشخاص المرتبطون وهم كل شخص يرتبط بأحد الممولين بعلاقة تؤثر في تحديد وعاء الضريبة وأوضحنا ما عدده القانون من أشخاص مرتبطون وذلك عند تناول المادة (١) من الأحكام العامة الواردة في الكتاب الأول من القانون .

وبخلاصة القول أن المادة ٣٠ قد أعطت الحق للمصلحة في تحديد الربح الخاضع للضريبة على أساس السعر المحايد في حالة قيام الأشخاص المرتبطون بوضع شروط تختلف عن الشروط التي تتم في المعاملات التجارية بين الأشخاص غير المرتبطين .

ويقصد بالسعر المحايد السعر المحدد وفقاً لظروف التعامل وقوى السوق (سعر السوق)

وذلك كما أوضحته الأحكام العامة الواردة بالكتاب الأول .

التحقق من تطبيق الأشخاص المرتبطين للسعر المحايد :

تنص المادة ٣٨ من اللائحة التنفيذية للقانون في هذا الخصوص على ما يلي :

" للمصلحة التحقق من تطبيق الأشخاص المرتبطين للسعر المحايد في معاملاتهم بشأن تبادل السلع والخدمات والمواد الخام والمعدات الرأسمالية وتوزيع المصروفات المشتركة والإتاوات والعوائد وغير ذلك من المعاملات التجارية أو المالية التي تتم فيما بينهم " .

وقد أجازت المادة (٣٠) من القانون أيضاً لرئيس المصلحة أن يعقد اتفاقات مع الأشخاص المرتبطة على اتباع الطريقة المناسبة لكلا الطرفين لتحديد السعر المحايد عند إجراء أى معاملات بينهم وأوكلت المادة لللائحة التنفيذية طرق تحديد السعر المحايد .

طرق تحديد السعر المحايد وأولوية إختيار الطريقة المناسبة :

بينت المادة ٣٩ من اللائحة التنفيذية طرق تحديد السعر المحايد ، كما أوضحت المادة

٤٠ من اللائحة الأولوية في إختيار الطريقة الواجبة لاتباع لتحديد السعر المحايد ، وكذلك جواز الاتفاق مسبقاً بين الممول والمصلحة على إتباع الطريقة المناسبة لتحديد هذا السعر حيث تنص المادة ٣٩ من اللائحة على ما يلي :

" يتم تحديد السعر المحايد ، المنصوص عليه في المادة (٣٠) من القانون ، طبقاً

لإحدى الطرق الآتية :

١ - طريقة السعر الحر المقارن : وفقاً لها يكون تحديد سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة على أساس سعر ذات السلعة أو الخدمة إذا تمت بين الشركة وأشخاص غير مرتبطين .

ويعتمد في هذه المقارنة على أساس سلعة أو خدمة أخرى مماثلة ويؤخذ في الاعتبار العوامل الآتية :

- أ - الشروط القانونية التي يتحمل بها كل طرف من أطراف التعاقد .
 - ب - ظروف السوق .
 - ج - الظروف الخاصة بالعملية المعنية .
- ٢ - طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح : وفقاً لهذه الطريقة ، يكون تحديد سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة على أساس إجمالي تكلفة السلعة أو الخدمة مضافاً إليها نسبة مئوية معينة كهامش ربح لصالح الشركة البائعة أو مؤدية الخدمة ، ويحدد هامش الربح على أساس هامش الربح الذي يحصل عليه الممول في معاملاته التي تتم مع أطراف مستقلة أو هامش الربح الذي يحصل عليه طرف مستقل آخر في معاملات أخرى مشابهة .
- ٣ - طريقة سعر إعادة البيع : وفقاً لهذه الطريقة ، يكون تحديد سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة على أساس سعر السلعة أو الخدمة وفقاً لسعر إعادة البيع إلى طرف ثالث غير مرتبط بعد خصم نسبة تمثل هامش ربح مناسب للطرف الوسيط، ويحدد هامش الربح على أساس الهامش الذي يحصل عليه نفس البائع من خلال معاملاته مع أطراف مستقلة ، كما يجوز أن يحدد على أساس الهامش الذي يحصل عليه الممول المستقل في معاملة مماثلة " .

كما تنص المادة ٤٠ من اللائحة التنفيذية على ما يلي :

" تكون الأولوية في تحديد السعر المحايد لطريقة السعر الحر المقارن ، وفي حالة عدم توافر البيانات اللازمة لتطبيق هذه الطريقة يتم تطبيق إحدى الطريقتين الأخريين المنصوص عليهما في المادة السابقة .

وفي حالة عدم إمكانية تطبيق أى من الطرق الثلاث المشار إليها في المادة السابقة، يجوز إتباع أى طريقة من الطرق الواردة بنموذج منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية أو أى طريقة أخرى ملائمة للممول .

وفى جميع الأحوال يجوز الاتفاق مسبقاً بين الإدارة الضريبية والممول على الطريقة التى
يتبعها الممول فى تحديد السعر المحايد عند تعامله مع الأطراف المرتبطة " .

الفصل الثالث الإعفاءات

حالات الإعفاء من الضريبة :

حددت المادة ٣١ من القانون الإعفاءات من الضريبة على إيرادات النشاط التجارى والصناعى فى ٦ بنود ، وسنتناول كل منها على الوجه التالى :

١ - أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضى :

ينص البند (١) من المادة ٣١ من القانون على أن يعفى من الضريبة :

" أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضى وذلك لمدة عشر سنوات إعتباراً من تاريخ بدء مزاولة النشاط " .

ويهدف المشرع من منح الإعفاء لمدة عشر سنوات لهذه المشروعات إلى تشجيع إقبال رؤوس الأموال على استصلاح الأراضى غير المنتجة أو إستزراعها للتوسع فى مساحة الرقعة الزراعية وبالتالي زيادة معدلات التنمية الاقتصادية وزيادة الناتج القومى لمواجهة إحتياجات الزيادة المطردة فى السكان .

ويلاحظ أن هذا الإعفاء كان مقررأً أيضاً فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته ولنفس المدة أيضاً (عشر سنوات) ولكن إعتباراً من أول سنة ضريبية تالية لتاريخ إعتبارالأرض منتجة ، مما أدى إلى تراخى الممولون فى أعمال تسوية الأراضى واستصلاحها وتمهيدها للزراعة إعتماًداً على أن الإعفاء مرهون بتاريخ إعتبار الأراضى منتجة وليس من تاريخ بدء مزاولة النشاط .

وقد جاء القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لمعالجة هذه الثغرة بربط الإعفاء بتاريخ بدء المزاولة وليس بتاريخ إعتبار الأراضى منتجة ، بحيث تحسب مدة الإعفاء إعتباراً من تاريخ بدء مزاولة النشاط فى استصلاح أو استزراع الأراضى .

* ويثور التساؤل حول موقف منشآت استصلاح واستزراع الأراضى المقامة فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والتي كان مقررأً لها إعفاء لمدة عشر سنوات إعتباراً من أول سنة ضريبية تالية لتاريخ اعتبار الأراضى منتجة طبقاً لحكم البند ثانياً من المادة ٣٦ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، حيث يوجد بشأنها حالتان نوضحهما فيما يلى :

الحالة الأولى :

منشآت أقيمت فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وانتهت مدة الإعفاء العشرى لها قبل تاريخ العمل بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

فى هذه الحالة فلن تتمتع هذه المنشآت بأى إعفاء إضافى حيث استنفذت مدة الإعفاء العشرى الخاصة بها قبل العمل بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
الحالة الثانية :

منشآت أقيمت فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ولم تستنفذ مدة الاعفاء المقررة لها قبل تاريخ العمل بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

فى هذه الحالة يستمر الاعفاء لهذه المنشآت فى ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وفى حدود ما تبقى لها من مدة العشر سنوات (طبقا للمادة الثانية من قانون الإصدار) .

٢ - أرباح منشآت الإنتاج الداجنى وتربية النحل وحظائر تربية المواشى وتسمينها ومشروعات مصايد ومزارع الأسماك وأرباح مشروعات مراكب الصيد :

ينص البند (٢) من المادة (٣١) من القانون على أن يعفى من الضريبة :

" أرباح منشآت الإنتاج الداجنى وتربية النحل وحظائر تربية المواشى وتسمينها ، ومشروعات مصايد ومزارع الأسماك ، وأرباح مشروعات مراكب الصيد ، وذلك لمدة عشر سنوات من تاريخ بدء مزاولة النشاط " .

وتنص المادة ٤١ من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" يراعى ما يلى عند تطبيق حكم المادة ٣١ من القانون :

١ - يشمل الإعفاء المقرر لحظائر تربية المواشى وتسمينها ما تنتجه هذه المواشى من ألبان بشرط عدم مزاولة نشاط تجارة الألبان ومنتجاتها بصفة مستقلة .

٢ - يسرى الإعفاء المقرر لمشروعات مراكب الصيد على الأرباح الناتجة عن المشروع لمدة عشر سنوات من تاريخ بداية النشاط ، ويقصد بالمشروع مزاولة نشاط الصيد سواء بمركب واحد أو أكثر مملوك أو مستأجر .

ويقصر هذا الإعفاء على الأرباح الناتجة عن نشاط الصيد .

٣ - يسرى الإعفاء المقرر لمنشآت تربية النحل على المنشآت التى لم تمض على بدء مزاولتها النشاط قبل تاريخ العمل بالقانون مدة عشر سنوات ، وذلك فى حدود ما تبقى من هذه المدة ، أما المنشآت التى تبدأ فى مزاولة النشاط بعد تاريخ العمل بالقانون فتتمتع بكامل مدة الإعفاء " .

ويتضح من ذلك أن الإعفاء يشمل ما يلى :

- أ - منشآت الانتاج الداجنى .
- ب - منشآت تربية النحل .
- ج - حظائر تربية وتسمين المواشى .
- د - مشروعات مصايد ومزارع الأسماك .
- هـ - مشروعات مراكب الصيد .

وذلك لمدة عشر سنوات من تاريخ بدء مزاولة النشاط .

ويلاحظ بالنسبة لهذه الإعفاءات ما يلى :

أولاً : منشآت الانتاج الداجنى وحظائر تربية المواشى ومشروعات مصايد الأسماك :

بالنسبة لمنشآت الانتاج الداجنى ، وحظائر تربية المواشى وتسمينها وكذلك مشروعات مصايد الأسماك والمقامة فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ فهناك حالتان للإعفاء بالنسبة لها وينطبق عليها ما سبق إيضاحه بالنسبة لمنشآت استصلاح واستزراع الأراضى المقامة فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بحيث لو كانت قد استنفذت مدة الإعفاء الخاصة بها قبل العمل بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فلن تتمتع بأى اعفاء إضافى، أما الحالة الثانية فإذا كانت هذه المنشآت لم تستنفذ مدة الإعفاء المقررة لها قبل تاريخ العمل بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فيستمر الإعفاء لها فى ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فى حدود ما تبقى لها من مدة العشر سنوات .

- أما الشركات التى تبدأ مزاولة النشاط بعد تاريخ العمل بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فإنها تتمتع بالإعفاء لمدة عشر سنوات بالكامل .

مع ملاحظة الآتى :

- أن الإعفاء المقرر لحظائر تربية المواشى وتسمينها يشمل ما تنتجه هذه المواشى من ألبان بشرط عدم مزاولة نشاط تجارة الألبان ومنتجاتها بصفة مستقلة (م ١/٤ من اللائحة).
- بالنسبة لمشروعات مصايد ومزارع الأسماك ، فقد كان الإعفاء قاصراً على مشروعات المصايد فقط فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته حيث سبق أن أصدرت المصلحة التعليمات التفسيرية رقم (٣) بتاريخ ١٣/١٠/١٩٩٠ بشأن عدم سريان الإعفاء المنصوص عليه فى المادة ٣٣ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على أرباح مشروعات استزراع الأسماك وذلك بناء على فتوى مجلس الدولة فى هذا الخصوص ، وقد عالج القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ذلك بإضافة مشروعات مزارع الأسماك إلى المشروعات

المعفاة من الضريبة لمدة عشر سنوات من بدء مزاولة النشاط نظراً لما لها من أهمية لا تقل عن مشروعات المصايد .

وعلى ذلك فإن الإعفاء المقرر لمشروعات استزراع الأسماك يسرى بالنسبة لتلك المشروعات المقامة بعد تاريخ العمل بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، أما المشروعات المنشأة قبل هذا التاريخ فلا تتمتع بهذا الإعفاء .

ثانياً : مشروعات تربية النحل :

وبالنسبة لمشروعات تربية النحل فقد كانت تمنح إعفاءً مطلقاً في ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته ، وبصدور القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والذي قرر في المادة التاسعة من مواد قانون الاصدار بـسريان أحكامه بالنسبة لإيرادات النشاط التجارى والصناعى إعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠٠٥ يثور التساؤل حول موقف هذه المشروعات خاصة تلك المنشأة قبل صدور القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

والرأى فى هذا الموضوع يرتبط بتاريخ مزاولة هذه المشروعات لنشاطها كما

أوضحته اللائحة التنفيذية على الوجه التالى :

- مشروعات تربية النحل المنشأة بعد صدور القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ :
وهذه تعفى لمدة ١٠ سنوات من تاريخ بدء مزاولة النشاط بصريح نص المادة ٣١ من القانون والمادة ٣/٤١ من اللائحة التنفيذية .
- مشروعات تربية النحل المنشأة قبل صدور القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ :
ويمكن تقسيم هذه المشروعات إلى فئتين كما يلى :
 - مشروعات أنشئت وبدأت نشاطها وتمتعت بالإعفاء فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته لمدة عشر سنوات أو أكثر .
 - وهذه المشروعات يبدأ خضوعها للضريبة إعتباراً من السنة الضريبية ٢٠٠٥ ولا تتمتع بأى مدد جديدة للإعفاء .
 - مشروعات أنشئت فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته ولكنها لم تستكمل مدة العشر سنوات المنصوص عليها فى القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
 - وهذه المشروعات يستمر اعفائها من الضريبة حتى تستكمل مدة العشر سنوات المنصوص عليها فى القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ (م ٣/٤١ من اللائحة)

■ ويلاحظ أيضاً بالنسبة لمشروعات تربية النحل ، أن المصلحة قد سبق أن أصدرت التعليمات التفسيرية رقم (٢) للمادة ٣٣ بتاريخ ١٨/٧/١٩٨٨ بشأن مدى خضوع الأرباح الناتجة من بيع عسل النحل للضريبة ، وقد جاء بهذه التعليمات أنه باستطلاع رأى مجلس الدولة فى مدى خضوع الأرباح الناتجة عن بيع عسل النحل للضريبة ، فقد رأت إدارة الفتوى إعفاء الأرباح الناتجة عن بيع العسل المنتج من المناحل من الضريبة إذا اقتصر الأمر على مجرد تنقيته من الشوائب وتعبئته قبل طرحه للبيع ، وقد جاء فى حيثيات هذا رأى ما يلى :

(من حيث أنه لما كانت أرباح مشروعات تربية النحل معفاة من ضريبة شركات الأموال، وأن الإعفاء قد ورد عاماً ومطلقاً ، وأن المطلق يؤخذ على إطلاقه ما لم يقيد أو يخصص . ومن ثم فإن الأرباح الناتجة عن مشروعات أو شركات تربية النحل أياً كان الشكل القانونى الذى تتخذه تكون معفاة من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، والضريبة على أرباح شركات الأموال على النحو المشار إليه ، ومقتضى إعفاء الربح من الضريبة ، أن يتحقق هذا الربح وهو لا يتحقق إلا نتيجة التعامل بالبيع فى منتجات مشروعات تربية النحل ، ومن هنا فإن بيع العسل لا يمنع إستحقاق الإعفاء بل إنه يلزمه ويظل الأمر كذلك إذا اقتصر نشاط المشروع على مجرد تنقية العسل المنتج وتصفيته من الشوائب وتعبئته فى عبوات تمهيداً لبيعه أياً كان حجم تلك العبوات ، وسواء تم البيع جملة واحدة أو على عدة مراحل ، إذ يعد ذلك تسويقاً للعسل المنتج على النحو الذى يراه صاحب المشروع محققاً للأرباح ، ولكن إذا أجريت عليه عمليات تكميلية كإضافة عناصر أو مواد أخرى إلى العسل المنتج بحيث تخرجه عن طبيعته السلعية كعسل فإنه فى هذه الحالة تخضع الأرباح الناتجة عن العمليات التكميلية للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أو الضريبة على أرباح شركات الأموال بحسب الأحوال) .

ثالثاً : مشروعات مراكب الصيد :

بالنسبة لمشروعات مراكب الصيد ، فقد توسع المشرع فى المشروعات المعفاة منها ولم يقصر الإعفاء على مراكب الصيد التى يمتلكها أعضاء الجمعيات التعاونية لصيد الأسماك كما كان الحال فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته وذلك بغية تمتع جميع مراكب الصيد بهذا الإعفاء سواء كانت عضواً فى جمعية تعاونية أو لم تكن ، وسواء تم مزاوله نشاط الصيد بمركب واحد أو أكثر مملوك أو مستأجر وذلك للتشجيع على مزاوله

هذا النشاط لأهميته بالنسبة للمجتمع كمصدر هام للغذاء ، مع قصر الاعفاء على الأرباح الناتجة عن نشاط الصيد .

٣ - ناتج الاستثمار فى الأوراق المالية المقيدة فى سوق الأوراق المالية المصرية :

ينص البند (٣) من المادة (٣١) من القانون على أن يعفى من الضريبة :
" ناتج تعامل الأشخاص الطبيعيين عن إستثماراتهم فى الأوراق المالية المقيدة فى سوق الأوراق المالية المصرية مع عدم جواز خصم الخسائر الناجمة عن هذا التعامل أو ترحيلها لسنوات تالية " .

ويتضح من هذا البند :

أن المشرع قد أعفى ناتج تعامل الأشخاص الطبيعيين عن الاستثمار فى الأوراق المالية المختلفة المقيدة بالبورصة المصرية ، مهما بلغت قيمة هذا الناتج ، وفى حالة تحقيق هذا التعامل لخسائر فقد نص القانون على عدم جواز خصم هذه الخسائر من أرباح نشاط الشخص الطبيعى أو ترحيله إلى أى سنوات تالية .

٤ - عوائد السندات وصكوك التمويل على اختلاف أنواعها المقيدة فى سوق الأوراق المالية

وتوزيعات الشركات والتوزيعات على صكوك الاستثمار :

ينص البند (٤) من المادة (٣١) من القانون على أن يعفى من الضريبة :

" ما يحصل عليه الأشخاص الطبيعيون من :

- عوائد السندات وصكوك التمويل على إختلاف أنواعها المقيدة فى سوق الأوراق المالية

المصرية التى تصدرها الدولة أو شركات الأموال .

- التوزيعات على أسهم رأس مال شركات المساهمة والتوصية بالأسهم .

- التوزيعات على حصص رأس المال فى الشركات ذات المسئولية المحدودة وشركات

الأشخاص وحصص الشركاء غير المساهمين فى شركات التوصية بالأسهم .

- التوزيعات على صكوك الاستثمار التى تصدرها صناديق الاستثمار " .

ويتضح من هذا البند :

إعفاء ما يحصل عليه الأشخاص الطبيعيين نظير إستثماراتهم فى السندات وصكوك التمويل التى تصدرها شركات الأموال أو الدولة والمقيدة فى البورصة المصرية ، وكذلك التوزيعات التى يحصل عليها نظير مساهمتهم أو مشاركتهم فى رأس مال شركات الأموال وشركات الأشخاص وكذلك نظير إستثماراتهم فى صكوك الاستثمار التى تصدرها صناديق الاستثمار .

وقد قرر المشرع هذه الاعفاءات إما لتشجيع الأشخاص الطبيعيين على الاستثمار فى الأوراق المالية المختلفة أو لمنع الازدواج الضريبي لسبق خضوعها ضمن أرباح الأشخاص الاعتبارية للضريبة .

٥ - عوائد المدخرات :

ينص البند (٥) من المادة (٣١) من القانون على أن يعفى من الضريبة :

" العوائد التى يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون عن الودائع وحسابات التوفير بالبنوك المسجلة فى جمهورية مصر العربية ، وشهادات الاستثمار والادخار والايداع التى تصدرها تلك البنوك ، وعن الودائع وحسابات التوفير فى صناديق البريد ، وعن الأوراق المالية وشهادات الايداع التى يصدرها البنك المركزى " .
ويتضح من هذا البند أنه :

تعفى العوائد التى يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون من الأوعية الادخارية التى سيلي ذكرها بكل من :

- البنوك المسجلة فى مصر سواء كانت مصرية أو أجنبية .
 - صناديق البريد .
 - البنك المركزى المصرى .
- وذلك بالنسبة للأوعية الآتية :

- فى البنوك المصرية والأجنبية المسجلة فى مصر :

الودائع - حسابات التوفير - شهادات الاستثمار - شهادات الادخار - شهادات الايداع .

- فى صناديق البريد :

الودائع - حسابات التوفير .

- فى البنك المركزى المصرى :

الأوراق المالية - شهادات الايداع .

٦ - أرباح المشروعات الجديدة الممولة من الصندوق الاجتماعى للتنمية :

ينص البند (٦) من المادة (٣١) من القانون على أن يعفى من الضريبة :

" الأرباح التى تتحقق من المشروعات الجديدة المنشأة بتمويل من الصندوق الاجتماعى للتنمية فى حدود نسبة هذا التمويل وذلك لمدة خمس سنوات ابتداءً من تاريخ مزاولة النشاط أو

بدء الانتاج بحسب الأحوال ، ولا يسرى هذا الاعفاء إلا على أرباح من أبرم قرض الصندوق باسمه . "

كما تنص المادة ٤٢ من اللائحة التنفيذية في هذا الخصوص على ما يلي :
" يشترط لتطبيق الإعفاء المقرر بالبند (٦) من المادة (٣١) من القانون لأرباح المشروعات الجديدة المنشأة بتمويل من الصندوق الاجتماعي للتنمية ما يأتي :

١- أن يكون تاريخ مزاولة النشاط بالمشروع لاحقاً لتاريخ التمويل من الصندوق الاجتماعي للتنمية .

- ٢- أن تكون أرباح المشروع ناتجة عن مباشرة النشاط التجارى والصناعى فقط .
٣- أن يتخذ المشروع شكل المنشأة الفردية .

وتكون مدة الإعفاء الضريبي خمس سنوات تبدأ من تاريخ مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بحسب الأحوال ، ويتوقف سريان هذا الإعفاء إذا تم التنازل عن المنشأة أو تغيير شكلها القانونى .

وفى جميع الأحوال لا يسرى هذا الإعفاء الضريبي إلا بالنسبة للأرباح الناتجة عن التمويل من الصندوق الاجتماعى للتنمية " .
ويتضح من ذلك ما يلى :

- أن الأرباح المعفاة هى الأرباح المحققة من المشروعات الجديدة المنشأة بتمويل من الصندوق الاجتماعى للتنمية وبشرط أن يكون تاريخ مزاولة النشاط بالمشروع لاحقاً لتاريخ التمويل من الصندوق .

- أن يكون المشروع ممولاً كلياً أو جزئياً من الصندوق وأن كان المشروع ممولاً (جزئياً) بجزء من رأس المال الذى تم الحصول عليه من الصندوق فإن الأرباح التى تعفى تكون فى حدود نسبة التمويل من الصندوق .

- أن مدة الاعفاء خمس سنوات من بدء مزاولة النشاط أو بدء الانتاج بحسب الأحوال .
- أن الاعفاء قاصر على أرباح من أبرم قرض الصندوق باسمه فقط ، بحيث يتوقف هذا الإعفاء إذا تم التنازل عن المنشأة أو تم تغيير شكلها القانونى .
- يشترط أن يتخذ المشروع شكل المنشأة الفردية .
- كما يشترط أن تكون أرباح المشروع ناتجة من النشاط التجارى والصناعى فقط .

الباب الرابع إيرادات المهن غير التجارية

الباب الرابع إيرادات المهن غير التجارية

تمهيد :

تناول القانون إيرادات المهن غير التجارية بالباب الرابع من الكتاب الثانى الخاص بالضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وذلك فى المواد من ٣٢ وحتى ٣٦ من القانون ، والمواد من ٤٣ وحتى ٤٧ من اللائحة التنفيذية للقانون فى ثلاث فصول على الوجه التالى:

الفصل الأول : الإيرادات الخاضعة للضريبة

وتناولتها المادة ٣٢ من القانون

الفصل الثانى : تحديد الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة

وتناولتها المواد من ٣٣ حتى ٣٥ من القانون

والمواد من ٤٣ حتى ٤٦ من اللائحة

الفصل الثالث : الإعفاء من الضريبة

وتناولته المادة ٣٦ من القانون

والمادة ٤٧ من اللائحة

وسنتناول بالشرح أحكام هذه المواد على الوجه التالى :

الفصل الأول

الإيرادات الخاضعة للضريبة

نطاق الضريبة

تنص المادة ٣٢ من القانون على ما يلى :

" تفرض الضريبة على :

١ - صافى إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التى يمارسها الممول بصفة

مستقلة ويكون العنصر الاساسى فيها العمل ، إذا كانت ناتجة عن مزاوله المهنة أو

النشاط فى مصر .

٢ - الدخل الذى يتلقاه أصحاب حقوق الملكية الفكرية من بيع أو استغلال حقوقهم .

٣ - أية إيرادات ناتجة عن أية مهنة أو نشاط غير منصوص عليه في المادة ٦ من هذا القانون " .

ويتضح من هذا النص :

أن المشرع قد حدد الإيرادات الخاضعة للضريبة بالنسبة لإيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية في ثلاث بنود سنتناولها بالإيضاح على الوجه التالي :

أولاً : صافى إيرادات المهن الحرة والمهن غير التجارية

ويجب في البداية أن نوضح المقصود بكل من المهن الحرة والمهن غير التجارية .
(أ) المهن الحرة :

اختلف الفقهاء في وضع تعريف محدد لماهية المهن الحرة ، ولا يسعنا في مجال تعريفها إلا ما أورده 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 إعتبارها كذلك أن يكون الربح فيها مختلطاً ونتيجة استثمار رأس المال والعمل متى كان العمل هو المصدر الأول والغالب " .

ونرى أن هذا التعريف هو أقرب ما يكون لماهية المهن الحرة
(ب) المهن غير التجارية :

لم يصدر تعريف واضح محدد لماهية المهن غير التجارية وعلى ذلك فيمكن أن نأخذ في تعريفها بمفهوم المخالفة ، فتكون أرباح المهن غير التجارية هي الأرباح التي لا تنتج من مزاوله المهن التجارية .

أو بمعنى أشمل تعتبر أرباح المهن غير التجارية أية أرباح لا تتحقق من الأنشطة التجارية والصناعية ، ولم تذكر صراحة في القانون التجارى ، وكذلك لا تندرج ضمن المرتبات وما في حكمها .

* وقد ورد بالبند ١ من المادة ٣٢ ما يمكن أن يعرف بأنه شروط سريان الضريبة بالنسبة للمهن

غير التجارية والتي سنوضحها فيما يلي :

شروط سريان الضريبة :

(أ) مزاوله المهنة بصفة مستقلة:

يشترط لسريان الضريبة أن يزاول الممول المهنة ويمارس نشاطه لحساب نفسه وبكامل حريته وعلى مسؤوليته ، فلا يكون مرتبطاً مع الغير بأى علاقة عمل تكون فى طبيعتها علاقة تبعية ، أو علاقة يفهم منها أنها علاقة الأجير برب العمل .

وإذا كانت علاقة الممول مع الغير ولو بعقد محرر أو شفهي ، وفى مقابل أجر دورى ولو ثابت ، ولكن الممول يمارس العمل بنفسه وتحت مسؤوليته ، ففي هذه الحالة تخضع هذه الإيرادات للضريبة باعتبارها من إيرادات المهن غير التجارية .

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 .
- (ب) العنصر الأساسى هو العمل:

يشترط لسريان الضريبة أن يكون العنصر الأساسى فى تحقيق الإيراد هو العمل دون رأس المال ، وإذا وجد رأس المال فإن دوره فى المهن غير التجارية يكون دوراً ثانوياً .

فمثلاً نجد رأس المال يعتبر ضرورياً ولازماً لبعض الأنشطة المهنية كجهاز الأشعة لطبيب الأشعة وكرسى الأسنان لطبيب الأسنان ، والمواد الكيماوية والميكروسكوبات لطبيب التحاليل ، وآلات الموسيقى للموسيقى وغيرها ضرورية ولازمة لمزاولة المهنة والنشاط ، إلا أنه لا بد أن يعتمد عمل 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 فى الأنشطة التجارية والصناعية التى يمثل رأس المال العنصر الأساسى فيها بجانب العمل .

- ونستطيع بذلك أن ننتبين معيار التفرقة بين المهن غير التجارية والمهن التجارية .
- (ج) ممارسة المهنة على وجه الاعتياد:

لكى يخضع الممول للضريبة على إيراداته من المهن غير التجارية يجب أن يمارس العمل على وجه الإعتياد ممارسة فعلية وبغرض الكسب والإمتهان لهذا العمل أو النشاط غير التجارى ، ويستفاد ذلك من المعنى اللفظى لكلمة المهن الواردة بالقانون ، والعمل الذى يتم بصورة عرضية ولا يتسم بالتكرارية لا محل لخضوعه للضريبة .

(د) مزاولة المهنة أو النشاط في مصر :

أخذ المشرع بمبدأ إقليمية الضريبة كشرط لخضوع إيرادات المهن الحرة والمهن غير التجارية للضريبة وذلك نظراً لصعوبة تحديد إيرادات مزاولة هذه المهنة في الخارج وكذلك عدم جدواها طبقاً لما أسفر عنه التطبيق في ظل القانون السابق .

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

ويقصد بهذا البند الإيرادات التي يحصل عليها أصحاب حقوق الملكية الفكرية كالأدباء والمخترعين والملحنين وغيرهم من بيع اختراعاتهم أو نتاج أفكارهم من إبداعات علمية أو أدبية أو فنية أو استغلال حقوقهم بأي صورة من الصور .

ثالثاً : الإيرادات الناتجة عن أية مهنة أو نشاط غير منصوص عليه في المادة ٦ من القانون

تقضى المادة ٦ من القانون بفرض الضريبة على مجموع صافى دخل الأشخاص الطبيعيين

المقيمين وغير المقيمين من المصادر الآتية :

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

بمعنى أنه إذا تحققت لأي شخص إيرادات من أى نشاط أو مهنة لا تندرج تحت الإيرادات السابق بيانها ، فإنها تعد من إيرادات المهن غير التجارية ، وتطبق عليها أحكامها وتخضع للضريبة على هذا الأساس .

ومن هنا يتضح أن المشرع قصد بهذا النص أن يجعل من أحكام المهن غير التجارية أحكاماً للقانون العام .

مثال ذلك :

إستغلال الورثة حقوق مورثهم المالية عن مؤلفاته التي آلت إليهم إذا ظهرت في صورة مرئية أو صوتية (حق الأداء العلني) ، أو الإرشاد عن جرائم التهرب الضريبي .

الفصل الثانى

تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة

حددت المواد ٣٣, ٣٤, ٣٥ كيفية تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة وسنتناول كل منها بالتفصيل فيما يلى :

تحديد صافى الإيرادات

تنص المادة ٣٣ من القانون علي ما يلى:

" تحدد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة سنويا علي أساس صافى الإيرادات ,خلال السنة السابقة, ويشمل الإيراد من المهن غير التجارية عائدات التصرف في أية أصول مهنية، وعائدات نقل الخبرات أو التنازل عن مكاتب مزاوله المهنة كليا أو جزئيا وأية مبالغ محصلة نتيجة لإغلاق المكتب.

ويكون تحديد صافى الإيرادات على أساس الإيراد الناتج عن العمليات المختلفة طبقاً لأحكام هذا القانون بعد خصم جميع التكاليف و المصروفات اللازمة لمباشرة المهنة بما فيها إهلاكات الأصول وذلك كله وفق أصول محاسبية مبسطة يصدر بها قرار من الوزير.

ويعد من التكاليف واجبة الخصم ما يلى :

١ - رسوم القيد والاشتراكات السنوية ورسوم مزاوله المهنة.

٢ - الضرائب التى يؤديها الممول بمناسبة مباشرة المهنة عدا الضريبة التى يؤديها وفقاً لأحكام هذا القانون.

٣ - المبالغ التى يؤديها الممول إلي نقابته وفقاً لنظامها الخاص بالمعاشات.

٤ - أقساط التأمين علي الحياة والتأمين الصحى على الممول لمصلحته ومصلحة زوجته وأولاده القصر.

وفى تطبيق أحكام البندين ٣ و ٤ يشترط ألا تزيد جملة ما يعفى للممول من صافى الإيراد الخاضع للضريبة على ٣٠٠٠ جنيه سنوياً .

ولا يجوز تكرار ذات الخصم من أى دخل آخر منصوص عليه فى المادة ٦ من هذا القانون

• "

يتضح من نص هذه المادة :

إن صافى الإيراد يتحدد على أساس إجمالى الإيراد طبقاً لأحكام هذا القانون بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة شاملة إهلاكات الأصول .

وستتناول فيما يلي الإيرادات الخاضعة للضريبة والتكاليف والمصروفات واجبة الخصم .
أولاً : الإيرادات الخاضعة للضريبة :

ورد بالفقرة الأولى من المادة ٣٣ الأحكام التالية :

- يدخل فى وعاء الضريبة سنوياً صافى الإيرادات خلال السنة السابقة وقد سبق إيضاح ماهية الإيرادات الخاضعة للضريبة عند شرح أحكام المادة ٣٢ وسنوضح مدلول صافى الإيرادات عند شرح الفقرة الثانية من المادة ٣٣ .

وأهم ما يجب مراعاته فى إيرادات المهن غير التجارية أننا نأخذ بقاعدة الإيراد النقدى ، أى الإيراد الذى يحصل عليه الممول ويتقاضاه نتيجة مزاوله المهنة .

وتأسيساً على ذلك فالمبالغ التى يحصل عليها الممول خلال السنة بصرف النظر عما إذا كانت هذه المبالغ تخص هذه السنة ، أو أى سنة سابقة أو لا حقه ، تعتبر ضمن إيرادات السنة التى تم القبض فيها .

كما تدخل أيضاً ضمن إيرادات هذه السنة سائر الإيرادات المتعلقة بالمهنة التى يحصل عليها الممول مقدماً كمقدمات عن عمليات حتى لو لم يتم أداء العمل حتى نهاية السنة .

ومما هو جدير بالذكر أنه فى حالة ما إذا قام الممول برد كل أو بعض هذه المبالغ المحصلة مقدماً فى نفس السنة التى حصلت فيها أو فى سنة لا حقه لها يحق للممول فى هذه الحالة أن يخصم هذه المبالغ من الإيرادات فى السنة التى تم فيها الرد .

وهناك استثناء وحيد من قاعدة الإيراد النقدى وهو حالة انقطاع صاحب العمل عن ممارسة النشاط لأى سبب من الأسباب كالتوقف أو الوفاة ، وفى هذه الحالة يدخل ضمن الإيرادات كافة الإيرادات المستحقة للممول ، وتضاف إلى إيرادات الفترة حتى تاريخ التوقف أو تاريخ الوفاة .

أوضحت الفقرة الأولى أيضاً أن إيرادات المهن غير التجارية تشمل بجانب إيرادات مزاوله

المهنة الإيرادات التالية :

- أ - عائد التصرف فى أى أصل من أصول المهنة .
- ب - عائد نقل الخبرات (التدريب أو الاستشارات) .
- ج - عائد التنازل عن مكاتب مزاوله المهنة سواء تم التنازل عن كل تلك المكاتب أو جزء منها .
- د - أية مبالغ قد يحصل عليها الممول نتيجة لإغلاق مكتبه .

بمعنى أن أية أرباح رأسمالية أو تعويضات أو مبالغ يحصل عليها الممول بجانب إيرادات
مزاولة المهنة وتتحقق نتيجة مزاولة المهنة تدخل كلها ضمن وعاء الضريبة .

وقد أوضحت المادة (٤٣) من اللائحة التنفيذية للقانون المقصود بعائدات التصرف في
أية أصول مهنية ، وعائدات التنازل عن مكاتب مزاولة المهنة ، وعائدات نقل الخبرات ، حيث
تنص على ما يلي :

" يقصد بعائدات التصرف في أية أصول مهنية وعائدات التنازل عن مكاتب مزاولة المهنة
كلياً أو جزئياً ، المنصوص عليها في الفقرة الأولى من المادة (٣٣) من القانون ، الأرباح
الرأسمالية الناتجة عن بيع أى أصل من الأصول المستخدمة في مزاولة المهنة أو نتيجة التنازل
عن المكتب أو جزء منه .

ويقصد بعائدات نقل الخبرات الأرباح التي تتحقق نتيجة التدريب أو الاستشارات لبعض
مزاوولى المهنة أو لأى جهة أخرى " .

ثانيا : التكاليف والمصروفات (ما يعد من التكاليف واجبة الخصم) :

أوضحت الفقرة الثانية من المادة (٣٣) من القانون أن صافى الإيراد يتحدد على أساس
إيراد مختلف العمليات بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة شاملة
إهلاكات الأصول ، وذلك طبقاً لقواعد محاسبية مبسطة يصدر بها قرار من وزير المالية .
وتخصم المصروفات التي تم صرفها فعلاً (المبدأ النقدي) واللازمة لمباشرة النشاط
والحصول على الإيراد خلال السنة .

ويجب أن تكون هذه المصروفات مؤيدة بالمستندات إلا في بعض المصروفات التي يتعذر
حصوله فيها على مستندات كالنثرات والإكراميات .

علما بأنه يجوز فقط بالنسبة لبعض المصروفات الدورية اليقينية الثابتة التي لم تسدد
حتى نهاية السنة الأخذ بمبدأ الاستحقاق ومن أمثلتها الإيجار .
وكذلك في حالة الاستهلاكات فتخصم أقساط الاستهلاكات السنوية بصرف النظر عن أنها لم
تدفع في سنة المحاسبة.

وقد حددت الفقرة الثالثة من المادة (٣٣) من القانون والمادة (٤٤) من اللائحة أمثلة لما
يعد من التكاليف واجبة الخصم على الوجه التالى :

- رسوم القيد والاشتراكات السنوية بالنقابات ورسوم مزاولة المهنة .
- الضرائب المؤداة والمتعلقة بمباشرة المهنة عدا الضريبة المؤداة طبقاً لهذا القانون .

- المبالغ المسددة للنقابات نظير المعاش ، وفقا لنظامها الخاص بالمعاشات .
- أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحى على الممول لمصلحته ومصلحة زوجته وأولاده
القصر ، على أن يكون التأمين فى شركات خاضعة لأحكام قانون الإشراف والرقابة على
التأمين فى مصر الصادر بالقانون (١٠) لسنة ١٩٨١ م (٤٤ / بند ٤ لائحة).
وقد أوضحت الفقرة الرابعة :

أنه بالنسبة للبندين الأخيرين يشترط ألا تزيد جملة ما يخصم للممول من صافى الإيراد
الخاضع للضريبة مقابل هذين البندين على ٣٠٠٠ جنيه سنوياً .
كما أوضحت الفقرة الخامسة :

عدم جواز تكرار خصم أى من هذين البندين من أى دخل آخر خاص بالممول وخاضع
للضريبة .
وفى جميع الأحوال يكون اعتماد هذه التكاليف من واقع الإيصالات الصادرة عن الجهات
المختصة (م ٤٤ / فقرة أخيرة لائحة) .
التبرعات
تنص المادة ٣٤ على ما يلى :

" يخصم من صافى الإيرادات المنصوص عليها فى المادة ٣٢ من هذا القانون التبرعات
المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة أو التى تؤول إليها بما لا
يجاوز صافى الإيراد السنوى ، وكذلك التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية
المصرية المشهرة طبقا لأحكام القوانين المنظمة لها ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة لإشراف
الحكومة ولمؤسسات البحث العلمى المصرية ، وذلك بما لا يجاوز ١٠ ٪ من صافى الإيراد السنوى
.

ولا يجوز خصم ذات التبرعات من أى إيراد آخر من الإيرادات المنصوص عليها فى المادة
٦ من هذا القانون ."
ويتضح من نص هذه المادة ما يلى :

أن المشرع فرق بين نوعين من التبرعات :

١ - التبرعات العينية أو المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية
العامة تخصم طالما كانت مؤيدة بالمستندات ولكن ألا تزيد قيمتها عن ١٠٠ ٪ من صافى
الإيراد السنوى ، بمعنى الا يؤدى خصم هذه التبرعات إلى تحقيق خسارة .

أى أن المشرع أجاز خصم التبرعات العينية للجهات الحكومية ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة ويتضح ذلك من عبارة (التى تؤول إليها) .

٢ - التبرعات والاعانات المدفوعة لكل من :

- الجمعيات والمؤسسات الأهلية (بشرط أن تكون مصرية مشهرة)
- دور العلم والمستشفيات (بشرط خضوعها للإشراف الحكومى)
- مؤسسات البحث العلمى المصرية .
- تخصم هذه التبرعات بما لا يجاوز ١٠ % من صافى الإيراد السنوى .

ملحوظة :

لا يجوز خصم أى من هذه التبرعات من أى إيراد آخر خاص بالممول وخاضع للضريبة

التكاليف اللازمة لتحقيق الإيراد

أوضحت الفقرة الأولى من المادة (٣٥) من القانون خصم التكاليف اللازمة لتحقيق الإيراد حيث تنص على ما يلى :

" يخصم من إجمالى إيراد الممول جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الإيراد من واقع الحسابات المنتظمة المؤيدة بالمستندات بما فى ذلك التكاليف والمصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات وطبقا لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون ، ويكون الخصم بنسبة ١٠ % فى حالة عدم إمساك دفاتر منتظمة .

يتضح من نص هذه المادة أنه :

يخصم من إجمالى إيرادات الممول جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة النشاط

وتحقيق الإيرادات مع التفرقة بين حالتين :

- ١ - فى حالة إمساك الممول دفاتر منتظمة .
- ٢ - ، ، ، عدم إمساك الممول لدفاتر منتظمة .

١ - فى حالة إمساك الممول دفاتر منتظمة:

أ - تكاليف ومصروفات مؤيدة بمستندات :

طبقا لنص الفقرة الأولى من المادة (٣٥) من القانون يخصم من إجمالى إيراد

الممول جميع التكاليف والمصروفات المؤيدة بمستندات واللازمة لمزاولة النشاط مثل

الإيجار - الكهرباء - المياه - الغاز - المرتبات والأجور - الإهلاكات . . . الخ ، طالما

يتوفر فيها الشروط اللازمة للخصم والتي أوضحتها المادة (٤٥) من اللائحة التنفيذية للقانون حيث تنص على ما يلي :

" يشترط لخصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الإيرادات ، فى تطبيق حكم

المادة (٣٥) من القانون ، ما يأتى :

- ١ - أن يكون الممول ممسكا دفاتر وحسابات منتظمة .
- ٢ - أن تكون التكاليف والمصروفات لازمة لمزاولة المهنة أو النشاط ، وأن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات فيما عدا التكاليف والمصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات " .

ب - تكاليف ومصروفات لم يجر العرف على إثباتها بمستندات :

تنص الفقرة الأولى من المادة (٤٦) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلي :

" يسرى فى شأن تحديد المقصود بالتكاليف والمصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات المشار إليها فى المادة (٣٥) من القانون حكم المادة (٢٨) من هذه اللائحة " .

طبقا لنص هذه الفقرة ، والفقرة الأولى من المادة (٣٥) من القانون ، تخصص كذلك التكاليف والمصروفات اللازمة لمزاولة المهنة والتى يتعذر إثباتها بمستندات خارجية ويتوفر بالنسبة لها أدون صرف داخلية أو بيان أسعار والواردة بالمادة (٢٨) من اللائحة 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 التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات ، بما فى ذلك

الإكراميات ، على ٧٪ من إجمالى المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات .

٢ - فى حالة عدم إمساك الممول دفاتر منتظمة :

تنص الفقرة الثانية من المادة (٤٦) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :
" وفى حالة عدم إمساك الممول دفاتر منتظمة تخضع نسبة ١٠ ٪ من إجمالى الإيرادات مقابل جميع التكاليف " .

طبقا لنص هذه الفقرة ، ونص الفقرة الأولى من المادة (٣٥) من القانون فى حالة عدم إمساك الممول لدفاتر وحسابات منتظمة يخصم حكما نسبة ١٠ ٪ من إجمالى الإيراد مقابل جميع التكاليف .

ترحيل الخسائر :

قررت المادة (٣٥) فى الفقرة الثانية منها سريان أحكام المادة ٢٩ بالنسبة لممولي المهن غير التجارية إذا كان الممول ممسكا لدفاتر منتظمة .

وتقتضى المادة ٢٩ بترحيل الخسائر المحققة فى إحدى السنوات إلى أرباح السنة التالية وإذا تبقى جزء من الخسائر يتم ترحيله سنوياً حتى السنة الخامسة ، ولا يجوز الترحيل بعد ذلك إلى أى سنة أخرى .

وقد سبق إيضاح هذه الأحكام عند تناول أحكام المادة ٢٩ من القانون .

ونورد فيما يلى نموذج استرشادى بالمصروفات المتعارف عليها فى المهن الحرة المختلفة ، والمرفق بإقرار المهن غير التجارية .

تدريبات :

تدريب (١)

فيما يلي بيان بإيرادات ومصروفات مكتب أحد المحامين عن عام ٢٠٠٥ :

الإيرادات:

٦٢٠٠٠	جنيه أتعاب قضايا حصل عليها خلال العام
٢٠٠٠٠	،، مقدم أتعاب عن أحد القضايا التي تعاقد عليها ولم يتم بشأنها أى إجراء
٣٠٠٠	،، مكافأة عن ارشاده عن احدى جرائم التهرب الضريبى
٢٥٠٠٠	،، أتعاب قضايا عن السنة السابقة
٣٠٠٠٠	،، أتعاب عن إحدى القضايا التي باشرها فى سوريا
١٠٠٠٠	،، أرباح تدريب لبعض مزاوى مهنة المحاماة

المصروفات:

١٠٠٠٠	جنيه مرتبات العاملين بالمكتب
٦٠٠٠	،، إيجار المكتب
٢٤٠٠	،، كهرباء ومياه
٤٠٠٠	،، مصروفات تليفون المكتب
٣٠٠٠	،، مصاريف السيارة
٥٠٠	،، كتب ومطبوعات
٥٠٠	،، اشتراكه فى نقابة المحامين
١٠٠٠٠	،، تبرعات منها ١٠٠٠ جنيه لفقراء الحى ، ٥٠٠٠ جنيه للحكومة
	والباقي لجمعيات خيرية مصرية مشهرة .

المطلوب:

تحديد الوعاء الخاضع للضريبة إذا علمت أن الممول لا يمسك دفاتر منتظمة .

حل تدريب (١)

الحل:

جنيه	<u>الإيرادات الخاضعة للضريبة</u>
٦٢٠٠٠	أتعاب قضايا حصل عليها خلال العام
٢٠٠٠٠	مقدم أتعاب عن أحد القضايا

أتعاب قضايا عن السنة السابقة	٢٥٠٠٠	
أرباح تدريب لبعض مزاوى مهنة المحاماة	١٠٠٠٠	
إيرادات أخرى (مكافأة إرشاد عن جرائم التهرب)	٣٠٠٠	
إجمالي الإيرادات	-	١٢٠٠٠٠
<u>يخصم منه</u>		
١٠ ٪ مقابل جميع التكاليف والمصروفات		١٢٠٠٠
حيث أن الممول لا يمك حسابات منتظمة		
		-
صافى الإيراد السنوى		١٠٨٠٠٠
<u>يخصم منه</u>		
تبرعات للحكومة	٥٠٠٠	
تبرعات لجمعيات خيرية مصرية مشهرة	٤٠٠٠	
(أقل من نسبة ١٠ ٪)		
$١٠٨٠٠٠ \times \frac{١٠}{١٠٠} = ١٠٨٠٠$		
		٩٠٠٠
	-	
		-
صافى الإيراد الخاضع للضريبة		٩٩٠٠٠
		=====

ملحوظة :

لم يدرج ضمن الإيراد أتعاب القضية التى تم مباشرتها بالخارج لعدم خضوعها للضريبة .

تدريب (٢)

فيما يلي بيان بإيرادات ومصروفات مكتب أحد الأطباء عن عام ٢٠٠٦ :

الإيرادات:

٣٠٠٠٠ جنيه أتعاب كشف بالعيادة - ٢٠٠٠ جنيه أتعاب كشف بالمنزل - ٤٠٠٠٠ جنيه
أتعاب عمليات جراحية - ١٠٠٠٠ جنيه أتعاب عملية جراحية لأحد السعوديين بالقاهرة - ٨٠٠٠
جنيه مرتب عن العمل بأحد المستشفيات الحكومية - ٥٠٠٠ جنيه عربون لإجراء عملية جراحية
خارج مصر - ٣٠٠٠ جنيه أتعاب عملية جراحية مستحقة عن السنة السابقة - ٥٠٠٠ جنيه
صافى إيراد التصرف فى جهاز طبى .

المصروفات:

١٠٠٠٠ جنيه مرتبات المرضى - ٣٥٠٠ جنيه مصروفات كهرباء وغاز ومياه . ١٠٠٠ جنيه
مستلزمات طبية - ٣٠٠ جنيه إشتراك فى معاش النقابة - ٣٠٠٠٠ جنيه ثمن شراء أجهزة طبية
جديدة - ٨٠٠٠ جنيه تبرع للحكومة - ٢٠٠٠ جنيه تبرع لوحدة الإدارة المحلية بالشرقية -
٧٠٠٠ جنيه تبرعات للمؤسسات الخيرية المصرية المشهرة - ٣٦٠٠ جنيه أقساط تأمين على
حياته لصالح أولاده القصر - ١٠٠٠ جنيه ثمن شراء كتب ومراجع علمية - ٣٠٠٠ جنيه
مصروفات سيارة - ٢٠٠٠ جنيه مصروفات تليفون - ١٠٠٠ جنيه شراء مطبوعات - ١٢٠٠
جنيه مصروفات بوفيه - ٤٠٠ جنيه أدوات نظافة - ٥٠٠٠ جنيه ثمن تذكرة سفر للخارج -
١٠٠٠ جنيه إكراميات .

المطلوب:

تحديد الوعاء الخاضع للضريبة إذا علمت أن :

- ١ - الأجهزة الطبية تم شرائها فى ١/١/٢٠٠٦ وتستهلك بمعدل ٢٥٪ سنوياً .
- ٢ - السيارة تستخدم للأغراض الشخصية بجانب العمل .

حل تدريب (٢):

جنيه	الإيرادات الخاضعة للضريبة
٣٠٠٠٠	أتعاب كشف بالعيادة
٢٠٠٠	، ، بالمنزل
٤٠٠٠٠	أتعاب عمليات جراحية
١٠٠٠٠	أتعاب عملية جراحية لأحد السعوديين بالقاهرة

أتعاب مستحقة عن السنة السابقة	٣٠٠٠	
صافى إيراد التصرف فى جهاز طبى	٥٠٠٠	
<u>إجمالى الإيرادات</u>	-	٩٠٠٠٠ جنيه

يخصم منها (إجمالى المصروفات)

(١) المصروفات الإدارية والعمومية (مؤيدة بمستندات)

مرتبات الممرضين	١٠٠٠٠
م ٠ كهرباء وغاز ومياه	٣٥٠٠
مستلزمات طبية	١٠٠٠
إهلاك أجهزة طبية (٣٠٠٠٠ × ٢٥%)	٧٥٠٠
كتب ومراجع علمية	١٠٠٠
م ٠ تليفون	٢٠٠٠
تذكرة سفر للخارج	٥٠٠٠

-

إجمالى المصروفات المؤيدة بمستندات ٣٠٠٠٠

=====

(٢) تكاليف ومصروفات لم يجر العرف على إثباتها بمستندات

٢٠٠٠ مصروفات سيارة (٣٠٠٠ × ٢)

٣

شراء مطبوعات	١٠٠٠
م ٠ بوفيه	١٢٠٠
م ٠ أدوات نظافة	٤٠٠
اكراميات	١٠٠٠

-

٥٦٠٠ إجمالى التكاليف والمصروفات غير المؤيدة بمستندات

-

٢١٠٠ التكاليف والمصروفات المعتمدة (٣٠٠٠٠ × ٧) = ٢١٠٠

١٠٠

=====

جملة المصروفات	٣٢١٠٠
<u>صافى الإيراد قبل خصم</u>	٥٧٩٠٠ جنية
<u>التبرعات</u>	

<u>يخصم منه</u>	
التبرعات الحكومية	٨٠٠٠ جنية
التبرعات لوحدة الإدارة المحلية	٢٠٠٠ ،،
(تخصم بالكامل حيث لا يتجاوز صافى الإيراد)	
تبرعات لمؤسسات خيرية مصرية مشهورة	٥٧٩٠ ،،
(٥٧٩٠ = ١٠ × ٥٧٩٠٠)	- ١٥٧٩٠
١٠٠	-
<u>صافى الإيراد بعد خصم</u>	٤٢١١٠
<u>التبرعات</u>	

<u>يخصم منه</u>	
أقساط التأمين على حياته لصالح أولاده القصر	٣٠٠٠
الحد الأقصى ٣٠٠٠ جنية	
	-
الوعاء الخاضع للضريبة	٣٩١١٠
	=====

الفصل الثالث الإعفاء من الضريبة

—

حالات الإعفاء من الضريبة

تنص المادة (٣٦) من القانون على ما يلى :

" تعفى من الضريبة :

١. المنشآت التعليمية الخاضعة لإشراف الحكومة أو لإشراف الأشخاص الاعتبارية العامة أو لإشراف القطاع العام أو قطاع الأعمال العام .
٢. إيرادات تأليف وترجمة الكتب والمقالات الدينية والعلمية والثقافية والأدبية، عدا ما يكون ناتجا عن بيع المؤلف أو الترجمة لإخراجه فى صورة مرئية أو صوتية .

٣. إيرادات أعضاء هيئة التدريس بالجامعات والمعاهد وغيرهم عن مؤلفاتهم ومصنفاتهم التي تطبع أصلاً لتوزيعها على الطلاب وفقاً للنظم والأسعار التي تضعها الجامعات والمعاهد .

٤. إيرادات أعضاء نقابة الفنانين التشكيليين من إنتاج مصنفات فنون التصوير والنحت والحفر .

٥. إيرادات أصحاب المهن الحرة المقيد كـأعضاء عاملين فى نقابات مهنية فى مجال تخصصهم ، وذلك لمدة ثلاث سنوات من تاريخ مزاولة المهنة الحرة ، ولا يلزمون بالضريبة إلا اعتباراً من أول الشهر التالى لانقضاء مدة الإعفاء سائلة الذكر مضافاً إليها مدة التمرين التى يتطلبها قانون مزاولة المهنة وفترات الخدمة العامة أو التجنيد أو الاستدعاء للاحتياط إذا كانت تالية لتاريخ بدء مزاولة المهنة ، وتخفص المدة المقررة للإعفاء إلى سنة واحدة لمن يزاول المهنة لأول مرة إذا كان قد مضى على تخرجه أكثر من خمسة عشر عاماً . ويشترط لسريان الإعفاء أن يزاول المهنة منفرداً دون مشاركة مع الغير ما لم يكن هذا الغير متمتعاً بالإعفاء . "

ويتضح من هذا النص :

أن المادة (٣٦) من القانون قد تناولت حالات الإعفاء من الضريبة فى خمس بنود، وسنتناول كل منها فيما يلى :

١ - المنشآت التعليمية :

يقضى البند ١ من المادة ٣٦ من القانون بإعفاء المنشآت التعليمية الخاضعة للإشراف الحكومى أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو القطاع العام أو قطاع الأعمال العام .

وعلى ذلك فإن المنشآت التعليمية الخاصة غير الخاضعة لإشراف أى من هذه الجهات لا تتمتع بالإعفاء الضريبى وذلك مثل معاهد تعليم الخياطة أو الكمبيوتر أو الرقص أو الباليه وأمثالها من تلك المنشآت والمعاهد .

٢ - إيرادات التأليف والترجمة :

قرر البند (٢) من المادة ٣٦ من القانون إعفاء إيرادات التأليف والترجمة للكتب والمقالات الثقافية والأدبية والدينية والعلمية ، فيما عدا الإيرادات الناتجة عن بيع المؤلف أو الترجمة فى صورة مرئية أو صوتية أى ظهورها بالسينما أو التلفزيون أو الإذاعة ، أو بيع المؤلف أو الترجمة مع اسطوانة ممغنطة (C D) فى هذه الحالات تخضع للضريبة .

ويلاحظ بالنسبة لهذا البند مايلي :

* أنه سبق أن أصدرت المصلحة التعليمات التفسيرية رقم ٣ للبند ٥ من المادة ٨٢ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ الصادرة بتاريخ ١٠/٢١/١٩٨٧ والتي قضت بأن يندرج تحت بند التأليف الأعداد الفنية للأبناء 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 لمعدى 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 ٢٨/٣/١٩٨٧ 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 ويتمثل طبيعتها في ترجمة خطاب أو حديث ، وقد اعتمدت هذه التعليمات على فتوى مجلس الدولة الصادرة في ٥/٥/١٩٨٥ 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 .

٣ - إيرادات أعضاء هيئات التدريس بالجامعات والمعاهد :

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

وفى هذا الخصوص تنص المادة (٤٧) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلي :

" يشترط للتمتع بالإعفاء الضريبي ، المنصوص عليه بالبند (٣) من المادة (٣٦) من القانون ، الالتزام بالنظم والأسعار التي تضعها الجامعات والمعاهد ، وفى حالة الإخلال بهذا الشرط يخضع هذا الإيراد للضريبة " .

وقد جاء هذا النص تشجيعاً لهم على إمداد الطلاب بمؤلفاتهم ومساهمة من المشرع فى تخفيض أسعار الكتب الجامعية .

٤ - إيرادات الفنانين التشكيلين :

يقضى البند (٣) من المادة ٣٦ من القانون بإعفاء إيرادات الفنانين التشكيلين أعضاء النقابة عن إنتاج مصنفاتهم من فنون النحت والتصوير والحفر ، وقد جاء هذا الإعفاء أيضاً لتشجيع المواهب فى هذه الفنون على زيادة أعمالهم وإنتاجهم الفنى منها .

٥ - إيرادات أصحاب المهن أعضاء النقابات :

يقضى البند (٥) من المادة ٣٦ من القانون بإعفاء إيرادات أصحاب المهن الحرة المقيدين كأعضاء عاملين فى نقابات مهنية فى مجال تخصصاتهم لمدة ثلاث سنوات من تاريخ مزاولتهم على وجه حر ، وذلك ما لم يكن قد مضى على تخرجهم أكثر من ١٥ سنة ، فإذا كان قد مضى أكثر من ١٥ سنة يعفى لمدة سنة واحدة .

ويخضع الممول فى هذه الحالة للضريبة ابتداء من أول الشهر التالى لانقضاء فترة الإعفاء سألقة الذكر مع مراعاة أن يضاف إلى فترة الإعفاء هذه مدة التمرين التى يتطلبها قانون مزاوله المهنة كالمحاماة مثلاً ، وكذلك تضاف فترة الخدمة ، أو التجنيد ، أو الاستدعاء للاحتياط بشرط أن تكون هذه الفترات تالية لتاريخ بدء مزاوله النشاط ، كما يشترط أن يزاول الممول المهنة منفرداً أو دون مشاركة مع الغير لكى يتمتع بهذا الإعفاء ، إلا إذا كان هذا الغير متمتعاً بالإعفاء مثله .

وقد قصد المشرع بالإعفاء الثلاثى أو السنوى كما يسميه البعض تشجيع أصحاب المهن عند بدء نشاطهم وبداية عهدهم بممارسة المهنة بأن يقف بجانبهم إلى أن تثبت أقدامهم بين باقى الممولين خاصة فى الفترة الأولى من بداية النشاط التى غالباً ما يكونوا قد تكبدوا فيها من تكاليف التأسيس والتأثيث الكثير .

ولا شك أن هذه لفته كريمة من المشرع ومساهمة من الدولة للعمل على زيادة الإنتاج والعمل على توسيع رقعة الخدمات بين الأفراد .

وقد اشترط المشرع للتمتع بهذا الإعفاء أن يزاول الممول المهنة منفرداً عملاً على منع كبار الممولين من التهرب من الضريبة بمشاركتهم لصغار الممولين المبتدئين باستغلال تمتعهم بالإعفاء فى عدم إخضاع أنصبتهم من الربح للضريبة التى 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 بعاليه 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 ٣/١٠/١٩٨٩ بهذا المضمون .

معاملة الشركات التي تباشر نشاطاً مهنيّاً

تنص المادة (٥٤) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلي :

" في تطبيق حكم البند (١) من المادة (٤٨) من القانون ، تعامل الشركات التي تباشر نشاطاً من أنشطة المهن الحرة سواء بعقد أو بدون عقد معاملة الأشخاص الاعتبارية وتحدد إيراداتها على أساس نقدي ومصرفاتها على أساس الاستحقاق .

وتطبق بشأنها أحكام الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية "طبقاً لنص هذه المادة :

في حالة مزاولة النشاط المهني من خلال شركة أشخاص أو وجود أى مشاركة مهنية، تعد هذه الشركات من الأشخاص الاعتبارية وتخضع لأحكام الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية مع تحديد الإيرادات على الأساس النقدي وتحديد المصروفات على أساس الاستحقاق .

الباب الخامس إيرادات الثروة العقارية

الباب الخامس إيرادات الثروة العقارية

أفرد القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الباب الخامس من الكتاب الثانى للأحكام الخاصة بإيرادات الثروة العقارية ، حيث وردت هذه الأحكام فى المواد من ٣٧ وحتى ٤٦ من القانون وفى المواد من ٤٨ وحتى ٥٢ من اللائحة التنفيذية للقانون وذلك فى أربعة فصول على النحو التالى :

الفصل الأول : الإيرادات الخاضعة للضريبة
وتناولتها المادة ٣٧ من القانون

الفصل الثانى : تحديد الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة
وتناولتها المواد من ٣٨ وحتى ٤٢ من القانون
والمواد من ٤٨ وحتى ٥١ من اللائحة

الفصل الثالث : الإعفاء من الضريبة
وتناولته المادة ٤٣ من القانون

الفصل الرابع : أحكام متنوعة
وتناولتها المواد من ٤٤ وحتى ٤٦ من القانون
والمادة ٥٢ من اللائحة

وسنورد فيما يلى شرح أحكام هذه المواد .

الفصل الأول الإيرادات الخاضعة للضريبة

نطاق سريان الضريبة :

تنص المادة ٣٧ من القانون على ما يلي :

" تشمل الإيرادات الخاضعة للضريبة ما يأتي :

- ١ - إيرادات الأراضي الزراعية .
- ٢ - إيرادات العقارات المبنية .
- ٣ - إيرادات الوحدات المفروشة " .

ويتضح من هذا النص أن إيرادات الثروة العقارية تتمثل في :

إيرادات الأراضي الزراعية ، وإيرادات العقارات المبنية وأيضاً إيرادات الوحدات المفروشة التي كانت تخضع للضريبة في ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته ضمن إيرادات النشاط التجارى والصناعى ، وقد جاء القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ليدخلها ضمن إيرادات الثروة العقارية ، وهو تصنيف أقرب ما يكون إلى الحقيقة .

الفصل الثانى تحديد الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة

وردت الأحكام الخاصة بتحديد الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة بالمواد من ٣٨ وحتى ٤٢ كما سبق أن أوضحنا ، حيث تناولت المادة ٣٨ فى البندين ١ ، ٢ كيفية تحديد إيرادات الأراضي الزراعية ، وفرت بين إيرادات الأراضي الزراعية عموماً وأوضحت أحكامها فى البند " ١ " ، وبين الأراضي المنزرعة بالمحاصيل البستانية والتي فصلت أحكامها بالبند " ٢ " ، ثم وردت الأحكام الخاصة بباقي الإيرادات فى المواد التالية .

وسنوضح فيما يلى تفصيل تلك الأحكام :

- ١ - تحديد إيرادات الأراضي الزراعية :

تنص المادة ٣٨ بند ١ على ما يلى :

" ١ - يحدد إيراد الأراضي الزراعية على أساس القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة المفروضة بالقانون رقم ١٣ لسنة ١٩٣٩ الخاص بضريبة الأقطان ، وذلك بعد خصم ٣٠٪ مقابل جميع التكاليف والمصروفات".

ويتضح من نص هذا البند ما يأتي :

(أ) يتم تحديد إيراد الأراضي الزراعية على أساس القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط ضريبة الأقطان ، وقد أكد المشرع على أن القيمة الإيجارية التي يتم حساب الإيراد على أساسها هي ما أتخذت أساساً لربط الضريبة المفروضة بالقانون رقم ١٣ لسنة ١٩٣٩ ، وذلك ضماناً لثبات الأساس الخاص بتحديد القيمة الإيجارية وحتى لا يتأثر حساب إيراد الأراضي الزراعية بصدور أية تشريعات تتعلق بتحديد القيمة الإيجارية على أي أساس آخر .

(ب) بمفهوم المخالفة لما جاء بنص البند (١) فإن الأراضي الزراعية غير المربوط عليها ضريبة الأقطان لن يحتسب لها إيراد ، ولن تخضع للضريبة باعتبارها من إيرادات الثروة العقارية .

(ج) تحسب الضريبة على صافي إيراد الأراضي الزراعية ، حيث يخصم للممول من إيرادات الأراضي الزراعية المحسوبة طبقاً للأساس السابق إيضاحه ٣٠٪ مقابل جميع التكاليف .
مثال " ١ " :

يملك أحد الممولين عدد ٢٠ فداناً تبلغ القيمة الإيجارية للفدان منها مبلغ ٥٠٠ جنيه .
المطلوب :

تحديد صافي إيرادات هذه الأراضي والتي تدخل في وعاء الضريبة عن سنة ٢٠٠٥

الحل :

إجمالي إيراد الأقطان = ٢٠ فداناً × ٥٠٠ جنيه " القيمة الإيجارية للفدان " = ١٠٠٠٠ جنيه

صافي إيراد الأقطان = ١٠٠٠٠ × ٧٠٪ = ٧٠٠٠ جنيه

٢ - تحديد إيرادات الاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية :

تنص المادة ٣٨ بند " ٢ " على ما يلي :

" ٢ - تحدد إيرادات الاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية من حدائق الفاكهة المنتجة على ما يجاوز مساحة ثلاثة أفدنة ، وما يجاوز فداناً واحداً من نباتات الزينة والنباتات الطبية والعطرية ، ومشاتل المحاصيل البستانية أياً كانت المساحة المزروعة منها ما لم يكن إنشاء هذه المشاتل للمنفعة الخاصة لأصحابها ، وذلك على أساس مثل القيمة الإيجارية

المتخذة أساساً لربط الضريبة المفروضة بالقانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ المشار إليه ،
وذلك إذا كان حائز الغراس مستأجراً للأرض ، أما إذا كان حائز الغراس مالكا للأرض فتحدد
الإيرادات على أساس مثلى القيمة الإيجارية المشار إليها ولا تدخل فى وعاء الضريبة
الإيرادات المنصوص عليها فى البند ١ من هذه المادة ، وذلك كله بعد خصم ٢٠ ٪ من
هذه الإيرادات مقابل جميع التكاليف والمصروفات .

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

ويحدد صافى الإيرادات الخاضعة للضريبة باسم حائز الغراس سواء كان مالكا
للأرض أم مستأجراً لها ، ولا يسرى فى حق المصلحة أى اتفاق أو شرط يخالف ذلك .
ويعتبر الممول وزوجه وأولاده القصر حائزاً واحداً للغراس فى تطبيق أحكام البند " ٢
من هذه المادة ، وتحدد الإيرادات باسمه ما لم تكن الملكية قد آلت إلى الزوجة أو
الأولاد القصر عن غير طريق الزوج أو الوالد بحسب الأحوال .

ويلتزم حائز الغراس ، سواء كان مالكا للأرض أو مستأجراً لها ، بأن يقدم إلى مأمورية
الضرائب المختصة بيانات بالمساحات المزروعة من كل نوع من أنواع أشجار الفاكهة خلال ثلاثين
يوماً من التاريخ الذى تعتبر فيه أشجار الفاكهة منتجة ، كما يلتزم بتقديم بيان بالمساحات
المزروعة بنباتات الزينة أو النباتات الطبية أو العطرية أو مشاتل المحاصيل البستانية خلال ستين
يوماً من تاريخ بدء الزراعة .

وفى حالة إزالة الغراس يلتزم الحائز بأن يخطر مأمورية الضرائب المختصة بواقعة الإزالة خلال
ثلاثين يوماً من تاريخ حدوثها " .

وتنص المادة ٤٨ من اللائحة على ما يلى :

" يكون إخطار مأمورية الضرائب المختصة بالبيانات والوقائع المنصوص عليها فى
الفقرتين الخامسة والسادسة من البند (٢) من المادة (٣٨) من القانون على النموذج
رقم (٦ عقارى) " .

ويتضح من هذين النصين ما يلى :

(أ) أنه لا يدخل فى وعاء الضريبة بالنسبة لإيرادات الاستغلال الزراعى للمحاصيل البستانية
الإيرادات المنصوص عليها فى البند " ١ " من المادة (٣٨) والتي سبق إيضاح الأحكام
الخاصة بها فى البند " ١ " .

- (ب) أن الإيرادات التى تدخل فى وعاء الضريبة بالنسبة للمحاصيل البستانية هى :
- إيرادات حدائق الفاكهة المنتجة إذا تجاوزت المساحة المزروعة منها ثلاثة أفدنة .
 - إيرادات نباتات الزينة والنباتات الطبية والعطرية إذا تجاوزت المساحة المزروعة منها فدانا واحداً .
 - إيرادات مشاتل المحاصيل البستانية أيا كانت المساحة المزروعة منها ، وإذا كانت هذه المشاتل قد أنشئت للمنفعة الخاصة لأصحابها فلا تحتسب لها إيرادات .

- (ج) تتحدد إيرادات المحاصيل البستانية على الأساس التالى :
- تستبعد أولا المساحات المعفاة والتى ذكرناها فى البند السابق .
 - تحسب الإيرادات على المساحة الخاضعة على أساس :
 - مثل القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة المفروضة بالقانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ إذا كان حائز الغراس مستأجراً للأرض .
 - مثلى القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة المفروضة بالقانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ إذا كان حائز الغراس مالكا للأرض .

- (د) يتبع هذا الأساس فى تحديد الإيرادات بالنسبة للإستغلال الزراعى للمحاصيل البستانية فقط .

- (هـ) إن ما يدخل فى وعاء الضريبة هو صافى إيرادات هذه المحاصيل ، فقد نص البند "٢" من المادة (٣٨) من القانون على أن يخصم للممول من القيمة المحسوبة على الأساس السابق نسبة ٢٠٪ مقابل جميع التكاليف والمصروفات .

- (و) سيصدر قرار من وزير المالية بالاتفاق مع وزير الزراعة لتحديد :

- أعمار أشجار الفاكهة التى تعتبر بعدها منتجة .
 - بيان أنواع المحاصيل البستانية .
- (ز) يتم تحديد صافى الإيرادات دائماً باسم حائز الغراس ، سواء أكان مالكا للأرض أو مستأجراً لها ، وإذا كان هناك اتفاق بين المالك والمستأجر يخالف ذلك فإنه يقع باطلا ولا يعتد به فى مواجهة مصلحة الضرائب .

- (ح) إذا كانت هناك أراضى تستغل كمحاصيل بستانية باسم أحد الممولين ، وتمتلك زوجته أو أولاده القصر أراضى محاصيل بستانية أخرى فإن الممول فى حكم هذه المادة يعد حائز للغراس بالنسبة لهذه الأراضى جميعها ، إلا إذا اثبت أن ملكية زوجته أو أولاده القصر

للأراضى قد آلت إليهم عن غير طريقه ، أما إذا لم يتمكن من إثبات ذلك فستحدد جميع إيرادات الأراضى بإسمه .

مثال " ٢ " :

- يستغل أحد الممولين المساحات الآتى بيانها فى زراعة المحاصيل البستانية :
مساحة ١٠ أفدنة مملوكة للممول يزرعها بأشجار الفاكهة ، وتبلغ القيمة الإيجارية للفدان منها مبلغ ٩٠٠ جنيه .
- مساحة ١٥ فداناً يستأجرها ويزرعها بنباتات الزينة والنباتات الطبية ، وتبلغ القيمة الإيجارية للفدان منها مبلغ ٨٥٠ جنيه .

المطلوب :

تحديد إيرادات المحاصيل البستانية السابقة والتي تدخل فى وعاء الضريبة باسم هذا الممول عن سنة ٢٠٠٥ .

الحل :

أولاً : تحديد إيرادات الأراضى المملوكة للممول :

- المساحة التى تخضع إيراداتها للضريبة = ١٠ أفدنة - ٣ معفاة = ٧ أفدنة
- وهذه تحسب إيراداتها على أساس مثلى القيمة الإيجارية لأن الممول مالكاً لها وإجمالى الإيراد = ٧ أفدنة × " ٩٠٠ جنيه القيمة الإيجارية × ٢ مثل " = ١٢٦٠٠ جنيه
- صافى الإيراد = ١٢٦٠٠ جنيه × ٨٠٪ = ١٠٠٨٠ جنيه

ثانياً : تحديد إيرادات الأراضى التى يستأجرها الممول :

- إيرادات الـ ١٥ فداناً المزروعة بنباتات الزينة والنباتات الطبية :
- المساحة التى تخضع إيراداتها للضريبة = ١٥ فداناً - فدان معفى = ١٤ فداناً .
- وهذه تحسب إيراداتها على أساس مثل القيمة الإيجارية لأن الممول مستأجراً لها
- إجمالى الإيراد = ١٤ فداناً × ٨٥٠ جنيه = ١١٩٠٠ جنيه
- صافى الإيراد = ١١٩٠٠ جنيه × ٨٠٪ = ٩٥٢٠ جنيه

وبذلك يدخل فى وعاء الضريبة بالنسبة للممول

$$١٠٠٨٠ \text{ جنيه} + ٩٥٢٠ \text{ جنيه} = ١٩٦٠٠ \text{ جنيه}$$

التزامات حائز الغراس :

قضت الفقرتان الأخيرتان من البند (٢) من المادة ٣٨ ببعض التزامات يتعين على

حائز الغراس سواء كان مالكا للأرض أو مستأجرا لها ، القيام بها وهى :

- تقديم بيان بالمساحات المزروعة بأشجار الفاكهة ، وذلك خلال ثلاثين يوماً من التاريخ الذى تعتبر فيه الأشجار منتجة .

- تقديم بيان بالمساحات المزروعة بنباتات الزينة أو النباتات الطبية أو العطرية أو مشاتل المحاصيل البستانية ، وذلك خلال ٦٠ يوماً من تاريخ بدء الزراعة .

- الإخطار بواقعة إزالة الغراس خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإزالة .

- ويتم تقديم هذه البيانات والإخطارات إلى مأمورية الضرائب المختصة .

نموذج إخطار المأمورية المختصة :

أوضحت المادة ٤٨ من اللائحة أن إخطار المأمورية المختصة طبقاً لحكم الفقرتين

الأخيرتين من البند (٢) من المادة ٣٨ من القانون يكون على النموذج رقم (٦ عقارى) .

وفيما يلى شكل النموذج (٦ عقارى) :

٣ - تحديد إيرادات العقارات المبنية :

تناولت المادة (٣٩) كيفية تحديد إيرادات العقارات فى فقرتين حيث حددت الفقرة الأولى تحديد إيرادات العقارات المبنية بصفة عامة ، بينما تناولت الفقرة الثانية من المادة كيفية تحديد الإيرادات الناتجة عن تأجير أى عقار أو جزء من العقار وفقاً لأحكام القانون المدنى .
وسنورد فيما يلى نص كل فقرة نعقبها بشرح أحكامها :

أ - تحديد إيرادات العقارات المبنية على الأساس الحكمي :

تنص الفقرة الأولى من المادة (٣٩) على ما يلي :

" تحدد إيرادات العقارات المبنية على أساس إجمالي 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 والمصروفات 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 " .

وتنص المادة ٤٩ من اللائحة على ما يلي :

" يقصد بالمسكن الخاص ، في تطبيق حكم المادة (٣٩) من القانون ، المسكن الذي يقيم فيه الممول هو وزوجه وأولاده القصر ، ويراعى استبعاد القيمة الإيجارية المحددة لهذا المسكن من إجمالي القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة " .

ويتضح من هذين النصين ما يلي :

(أ) أن إيرادات العقارات المبنية تحدد على أساس إجمالي القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط ضريبة العقارات المبنية المفروضة بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، وقد أكد المشرع على إتخاذ هذا الأساس لتحديد الإيرادات وحتى لا يتأثر حساب إيرادات العقارات المبنية بصور أية تشريعات جديدة تتعلق بتعديل أساس تحديد القيمة الإيجارية " وذلك كالنص الذي أورده فيما يتعلق بتحديد إيرادات الأراضي الزراعية " .

(ب) أن ما يدخل في وعاء الضريبة هو صافي القيمة الإيجارية بعد خصم ما يأتي :

- ٤٠ ٪ من القيمة الإيجارية مقابل جميع التكاليف والمصروفات .
- القيمة الإيجارية للجزء من العقار الذي يستغله الممول مسكناً خاصاً له ولأسرته ، ويقصد بالمسكن الخاص طبقاً لما ورد بالمادة ٤٩ من اللائحة المسكن الذي يقيم فيه الممول هو وزوجه وأولاده القصر .

(ج) يدخل في وعاء الضريبة صافي إيرادات العقارات المبنية المملوكة للممول ملكية تامة ، وتلك التي له فيها حق الانتفاع فقط ، حيث قضت المادة بمعاملة الإيرادات الناتجة من تقرير حق انتفاع العقار - دون ملكية الرقبة - معاملة الإيرادات الناتجة من العقارات المملوكة للممول ملكية تامة .

(د) لا يدخل فى وعاء الضريبة الإيرادات من عقارات لم يتم ربط الضريبة العقارية عليها بعد ،
فكما يتضح من نص المادة فإن تحديد الإيرادات يكون على أساس القيمة الإيجارية التى اتخذت
أساساً لربط ضريبة العقارات . وبناء عليه يتحتم ربط الضريبة العقارية حتى تحتسب إيرادات
للعقار .

مثال " ٣ " :

يملك أحد الممولين عقاراً يتكون من ١٥ طابقاً تبلغ القيمة الإيجارية له ١٥٠٠ جنيه فإذا علمت
أن الممول يستغل أحد طوابق العقار كسكن خاص له ولأسرته .
المطلوب :

تحديد الإيرادات التى تدخل فى وعاء الضريبة بالنسبة لهذا الممول عن سنة ٢٠٠٥ .

الحل :

القيمة الإيجارية للجزء من العقار الذى يقطنه الممول = ١٥٠٠ جنيه ÷ ١٥ طابقاً = ١٠٠ جنيه
القيمة الإيجارية التى تحدد الإيرادات على أساسها = ١٥٠٠ جنيه - ١٠٠ جنيه = ١٤٠٠ جنيه
صافى إيراد العقار = ١٤٠٠ جنيه × ٦٠٪ = ٨٤٠ جنيهاً

ب - تحديد إيراد تأجير عقار أو جزء منه على أساس الإيجار الفعلى :

تنص الفقرة الثانية من المادة (٣٩) على ما يلى :

" ويحدد الإيراد الخاضع للضريبة على أساس مقدار الأجرة الفعلية مخصوماً منه ٥٠٪
مقابل جميع التكاليف والمصروفات ، وذلك بالنسبة للإيرادات الناتجة عن تأجير أى عقار أو جزء
منه وفقاً لأحكام القانون المدنى " .

ويتضح من هذا النص ما يلى :

(أ) أن إيرادات تأجير أى عقار أو جزء منه تحدد على أساس الإيجار الفعلى .

(ب) يخصم ٥٠٪ من الإيجار الفعلى مقابل جميع التكاليف والمصروفات للوصول إلى الإيراد
الخاضع للضريبة .

(ج) يتحدد الإيراد على أساس الإيجار الفعلى بالنسبة لهذه العقارات سواء تم ربط ضريبة
عقارية عليها أو لم يتم الربط ، وسواء كانت خاضعة للضريبة العقارية أو معفاة منها .

(د) تم تشريع هذا النص لخفض الإيرادات الناتجة عن التأجير بنظام الإيجار محدد المدة
وذلك فى المقام الأول حيث ترتفع هذه الإيجارات بصورة كبيرة خاصة فى بعض المناطق السياحية
والمتميزة ، وقد لجأ الملاك إلى هذا الأسلوب فى الإيجار بدلاً من الإيجار المفروش فى ظل القانون
١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته وذلك تفادياً لخضوع الإيرادات من إيجار الشقق والعقارات للضريبة

حيث لم تكن إيرادات التأجير وفقاً لأحكام القانون المدنى محل خضوع للضريبة فى ظل القانون السابق .

مثال " ٤ " :

بفرض أن الممول فى المثال السابق قام بتأجير احدى الشقق فى العقار ملكه بمبلغ ٥٠٠ جنيه شهرياً خلال عام ٢٠٠٥ وذلك بنظام الإيجار محدد المدة .
المطلوب :

تحديد جملة الإيرادات الخاضعة للضريبة بالنسبة لهذا الممول خلال عام ٢٠٠٥ .
الحل :

إيرادات إيجار الشقة المحدد المدة خلال عام ٢٠٠٥ = $١٢ \times ٥٠٠ = ٦٠٠٠$ جنيه
الإيراد الخاضع للضريبة منها $٦٠٠٠ \times ٥٠\% = ٣٠٠٠$ ،
يضاف إليها صافى إيراد العقار المحسوب بطريقة حكومية كالمثال السابق ٨٤٠

مجموع صافى الإيراد الخاضع للضريبة ٣٨٤٠ جنيهاً

ويجب ملاحظة ما يلى :

- أنه عند محاسبة الممول عن الأراضى الزراعية أو العقارات المبنية يجب مراعاة الأحكام المتعلقة بالملكية وطرق انتقالها طبقاً لما ينظمه القانون المدنى فى هذا الشأن ، وكذلك قانون الشهر العقارى من ضرورة إشهار التصرفات الناقلة للملكية بطرق التسجيل .
- كما يلاحظ أنه حين يتصرف الممول فى جزء من عقاراته أو أطيانه إلى شخص آخر بعقد غير مسجل ، ويثبت بالدليل القاطع أن المشتري قد وضع يده على العقار أو الأرض بصفة ظاهرة ومستمرة وبغير منازع له فى الملكية ، وأنه يستولى على إيراده ، ففى هذه الحالة يحاسب المشتري عن إيراده من هذه العقارات أو الأطيان ، ولو أن التكلفة مازال باسم البائع - وكذلك بالنسبة للملكية عن طريق الإرث .

فإذا تم إنتقال الملكية من شخص لآخر بطريق الميراث مع إستمرار التكلفة الأصلية باسم المورث ففى هذه الحالة يحاسب الوارث عن إيراد الجزء الخاص بنصيبه الشرعى فى إيراد العقارات أو الأطيان مالم يطرأ أى تغير على هذا النصيب ، وذلك لحين الانتهاء من إجراءات توزيع التركة ونقل التكلفة باسم كل وارث على حده حسب نصيبه الشرعى فى عناصر التركة .

تحديد إيرادات الثروة العقارية على الأساس الفعلى :

تنص المادة (٤٠) من القانون على ما يلى :

" للممول أن يطلب تحديد إيرادات الثروة العقارية المنصوص عليها في المادة ٣٨ ، والفقرة الأولى من المادة ٣٩ من هذا القانون على أساس الإيراد الفعلى ، بشرط أن يتضمن الطلب جميع عقارات الممول الزراعية والمبنية .

ويجب أن يقدم الطلب خلال الفترة المحددة لتقديم الإقرارات السنوية ، وأن يكون الممول ممسكا دفاتر منتظمة على الوجه الذى تبينه اللائحة التنفيذية لهذا القانون " .
وتنص المادة (٥٠) من اللائحة على ما يلى :

" يقدم طلب تحديد إيرادات الثروة العقارية للممول ، المنصوص عليه في المادة (٤٠) من القانون ، على أساس الإيراد الفعلى على النموذج رقم (٧ عقارى) ولو كان صافى هذه الإيرادات لا يجاوز الشريحة التى لا تستحق عليها ضريبة .

ويجب أن يبين فى الطلب المشار إليه جميع عناصر الثروة العقارية للممول من أراضى زراعية واستغلال زراعى لمحاصيل بستانية أو عقارات مبنية ، وأن ترفق به سندات الملكية أو الحيازة كالعقود المسجلة أو العقود العرفية أو بطاقة الحيازة الزراعية أو المكلفة، كما يجب أن يرفق به الإقرار الضريبي السنوى للممول مستنداً إلى دفاتر منتظمة طبقاً للمادة (١٠٢) من هذه اللائحة " .

ومن نص هاتين المادتين يتضح أنه :

يجوز للممول أن يطلب تحديد إيراداته من الثروة العقارية " إيراد الأطنان الزراعية ، إيرادات الاستغلال الزراعى للمحاصيل البستانية وإيرادات العقارات المبنية " على الأساس الفعلى بشروط هى :

- ١ - أن يقدم الطلب على النموذج رقم (٧ عقارى) ويتضمن جميع أطيانه وعقاراته .
- ٢ - أن يقدم الطلب خلال الفترة المحددة لتقديم الإقرارات السنوية ولو كان صافى هذه الإيرادات لا يجاوز الشريحة التى لا تستحق عليها ضريبة وترفق به سندات الملكية أو الحيازة كالعقود المسجلة أو العقود العرفية أو بطاقة الحيازة الزراعية أو المكلفة، كما يرفق به الإقرار الضريبي السنوى للممول مستنداً إلى دفاتر منتظمة ، وذلك طبقاً لما ورد بالمادة (٥٠) من اللائحة ، وهذا يعنى أن كل سنة مستقلة عن غيرها من السنوات ، فإذا رغب الممول فى محاسبته على الأساس الفعلى بصفة مستمرة كان عليه أن يتقدم بهذا الطلب سنوياً خلال فترة تقديم الإقرارات ، ولا يكفى تقديم هذا الطلب مرة واحدة ، حيث ستم محاسبته على الأساس الفعلى عن السنة التى يقدم عنها الطلب فقط دون غيرها من السنوات .

٣ - أن يكون الممول ممسكا دفاتر منتظمة .
ونورد فيما يلي شكل النموذج رقم (٧ عقارى) :

إيرادات تأجير الوحدات المفروشة :

عالج المشرع إيرادات تأجير الوحدات المفروشة باعتبارها من إيرادات الثروة العقارية كما سبق أن أوضحنا ، وقد وردت الأحكام الخاصة بهذه الإيرادات بالمادة ٤١ من القانون .

حيث تنص المادة (٤١) من القانون على ما يلي :

" تسرى الضريبة على الإيرادات الناتجة من تأجير أى وحدة مفروشة أو جزء منها سواء كانت معدة للسكن أو لمزاولة نشاط تجارى أو صناعى أو مهنة غير تجارية أو لأى غرض آخر .
ويحدد الإيراد الخاضع للضريبة على أساس قيمة الإيجار الفعلى مخصوصا منه ٥٠٪ مقابل جميع التكاليف والمصروفات " .

ومن هذا النص يتضح الآتى :

- أن إيرادات تأجير أى وحدة مفروشة سواء كانت شقة أو مكتب أو جزء منها (غرفة من شقة مثلاً) تخضع للضريبة .
- أن هذه الإيرادات تخضع للضريبة بغض النظر عن الغرض المعد من أجله سواء كانت معدة للسكن أو لمزاولة نشاط تجارى أو صناعى أو مهنة غير تجارية أو لأى غرض آخر .

• يحدد الإيراد الخاضع للضريبة على أساس الإيجار الفعلى ، بينما تحدد المصروفات حكماً

بواقع ٥٠٪ من الإيجار الفعلى مقابل جميع المصروفات والتكاليف .

مثال " ٥ " :

بلغ الإيجار الفعلى لإحدى الشقق المفروشة من واقع العقد مبلغ ٥٠٠ جنيه شهرياً ،
والمطلوب : تحديد الإيراد الخاضع للضريبة .

الحل :

الإيراد السنوى = ٥٠٠ × ١٢ = ٦٠٠٠ جنيه

الإيراد الخاضع للضريبة = ٦٠٠٠ × ٥٠٪ = ٣٠٠٠ ،،

إجمالى قيمة التصرف فى العقارات المبنية أو الأراضى داخل كردون المدينة:

وردت الأحكام الخاصة بالتصرفات العارضة فى العقارات المبنية والأراضى داخل كردون المدينة ضمن أحكام الباب الخامس الخاص بإيرادات الثروة العقارية ، وذلك بعد أن كان القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ يعالجها ضمن إيرادات النشاط التجارى والصناعى .

وغنى عن البيان أن ورود الأحكام الخاصة بالتصرفات العقارية العارضة والتصرفات فى الأراضى داخل كردون المدينة ضمن الأحكام الخاصة بإيرادات الثروة العقارية ، قد جاء نظراً لارتباط هذه الإيرادات بإيرادات الثروة العقارية .

وقد وردت هذه الأحكام بالمادة ٤٢ من القانون حيث تنص على ما يلي :

" تفرض ضريبة بسعر ٢٥٪ وبغير أى تخفيض على إجمالى الإيرادات الناتجة عن التصرف فى العقارات المبنية أو الأراضى داخل كردون المدن سواء انصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها وسواء كان هذا التصرف شاملا العقار كله أو جزءاً منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك وسواء كانت إقامة المنشآت على أرض مملوكة للممول أو للغير .

وتستثنى من التصرفات الخاضعة لهذه الضريبة تصرفات الوارث فى العقارات التى آلت إليه من مورثه بحالتها عند الميراث وكذلك تقديم العقار كحصة عينية فى رأس مال شركات المساهمة بشرط عدم التصرف فى الأسهم المقابلة لها لمدة خمس سنوات .

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

وفى تطبيق حكم هذه المادة يعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة التصرف بالهبة لغير الأصول أو الأزواج أو الفروع أو تقرير حق انتفاع على العقار أو تأجيله لمدة تزيد على خمسين عاماً ، ولا يعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة البيوع الجبرية إدارية كانت أو قضائية وكذلك نزع الملكية أو الاستيلاء للمنفعة العامة أو للتحسين ، كما لا يعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة التصرف بالتبرع أو بالهبة للحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو المشروعات ذات النفع العام " .

وتنص المادة (٥١) من اللائحة على ما يلي :

" لا تشمل العقارات المنصوص عليها فى المادة (٤٢) من القانون العقارات المبنية أو الأراضى التى تمثل أصلاً من أصول المنشأة .

ويكون الإخطار بأداء ضريبة التصرفات العقارية على النموذج رقم (٨ عقارى) ، ويتم إخطار مصلحة الضرائب بشهر التصرفات التى تستحق عليها الضريبة على التصرفات العقارية على النموذج رقم (٩ عقارى) " .

يتضح من هذين النصين ما يلي :

أن وعاء الضريبة هو إجمالى قيمة التصرف ، وهو خروج من المشرع على المبدأ العام ، حيث يكون الوعاء هو صافى الربح ، أما سعر الضريبة " هو إستثناء من السعر التصاعدي الوارد بالمادة " ٨ " فقد تقرر بـ ٢٥٪ من إجمالى قيمة التصرف ولعل المشرع أخذ بهذا السعر إستناداً إلى أنها ضريبة على رأس المال ، ومن ثم يجب أن يكون السعر معتدلاً ، بالإضافة إلى أن التعامل

فى رؤوس الأموال الأخرى غير العقارات لا يخضع لضريبة مماثلة ، كما أن رفع السعر عن ذلك قد يؤدى إلى التهرب من الضريبة .
شروط سريان هذه الضريبة :

يتضح من نص المادة ٤٢ من القانون أن هناك شروطاً معينة لسريان الضريبة نردها

فيما يلى :

- ١ - أن يكون هناك تصرف سواء بالبيع أو بالهبة لغير الأصول أو الأزواج أو الفروع أو بالتنازل أو تقرير حق إنتفاع على العقار أو تأجيره لمدة تزيد على خمسين سنة .
- ٢ - أن ينصب التصرف على عقارات مبنية أو أراضي داخل كردون المدينة ، وسواء إنصب التصرف على الأرض بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها ، وسواء كانت إقامة المنشآت على أرض مملوكة للممول أو للغير .

- ٣ - تسرى الضريبة سواء كان التصرف شاملا العقار كله أو جزءا منه ، أو وحدة سكنية منه ، كما فى حالة بيع شقة تملك فى عمارة .
- الإستثناءات من التصرفات الخاضعة لهذه الضريبة :

- ١ - تصرفات الوارث فى العقارات الآيلة إليه من مورثه بشرط أن يتم التصرف فيها بحالتها التى كانت عليها عند الميراث .

- ٢ - تقديم العقار كحصة عينية نظير الإسهام فى رأس مال الشركات المساهمة بشرط عدم تصرف مقدم الحصة العينية فى الأسهم المقابلة لها لمدة خمس سنوات " الفقرة الثانية من نفس المادة " .

تصرفات لا تخضع لحكم هذه المادة :

- ١ - البيوع الجبرية إدارية كانت أو قضائية ، وكذلك نزع الملكية أو الاستيلاء للمنفعة العامة أو للتحسين .

- ٢ - التصرفات بالتبرع أو الهبة للحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو المشروعات ذات النفع العام .

- ٣ - التصرف بالهبة للأصول أو الأزواج أو الفروع .

إخطار المصلحة بشهر التصرفات :

طبقاً لما ورد بالفقرة الثالثة من المادة (٤٢) من القانون والمادة (٥١) من اللائحة

يتبين ما يلى :

- ١ - تقوم مكاتب الشهر العقارى بإخطار المصلحة بشهر التصرفات المستحقة عليها الضريبة طبقاً لهذا القانون خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الشهر .
 - ٢ - أن العقارات المنصوص عليها فى المادة (٤٢) من القانون لا تشمل العقارات المبنية أو الأراضى التى تمثل أصلاً من أصول المنشأة .
 - ٣ - الإخطار بأداء ضريبة التصرفات العقارية يكون على النموذج رقم (٨ عقارى) .
 - ٤ - يتم إخطار مصلحة الضرائب بشهر التصرفات التى تستحق عليها الضريبة على النموذج رقم (٩ عقارى) .
- ونورد فيما يلى شكل النماذج (٨ ، ٩ عقارى) :

الفصل الثالث الإعفاء من الضريبة

حالات الإعفاء من الضريبة :

تنص المادة ٤٣ من القانون على ما يلي :

" تعفى من الضريبة :

- ١ - إيرادات النشاط الزراعى عدا ما هو منصوص عليه فى هذا القانون .
 - ٢ - إيرادات المساحات المزروعة فى الأراضى الصحراوية وذلك لمدة عشر سنوات تبدأ من التاريخ الذى تعتبر فيه الأرض منتجة ، ويصدر قرار من الوزير بالاتفاق مع وزير الزراعة بالمعايير الاسترشادية لتحديد التاريخ الذى تعتبر فيه الأرض منتجة" .
- ويتضح من نص هذه المادة أنها :

أوردت الاعفاءات من الضريبة على إيرادات الثروة العقارية فى بندين على الوجه

التالى :

- ١ - إعفاء إيرادات النشاط الزراعى :

حيث أعفى البند ١ من المادة (٤٣) إيرادات النشاط الزراعى فيما عدا الإيرادات الخاضعة للضريبة طبقاً لأحكام هذا القانون مثل إيرادات الاستغلال الزراعى للمحاصيل البستانية ، ومنشآت إستصلاح أو إستزراع الأراضى .

- ٢ - إعفاء إيرادات المساحات المزروعة فى الأراضى الصحراوية :

حيث يقضى البند ٢ من المادة (٤٣) بإعفاء إيرادات المساحات المزروعة فى الأراضى الصحراوية من الضريبة لمدة عشر سنوات بدءاً من التاريخ الذى تعتبر فيه الأرض منتجة .

وقد أوكلت المادة لوزير المالية بالاتفاق مع وزير الزراعة فى إصدار القرار اللازم لوضع معايير تحديد التاريخ الذى تعتبر فيه هذه الأرض منتجة .

الفصل الرابع أحكام متنوعة

تقديم بيان بالثروة العقارية لمكاتب تحصيل الضرائب العقارية :

تنص المادة (٤٤) من القانون على ما يلي :

"على كل من يملك عقاراً مبنياً أو أكثر أو أراضى زراعية يزيد مجموع صافى إيراداته من قيمتها الإيجارية المنصوص عليها فى البند ١ من المادة ٣٨ والفقرة الأولى من المادة ٣٩ من هذا القانون على الشريحة المعفاة المنصوص عليها فى المادة ٧ منه ، تقديم بيان بجميع العقارات المبنية والأراضى الزراعية التى يملكها وقيمتها الإيجارية إلى أحد مكاتب التحصيل المختصة بتحصيل الضريبة على العقارات المبنية والأراضى الزراعية التى تقع فى دائرتها أى من العقارات المشار إليها ، وذلك على النموذج الذى تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون " .

وتنص المادة ٥٢ من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلي :

" يكون تقديم بيان بجميع العقارات المبنية والأراضى الزراعية التى يملكها الممول ، المنصوص عليها فى المادة (٤٤) من القانون ، وقيمتها الإيجارية على النموذج رقم (١٠) عقارى " .

ومن هذين النصين يتضح ما يلي :

- أن من يملك عقارات مبنية ، من المنصوص عليها فى الفقرة الأولى من المادة (٣٩) أو أراضى زراعية من المنصوص عليها فى البند ١ من المادة (٣٨) (أى تلك العقارات والأراضى الزراعية التى تتحدد إيراداتها الخاضعة للضريبة على أساس القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية أو الأطنان الزراعية بحسب الأحوال) عليه أن يقدم بياناً بجميع ممتلكاته من تلك العقارات والأراضى الزراعية وكذلك القيمة الإيجارية لكل منها إلى أحد مكاتب التحصيل الخاصة بالضرائب العقارية والضريبة على الأطنان الزراعية والتى تقع فى دائرتها أى من العقارات التى يملكها الممول .

ويقدم هذا البيان فى حالة زيادة صافى الإيرادات المحسوبة على أساس القيمة الإيجارية المشار إليها عن الشريحة المعفاة المحددة فى المادة ٧ من القانون وهى مبلغ خمسة آلاف جنيه .

بمعنى أن هذا البيان يجب أن يقدم إذا كانت :

القيمة الإيجارية للأراضي الزراعية المتخذة أساساً لربط ضريبة الأقطيان مخصصاً منها ٣٠٪ مقابل التكاليف مضافاً إليها القيمة الإيجارية للعقارات المبنية المتخذة أساساً لربط الضريبة العقارية مخصصاً منها ٤٠٪ مقابل التكاليف تزيد عن مبلغ خمسة آلاف جنيه .

- أوضحت المادة ٤٤ من القانون أن هذا البيان يقدم على النموذج رقم (١٠ عقارى) الذى حددته المادة ٥٢ من اللائحة التنفيذية للقانون .

وفيما يلى شكل النموذج رقم (١٠ عقارى) :

خضم الضريبة العقارية من ضريبة الدخل المستحقة على إيرادات الثروة العقارية:
تنص المادة ٤٥ من القانون على ما يلي :

" يستنزل ما سده الممول من الضرائب العقارية الأصلية المفروضة بالقانونين رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ الخاص بضريبة الأطنان ورقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ فى شأن الضريبة على العقارات المبنية ، حسب الأحوال ، من الضريبة المستحقة عليه طبقاً لأحكام الباب الخامس من الكتاب الثانى من هذا القانون ، وبما لا يزيد على هذه الضريبة " .
ويتضح من نص هذه المادة ما يلى :

- أن القانون قد قرر خصم ما يقوم الممول بسداده من الضرائب العقارية الأصلية وهي ضريبة الأطنان المفروضة بالقانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ ، وضريبة العقارات المبنية المفروضة بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ من الضريبة المستحقة على الممول على إيراداته من الثروة العقارية التي يملكها وبما لا يزيد على هذه الضريبة .

- يلاحظ أن ما يخصم هو الضرائب العقارية الأصلية (فقط دون الملحقات)
وتحسب ضريبة الدخل على إيرادات الثروة العقارية على النحو التالي :

صافى إيرادات الثروة العقارية

ضريبة الدخل المستحقة × —

صافى الإيرادات الخاضعة للضريبة

عدم سريان الضريبة على الأراضى الزراعية والعقارات المبنية الداخلة ضمن أصول المنشأة أو الشركة :

تنص المادة ٤٦ من القانون على ما يلى :

" لا يسرى حكم المادتين ٣٨ ، ٣٩ من هذا القانون على الأراضى الزراعية والعقارات المبنية الداخلة ضمن أصول المنشأة أو الشركة " .
ومن هذا النص يتضح أن :

القانون قد استثنى الأراضى الزراعية والعقارات المبنية الداخلة ضمن أصول الشركة أو المنشأة من الخضوع للضريبة على الثروة العقارية المقررة بالمادتين ٣٨ ، ٣٩ من القانون وذلك سواء كانت تلك الأراضى مزروعة بمحاصيل عادية أو تستغل كمحاصيل بستانية وأيضاً سواء كانت العقارات المبنية ينطبق عليها أحكام الفقرة الأولى من المادة ٣٩ (تحدد إيراداتها على أساس القيمة الإيجارية) أو كانت مؤجرة ولها إيرادات من الإيجار الفعلى (فقرة ٢ من المادة ٣٩) ، وذلك كله على اعتبار أن الإيراد الناتج عن تلك الأصول سيدخل ضمن الإيراد الفعلى للشركة أو المنشأة .

الكتاب الثالث

الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية

الكتاب الثالث

الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية

تناول الكتاب الثالث من القانون الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية وذلك فى المواد من ٤٧ حتى ٥٥ ، والمواد من ٥٣ حتى ٦٩ من اللائحة التنفيذية للقانون حيث وردت الأحكام الخاصة بها فى بابين على الوجه التالى :

الباب الأول : نطاق سريان الضريبة

المواد من ٤٧ وحتى ٥٠ من القانون

المواد من ٥٣ وحتى ٥٧ من اللائحة

الباب الثانى : تحديد الدخل الخاضع للضريبة

المواد من ٥١ وحتى ٥٥ من القانون

المواد من ٥٨ وحتى ٦٩ من اللائحة

وستتناول أحكام هذه المواد على الوجه التالى :

الباب الأول

نطاق سريان الضريبة

الباب الأول

نطاق سريان الضريبة

سريان الضريبة على صافى الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية :

تنص المادة (٤٧) من القانون على ما يلى :

" تفرض ضريبة سنوية على صافى الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية أياً كان غرضها .

وتسرى الضريبة على :

١ - الأشخاص الاعتبارية المقيمة فى مصر بالنسبة إلى جميع الأرباح التى تحققها سواء من

مصر أو خارجها ، عدا جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع .

٢ - الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة بالنسبة إلى الأرباح التى تحققها من خلال منشأة دائمة

فى مصر " .

ويتضح من هذا النص ما يلى :

- أن القانون قد قرر فرض ضريبة سنوية على صافى الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية، أياً كان الغرض منها .

- حدد القانون سريان الضريبة على الأشخاص الاعتبارية المقيمة وغير المقيمة بمصر ، وذلك طبقاً لما يلي :

أولاً : بالنسبة للأشخاص الاعتبارية المقيمة فى مصر :
تسرى الضريبة على جميع الأرباح التى تحققها سواء تم تحقيق هذه الأرباح فى مصر أو فى الخارج .

استثنى المشرع جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع من الخضوع للضريبة بالنسبة لما يزاوله من أنشطة خاضعة .

متى يكون الشخص الاعتبارى مقيماً فى مصر :
بينت المادة (٢) من الكتاب الأول الخاص بالأحكام العامة للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥

متى يكون الشخص الاعتبارى مقيماً فى مصر حيث تنص فى هذا الخصوص على ما يلى :
" ويكون الشخص الاعتبارى مقيماً فى مصر فى أى من الأحوال الآتية :

- ١ - إذا كان قد تأسس وفقاً للقانون المصرى .
- ٢ - إذا كان مركز إدارته الرئيسى أو الفعلى فى مصر .
- ٣ - إذا كان شركة تملك فيها الدولة أو أحد الأشخاص الاعتبارية العامة أكثر من (٥٠ %) من رأسمالها .

وتبين اللائحة التنفيذية لهذا القانون قواعد تحديد الموطن الدائم ومركز الإدارة الفعلى .
متى تكون مصر مركزاً للإدارة الفعلى للشخص الإعتبارى:

- أوضحت المادة (٣) من اللائحة التنفيذية للقانون متى تكون مصر مركزاً للإدارة الفعلى للشخص الإعتبارى حيث تنص فى هذا الخصوص على ما يلى :

" وتكون مصر مركزاً للإدارة الفعلى للشخص الإعتبارى إذا تحققت فى شأنه حالتان على الأقل

من الحالات الآتية :

- ١ - إذا كانت هى المقر الذى تتخذ فيه قرارات الإدارة اليومية .
- ٢ - إذا كانت هى المقر الذى تنعقد به اجتماعات مجلس الإدارة أو المديرين .
- ٣ - إذا كانت هى المقر الذى يقيم فيه ٥٠ % على الأقل من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين .

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

الأرباح المحققة فى مصر :

• وبالنسبة للأرباح المحققة فى مصر ، فقد تناولت المادة (٣) من القانون تحديد المصادر التى

يتحقق منها دخلاً من مصدر فى مصر ، حيث تنص على ما يلى :

" يشمل الدخل المحقق من مصدر فى مصر ما يأتى :

- (أ) الدخل من الخدمات التى تؤدى فى مصر بما فى ذلك المرتبات وما فى حكمها .
- (ب) الدخل الذى يدفعه رب عمل مقيم فى مصر ، ولو أدى العمل فى الخارج .
- (ج) الدخل الذى يحصل عليه الرياضى أو الفنان من النشاط الذى يقوم به فى مصر .
- (د) الدخل من الأعمال التى يؤديها غير المقيم من خلال منشأة دائمة فى مصر .
- (هـ) الدخل من التصرفات فى المنقولات التى تخص منشأة دائمة فى مصر .
- (و) الدخل من الاستغلال والتصرف فى العقارات وما فى حكمها الكائنة بمصر وما يلحق بها من عقارات بالتخصيص .

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

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

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

(ي) مبالغ الإيجار ورسوم الترخيص والإتاوات التى يدفعها شخص مقيم فى مصر أو التى

تدفع من منشأة دائمة فى مصر ولو كان مالها غير مقيم فيها .

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

ويتضح من ذلك أن الضريبة تسرى على الدخل الذى يتم تحقيقه بالنسبة للأشخاص

الاعتبارية من أى مصدر من هذه المصادر بالإضافة إلى الأرباح التى يتم تحقيقها بالخارج .

ثانياً : بالنسبة للأشخاص الاعتبارية غير المقيمة :

تسرى الضريبة على الأرباح التى تحققها من خلال منشأة دائمة فى مصر .

المقصود بالمنشأة الدائمة :

أوضحت المادة (٤) من القانون المقصود بالمنشأة الدائمة حيث تنص على ما يلى :

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

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

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

ولا يعتبر منشأة دائمة ما يأتى :

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

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

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

٤ - الاحتفاظ بمكان ثابت لنشاط مباشر فقط شراء البضائع أو السلع أو تجميع المعلومات للمشروع .

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

٦ - الاحتفاظ بمكان ثابت للعمل تزاوُل فيه أى مجموعة من الأنشطة المشار إليها فى البنود السابقة بشرط أن يكون النشاط الإجمالى للمكان الثابت للعمل والنتاج من مجموعة هذه الأنشطة ذا صفة تمهيدية أو مساعدة فقط .

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

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

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

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

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

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

الأشخاص الاعتبارية الخاضعة للضريبة :

تنص المادة (٤٨) من القانون على ما يلى :

" فى تطبيق حكم المادة (٤٧) من هذا القانون ، يعد من الأشخاص الاعتبارية ما يأتى

:

١ - شركات الأموال وشركات الأشخاص أياً كان القانون الذى تخضع له وكذلك شركات الواقع

٢ - الجمعيات التعاونية واتحاداتها مع مراعاة الإعفاءات المقررة لها بحكم القانون .

٣ - الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة بالنسبة إلى ما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة وذلك مع عدم الإخلال بالإعفاءات المقررة فى قوانين إنشائها .

٤ - البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية ولو كان مركزها الرئيسى فى الخارج ، وفروعها فى مصر .

٥ - الوحدات التى تنشئها الإدارة المحلية بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة".
ويتضح من نص هذه المادة أنها أوضحت ما يعد من الأشخاص الاعتبارية وذلك على

الوجه التالى :

أ - شركات الأموال :

وهى الشركات المساهمة - شركات التوصية بالأسهم - الشركات ذات المسؤولية المحدودة

ونورد فيما يلى تعريف كل نوع من هذه الشركات :

تعريف الشركات المساهمة :

طبقاً لنص المادة (٢) من قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ فإن الشركة المساهمة هى :

شركة ينقسم رأس مالها إلى أسهم متساوية القيمة يمكن تداولها على الوجه المبين فى

القانون .

وتقتصر مسؤولية المساهم على أداء قيمة الأسهم التى اكتتب فيها ، ولا يسأل عن ديون الشركة إلا فى حدود ما أكتتب فيه من أسهم ، ويكون للشركة اسم تجارى يشق من الغرض من إنشائها ، ولا يجوز للشركة أن تتخذ من أسماء الشركاء أو اسم أحدهم عنواناً لها .
تعريف شركة التوصية بالأسهم :

وهى كما جاء بالمادة (٣) من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ هى :

شركة يتكون رأس مالها من حصة أو أكثر يملكها شريك متضامن أو أكثر ، وأسهم متساوية القيمة يكتتب فيها مساهم أو أكثر ، ويمكن تداولها على الوجه المبين فى القانون .
ويسأل الشريك أو الشركاء المتضامنون عن التزامات الشركة مسؤولية غير محدودة، أما الشريك المساهم فلا يكون مسئولاً إلا فى حدود قيمة الأسهم التى اكتتب فيها .

• ويتكون عنوان الشركة من اسم واحد أو أكثر من أسماء الشركاء المتضامنين دون غيرهم

• تعريف الشركة ذات المسؤولية المحدودة :

كما جاء فى المادة (٤) من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ هـ :

شركة لا يزيد عدد الشركاء فيها على خمسين شريكا لا يكون كل منهم مسئولا إلا بقدر

حصته .

ولا يجوز تأسيس الشركة أو زيادة رأس مالها ، أو الاقتراض لحسابها عن طريق الاكتتاب العام ، ولا يجوز لها إصدار أسهم أو سندات قابلة للتداول ، ويكون انتقال حصص الشركاء فيها خاضعا لاسترداد الشركاء طبقا للشروط الخاصة التى يتضمنها عقد الشركة ، فضلا عن الشروط المقررة فى هذا القانون .

وللشركة أن تتخذ أسما خاصا ، ويجوز أن يكون اسمها مستمدا من غرضها ، ويجوز أن يتضمن عنوانها إسم شريك أو أكثر .

ب - شركات الأشخاص :

وهى شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة .

تعريف شركة التضامن :

هى شركة تقوم بين شخصين أو أكثر حيث يعتبر كل شريك فى الشركة مسئولا عن ديون الشركة بما فيها الضريبة المستحقة على أرباح جميع الشركاء وذلك فى حدود نصيبه فى الشركة حيث يمكن الرجوع على أمواله الخاصة لاقتضاء هذه الديون .

تعريف شركة التوصية البسيطة :

هى شركة تقوم بين شخصين أو أكثر حيث يكون أحد الشركاء أو بعضهم شركاء متضامنين فى الشركة - ويسرى بشأنهم ما يسرى على الشركاء المتضامنين فى شركات التضامن من حيث مسئولية كل منهم عن ديون الشركة بما فيها الضرائب المستحقة على جميع الشركاء .

كما يكون أحد الشركاء فى شركات التوصية البسيطة أو بعضهم شركاء موصيين تقتصر مسئوليتهم عن ديون الشركة والالتزام بالضريبة المستحقة عليها على حصصهم فى رأس المال ولا تتعداها إلى أمواله الخاصة .

• ويلاحظ أنه طبقاً لما جاء بالبند (١) من المادة (٤٨) فإن شركات الأموال وشركات الأشخاص تعد من الأشخاص الاعتبارية التى يسرى بشأنها أحكام الكتاب الثالث من القانون

٩١ لسنة ٢٠٠٥ أياً كان القانون الذى تخضع له .

• وطبقاً لما جاء كذلك بالمادة (٥٤) من اللائحة التنفيذية للقانون ، فإن الشركات التي تباشر نشاطاً مهنيّاً 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 .

ج - شركات الواقع :

وهي الشركة التي تقوم بين أشخاص طبيعيين دون إستيفاء إجراءات الانعقاد أو الشهر وذلك فيما عدا الحالات الناشئة عن ميراث منشأة فردية (م ١ من القانون) .

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

• كما يلاحظ أن شركات الأشخاص وكذلك شركات الواقع قد اعتبرها القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من بين الأشخاص الاعتبارية وتخضع للضريبة بصفة مستقلة عن شخصية شركائها .

د - الجمعيات التعاونية واتحاداتها :

طبقاً لنص البند (٢) من المادة (٤٨) تعد الجمعيات التعاونية واتحاداتها من قبيل الأشخاص الاعتبارية التي يسرى بشأنها القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وذلك مع مراعاة الإعفاءات المقررة لها قانوناً .

هـ - الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة :

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 .

و - البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية :

ولو كان مركزها الرئيسي في الخارج وفروعها في مصر (مادة ٤٨/٤) .

ز - الوحدات التي تنشئها الإدارة المحلية :

وذلك بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة (مادة ٤٨/٥) .

المأمورية المختصة :

أوضحت المادة (٥٣) من اللائحة التنفيذية ، المقصود بالمأمورية المختصة في تطبيق أحكام الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية ، حيث تنص على ما يلي :

" يقصد بالمأمورية المختصة فى تطبيق أحكام الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية ، المأمورية التى تتبعها المركز الرئيسى لإحدى الشركات أو الجهات المنصوص عليها فى المادة (٤٨) من القانون وذلك على النحو الآتى :

- ١ - بالنسبة لشركات الأموال والجهات المنصوص عليها فى البندين (٣) و (٤) من المادة (٤٨) من القانون ، والشركات ذات الأغراض والأنشطة المتعددة التى يسرى عليها قرار رئيس مجلس الوزراء رقم (١٤٩٨) لسنة ٢٠٠١ ، والقرار رقم (١١٤٤) لسنة ٢٠٠٢ ، ومكاتب التمثيل وغيرها من الأشخاص الاعتبارية الأخرى غير المنصوص عليها فى البنود التالية من هذه المادة ، تكون المأمورية المختصة هى مأمورية ضرائب شركات المساهمة بالقاهرة بالنسبة لجميع المحافظات عدا محافظات الإسكندرية والبحيرة ومطروح فيكون الاختصاص بالنسبة لهذه المحافظات لمأمورية ضرائب شركات المساهمة بالإسكندرية أو المأمورية التى يصدر بتحديدتها قرار من وزير المالية .
- ٢ - بالنسبة للأشخاص الاعتبارية الخاضعة لقانون ضمانات وحوافز الاستثمار رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ أو أى قانون استثمار آخر ، تكون المأمورية المختصة هى مأمورية ضرائب الاستثمار بالقاهرة بالنسبة لجميع المحافظات عدا محافظات الإسكندرية والبحيرة ومطروح فيكون الاختصاص لمأمورية ضرائب استثمار الإسكندرية ، وبالنسبة لمحافظات أسيوط وسوهاج وقنا والبحر الأحمر وأسوان والغردقة والوادى الجديد ، يكون الاختصاص لمأمورية ضرائب استثمار جنوب الوادى أو المأمورية التى يصدر بتحديدتها قرار من وزير المالية .
- ٣ - بالنسبة لشركات الأشخاص وشركات الواقع ، بما فيها الشركات ذات الأغراض والأنشطة المتعددة التى يسرى بشأنها قرار رئيس مجلس الوزراء رقم (١٤٩٨) لسنة ٢٠٠١ والقرار رقم (١١٤٤) لسنة ٢٠٠٢ ، تكون مأمورية الضرائب المختصة هى المأمورية التى تتبعها المركز الرئيسى .
- ٤ - بالنسبة للجمعيات التعاونية واتحاداتها والوحدات التى تنشئها الإدارة المحلية التى تزاول نشاطا خاضعا للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية ، تكون المأمورية المختصة هى المأمورية التى تتبعها المركز الرئيسى .
- ٥ - مركز كبار الممولين إذا كان الممول ممن تقرر أو يتقرر تعامله مع المركز .

وفى جميع الأحوال فى حالة تغيير المركز الرئيسى للممول ينعقد الاختصاص عن السنوات التالية لتاريخ التغيير لمأمورية المركز الرئيسى الجديد بما فيها السنة المنتهية بعد تاريخ التغيير .

وعلى المأمورية المختصة قبل تغيير المركز الرئيسى إنهاء إجراءات الفحص والإخطار وإحالته إلى مأمورية المركز الرئيسى الجديد خلال ثلاثة أشهر مع مراعاة مدد التقادم " .
يتضح من نص هذه المادة :

- المأمورية المختصة هى المأمورية التى يتبعها المركز الرئيسى لإحدى الشركات أو الجهات الخاضعة للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية .
- فى حالة تغيير المركز الرئيسى للشخص الإعتبارى ، يجب على المأمورية المختصة إنهاء إجراءات الفحص والإخطار ، وإحالة الملف إلى مأمورية المركز الرئيسى الجديد خلال ثلاثة أشهر من تاريخ التغيير مع مراعاة مدد التقادم .
- ينعقد الاختصاص عن السنوات التالية لتاريخ التغيير والسنة المنتهية بعد تاريخ التغيير لمأمورية الضرائب التى يتبعها المركز الرئيسى الجديد .
- مرفق شكل توضيحي بالمأمورية المختصة فى تطبيق أحكام الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية .

أسعار الضريبة :

تنص المادة (٤٩) من القانون على ما يلي :

" يقرب وعاء الضريبة إلى أقرب عشرة جنيهاً أقل ويخضع للضريبة بسعر ٢٠٪ من صافى الأرباح السنوية .

واستثناء من السعر الوارد فى الفقرة السابقة تخضع أرباح هيئة قناة السويس والهيئة المصرية العامة للبترول ، والبنك المركزى للضريبة بسعر ٤٠٪ ، كما تخضع أرباح شركات البحث عن البترول والغاز وإنتاجها للضريبة بسعر ٥٥٪ .

ويتضح من نص هذه المادة ما يلي :

- أن الأشخاص الاعتبارية عموماً تخضع للضريبة بسعر ٢٠٪ من صافى الأرباح السنوية بعد تقريب وعاء الضريبة إلى أقرب عشرة جنيهاً أقل .
- أن أرباح هيئة قناة السويس والهيئة المصرية العامة للبترول والبنك المركزى تخضع للضريبة بسعر ٤٠٪ بعد تقريب وعاء الضريبة لأقرب عشرة جنيهاً أقل .
- أن أرباح شركات البحث عن البترول والغاز وما تنتجه منهما تخضع للضريبة بسعر ٥٥٪ .
- بعد تقريب وعاء الضريبة كذلك لأقرب عشرة جنيهاً أقل .

• وقد سبق أن أصدرت المصلحة التعليمية التفسيرية رقم (١) لسنة ١٩٨٧ بشأن سعر الضريبة على أرباح شركات الخدمات البترولية بتاريخ ٣٠/٣/١٩٨٧ والتي جاء بها ما يلي :

" ٠٠٠ وقد ثار خلاف بشأن تحديد ماهية شركات البحث عن البترول وإنتاجه ، وبعرض الموضوع على الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع انتهت فى جلساتها بتاريخ ١٥/٢/١٩٨٤ إلى أن عبارة " شركات البحث عن البترول وإنتاجه الواردة فى المادة ١١٢ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ لها وصف ومدلول قانونى معين ينصرف إلى تلك الشركات التى تربطها بالدولة اتفاقيات تسمح لها بذلك ، وهى ما تعرف باسم " اتفاقيات الامتياز " تحدد مناطق البحث والاكتشاف وغير ذلك بحيث لا يمكن لشركة أن تشتغل بالبحث عن البترول وإنتاجه فى مصر بدون ترخيص بذلك من الدولة يأخذ هذا الشكل القانونى ، وبدون هذه الإجراءات وهذا الشكل القانونى لا يمكن لشركة أيا كانت طبيعتها وصلتها بالبحث عن البترول وإنتاجه أن تكتسب هذا الوصف وتخضع أرباحها لسعر ٥٥٪ .

أما ما عداها من شركات الخدمات البترولية التي لا تربطها بالدولة مثل تلك الاتفاقيات فإن أرباحها تخضع لسعر ٣٢٪ تطبيقاً لأحكام المادة رقم ١١٢ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ قبل تعديلها بالقانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣ الصادر في ١٩٨٣/٧/٥ بسعر ٤٠٪ وفقاً لأحكام المادة ١١٢ سالفه الذكر بعد تعديلها بالقانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣ ، وتأسيساً على ما تقدم فإن المصلحة توجه النظر إلى ما يلي :

١ - تخضع أرباح الشركات التي تربطها بالدولة اتفاقيات تسمح لها بالبحث عن البترول وإنتاجه لسعر ضريبة ٥٥ ٪ ٤٠ ٪ .

٢ - تخضع أرباح ما عدا ذلك من شركات الخدمات البترولية لسعر ضريبة قدره ٣٢٪ حتى تاريخ العمل بالقانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣ ، ٤٠٪ بعد ذلك التاريخ " .

* ونظراً لصدور هذه التعليمات بناءً على فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع ، فإنها تسرى كذلك في ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، مع ملاحظة خضوع شركات الخدمات البترولية للضريبة بسعر ٢٠٪ إعتباراً من تاريخ العمل بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

الإعفاء من الضريبة :

تناولت المادة (٥٠) من القانون نوعان من الإعفاءات من الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية وذلك على الوجه التالي :

النوع الأول : إعفاءات مطلقة 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 على الوجه التالي :

أولاً : الاعفاءات المطلقة :

بنود من ١ إلى ١٠ من المادة (٥٠) من القانون

١ - الوزارات والمصالح الحكومية

يقضى البند (١) من المادة (٥٠) من القانون بإعفاء الوزارات والمصالح

الحكومية ، وهو إعفاء طبيعي نظراً لأنها لا تهدف أصلاً إلى الربح ، وإذا ما تحقق إيراداً لأى 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) من القانون يعفى 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 الرقص أو 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 ، تعفى 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 تعفى من الضريبة . وعلى ذلك فلو حققت هذه الجمعيات والمؤسسات أرباحاً من أنشطة أخرى بخلاف نشاطها المحدد في نظام تأسيسها فإن هذه الأرباح لايسرى عليها الإعفاء الوارد في هذه المادة .

٤ - الجهات التي لا تهدف إلى الربح وتباشر أنشطة ذات طبيعة إجتماعية 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 ، يقضى البند (٤) من نفس هذه المادة بإعفاء الجهات التي لا تهدف للربح وتزاول أنشطة إجتماعية أو علمية أو ثقافية وذلك مثل الأندية الرياضية ودور المسنين أو دور رعاية الأيتام وغيرها من الجهات التي تباشر أنشطة إجتماعية أو علمية أو رياضية أو ثقافية طالما كانت هذه الأنشطة ليست لها صفة تجارية أو صناعية أو مهنية ، أما لو زاولت أى من هذه الجهات

نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو مهنياً ، كتأجير محلات تجارية أو تقديم خدمات طبية وغيرها من الأنشطة المثلثة ، فإنها تخضع للضريبة .

٥ - أرباح صناديق التأمين الخاصة

يقضى البند (٥) من المادة (٥٠) من القانون بإعفاء أرباح صناديق التأمين الخاصة الخاضعة لأحكام القانون ٥٤ لسنة ١٩٧٥ .

" وقد صدر القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ بإصدار قانون صناديق التأمين الخاصة وتقضى المادة الأولى من هذا القانون بأنه يقصد بصناديق التأمين الخاصة كل نظام فى أى جمعية أو نقابة أو هيئة أو من أفراد تربطهم مهنة أو عمل واحد أو أى صلة إجتماعية أخرى تتألف بغير رأس مال ، ويكون الغرض منها وفقاً لنظامه الأساسى أن تؤدى إلى أعضائه أو المستفيدين منه تعويضات أو مزايا مالية أو مرتبات دورية أو معاشات محددة وذلك فى حدود الحالات الآتية :

- (أ) زواج العضو وذويه أو بلوغه سن معينة أو وفاة العضو أو من يعوله .
- (ب) التقاعد عن العمل أو ضياع مورد الرزق .
- (ج) عدم القدرة على العمل بسبب المرض أو الحوادث .
- (د) أية أغراض أخرى توافق عليها المؤسسة المصرية العامة للتأمين .

وتقضى المادة " ١١ " من نفس القانون بأن يكون من بين موارد الصندوق إشتراكات الأعضاء ، وما تساهم به الدولة أو الجهة التى يتبعها الصندوق .

والهدف من هذا الإعفاء هو تشجيع الإدخار فى مجال التأمين نظراً لأن الإدخار فى مجال التأمين يتميز بطول المدة التى تستثمر فيها الأموال ، وهذا بدوره يؤدى إلى زيادة أموال الإدخار المستثمرة فى المشروعات الإقتصادية طويلة الأجل المنتجة واللازمة للتنمية الإقتصادية ، هذا بالإضافة إلى أن عملية الإدخار فى حد ذاتها فى أى صورة من الصور تساعد على الحد من ظاهرة التضخم ، ذلك لأنها تجنب جزءاً من الأموال المخصصة للإستهلاك ، أضف إلى ذلك هدفاً إجتماعياً هو أن عملية التأمين تعطى للأفراد المشتركين فيه شعور بالإستقرار والأمان ، وهذا الهدف تسعى الدولة لتحقيقه لأفراد المجتمع لإنعكاسه على إنتاجية أفراد المجتمع وإستقرار هذا المجتمع .

٦ - المنظمات الدولية وهيئات التعاون الفنى وممثلوها :

طبقاً للبند (٦) من المادة (٥٠) من القانون تعفى أرباح المنظمات الدولية وهيئات التعاون الفنى وممثلوها والتي تنص اتفاقية دولية على إعفائها ، وبالتالي فإن هذه المنظمات وكذلك من يمثلها سواء كان مكتباً أو شركة أو وكالة ، تعفى من الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية طالما كانت هناك اتفاقيات دولية تنص على إعفائها .

٧ - أرباح وتوزيعات صناديق الإستثمار وعائد السندات المقيدة فى 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 فى الجداول الرسمية ببورصة الأوراق المالية .

وتنص المادة (٥٥) من اللائحة التنفيذية على ما يلى :

" تشمل أرباح وتوزيعات صناديق الاستثمار ، فى تطبيق حكم البند (٧) من المادة (٥٠) من القانون ، الأرباح الناتجة عن القيمة الاستردادية للوثائق " .

* هذا وقد وردت الأحكام الخاصة بصناديق الاستثمار بالفصل الثانى من الباب الثالث من قانون سوق المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ حيث تنص المواد من ٣٥ حتى ٣٨ على ما يلى :

مادة ٣٥ - يجوز إنشاء صناديق إستثمار تهدف إلى إستثمار المدخرات فى الأوراق المالية فى الحدود ووفقاً للأوضاع التى تبينها اللائحة التنفيذية .

ولمجلس إدارة الهيئة أن يرخص للصندوق بالتعامل فى القيم المالية المنقولة الأخرى ، أو فى غيرها من مجالات الإستثمار طبقاً للقواعد والشروط التى تحددها اللائحة التنفيذية .

ويجب أن يتخذ صندوق الإستثمار شكل شركة المساهمة برأسمال نقدى ، وأن تكون أغلبية أعضاء مجلس إدارته من غير المساهمين فيه ، أو المتعاملين معه ، أو ممن تربطهم به علاقة أو مصلحة .

وعلى الصندوق أن يعهد بإدارة نشاطه إلى إحدى الجهات المتخصصة وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية .

مادة ٣٦ - يحدد النظام الأساسى لصندوق الإستثمار النسبة بين رأس ماله المدفوع وبين أموال المستثمرين بما لا يجاوز ما تحدده اللائحة التنفيذية .

ويصدر الصندوق مقابل هذه الأموال أوراقاً مالية فى صورة وثائق إستثمار يشارك حاملوها فى نتائج إستثمارات الصندوق .

ويتم الإكتتاب فى هذه الوثائق عن طريق أحد البنوك المرخص لها بذلك من الوزير .
ويضع مجلس إدارة الهيئة إجراءات إصدار تلك الوثائق وإسترداد قيمتها والبيانات التى تتضمنها وقواعد قيدها وتداولها فى البورصة .

مادة ٣٧ - يجب أن تتضمن نشرات الإكتتاب فى وثائق الإستثمار التى تطرحها صناديق الإستثمار للإكتتاب العام ، البيانات الإضافية الآتية :

- ١ - السياسات الإستثمارية .
 - ٢ - طريقة توزيع الأرباح السنوية وأسلوب معاملة الأرباح الرأسمالية .
 - ٣ - إسم الجهة التى تتولى إدارة نشاط الصندوق وملخص واف عن أعمالها السابقة .
 - ٤ - طريقة التقييم الدورى لأصول الصندوق وإجراءات إسترداد قيمة وثائق الإستثمار .
- مادة ٣٨ - يحتفظ بالأوراق المالية التى يستثمر الصندوق أموالا فيها لدى أحد البنوك الخاضعة لإشراف البنك المركزى المصرى ، على ألا يكون هذا البنك مالكا أو مساهما فى الشركة المالكة للصندوق ، أو الشركة التى تتولى إدارة نشاطه ، وعلى أن يقدم الصندوق إلى الهيئة بيانا عن تلك الأوراق معتمدا من البنك على النموذج الذى يضعه مجلس إدارة الهيئة .

كما تنص المادة (٤١) من ذات القانون على ما يلى :

" يجوز للبنوك وشركات التأمين بترخيص من الهيئة بعد موافقة البنك المركزى المصرى ، أو الهيئة المصرية العامة للرقابة على التأمين ، حسب الأحوال ، أن تباشر بنفسها نشاط صناديق الإستثمار ، وتنظم اللائحة التنفيذية إجراءات الترخيص وأحكام وضوابط مباشرة ذلك النشاط وإشراف الهيئة عليه " .

وعلى ذلك فإن الإعفاء الخاص بصناديق الإستثمار المنشأة وفقاً للقانون ٩٥ لسنة

١٩٩٢ يشمل ما يلى :

- 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 فى جداول بورصة الأوراق المالية .

٨ - ناتج التعامل فى الأوراق المالية

طبقاً لحكم البند ٨ من المادة (٥٠) من القانون ، يعفى ناتج التعامل الذى تحصل عليه أشخاص إعتبارية مقيمة عن استثماراتها فى الأوراق المالية المقيدة فى

سوق الأوراق المالية المصرية ، مع عدم خصم الخسائر الناجمة عن هذا التعامل أو
ترحيلها لسنوات تالية .

ومن واقع هذا البند فإنه لإعفاء الاستثمارات فى الأوراق المالية يجب توافر
الشروط التالية :

- أن يحصل على ناتج هذه الاستثمارات أشخاص إعتبارية مقيمة ، وقد سبق إيضاح متى
يكون الشخص الإعتبارى مقيماً فى مصر عند تناول أحكام المادة ٤٧ من القانون .
- أن تكون الاستثمارات فى أوراق مالية مقيمة فى سوق الأوراق المالية المصرية .
- لا يسمح بخصم الخسائر الناتجة عن التعامل فى تلك الاستثمارات أو ترحيلها لسنوات
تالية .

٩ - عوائد الأوراق المالية وشهادات الإيداع التى يصدرها البنك المركزى

طبقاً لحكم البند ٩ من المادة (٥٠) من القانون المعدل بالقانون ١٨١ لسنة
٢٠٠٥ ، تعفى العوائد التى تحصل عليها الأشخاص الاعتبارية عن الأوراق المالية
وشهادات الإيداع التى يصدرها البنك المركزى أو الإيرادات الناتجة عن التعامل فيها وذلك
استثناء من حكم المادة ٥٦ من القانون .

ويتضح من هذا البند أن عوائد الأوراق المالية وشهادات الإيداع التى يصدرها
البنك المركزى وكذلك إيرادات التعامل فى تلك الأوراق المالية تعفى من الضريبة طالما
حصل عليها شخص اعتبارى ، وسواءً كان هذا الشخص الاعتبارى مقيماً فى مصر أو
غير مقيم فيها ، وذلك لامتصاص فائض السيولة لدى الجهاز المصرفى لأغراض السياسة
النقدية .

مع ملاحظة أن إعفاء الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة من الضريبة على تلك
العوائد يجىء استثناءً من حكم البند ١ من المادة ٥٦ من القانون الذى يقضى بخضوع
العوائد أياً كان مصدرها والتى تدفع لغير المقيمين فى مصر دون خصم أى تكاليف منها
بسعر ٢٠٪ .

١٠ - التوزيعات والأرباح والحصص التى تحصل عليه أشخاص إعتبارية مقيمة مقابل مساهمتها فى أشخاص إعتبارية مقيمة أخرى

طبقاً لنص البند ١٠ من المادة (٥٠) من القانون ، تعفى التوزيعات والأرباح والحصص التي تحصل عليها أشخاص إعتبارية مقيمة مقابل مساهمتها فى أشخاص إعتبارية مقيمة أخرى .

ويتضح من ذلك ما يلى :

- أن الإعفاء الوارد بهذا البند يرتبط بوجود أشخاص اعتبارية مقيمة يمثلان طرفى العلاقة كشرط لسريان هذا الإعفاء سواء فى ذلك الشخص الاعتبارى الذى حصل على الربح أو الشخص الاعتبارى الدافع للربح حيث يجب أن يكون كل منهما من الاشخاص الاعتبارية المقيمة .

- أن الإعفاء خاص بما تحصل عليه الأشخاص الاعتبارية المقيمة من توزيعات وأرباح وحصص نظير مساهمتها فى أشخاص اعتبارية مقيمة أخرى .

ثانياً : إعفاءات محددة المدة :

البندان ١١ ، ١٢ من المادة (٥٠) من القانون .

١١ - أرباح شركات استصلاح أو استزراع الأراضى :

يقضى البند ١١ من المادة (٥٠) من القانون ، بإعفاء أرباح شركات استصلاح أو استزراع الأراضى لمدة عشر سنوات إعتباراً من تاريخ بدء مزاولة النشاط أو بدء الانتاج حسب الأحوال ووفقاً للقواعد التى تحددها اللائحة التنفيذية للقانون .

ولتحديد تاريخ بدء مزاولة النشاط أو بدء الانتاج ، تنص المادة (٥٦) من

اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" يتم تحديد تاريخ بدء مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بالنسبة لشركات استصلاح أو استزراع الأراضى ، المنصوص عليها فى البند ١١ من المادة (٥٠) من القانون ، وفقاً لما يأتى :

١ - إذا كانت الشركة تزاوّل نشاط الاستصلاح أو الاستزراع لحساب الغير تكون بداية

مدة الإعفاء من تاريخ إبرام أول عقد لأى من النشاطين .

٢ - إذا كانت الشركة تزاوّل نشاط الاستصلاح أو الاستزراع لحسابها وتقوم ببيع

الأراضى المستصلحة أو المستزرعة تكون بداية مدة الإعفاء من تاريخ بيع أول

قطعة أرض مستصلحة أو مستزرعة .

٣ - إذا كانت الشركة تزاوّل 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 إعتباراً
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 العشرى لها قبل
تاريخ العمل بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
في هذه الحالة فلن تتمتع هذه الشركات بأى إعفاء اضافى 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 وفى حدود
ما تبقى لها من مدة العشر سنوات (طبقاً للمادة الثانية من قانون الإصدار) .

١٢ - أرباح شركات الانتاج الداجنى وتربية النحل وحظائر تربية المواشى وتسمينها وشركات
مسايد ومزارع الأسماك

طبقاً لحكم البند ١٢ من المادة (٥٠) من القانون تعفى هذه الشركات من
الضريبة لمدة عشر سنوات من تاريخ مزاولة النشاط وذلك على الوجه التالى :
أ - شركات تربية النحل :

* نظراً لأن شركات تربية النحل كانت تتمتع بإعفاء مطلق فى ظل القانون ١٥٧ لسنة
١٩٨١ .

فقد أوضحت المادة (٥٧) من اللائحة التنفيذية موقف هذه الشركات من الإعفاء فى ظل
القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ حيث تنص على ما يلى :

" فى تطبيق حكم البند " ١٢ " من المادة (٥٠) من القانون ، يسرى الإعفاء المقرر
لشركات تربية النحل على الشركات التى لم تمض على بدء مزاولتها النشاط قبل تاريخ

العمل بالقانون مدة عشر سنوات ، وذلك فى حدود ما تبقى من هذه المدة ، أما الشركات التى تبدأ فى مزاولة النشاط بعد تاريخ العمل بالقانون فتمتع بكامل مدة الإعفاء .
ويتضح من ذلك أنه بالنسبة لشركات تربية النحل يوجد الحالات الآتية :

- شركات تبدأ مزاولة النشاط بعد تاريخ العمل بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، تتمتع هذه الشركات بالإعفاء لمدة ١٠ سنوات بالكامل .

- شركات أنشئت فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ولم يمضى على بدء مزاومتها النشاط مدة العشر سنوات قبل تاريخ العمل بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

تتمتع هذه الشركات بالإعفاء فى حدود ما تبقى من مدة العشر سنوات .

- شركات تمتعت بالإعفاء لمدة عشر سنوات أو أكثر فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وهذه لن تتمتع بأى إعفاء إضافى فى ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وإنما تخضع للضريبة إعتباراً من تاريخ العمل بهذا القانون .

- ويلاحظ أيضاً بالنسبة لمشروعات تربية النحل ، أن المصلحة قد سبق أن أصدرت التعليمات التفسيرية رقم (٢) للمادة ٣٣ بتاريخ ١٨/٧/١٩٨٨ بشأن مدى خضوع الأرباح الناتجة من بيع عسل النحل للضريبة ، وقد جاء بهذه التعليمات أنه بإستطلاع رأى مجلس الدولة فى مدى خضوع الأرباح الناتجة عن بيع عسل النحل للضريبة ، فقد رأت إدارة الفتوى إعفاء الأرباح الناتجة عن بيع العسل المنتج من المناحل من الضريبة إذا اقتصر الأمر على مجرد تنقيته من الشوائب وتعبئته قبل طرحه للبيع ، وقد جاء فى حيثيات هذا رأى ما يلى :

(من حيث أنه لما كانت أرباح مشروعات تربية النحل معفاة من ضريبة شركات الأموال، وأن الإعفاء قد ورد عاماً ومطلقاً ، وأن المطلق يؤخذ على إطلاقه ما لم يقيد أو يخصص . ومن ثم فإن الأرباح الناتجة عن مشروعات أو شركات تربية النحل أياً كان الشكل القانونى الذى تتخذه تكون معفاة من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، والضريبة على أرباح شركات الأموال على النحو المشار إليه ، ومقتضى إعفاء الربح من الضريبة ، أن يتحقق هذا الربح وهو لا يتحقق إلا نتيجة التعامل بالبيع فى منتجات مشروعات تربية النحل ، ومن هنا فإن بيع العسل لا يمنع إستحقاق الإعفاء بل إنه يلزمه ويظل الأمر كذلك إذا اقتصر نشاط المشروع على مجرد تنقية العسل المنتج وتصفيته من الشوائب وتعبئته فى عبوات تمهيداً لبيعه أياً كان حجم تلك العبوات ، وسواء تم البيع جملة واحدة أو على عدة مراحل ، إذ يعد ذلك تسويقاً للعسل المنتج على النحو

الذى يراه صاحب المشروع محققاً للأرباح ، ولكن إذا أجريت عليه عمليات تكميلية كإضافة عناصر أو مواد أخرى إلى العسل المنتج بحيث تخرجه عن طبيعته السلعية كعسل فإنه فى هذه الحالة تخضع الأرباح الناتجة عن العمليات التكميلية للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أو الضريبة على أرباح شركات الأموال بحسب الأحوال) .

ب - شركات الإنتاج الداجنى وحظائر تربية المواشى ومسايد الأسماك :

* أما بالنسبة لشركات الإنتاج الداجنى ، وحظائر تربية المواشى وتسمينها وكذلك شركات مسايد الأسماك والمقامة فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ فهناك موقفان للإعفاء بالنسبة لها نوضحهما فيما يلى :

الموقف الأول :

خاص بشركات الأشخاص التى تعمل فى مشروعات الإنتاج الداجنى أو حظائر تربية المواشى وتسمينها أو مشروعات مسايد الأسماك والتى أقيمت فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، حيث كانت تتمتع بالإعفاء لمدة عشر سنوات ابتداءً من تاريخ مزاولة النشاط طبقاً لحكم البند ثالثاً من المادة ٣٦ .

هذه الشركات يوجد حالتان بشأنها وينطبق عليها ما سبق إيضاحه بالنسبة لشركات استصلاح واستزراع الأراضي المقامة فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ :

- شركات استنفذت مدة الإعفاء الخاصة بها قبل تاريخ العمل بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فلن تتمتع بأى إعفاء إضافى .

- شركات لم تستنفذ مدة الإعفاء المقررة لها قبل تاريخ العمل بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فستمر الإعفاء لها فى ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فى حدود ما تبقى لها من مدة العشر سنوات .

• أما الشركات التى تبدأ مزاولة النشاط بعد تاريخ العمل بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فإنها تتمتع بالإعفاء لمدة عشر سنوات بالكامل .

الموقف الثانى :

موقف الإعفاء بالنسبة لشركات الأموال التى تعمل فى مجالات الإنتاج الداجنى وحظائر تربية المواشى وتسمينها وشركات مسايد الأسماك المقامة فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والتى كانت تعفى من الضريبة لمدة خمس سنوات إعتباراً من تاريخ مزاولة النشاط طبقاً لحكم البند ٧/ب من المادة ١٢٠ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وهذه الشركات نوضح بشأنها ما يلى :

الحالة الأولى :

شركات أقيمت فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ولم تستنفذ مدة الإعفاء المقررة لها قبل تاريخ العمل بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

فى هذه الحالة يستمر الإعفاء لهذه الشركات فى ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إلى أن تستكمل مدة الخمس سنوات المقررة كإعفاء فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وذلك طبقاً لما تقضى به المادة الثانية من قانون الإصدار رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
الحالة الثانية :

شركات أقيمت فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، واستنفذت مدة الإعفاء المقررها خمس سنوات ، وقد خضعت للضريبة فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وقبل تاريخ العمل بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

فى هذه الحالة لا تتمتع هذه الشركات بأى إعفاء آخر فى ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
• أما الشركات التى تبدأ مزاولة النشاط بعد تاريخ العمل بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فإنها تتمتع بالإعفاء لمدة عشر سنوات بالكامل .

الأثر الفورى المباشر للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على شركات الأموال فى مجالات الانتاج الداجنى وحظائر تربية المواشى وتسمينها وشركات مصايد الأسماك المنشأة فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ :

سبق أن أوضحنا موقف شركات الأموال التى تعمل فى مجالات الانتاج الداجنى وحظائر تربية المواشى وتسمينها وشركات مصايد الأسماك والمقامة فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والتى كانت تعفى من الضريبة لمدة خمس سنوات فقط إعتباراً من تاريخ مزاولة النشاط .
غير أنه يثور التساؤل حول مدى إعمال الأثر الفورى 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 فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والتى كانت تعفى من الضريبة لمدة خمس سنوات ثم صدر القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ وقرر إعفاء عشرياً لهذه المشروعات ، ولمعالجة موقف هذه الشركات من التمتع بالإعفاء العشرى إعمالاً للأثر الفورى المباشر للقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ فقد سبق أن أصدرت المصلحة التعليمات التفسيرية رقم (١) لسنة ١٩٩٦ الصادرة بتاريخ ١١/١٢/١٩٩٦ والتى تنص على ما يلى :

تعليمات تفسيرية رقم (١) لسنة ١٩٩٦ (صدرت فى ١١ ديسمبر ١٩٩٦)
للفقرة (ثالثاً) 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 : يعفى من الضريبة :

ثالثا : أرباح مشروعات الإنتاج الداجنى وحظائر المواشى وتسمينها ومشروعات مصايد الأسماك
وأرباح مشروعات مراكب الصيد التى يمتلكها أعضاء الجمعيات التعاونية لصيد الأسماك من
عمليات الصيد تعفى 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 ووفقا للضوابط التالية :

(١) بالنسبة لمشروعات الإنتاج الداجنى التى أقيمت فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١
وتمتعت أرباحها بالإعفاء الخمسى المنصوص عليه فى هذا القانون وإنتهت فترة الإعفاء
الممنوحة لها قبل تعديله بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ فإن هذه المشروعات لا تستفيد
من الإعفاء العشرى 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 مزاولة النشاط حتى تاريخ العمل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ إعمالا للأثر
الفورى المباشر .

فإذا كانت بداية مزاولة 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 اعتباراً 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 الداجنى 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 فى فترة الإعفاء الخمسى فإن أرباح تلك المشروعات

يستمر إعفاؤها المدة اللازمة لإستكمال مدة العشر سنوات المنصوص عليها بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .

(٣) بالنسبة لمشروعات الإنتاج الداجنى التى أقيمت فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بعد تعديله بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ فإنها تتمتع بالإعفاء الضريبى لمدة عشر سنوات المنصوص عليها بهذا القانون وذلك من تاريخ مزاولة النشاط . ويراعى تنفيذ ما تقدم بكل دقة .

وبتطبيق ذلك بعد صدور القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على شركات الأموال العاملة فى مجالات الانتاج الداجنى وحظائر تربية المواشى وتسمينها وشركات مصايد الأسماك المقامة فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته ، نجد أنفسنا أمام الحالات الآتية :

الحالة الأولى :

شركات أقيمت فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، وتعديلاته ولم تستنفذ مدة الإعفاء المقررة لها قبل تاريخ العمل بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

فى هذه الحالة يستمر الإعفاء لهذه الشركات فى ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إلى أن تستكمل مدة العشر سنوات المقررة كإعفاء للشركات المثيلة طبقاً لأحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وإعمالاً للأثر الفورى المباشر للقانون .

الحالة الثانية :

شركات أقيمت فى 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 .

فى هذه الحالة لا تتمتع هذه الشركات بأى إعفاء آخر فى ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

الحالة الثالثة :

شركات أقيمت فى 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 .

فى هذه الحالة وإعمالاً للأثر المباشر للقانون أيضاً تستكمل هذه الشركات مدة الإعفاء العشرى فى ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ مع اعتبار الفترة من تاريخ إنتهاء الإعفاء الخمسى المقرر بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتاريخ العمل بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فترة خضوع للضريبة ثم تستكمل باقى السنوات العشر كفترة إعفاء فى ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

مثال :

شركة أموال تعمل فى مجال الانتاج الداخلى بدأت مزاولة النشاط فى ١/١/١٩٩٨ ، يكون موقف هذه الشركة من الإعفاء على الوجه التالى :

- إعفاء لمدة خمس سنوات طبقاً لأحكام القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ينتهى فى ٢٠٠٢/١٢/٣١ .

- تخضع الشركة للضريبة عن عامى ٢٠٠٣ ، ٢٠٠٤ .

- بعد صدور القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يتبقى للشركة ثلاث سنوات لاستكمال مدة الإعفاء العشرى 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 فى ظل القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ والتى أوردنا نصها من قبل وذلك حتى لا تكون شركات الأموال المنشأة فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته والعاملة فى تلك المجالات فى وضع أسوأ من شركات الأشخاص ذات الظروف المثيلة خاصة وأن القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قد ساوى فى المعاملة الضريبية بين شركات الأشخاص وشركات الأموال .

الباب الثانى تحديد الدخل الخاضع للضريبة

الباب الثانى تحديد الدخل الخاضع للضريبة

كيفية تحديد صافى الدخل الخاضع للضريبة
تنص المادة (٥١) من القانون على ما يلى :

" يتم تحديد صافى الدخل الخاضع للضريبة طبقاً للأحكام المطبقة على أرباح النشاط التجارى والصناعى الواردة بالبواب الثالث من الكتاب الثانى من هذا القانون ، وذلك فيما لم يرد به نص خاص فى هذا الباب " .

ويتضح من نص هذه المادة :

أوردت حكماً عاماً يقضى بأنه يتم تحديد صافى الدخل الخاضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية طبقاً لنفس الأحكام الخاصة بتحديد صافى الدخل فى النشاط التجارى والصناعى والواردة بالبواب الثالث من الكتاب الثانى من القانون ، وذلك فيما لم يرد به نص خاص فى هذا الباب .

وقد وردت النصوص الخاصة بتحديد صافى دخل الأشخاص الاعتبارية بخلاف ما هو وارد بتحديد صافى دخل النشاط التجارى والصناعى فى المواد من ٥٢ وحتى ٥٥ من الباب الثانى والتي سنورد تفصيلها فيما يلى :

ما لا يعد من التكاليف واجبة الخصم:

ورد بالمادة (٥٢) من القانون ، التكاليف التى لا تعد واجبة الخصم من إيرادات

الأشخاص الاعتبارية وذلك فى ستة بنود نوضحها فيما يلى :

١ - العوائد المدينة فيما يزيد على أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية:

ينص البند " ١ " من المادة (٥٢) من القانون على ما يلى :

لا يعد من التكاليف واجبة الخصم ما يأتى :

١ - العوائد المدينة التى تدفعها الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها فى المادة ٤٧ من هذا

القانون على القروض والسلفيات التى حصلت عليها فيما يزيد على أربعة أمثال متوسط

حقوق الملكية وفقاً للقوائم المالية التى يتم إعدادها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، ولا

يسرى هذا الحكم على البنوك وشركات التأمين ، وكذلك الشركات التى تباشر نشاط التمويل

الذى يصدر بتحديداتها قرار من الوزير" .

ويتضح من نص هذا البند ما يلى :

- أن العوائد المدينة التى تدفع على القروض والسلفيات التى تزيد على أربعة أمثال متوسط

حقوق الملكية لا تعد من التكاليف واجبة الخصم ، بمعنى أن ما يسمح بخصمه ضمن

التكاليف هو تلك العوائد المدفوعة على القروض والسلفيات والتى تكون فى حدود أربعة

أمثال متوسط حقوق الملكية أما ما زاد على ذلك فلا يسمح بخصمه .

- المخاطب بهذا البند الأشخاص الاعتبارية المقيمة فى مصر بالنسبة لجميع أرباحها المحققة سواء فى مصر أو فى الخارج ، وكذلك الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة بالنسبة لما تحققه من أرباح من خلال منشأة دائمة فى مصر .

- لا يسرى حكم هذا البند على الأشخاص الاعتبارية الآتية :

▪ البنوك .

▪ شركات التأمين .

▪ شركات التمويل التى يصدر بتحديددها قرار من وزير المالية .

- أن القوائم المالية للأشخاص الاعتبارية المعنية بتطبيق هذا البند يجب أن تكون معده وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية .

المقصود بالقروض والسلفيات وحقوق الملكية

تنص المادة (٥٨) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" تشمل العوائد المدينة ، فى تطبيق حكم البند " ١ " من المادة (٥٢) من القانون ، كل ما يتحمله الشخص الإعتبارى من مبالغ مقابل ما يحصل عليه من القروض والسلفيات أيا كان نوعها والسندات والأذون . وتشمل القروض والسلفيات ، فى تطبيق حكم هذا البند، السندات وأية صورة من صور التمويل بالدين من خلال أوراق مالية ذات عائد ثابت أو متغير .

ويقصد بحقوق الملكية ، فى تطبيق حكم البند المشار إليه فى الفقرة السابقة ، رأس المال المدفوع مضافا إليه كل من الاحتياطيات والأرباح المرحلة ومخصوما منه الخسائر المرحلة ، على أن يتم استبعاد فروق إعادة التقييم المرحلة إلى الاحتياطيات فى حالة عدم خضوعها للضريبة . وفى حالة وجود خسائر مرحلة فإنها تخصم من الأرباح المرحلة والاحتياطيات فقط ، وتحسب النسبة على أساس إجمالى القروض والسلفيات منسوبا إلى باقى حقوق الملكية بعد خصم الخسائر المرحلة وبعد أدنى رأس المال المدفوع " .

ويتضح من هذا النص ما يلى :

- أن القروض والسلفيات تشمل السندات وأية صورة من صور التمويل بالدين من خلال أوراق مالية ذات عائد ثابت أو متغير .

- أن حقوق الملكية تحدد وفقاً للمعادلة الآتية :

حقوق الملكية = رأس المال المدفوع + الاحتياطيات + الأرباح المرحلة - (الخسائر المرحلة + فروق إعادة التقييم المرحلة إلى الاحتياطيات فى حالة عدم خضوعها للضريبة

(

- فى حالة وجود خسائر مرحلة فإنها تخصم من الأرباح المرحلة والاحتياطيات فقط ، فإن استنفذتها فلا يخصم الباقي من رأس المال المدفوع .
- فى حالة وجود خسائر مرحلة تحسب النسبة على الوجه التالى :

إجمالى القروض والسلفيات

باقى حقوق الملكية بعد خصم الخسائر المرحلة من الأرباح المرحلة والاحتياطيات فقط
(بعد أدنى رأس المال المدفوع)

حساب متوسط حقوق الملكية ومتوسط القروض والسلفيات

تنص المادة (٥٩) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :
" مع مراعاة أحكام المادتين السابعة من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والبند " ١ " من المادة (٥٢) من القانون يحسب متوسط حقوق الملكية وفقاً للمعادلة الآتية :

حقوق الملكية أول السنة المالية + حقوق الملكية آخر السنة المالية

٢

متوسط القروض والسلفيات ، فى تطبيق حكم المادة ذاتها ، طبقاً للمعادلة الآتية :

رصيد القروض والسلفيات أول المدة + رصيد القروض والسلفيات آخر المدة

٢

وذلك مع مراعاة استبعاد القروض الحسنة والقروض التى لها عوائد غير خاضعة للضريبة والقروض التى لها فترة سماح لسداد العوائد فقط لحين إنتهاء هذه الفترة من القروض والسلفيات التى حصل عليها الشخص الاعتبارى عند مقارنة نسبة متوسط القروض والسلفيات إلى متوسط حقوق الملكية وفقاً لحكم هذه المادة " .
ويتضح من هذا النص ما يلى :

- تقرير معالجة القروض والسلفيات بنفس أسلوب معالجة متوسط حقوق الملكية وذلك باحتساب متوسط للقروض والسلفيات عند حساب النسبة الواردة بالمادتين السابعة من قانون الاصدار والبند " ١ " من المادة (٥٢) من القانون .

- عند حساب رصيد القروض والسلفيات سواء في أول المدة أو في آخر المدة يجب إستبعاد القروض التالية من كل منهما :

- القروض الحسنة (قروض بلا عوائد) .
 - القروض التي لها عوائد غير خاضعة للضريبة .
 - القروض التي لها فترة سماح لسداد العوائد (لحين إنتهاء هذه الفترة) .
- أمثلة :

مثال (١)

بلغ متوسط حقوق الملكية لاحدى شركات الأموال خلال عام ٢٠٠٩ مبلغ ١٠٠٠.٠٠٠ ر.١ جنيه في حين بلغ متوسط القروض والسلفيات للشركة خلال نفس العام مبلغ ٨٠٠.٠٠٠ ر.٨ جنيه فإذا بلغت العوائد المدينة المدفوعة عن تلك القروض والسلفيات خلال العام مبلغ ٨٠٠.٠٠٠ ر.٨ جنيه .

المطلوب :

حساب القيمة المعتمدة من تلك العوائد .

الحل :

تطبيقاً لحكم البند " ١ " من المادة (٥٢) من القانون والمادة (٥٩) من اللائحة التنفيذية للقانون، لا يعد من التكاليف واجبة الخصم العوائد المدينة المدفوعة على متوسط القروض والسلفيات التي تزيد عن أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية .

وعلى ذلك فيتم أولاً حساب نسبة متوسط القروض والسلفيات إلى متوسط حقوق الملكية ، فإذا كانت هذه النسبة تساوى أربعة أمثال أو أقل ، فتعتمد العوائد المدينة المدفوعة بالكامل ، أما لو زادت هذه النسبة عن أربعة أمثال فيتم احتساب العوائد المدفوعة عن أربعة أمثال متوسط القروض والسلفيات منسوبة إلى متوسط حقوق الملكية وإعتماد هذه العوائد مع إستبعاد الجزء الباقي منها وذلك طبقاً للمعادلة الآتية :

متوسط القروض والسلفيات

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

إجمالي العوائد المدينة المدفوعة

$$\frac{\text{العوائد المعتمدة (الواجبة الخصم)}}{\text{نسبة القروض والسلفيات إلى حقوق الملكية}} \times 4 =$$

وبحساب نسبة متوسط القروض والسلفيات إلى متوسط حقوق الملكية أولاً لتقرير مدى

إعتماد العوائد المدفوعة أو اعتماد العوائد المقابلة لأربعة أمثال هذه النسبة نحصل على ما يلي:

$$\frac{\text{متوسط القروض والسلفيات}}{\text{متوسط حقوق الملكية}} = \frac{8000000}{1000000} = 8$$

ونظراً لزيادة هذه النسبة عن أربعة أمثال لذلك تحتسب العوائد المعتمدة على الوجه التالي:

$$\frac{8000000}{8} \times 4 = 4000000 \text{ جنيه}$$

ويكون المبلغ غير المعتمد من تلك العوائد = 8000000 - 4000000 = 4000000 جنيه
مثال (٢)

بلغ متوسط حقوق الملكية لأحد الأشخاص الاعتبارية خلال عام ٢٠١٠ مبلغ ١٦٠٠٠٠٠٠٠ جنيه ، كما بلغ متوسط القروض والسلفيات خلال نفس العام مبلغ ٤٨٠٠٠٠٠٠٠ جنيه ،

فإذا بلغت العوائد المدينة المدفوعة خلال العام مبلغ ٤٠٠٠٠٠٠٠٠ جنيه
المطلوب :

حساب قيمة العوائد المعتمدة .

الحل:

يتم أولاً حساب نسبة متوسط القروض والسلفيات إلى متوسط حقوق الملكية

$$\frac{48.000.000}{3} = \frac{16.000.000}{1}$$

ونظراً لأن هذه النسبة تقل عن أربعة أمثال متوسط القروض والسلفيات إلى متوسط حقوق الملكية ، لذلك يتم خصم العوائد المدينة المدفوعة بالكامل خلال العام وقدرها ٤.٠٠٠.٠٠٠ جنيه

مثال (٣)

فيما يلي بيان بحقوق المساهمين والالتزامات طويلة الأجل من واقع قائمة المركز المالي في أول وآخر السنة المالية لاحدى شركات الأموال عن سنة ٢٠١٠ :

قائمة المركز المالي في

٢٠١٠/١٢/٣١		٢٠١٠/١/١
٤٢٠٠.٠٠٠	رأس المال المدفوع	٤.٠٠٠.٠٠٠
١.٠٠٠.٠٠٠	الاحتياطيات	١.٥٠٠.٠٠٠
.	أرباح مرحلة	٧٠٠.٠٠٠
٢.٠٠٠.٠٠٠	خسائر مرحلة	.
٣٠.٠٠٠.٠٠٠	قروض من البنوك	٣٢.٠٠٠.٠٠٠
٢.٠٠٠.٠٠٠	سندات	٢.٠٠٠.٠٠٠
٧.٠٠٠.٠٠٠	قرض من شركة شقيقة	٧.٣٠٠.٠٠٠

فإذا توافرت لديك البيانات التالية :

- بلغت العوائد المدينة المدفوعة عن القروض والسلفيات خلال العام مبلغ ٣.٦٠٠.٠٠٠.
- تشمل الاحتياطيات فروق إعادة تقييم لأصول الشركة خلال العام الماضى قيمتها ٨٠٠.٠٠٠
- نظراً لتقسيم الشركة إلى شركتين شقيقتين ، علماً بأن تلك الفروق لا تخضع للضريبة .
- القروض الذى حصلت عليه الشركة من الشركة الشقيقة قرض حسن بدون عائد .

المطلوب:

حساب القيمة المعتمدة من العوائد المدينة

الحل:

١ - يتم استخراج حقوق الملكية في أول وآخر السنة المالية طبقاً لما يلي :

حقوق الملكية = رأس المال المدفوع

+ (الاحتياطيات - فروق إعادة التقييم غير الخاضعة للضريبة)

+ الأرباح المرحلة

- الخسائر المرحلة (تخصم من الاحتياطيات والأرباح المرحلة فقط)

٢ - يتم حساب القروض والسلفيات في أول وآخر السنة المالية مع مراعاة استبعاد القروض الحسنة .

٣ - يتم حساب متوسط حقوق الملكية وفقاً للمعادلة الآتية :

حقوق الملكية أول السنة + حقوق الملكية آخر السنة المالية

٢

٤ - يتم حساب متوسط القروض والسلفيات طبقاً للمعادلة الآتية :

رصيد القروض والسلفيات أول المدة + رصيد القروض والسلفيات آخر المدة

٢

٥ - يتم حساب نسبة القروض والسلفيات إلى حقوق الملكية =

متوسط القروض والسلفيات

متوسط حقوق الملكية

٦ - وفي حالة زيادة هذه النسبة عن ٤ أمثال تستخرج العوائد المعتمدة طبقاً للمعادلة التالية:

إجمالي العوائد المدفوعة

العوائد المعتمدة = $\frac{\text{إجمالي العوائد المدفوعة}}{\text{نسبة القروض والسلفيات إلى حقوق الملكية}} \times 4$

نسبة القروض والسلفيات إلى حقوق الملكية

وعلى ذلك فيمكن حل المثال ٣ على الوجه التالي :

١ - حقوق الملكية

٢٠١٠/١٢/٣١

٢٠١٠/١/١

٤٢٠٠.٠٠٠	رأس المال المدفوع	٤٠٠.٠٠٠
١٠٠.٠٠٠	الاحتياطيات	١٥٠.٠٠٠
٨٠٠.٠٠٠	فروق إعادة التقييم	٨٠٠.٠٠٠
—	—	—
٢٠٠.٠٠٠	الأرباح المرحلة	٧٠٠.٠٠٠
٢٠٠.٠٠٠	خسائر المرحلة	٧٠٠.٠٠٠
—	—	—
٤٢٠٠.٠٠٠	إجمالي حقوق الملكية	٥٤٠٠.٠٠٠
=====		=====

٢ - القروض والسلفيات

٢٠١٠/١٢/٣١

٢٠١٠/١/١

٣٠.٠٠٠.٠٠٠

قروض من البنوك

٣٢.٠٠٠.٠٠٠

٢٠٠٠.٠٠٠.٠٠٠	سندات	٢٠٠٠.٠٠٠.٠٠٠
يستبعد قرض الشركة الشقيقة		
—	نظراً لأنه بدون عائد	—
٣٢.٠٠٠.٠٠٠.٠٠٠		٣٤.٠٠٠.٠٠٠.٠٠٠
=====		=====

٣ - متوسط حقوق الملكية =

$$\text{جـ} \quad ٩٦.٠٠٠.٠٠٠ + ٤٢.٠٠٠.٠٠٠ = \frac{\quad}{٢} = \frac{\quad}{٢}$$

٤ - متوسط القروض والسلفيات =

$$\text{جـ} \quad ٦٦.٠٠٠.٠٠٠ + ٣٢.٠٠٠.٠٠٠ = \frac{\quad}{٢} = \frac{\quad}{٢}$$

٥ - نسبة القروض والسلفيات إلى حقوق الملكية =

$$\frac{\text{متوسط القروض والسلفيات } ٣٣.٠٠٠.٠٠٠}{\text{متوسط حقوق الملكية } ٤٨.٠٠٠.٠٠٠} = \frac{٦٨٧٥}{٣٦٠٠.٠٠٠}$$

٦ - العوائد المعتمدة = $\frac{\quad}{٤} \times ٢.٠٩٤٥٤٥$ جنيه

٦٨٧٥

العوائد المدينة طبقاً لأحكام المادة السابعة من قانون الإصدار :

أوضحنا في الأمثلة الثلاث السابقة كيفية خصم العوائد المدينة طبقاً لأحكام المادة ٥٢ من القانون ، حيث اقتصررت تلك الأمثلة على حالات خاصة بالسنوات ٢٠٠٩ وما بعدها، ويرجع السبب في ذلك إلى أن خصم العوائد المدينة خلال السنوات ٢٠٠٥ حتى ٢٠٠٨ لها أحكام خاصة أتت بها المادة السابعة من قانون الإصدار وذلك إستثناءً من حكم البند (١) من المادة (٥٢)

ولإيضاح ذلك نسوق أولاً نص المادة السابعة من قانون الإصدار على سبيل التذكرة ثم نتبعه بمثال لتوضيح كيفية خصم العوائد المدينة في ظل أحكام هذه المادة .
المادة السابعة :

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

٨ : ١ للسنة الضريبية ٢٠٠٥

٧ : ١ للسنة الضريبية ٢٠٠٦

٦ : ١ للسنة الضريبية ٢٠٠٧

٥ : ١ للسنة الضريبية ٢٠٠٨

٤ : ١ للسنة الضريبية ٢٠٠٩ "

وقد سبق أن بينا أحكام هذه المادة عند تناول مواد قانون الإصدار ، كما سبق أن بينا أحكام المادتين ٥٨ ، ٥٩ من اللائحة التنفيذية للقانون عند شرح أحكام البند ١ من المادة ٥٢ من القانون ، ونورد فيما يلي مثال مجمع لبيان كيفية خصم العوائد المدينة طبقاً لأحكام المادة السابعة من قانون الإصدار .

مثال ٤ :

فيما يلي بيان بمتوسط حقوق الملكية ومتوسط القروض والسلفيات وكذلك العوائد المدينة المدفوعة لاحدى شركات الأموال خلال الأعوام ٢٠٠٥/٢٠٠٩ .

السنوات	بيان	٢٠٠٥	٢٠٠٦	٢٠٠٧	٢٠٠٨	٢٠٠٩
	متوسط حقوق الملكية	١٢٠٠٠.٠٠٠	١٤٠٠٠.٠٠٠	١١٠٠٠.٠٠٠	١٠٠٠٠.٠٠٠	٩٠٠٠.٠٠٠
	متوسط القروض والسلفيات	١٠٠٠٠.٠٠٠	١٢٠٠٠.٠٠٠	١١٠٠٠.٠٠٠	١٠٤٠٠.٠٠٠	١٠٠٠٠.٠٠٠
	العوائد المدينة المدفوعة	١١٥٠٠.٠٠٠	١٢٠٠٠.٠٠٠	١١٠٠٠.٠٠٠	١٠٥٠٠.٠٠٠	١٠٠٠٠.٠٠٠

المطلوب:

حساب القيمة المعتمدة من تلك العوائد تطبيقاً لحكم المادة السابعة من قانون الإصدار .

الحل:

السنوات	٢٠٠٥	٢٠٠٦	٢٠٠٧	٢٠٠٨	٢٠٠٩
بيان					
متوسط القروض والسلفيات	١٠٠.٠٠٠.٠٠٠	١٢٠.٠٠٠.٠٠٠	١١٠.٠٠٠.٠٠٠	١٠٤.٠٠٠.٠٠٠	١٠٠.٠٠٠.٠٠٠
	—	—	—	—	—
متوسط حقوق الملكية	١٢.٠٠٠.٠٠٠	١٤.٠٠٠.٠٠٠	١١.٠٠٠.٠٠٠	١٠.٠٠٠.٠٠٠	٩.٠٠٠.٠٠٠
	= ٨٣٣	= ٨٥٧	= ١٠	= ١٠٤	= ١١١
النسبة المعتمدة وفقاً للمادة السابعة	٨	٧	٦	٥	٤
العوائد المعتمدة =					
العوائد المدفوعة	١١.٥٠٠.٠٠٠	١٢.٠٠٠.٠٠٠	١١.٠٠٠.٠٠٠	١٠.٥٠٠.٠٠٠	١٠.٠٠٠.٠٠٠
_____× النسبة المحددة بالمادة	× ٨	× ٧	× ٦	× ٥	× ٤
السابعة	—	—	—	—	—
متوسط القروض	٨٣٣	٨٥٧	١٠	١٠٤	١١١
متوسط حقوق الملكية	= ١١٠.٤٤٤.١٨	٩٨.١٦٣.٤	٦٦.٠٠٠.٠٠٠	٥٠.٤٨٠.٧٧	٣٦.٠٠٣.٦٠

٢ - المخصصات:

ينص البند ٢ من المادة (٥٢) من القانون على ما يلي :

" 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 .

(ب) المخصصات الفنية التي تلتزم شركات التأمين بتكوينها بالتطبيق لأحكام قانون الإشراف

والرقابة على التأمين في مصر الصادر بالقانون رقم ١٠ لسنة ١٩٨١ ."

وقد بينت اللائحة التنفيذية للقانون القواعد الواجب إتباعها عند تحديد المخصصات التي

تعد من التكاليف واجبة الخصم حيث تنص المادة (٦٠) من اللائحة التنفيذية على ما يلي :

" يجب إتباع القواعد التالية عند تحديد المخصصات التي تعد من التكاليف واجبة الخصم

، في تطبيق أحكام الفقرة (أ) من البند ٢ من المادة (٥٢) من القانون :

١ - يتم تحديد المخصصات التي تم تكوينها خلال العام وفقاً للمعايير الصادرة عن البنك المركزي بشأن إعداد وتصوير القوائم المالية ويحمل منها نسبة ٨٠٪ ضمن التكاليف واجبة الخصم .

٢ - يتم تحديد المستخدم من مخصصات القروض لتغطية الديون المدومة التي حدثت خلال العام ، وإذا كان المستخدم من هذه المخصصات يزيد عن نسبة الـ ٨٠٪ المحملة ضمن التكاليف واجبة الخصم ، يتم خصم هذه الزيادة من المخصصات المكونة السابق خضوعها للضريبة .

وبصفة عامة تخصم الزيادة المشار إليها من المخصصات التي لم يسبق خضوعها للضريبة أولاً .

٣ - يراعى إضافة ما يتم تحصيله من قروض سبق إعدامها إلى الوعاء الخاضع للضريبة إذا كان قد سبق اعتماد هذه القروض كديون مدومة قبل تطبيق القانون ، أما بالنسبة للقروض التي تمت معالجتها وفقاً لأحكامه فيتم إضافة ٨٠٪ مما تم تحصيله منها إلى الوعاء الضريبي .

وفي تطبيق حكم البند (٢) من المادة (٥٢) من القانون ، تضاف قيمة الفوائد المجنبة إلى الوعاء الخاضع للضريبة وما يتم تحصيله من الفوائد المهمشة ، ويخصم ما يتم إعدامه من الفوائد المجنبة ، ولا تجوز إضافة الفوائد المهمشة إلى وعاء الضريبة " .

أ - المخصصات التي تلتزم البنوك بتكوينها

تضمن الكتاب الدورى الصادر من البنك المركزى المصرى فى شأن أسس تصنيف الأصول والالتزامات العرضية وتكوين المخصصات لها ، القواعد التى تقضى بما يلى :

- بالنسبة للعوائد المدينة يلاحظ أن عدم سداد العوائد لمدة تزيد عن ٣ شهور يعنى ضرورة تكوين مخصص بنسبة ٢٠٪ إلى ٥٠٪ فى حالة استمرار عدم سداد العوائد لمدة تجاوز ٦ شهور ، ثم ١٠٠٪ فى حالة إستمرار عدم السداد لمدة تجاوز ١٢ شهراً .

- بالنسبة للتجاوزات فى حدود السحب عن الحدود المصرح بها يلاحظ أنه إذا استمر التجاوز لمدة ٣ شهور دون سداد يعنى ضرورة تكوين مخصص بنسبة ٢٠٪ يزداد إلى ٥٠٪ إذا استمر التجاوز لمدة ٦ شهور ثم ١٠٠٪ إذا استمر التجاوز لمدة تزيد عن ١٢ شهراً .

• بالنسبة لمديونية الاعتمادات التي استحققت ولم تسدد وكذلك أقساط القروض والمراجعات والجدولة التي تستحق ولم تدفع يلاحظ أنه بمرور ٣ شهور عن إستحقاق هذه المديونيات أو الأقساط يعنى ضرورة تكوين مخصص بنسبة ٢٠٪ تزداد إلى ٥٠٪ إذا استمرت لمدة ٦ شهور وإلى ١٠٠٪ إذا تجاوزت المدة ١٢ شهراً .

• بالنسبة للتسهيلات الائتمانية يلاحظ إن استمرار التسهيل دون تجديد بعد إنتهاء الصلاحية يعنى ضمنا أن التسهيل غير منتظم ويطالب البنك بتكوين مخصص بشأنه .

• بالنسبة للمخصص العام يتم احتسابه بواقع ١٪ للديون المنتظمة والقيمة غير المغطاه من الالتزامات العرضية المنتظمة (اعتمادات مستندية / خطابات ضمان / التزامات قبول) وذلك بعد استبعاد المضمن منها بودائع أو شهادات ايداع أو خطابات ضمان لصالح البنك من بنوك درجة أولى .

ب - المخصصات الفنية التى تلتزم شركات التأمين بتكوينها

تنص المادة ٣٧ من قانون الإشراف والرقابة على التأمين فى مصر رقم ١٠ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ٩١ لسنة ١٩٩٥ ، على ما يلى :

" تلتزم الشركة بتكوين المخصصات الفنية اللازمة لمقابلة التزاماتها قبل حملة الوثائق والمستفيدين منها ، وذلك على الوجه الآتى :

أولاً : بالنسبة لتأمينات الأشخاص وعمليات تكوين الأموال

(أ) الاحتياطى الحسابى ، ويتم تقديره بمعرفة خبير اكتوارى وفقاً للأسس الفنية التى يعتمد عليها مجلس إدارة الهيئة .

(ب) مخصص المطالبات تحت التسديد بقيمة المطالبات التى لم يتم تسويتها حتى تاريخ إعداد الميزانية .

ثانياً : بالنسبة لتأمينات الممتلكات والمسئوليات

(أ) مخصص الاخطار السارية :

يتم تكوينه لمقابلة التزامات الشركة عن عمليات التأمين المصدرة قبل إنتهاء السنة المالية ومازالت سارية بعد إنتهائها وبعد أدنى النسب التالية من جملة اكتتابات الشركة عن السنة المالية المنقضية :

١ - ٤٧٪ عن عمليات التأمين الإجبارى عن المسؤولية المدنية الناشئة عن حوادث السيارات .

٢ - ٢٥٪ عن عمليات التأمين من أخطار النقل البحرى والجوى .

٣ - ٤٠٪ عن باقى العمليات .

وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون قواعد ونسب توظيف هذه الأموال وكذلك طرق تقييمها .

وتودع الأموال النقدية والأوراق المالية التى تكون جزءاً من تلك الأموال فى أحد البنوك المسجلة لدى البنك المركزى المصرى وتلتزم الشركة بالإذن للبنك المختص بأن يقدم إلى الهيئة جميع البيانات التى تطلبها عن هذه الأموال .

وعلى كل شركة أن تقدم إلى الهيئة بيانات عن أموالها المخصصة وفقاً لأحكام هذه المادة فى المواعيد التى تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون .

وللهيئة أن تتخذ ما تراه مناسباً فى أى وقت للتحقق من قيام الشركة بتنفيذ أحكام هذه المادة .

وعلى الشركة أن تخطر الهيئة بكل التصرفات أو الأحكام النهائية التى ترد على الأموال الواجب تخصيصها والتى من شأنها إنشاء حق من الحقوق العينية العقارية أو نقله أو تغييره أو زواله وذلك قبل شهرها بطريق التسجيل أو القيد " .

٣- حصص الأرباح وأرباح الأسهم الموزعة ، ومقابل الحضور الذى يدفع للمساهمين بمناسبة حضور الجمعيات العمومية

طبقاً لحكم البند ٣ من المادة (٥٢) من القانون فإن حصص الأرباح وأرباح الأسهم الموزعة لا تعد من التكاليف واجبة الخصم باعتبارها من الأرباح الموزعة التى خضعت أصلاً للضريبة على أرباح الشركة ، وبالنسبة لمقابل الحضور الذى يدفع للمساهمين بمناسبة حضور الجمعيات العمومية فهو من البنود التى كانت تخضع للضريبة الموحدة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، وبالتالي فقد كان من بين التكاليف واجبة الخصم بالنسبة لشركات الأموال .

ونظراً لأن القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لم يفرد باباً خاصاً لإيرادات رؤوس الأموال المنقولة ، فقد كان من الطبيعى اعتباره من البنود التى لا تعد من التكاليف واجبة الخصم بالنسبة للأشخاص الاعتبارية ليخضع للضريبة ضمن أرباحها .

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

يقضى البند ٤ من المادة (٥٢) من القانون بأن ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة من مكافآت وبدلات العضوية لا يعد من التكاليف واجبة الخصم من أرباح الأشخاص الاعتبارية .

ويرجع ذلك إلى أن هذه المبالغ لا تخضع للضريبة ضمن أية إيرادات فى ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، على عكس ما كان معمولاً به فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ من خضوعها للضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة ، لذلك فمن الطبيعى أن تخضع للضريبة ضمن أرباح الشركة باعتبارها ليست من التكاليف واجبة الخصم .

٥ - حصة العاملين من الأرباح الموزعة:

طبقاً لنص البند ٥ من المادة (٥٢) من القانون فإن " حصة العاملين من الأرباح التى يتقرر توزيعها طبقاً للقانون " ، لا تعد من التكاليف واجبة الخصم ، وبذلك فإن تلك المبالغ تخضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية خاصة بعد إعفائها من الضريبة على المرتبات وما فى حكمها طبقاً لنص البند ٦ من المادة (١٣) من القانون .

٦ - التكاليف الأخرى المنصوص عليها فى المادة (٢٤) من هذا القانون:

يقضى البند ٦ من المادة (٥٢) من القانون بأنه لا يعد من التكاليف واجبة الخصم التكاليف الأخرى المنصوص عليها فى المادة (٢٤) من هذا القانون ، وهى التكاليف الواردة بالباب الثالث من الكتاب الثانى الخاصة بالنشاط التجارى والصناعى، والتى سبق أن تناولناها بالإيضاح ضمن الأحكام الخاصة بهذا النشاط ، مع مراعاة التكاليف التى جاء لها أحكام خاصة ضمن الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية .

وتتمثل التكاليف الأخرى فيما يلى :

- ١ - الاحتياطات والمخصصات على إختلاف أنواعها .
 - ٢ - ما يقضى به على الممول من غرامات وعقوبات مالية وتعويضات بسبب ارتكابه أو ارتكاب أحد تابعيه جنائية أو جنحة عمدية .
 - ٣ - الضريبة على الدخل المستحقة طبقاً لهذا القانون .
 - ٤ - العائد المسدد على قروض فيما يجاوز مثلى سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزى فى بداية السنة الميلادية التى تنتهى فيها الفترة الضريبية .
 - ٥ - عوائد القروض والديون على إختلاف أنواعها المدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها .
- معالجة الأرباح (أو الخسائر) الرأسمالية الناتجة عن تغيير الشكل القانونى

تنص المادة (٥٣) من القانون على ما يلي :

" فى حالة تغيير الشكل القانونى لشخص اعتبارى أو أكثر لا يدخل فى حساب الأرباح والخسائر الأرباح أو الخسائر الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم ، بشرط إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانونى وذلك لأغراض حساب الضريبة ، وأن يتم حساب الإهلاك على الأصول وترحيل المخصصات والاحتياطيات وفقاً للقواعد المقررة قبل إجراء هذا التغيير .

ويعد تغييراً للشكل القانونى على الأخص ما يأتى :

- ١ - اندماج شركتين مقيمتين أو أكثر .
- ٢ - تقسيم شركة مقيمة إلى شركتين مقيمتين أو أكثر .
- ٣ - تحول شركة أشخاص إلى شركة أموال أو تحول شركة أموال إلى شركة أموال أخرى .
- ٤ - شراء أو الاستحواذ على ٥٠ ٪ أو أكثر من الأسهم أو حقوق التصويت ، سواء من حيث العدد أو القيمة فى شركة مقيمة مقابل أسهم فى الشركة المشترية أو المستحوذة .
- ٥ - شراء أو الاستحواذ على ٥٠ ٪ أو أكثر من أصول والتزامات شركة مقيمة من قبل شركة مقيمة أخرى فى مقابل أسهم فى الشركة المشترية أو المستحوذة .
- ٦ - تحول شخص إعتبارى إلى شركة أموال " .

وقد تناولت المواد من (٦١) وحتى (٦٤) من اللائحة التنفيذية للقانون قواعد معاملة الأرباح أو الخسائر الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم فى حالات تغيير الشكل القانونى للأشخاص الاعتبارية وذلك على الوجه التالى :

- شروط عدم دخول الأرباح أو الخسائر الرأسمالية فى وعاء الضريبة

تناولت هذه الشروط المادة (٦١) من اللائحة التنفيذية التى تنص على ما يلى :

" لا يدخل فى وعاء الضريبة ، فى تطبيق حكم المادة (٥٣) من القانون ، الأرباح والخسائر الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم فى حالة تغيير الشكل القانونى للشخص الإعتبارى ، وذلك بالشروط الآتية :

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

٢ - أن يتم حساب الإهلاك على الأصول وترحيل المخصصات والاحتياطات وفقاً للقواعد المقررة على القيم الدفترية للأصول والالتزامات قبل إجراء هذا التغيير " .
الالتزام باثبات الأصول والالتزامات على أساس القيمة بعد إعادة التقييم:

ويقضى بهذا الحكم المادة (٦٢) من اللائحة التنفيذية للقانون حيث تنص على ما يلي:

" فى تطبيق حكم المادة (٥٣) من القانون ، على الشخص الإعتبارى إثبات الأصول والالتزامات فى الدفاتر والسجلات التى يلتزم بإمسائها طبقاً لحكم المادة (٧٨) منه على أساس القيمة بعد إعادة التقييم ، كما أن عليه إعداد قائمة الدخل وفقاً لهذه القيم " .
المعاملة الضريبية لفروق إعادة التقييم:

وتناولتها تفصيلاً المادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية والتى بينت أيضاً كيفية معالجة الزيادة فى أرصدة المخصصات والاحتياطات والناجمة عن فروق إعادة التقييم حيث تنص على ما يلى :

" لأغراض حساب الضريبة طبقاً لحكم المادة (٥٣) من القانون ، تحتفظ الشركة بالقوائم المالية وبكشوف وسجل يبين فيه القيم الدفترية للأصول والالتزامات قبل تغيير الشكل القانونى .
ويجب متابعة فروق إعادة التقييم الناتجة عن تغيير الشكل القانونى للشخص الإعتبارى، وتكون المعاملة الضريبية لها على النحو الآتى :

١ - فى حالة التصرف فى الأصول الثابتة ، المنصوص عليها فى البنود (١) و (٢) و(٤) من المادة (٢٥) من القانون ، تخضع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف فى هذه الأصول للضريبة ، ويتم حسابها على أساس الفرق بين القيمة الدفترية قبل تغيير الشكل القانونى وبين قيمة التصرف فيها .

٢ - بالنسبة للأصول المنصوص عليها فى البند (٣) من المادة (٢٥) من القانون ، يتم حساب الإهلاك الخاص بها على أساس القيمة الدفترية لها قبل تغيير الشكل القانونى، وفى حالة التصرف فيها يتم معالجتها وفقاً لأحكام المادة (٢٦) من القانون .

٣ - يتم متابعة حركة الاحتياطات والمخصصات على أساس أرصدة هذه الاحتياطات والمخصصات قبل تغيير الشكل القانونى ، وتخضع الزيادة التى تطرأ عليها ويكون مصدرها من فروق إعادة التقييم للضريبة ، وذلك فيما عدا الفروق الناتجة عن إعادة التقييم المنصوص عليه فى البندين (١) و (٢) من هذه المادة والسابق خضوعها للضريبة فى حالة إضافتها للاحتياطات "

خضوع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم بسبب تغيير الشكل القانونى للضريبة فى حالة الإخلال بشرط إثبات الأصول والإلتزامات بالقيمة الدفترية:

ويقضى بذلك المادة (٦٤) من اللائحة التنفيذية التى تنص على ما يلى :

" فى حالة إخلال الشركة بشرط إثبات الأصول والإلتزامات بالقيمة الدفترية وقت تغيير الشكل القانونى لأغراض الضريبة فإن الأرباح الرأسمالية الناتجة عن تغيير الشكل القانونى تخضع للضريبة قبل خصم أى خسائر منها ، ودون إخلال بحق الشركة فى اعتماد نسب الإهلاكات وفقاً للقيم الجديدة بعد إعادة التقييم .

ويعتمد التغيير فى الشكل القانونى من تاريخ التأشير فى السجل التجارى " .
خصم الضريبة الأجنبية عن الأرباح المحققة فى الخارج

تنص المادة (٥٤) من القانون على ما يلى :

" تخصم الضريبة الأجنبية التى تقوم بأدائها شركة مقيمة عن أرباحها المحققة فى الخارج من الضريبة المستحقة عليها وفقاً لأحكام هذا القانون وبشرط تقديم المستندات المؤيدة لها .
ولا تخصم الخسائر المحققة فى الخارج من وعاء الضريبة فى مصر عن ذات الفترة الضريبية أو أى فترة تالية .

ولا يجوز أن يتجاوز الخصم المذكور بالفقرة الأولى الضريبة واجبة السداد فى مصر والتى كان يمكن أن تستحق عن الأرباح المحققة من أعمال فى الخارج " .
يتضح من نص هذه المادة ما يلى :

تخصم الضريبة الأجنبية التى تقوم بأدائها شركة مقيمة عن الأرباح المحققة فى الخارج من الضريبة المستحقة عليها فى مصر ، ولكن فى حدود الضريبة المستحقة على هذه الأرباح وفقاً لأحكام هذا القانون ، وأن يقدم المستندات المؤيدة لسدادها ، مع عدم خصم أى خسائر قد تتحقق فى الخارج من الأرباح المحققة فى مصر .
وقد بينت اللائحة ما يلى :

- المقصود بالأرباح المحققة فى الخارج:

بينت المادة (٦٥) من اللائحة التنفيذية المقصود بالأرباح المحققة فى الخارج والتى يسرى عليها حكم المادة (٥٤) من القانون بشأن خصم الضريبة الأجنبية من الضريبة على الدخل فى مصر حيث تنص على ما يلى :

" يقصد بالأرباح المحققة فى الخارج التى يسرى بشأنها نظام خصم الضريبة الأجنبية من الضريبة على الدخل فى مصر ، المنصوص عليه فى المادة (٥٤) من القانون ، أرباح العمليات

والفروع والتوزيعات وناتج التعامل فى الأوراق المالية التى تحصل عليها الشركات المقيمة مقابل استثماراتها فى شركات بالخارج والإتاوات والإيجارات والعوائد المحصلة على قروض ممنوحة بالخارج " .

شروط خصم الضريبة الأجنبية من الضريبة على الدخل فى مصر وكيفية حسابها:
فصلت المادة (٦٦) من اللائحة التنفيذية شروط خصم الضريبة الأجنبية المدفوعة بالخارج من الضريبة على الدخل فى مصر ، حيث تنص على ما يلى :

" يشترط لخصم الضريبة الأجنبية المدفوعة بالخارج من الضريبة على الدخل فى مصر ، فى تطبيق حكم المادة (٥٤) من القانون ، ما يأتى :

١ - أن تقدم الشركة المستندات المؤيدة لسداد الضريبة الأجنبية لحسابها .
٢ - ألا يتجاوز خصم الضريبة المؤداة فى الخارج الضريبة واجبة السداد فى مصر التى يتم تحديدها وفقاً للقانون .

٣ - ألا يتجاوز ما يدخل فى نظام الخصم بالنسبة للضريبة على التوزيعات وناتج التعامل فى الأوراق المالية الضريبة المباشرة المستقطعة من هذه المبالغ .

ويتم حساب الضريبة الواجبة السداد فى مصر على أساس إجمالى الأرباح المحققة فى الخارج الداخلة ضمن إيراد الشركة المقيمة مضروباً فى سعر الضريبة المنصوص عليه فى الفقرة الأولى من المادة (٤٩) من القانون " .

عدم خصم الخسائر المحققة فى الخارج من الأرباح المحققة فى مصر:
تطبيقاً لحكم الفقرة الثانية من المادة (٥٤) من القانون جاءت المادة ٦٧ من اللائحة التنفيذية للتأكيد على عدم جواز خصم الخسائر المحققة فى الخارج من الأرباح المحققة فى مصر حيث تنص على ما يلى :

" فى تطبيق حكم المادة (٥٤) من القانون ، يراعى عدم خصم أى خسائر محققة فى الخارج من الأرباح المحققة فى مصر .

وتعامل الأرباح المحققة فى كل دولة على حده معاملة مستقلة عن الأرباح المتحققة من الدول الأخرى ، ولا يجوز خصم خسائر النشاط فى دولة من أرباح النشاط فى دولة أخرى " .
عدم ترحيل الخسائر فى حالة تغيير الملكية والنشاط :
تنص المادة (٥٥) من القانون على ما يلى :

" لا يسرى حكم المادة ٢٩ على الخسائر التى تحملتها الشركة فى الفترة الضريبية والفترات السابقة إذا طرأ تغيير فى ملكية رأس مالها بنسبة تزيد على ٥٠٪ من الحصص أو الأسهم أو فى حقوق التصويت على أن يصاحب ذلك تغيير النشاط .

ويشترط لسريان حكم الفقرة السابقة على الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم أن تكون أسهمها غير مطروحة للتداول فى سوق الأوراق المالية المصرية " .
ويتضح من نص هذه المادة :

أنها تقضى بعدم جواز ترحيل الخسائر بالنسبة للشركات فى حالة تغيير ملكية رأس مال الشركة بنسبة تزيد عن ٥٠٪ مع تغيير النشاط ، وألا تكون أسهم هذه الشركة متداولة فى سوق الأوراق المالية المصرية وذلك بالنسبة للشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم .

وقد فصلت المادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية للقانون شروط تطبيق أحكام المادة (٥٥) من القانون حيث تنص على ما يلى :

" لا يعتبر تغييراً للنشاط ، فى تطبيق حكم الفقرة الأولى من المادة (٥٥) من القانون ، إضافة نشاط مرتبط بالنشاط الأصلي أو مكمل له .

وإذا طرأ تغير فى ملكية رأسمال الشركة فلا يجوز لها ترحيل الخسائر التى تحملتها خلال الفترة أو الفترات الضريبية السابقة ، فى حالة توافر الشروط الآتية :

١ - أن تزيد نسبة التغير فى ملكية رأسمال الشركة على ٥٠٪ من الحصص أو الأسهم أو فى حقوق التصويت .

٢ - تغيير نشاط الشركة .

٣ - أن تكون أسهم الشركة غير مطروحة للتداول فى سوق الأوراق المالية المصرية وذلك بالنسبة للشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم .

وفى حالة عدم توافر أى من الشروط الواردة بالبند (١) و (٢) و (٣) من هذه المادة ، يحق للشركة ترحيل الخسائر بشرط ألا تتحقق هذه الشروط مجتمعة خلال الثلاث سنوات التالية لتحقق أى منها " .

وعلى ذلك يتضح من نص الفقرة الأخيرة من المادة ٦٨ من اللائحة التنفيذية أنه فى حالة عدم توافر الشروط السابقة مجتمعة ، يحق للشركة ترحيل الخسائر وذلك على ألا تتحقق هذه الشروط مجتمعة خلال السنوات الثلاث لتحقق أى شرط منها .

عدم الاعتداد بتغيير الشكل القانونى أو ملكية رأس المال إذا كان بقصد تجنب الالتزامات الضريبية :

تقضى المادة (٦٩) من اللائحة التنفيذية للقانون بأن التغيير فى الشكل القانونى للشخص الإعتبارى أو التغيير فى ملكية رأسماله لا يعتد بها ، إذا ثبت أن التغيير كان بقصد تجنب الالتزامات الضريبية .

تحديد أرباح النشاط التجارى والصناعى وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية
بينت المادة (٧٠) من اللائحة التنفيذية للقانون ما يجب مراعاته عند تحديد أرباح النشاط التجارى والصناعى حيث تنص على ما يلى :

" تحدد أرباح النشاط التجارى والصناعى ، بصافى الربح أو الخسارة الواردة بقائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، ويراعى فى ذلك على الأخص :

١ - التوزيعات :

بالنسبة لإيراد الاستثمارات من شركة مقيمة لشركة مقيمة أخرى يعتمد حساب الإيرادات وفقاً لطريقة حقوق الملكية أو طريقة التكلفة .

٢ - فروق تقييم العملة :

يتم اعتماد الفروق المدينة والدائنة الواردة بقائمة الدخل طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية .

٣ - تصحيح الأخطاء التى تدرج ضمن حقوق الملكية ولا تحمل على قائمة الدخل ، ويؤخذ الأثر الضريبى لهذا التصحيح فى الاعتبار عند إعداد الإقرار الضريبى وذلك فيما عدا الإهلاكات حيث تتم معالجتها وفقاً للقانون .

٤ - تغيير السياسات :

يؤخذ الأثر الضريبى للتغيير وتعتمد السياسة ذات الأثر الأقل على الوعاء الضريبى وذلك بغرض حساب الضريبة بالإقرار الضريبى .

٥ - بالنسبة للاستثمارات :

تلتزم الشركة فى تقييمها للاستثمارات المتداولة باتباع سياسة ثابتة (بطريقة القيمة السوقية أو طريقة التكلفة أو القيمة السوقية أيهما أقل) وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية .

أما بالنسبة للاستثمارات طويلة الأجل يتم اعتماد طريقة التكلفة ، وبالنسبة لإيرادات الاستثمارات من شركات غير مقيمة يعتمد حساب الإيرادات وفقاً لطريقة حقوق الملكية " .

ويتضح من نص هذه المادة ما يلى :

أن صافى أرباح أو خسائر النشاط التجارى والصناعى (للشخص الطبيعى أو الاعتبارى)
يجب أن تحدد طبقاً لقائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية مع مراعاة البنود
الخمس الموضحة على وجه الخصوص بنص المادة والتي نوضح بشأنها ما يلى:

١ - التوزيعات :

بينت المادة أنه بالنسبة لتوزيعات إيرادات الاستثمارات من شركة مقيمة لشركة مقيمة أخرى
فتحسب الإيرادات وفقاً لطريقة حقوق الملكية أو طريقة التكلفة ، وقد أوضح المعيار المحاسبى
المصرى رقم (١٨) الخاص بالمحاسبة عن الاستثمارات فى شركات شقيقة مفهوم كل من هاتين
الطريقتين على الوجه التالى :

طريقة حقوق الملكية :

٥ - وفقاً لطريقة حقوق الملكية ، يتم إثبات الاستثمار - عند اقتناؤه - بتكلفة الاقتناء ثم يتم
زيادة أو تخفيض رصيد الاستثمار لإثبات نصيب المستثمر من أرباح أو خسائر الشركة
المستثمر فيها والمحقق بعد تاريخ الاقتناء ، ويخفض رصيد الاستثمار بقيمة الكوبونات
المحصلة من الشركة المستثمر فيها وقد يكون من الضرورى أن يتأثر رصيد الاستثمار
بالتعديلات التى تتم على نصيب المستثمر فى الشركة المستثمر فيها والناجمة عن
التغييرات فى حقوق الملكية بالشركة المستثمر فيها والتى لم يتم تضمينها قائمة الدخل ،
وهذه التغييرات تتضمن ما ينتج من إعادة تقييم الأصول الثابتة والاستثمارات وكذا فروق
العملة الناتجة عن ترجمة القوائم المالية للشركة المستثمر فيها إلى عملة القيد عند
المستثمر وأيضاً ما ينتج من تسوية الفروق الناتجة عند تجميع القوائم المالية لأكثر من
شركة .

طريقة التكلفة :

٦ - وفقاً لطريقة التكلفة ، يقوم المستثمر بإثبات الاستثمار فى الشركة الشقيقة بالتكلفة كما
يقوم بإثبات الإيراد فى حدود ما يحصل عليه فقط من توزيعات كوبونات الأرباح للشركة
المستثمر فيها والمحققة بعد تاريخ اقتناء الاستثمار وأية توزيعات يتم تحصيلها زيادة على
هذه الأرباح تعتبر استرداداً للاستثمار وتسجل كتخفيض لتكلفة الاستثمار طبقاً للمعيار
المحاسبى المصرى الخاص بالمحاسبة عن الاستثمارات .

٢ - فروق تقييم العملة :

تناول المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٣) الخاص بآثار التغييرات فى أسعار صرف
العملات الأجنبية ما يتعلق بفروق أسعار الصرف وذلك فى فقرات عدة نوضح منها ما يلى :

تعريف فرق سعر الصرف :

هو الفرق الناشئ عن ترجمة نفس عدد الوحدات بعملة أجنبية إلى عملة القيد (العملة التي تستخدم في عرض القوائم المالية للمنشأة) بأسعار صرف مختلفة .
التقييم عند اعداد القوائم المالية اللاحقة :

١١ - عند إعداد أية قوائم مالية :

- (أ) تقييم البنود ذات الطبيعة النقدية بعملات أجنبية باستخدام سعر الإقفال .
- (ب) تثبت البنود ذات الطبيعة غير النقدية بالعملة الأجنبية والتي سجلت قيمتها بالتكلفة التاريخية وذلك باستخدام سعر الصرف في تاريخ المعاملة .
- (ج) تثبت البنود ذات الطبيعة غير النقدية بالعملة الأجنبية والتي سجلت قيمتها بالقيمة العادلة وذلك باستخدام أسعار الصرف التي كانت سائدة وقت تحديد القيم العادلة .

تحقق فروق أسعار الصرف :

١٤ - يجب معالجة فروق أسعار الصرف الناتجة من تسوية البنود ذات الطبيعة النقدية أو من عرض البنود ذات الطبيعة النقدية للمنشأة بأسعار تحويل مختلفة عن تلك التي سجلت بها بداية خلال الفترة أو عرضت بها في القوائم المالية السابقة على أنها إيراد أو مصروف في الفترة التي نشأت فيها ، وذلك باستثناء فروق أسعار صرف العملات الأجنبية التي يتم معالجتها طبقاً للفقرات "١٦" ، "١٨" .

١٥ - ينتج فرق سعر الصرف عندما يوجد تغير في أسعار الصرف بين تاريخ المعاملة وتاريخ التسوية لأية بنود ذات طبيعة نقدية تنشأ عن معاملة بعملة أجنبية . وعندما يتم تسوية المعاملة في نفس الفترة المحاسبية التي حدثت بها فإن جميع فروق أسعار صرف العملات الأجنبية يتم تحقيقها في ذات الفترة . أما إذا تم تسوية المعاملة في فترة محاسبية لاحقة ، فإن فروق أسعار الصرف التي تحدث في كل فترة زمنية متداخلة وحتى فترة التسوية يتم تحديدها على أساس التغير في أسعار الصرف خلال كل فترة .

صافي الاستثمار في كيان أجنبي :

١٦ - يجب أن تبوب فروق أسعار الصرف الناشئة من البنود ذات الطبيعة النقدية والتي تشكل في جوهرها جزءاً من صافي استثمار المنشأة في كيان أجنبي ضمن حقوق الملكية في القوائم المالية للمنشأة ، وذلك حتى تاريخ التصرف في صافي الاستثمار ، حينئذ يجب أن يعترف بها كإيراد أو مصروفات طبقاً للفقرة رقم " ٣٥ " .

١٧ - من الممكن أن يكون لدى المنشأة بنود ذات طبيعة نقدية مستحقة على أو مستحقة لكيان أجنبي . ويعتبر البند الذى لم يخطط لتسويته أو يكون من المستبعد تسويته فى المستقبل المنظور بمثابة زيادة أو نقص فى صافى استثمار المنشأة فى ذلك الكيان الأجنبي . ومن الممكن أن تشمل تلك البنود ذات الطبيعة النقدية الحسابات المدينة طويلة الأجل أو القروض ولكنها لا تشمل العملاء أو الموردين .

١٨ - يجب أن تبوب فروق أسعار الصرف الناشئة عند المحاسبة عن التزام بعملة أجنبية كغطية لمخاطر صافى استثمار المنشأة فى كيان أجنبي ضمن حقوق الملكية فى القوائم المالية للمنشأة وحتى تاريخ التصرف فى صافى الاستثمار ، حينئذ يجب أن يتم معالجتها كإيراد أو مصروفات طبقاً للفقرة " ٣٥ " .
المعالجة البديلة المسموح بها :

١٩ - تعتبر المعالجة الواردة بالفقرة " ٢٠ " بديلاً للمعالجة القياسية الواردة بالفقرة " ١٤ " من هذا المعيار .

٢٠ - إذا نشأت فروق أسعار صرف نتيجة هبوط حاد فى عملة والتى لا يقابلها وسائل عملية لغطية المخاطر والتى تؤثر على الالتزامات التى لا يمكن تسويتها والتى تنشأ مباشرة نتيجة اقتناء حديث لأصل بعملة أجنبية ، تدرج فروق أسعار الصرف هذه ضمن القيمة الدفترية للأصل ، وذلك بشرط أن لا تزيد القيمة الدفترية المعدلة عن قيمة التكلفة الإحلالية أو المبلغ الذى يمكن استرداده من بيع أو استخدام الأصل أيهما أقل .

٢١ - لا تدرج فروق أسعار الصرف ضمن القيمة الدفترية للأصل عندما تكون المنشأة قادرة على تسوية أو تغطية مخاطر الالتزام بالعملة الأجنبية الناشئة عن استحواذ ذلك الأصل . ومع هذا فإن خسائر فروق أسعار الصرف تعتبر جزءاً من التكاليف المباشرة المتعلقة بالأصل وذلك حينما لا يمكن تسوية الالتزام وعندما لا يوجد وسائل عملية لغطية المخاطر ، كحالة وجود قيود على العملة الأجنبية تؤدى إلى التأخير فى الحصول على هذه العملات ، مثلاً ، لذلك وطبقاً للمعالجة البديلة المسموح بها ، فإن تكلفة الأصل الذى تم الحصول عليه بعملة أجنبية يتم إثباتها بعملة القيد على أساس المبلغ الذى ستتحمله المنشأة فى النهاية لتسوية التزاماتها الناشئة مباشرة عن الاقتناء الحديث للأصل .
التصرف فى كيان أجنبي :

٣٥ - عند التصرف فى كيان أجنبى فإن مبلغ فروق تغير أسعار الصرف المتراكم والذى تم تأجيله والمتعلق بهذا الكيان الأجنبى ، يجب أن يثبت كإيراد أو كمصروف فى نفس الفترة التى تحقق فيها ربح أو خسارة التصرف .

٣٦ - تتصرف المنشأة فى مصالحها فى كيان أجنبى من خلال البيع أو التصفية أو استرداد رأس المال أو التنازل عن جميع أو جزء من ذلك الكيان الأجنبى ، ويعتبر تحصيل توزيعات الأرباح جزءاً من التصرف عندما يعتبر هذا التوزيع استرداداً للاستثمار ، وفى حالة التصرف الجزئى ، يدرج جزء نسبى فقط من فروق أسعار الصرف المتراكمة فى الربح أو الخسارة ولا يشكل تخفيض القيمة الدفترية المثبت بها كيان أجنبى تصرفاً جزئياً وعلى ذلك فلا يتم الاعتراف بتحقيق ربح أو خسارة فروق تغير أسعار الصرف المؤجلة فى وقت التخفيض .

تغير تصنيف العمليات الأجنبية :

٣٧ - عندما يحدث تغير فى تصنيف العملية الأجنبية فيجب تطبيق إجراءات الترجمة المناسبة للتصنيف الجديد إعتباراً من تاريخ التغير .

٣٨ - قد يؤدى التغير فى الوسيلة التى تمول أو تدار بها العملية الأجنبية بمعرفة المنشأة إلى تغير فى تصنيف هذه العملية . فعندما تكون العملية الأجنبية جزءاً رئيسياً من أعمال تشغيل المنشأة ويعاد تصنيفها كيان أجنبى ، فإن فروق تغير أسعار الصرف الناشئة من ترجمة الأصول ذات الطبيعة غير النقدية فى تاريخ إعادة التصنيف تبوب ضمن حقوق الملكية ، وعندما يتم إعادة تصنيف كيان أجنبى كعملية أجنبية تمثل جزءاً رئيسياً من أعمال تشغيل المنشأة فإن المبالغ المترجمة للبنود ذات الطبيعة غير النقدية فى تاريخ التغير تعامل كتكلفة تاريخية لهذه البنود فى فترة التغير والفترات اللاحقة . ولا تثبت فروق أسعار الصرف والتى تم تأجيلها كإيراد أو مصروف وذلك حتى تاريخ التصرف فى العملية الأجنبية .

جميع التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية :
الأثار الضريبية لفروق أسعار الصرف:

٣٩ - أرباح وخسائر المعاملات بعملة أجنبية وفروق أسعار الصرف الناشئة من ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية من الممكن أن يكون لها أثار ضريبية تتم المحاسبة عنها طبقاً لقوانين الضرائب على الدخل فى مصر .

الإفصاح :

٤٠ - يجب أن تفصح المنشأة عن :

- (أ) مبلغ فروق أسعار الصرف والمتضمن فى صافى الربح أو الخسارة عن الفترة .
و(ب) صافى فروق أسعار الصرف والتي صنفت كعنصر مستقل من حقوق الملكية،
وتسوية لمبلغ فروق أسعار الصرف هذه فى بداية ونهاية الفترة .
و(ج) مبلغ فروق أسعار الصرف الناشئ خلال الفترة والذي تم إضافته إلى القيمة
الدفترية المثبت بها أصل وذلك طبقاً للمعالجة البديلة المسموح بها فى فقرة رقم " ٢٠ " .

- ٤١ - عندما لا تكون عملة القيد هى الجنيه المصرى يجب الإفصاح عن سبب استخدام عملة
مختلفة ، كذلك يجب الإفصاح عن سبب أى تغير فى عملة القيد .
٤٢ - عندما يكون هناك تغيير فى تصنيف عملية أجنبية هامة ومؤثرة يجب أن تفصح المنشأة
عن :

- (أ) طبيعة التغير فى التصنيف .
(ب) سبب التغير .
(ج) أثر التغير فى التصنيف على حقوق المساهمين .
(د) الأثر على صافى ربح أو خسارة كل فترة سابقة تم عرضها كما لو أن التغير فى
التصنيف قد حدث فى بداية أول فترة معروضة .
٣ - تصحيح الأخطاء :

طبقاً لحكم البند ٣ من المادة (٧٠) من اللائحة التنفيذية فإن الأخطاء التى قد تدرج
ضمن حقوق الملكية ولا تحمل على قائمة الدخل يجب تصحيحها وإعتبار آثارها عند إعداد الإقرار
فيما عدا الاهلاكات التى تعالج وفقاً لأحكام القانون الضريبي ، ويلاحظ أن المعيار المحاسبى رقم
(٥) قد تناول ضرورة تصويب الأخطاء فى العديد من الفقرات نوردها فيما يلى :

- ٣٠ - قد يتم فى الفترة الجارية اكتشاف أخطاء فى إعداد القوائم المالية الخاصة بفترة أو فترات
سابقة . وهذه الأخطاء قد تكون نتيجة أخطاء حسابية أو أخطاء فى تطبيق سياسات
محاسبية أو فى تفسير حقائق أو غش أو سهو . وعادة ما يدرج تصويب هذه الأخطاء
فى قائمة الدخل عند تحديد صافى الربح أو الخسارة عن الفترة الجارية .
٣١ - فى بعض الحالات النادرة ، يكون للخطأ تأثير جوهري على القوائم المالية لفترة أو فترات
سابقة بحيث لا يمكن الاعتماد على هذه القوائم المالية فى تاريخ إصدارها . ويطلق على
هذه الأخطاء أخطاء جوهرية . ومن أمثلة الأخطاء الجوهرية تضمين القوائم المالية عن

فترة سابقة لمبالغ هامة عن أعمال تحت التنفيذ أو مدينون ناتجة عن عقود وهمية لا يمكن تنفيذها . ويتطلب تصحيح الأخطاء الجوهرية المتعلقة بفترات سابقة إعادة عرض المعلومات المقارنة أو عرض شكل إضافي للمعلومات .

٣٢ - من الممكن التفرقة بين تصويب الأخطاء الجوهرية والتغيرات فى التقديرات المحاسبية فطبيعة التقديرات المحاسبية أنها تقرب قد يحتاج إلى مراجعته كلما ظهرت معلومات إضافية .

فعلى سبيل المثال ، فإن الربح أو الخسارة المحققة كنتيجة لظرف طارئ لم يكن من الممكن تقديره سابقاً بدقة لا يعتبر تصويماً لخطأ جوهري .
المعالجة القياسية :

٣٣ - يجب تعديل رصيد أول المدة للأرباح أو الخسائر المرحلة بالمبلغ اللازم لتصويب الخطأ الجوهري الخاص بفترات سابقة ، كما يجب تعديل المعلومات المقارنة ما لم يكن ذلك غير عملي .

٣٤ - يجب عرض القوائم المالية بما تتضمنه من معلومات مقارنة عن فترات سابقة وكأنه قد تم تصويب هذا الخطأ الجوهري فى الفترة التى حدث فيها هذا الخطأ . لذا فإن صافى الربح أو الخسارة لكل فترة يكون متضمناً قيمة التصويب الخاص بها أما بالنسبة لقيمة التصويب المتعلقة بفترات تسبق تلك الواردة بالمعلومات المالية بالقوائم المالية فيتم تسويتها فى رصيد أول المدة الخاص بالأرباح المرحلة فى أول فترة ظاهرة بها . كما يجب إعادة عرض أية بيانات أخرى مثل الملخصات التاريخية للبيانات المالية المتعلقة بالفترات السابقة .

٣٥ - أن عملية إعادة عرض المعلومات المقارنة لا يتطلب بالضرورة تعديل القوائم المالية التى سبق اعتمادها من المساهمين أو تم تسجيلها أو تقديمها لجهات رسمية .

٣٦ - يجب أن تفصح المنشأة عن الآتى :

(أ) طبيعة الخطأ الجوهري .

(ب) قيمة التصويب عن الفترة الجارية وعن كل فترة سابقة ظاهرة .

(ج) قيمة التصويب المتعلق بالفترات التى تسبق الفترات الظاهرة بالمعلومات المقارنة .

(د) حقيقة أنه قد تم تعديل المعلومات المقارنة أو إذا كان تعديلها يعتبر غير عملي .

المعالجة البديلة المسموح بها :

٣٧ - يجب أن يظهر قيمة تصويب الخطأ الجوهرى عند تحديد صافى ربح أو خسارة الفترة الجارية . كما يجب أن تظهر المعلومات المقارنة كما هى ظاهرة فى القوائم المالية عن الفترة السابقة . ويجب عمل شكل إضافى للمعلومات - يتم إعداده طبقاً للفقرة رقم " ٣٣ "

٣٨ - يتضمن تحديد ربح أو خسارة الفترة الجارية التصويب الخاص بالخطأ الجوهرى . وفى حالة وجود معلومات إضافية - غالباً ما تكون فى شكل عمود منفصل - لتظهر صافى ربح أو خسارة الفترة الجارية وأى فترات سابقة ظاهرة كما لو كان قد تم تصحيح الخطأ الجوهرى فى الفترة التى حدث فيها هذا الخطأ .

٣٩ - يجب أن تفصح المنشأة عن الآتى :

(أ) طبيعة الخطأ الجوهرى .

(ب) قيمة التصويب المتحقق فى صافى ربح أو خسارة الفترة الجارية .

(ج) قيمة التصويب فى كل فترة تم عرض معلومات عنها وكذلك قيمة التصويب المتعلق

بالفترات السابقة لتلك الواردة فى هذه المعلومات الإضافية .

كما يجب الإفصاح أيضاً إذا كان عرض هذه المعلومات غير عملى .

٤ - تغيير السياسات :

يقضى البند ٤ من المادة (٧٠) من اللائحة التنفيذية بأنه عند تغيير السياسات

يؤخذ بالسياسة ذات الأثر الأقل على الوعاء الضريبي عند حساب الضريبة بالإقرار .

وقد تناول المعيار المحاسبى المصرى رقم (٥) الخاص بصافى ربح أو خسارة

الفترة والأخطاء الجوهرية وتغيير السياسات المحاسبية ، عملية تغيير السياسات

المحاسبية فى العديد من الفقرات نورد منها ما يلى :

٤٤ - قد يتم تطبيق التغيير فى السياسة المحاسبية بأثر رجعى أو بأثر مستقبلى وذلك طبقاً

لمتطلبات هذا المعيار .

ينتج عن التطبيق بأثر رجعى أن يتم تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على الأحداث

والمعاملات كما لو أن هذه السياسة الجديدة كانت مطبقة دائماً . لذا فإن السياسة المحاسبية

الخاصة بالأحداث والمعاملات يتم تطبيقها منذ تاريخ نشأة مثل هذه البنود .

أما التطبيق بأثر مستقبلى فيعنى أن تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة يتم على الأحداث

والمعاملات التى تقع بعد تاريخ التغيير إلى السياسة المحاسبية الجديدة . ولا يتم بإجراء تسويات

تتعلق بالفترات السابقة سواء بالنسبة لرصيد أول المدة الخاص بالأرباح المرحلة أو بالنسبة

لصافى الربح أو الخسارة عن الفترة الجارية وذلك لعدم إعادة حساب الأرصدة القائمة . إلا أن تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة يتم على الأرصدة القائمة منذ تاريخ التغيير فى السياسة فمثلاً قد تقرر منشأة معينة تغيير سياستها المحاسبية الخاصة بتكلفة الاقتراض ورسملتها تمشياً مع المعالجة البديلة المسموح بها فى المعيار المحاسبى المصرى الخاص بتكاليف الاقتراض . فبالنسبة لطريقة التطبيق بأثر مستقبلى ، يتم تطبيق السياسة الجديدة فقط على تكاليف الاقتراض التى تحدث بعد تاريخ التغيير فى السياسة المحاسبية .

تطبيق المعيار :

٤٥ - إذا تم تغيير فى سياسة محاسبية نتيجة لتطبيق أحد المعايير المحاسبية المصرية فإن هذا التغيير يجب المحاسبة عليه طبقاً للقواعد الانتقالية المحددة إن وجدت فى هذا المعيار المحاسبى المصرى . وفى حالة عدم وجود أية قواعد انتقالية ، فإن التغيير فى السياسة المحاسبية يتم وفقاً لطريقة المعالجة القياسية الواردة بالفقرات أرقام " ٤٨ " ، " ٥١ " ، " ٥٢ " أو المعالجة البديلة المسموح بها والواردة بالفقرات أرقام " ٥٣ " ، " ٥٥ " ، " ٥٦ " .

المعالجة القياسية :

٤٨ - يجب أن يتم تطبيق التغيير فى السياسة المحاسبية بأثر رجعى إلا إذا لم يمكن تحديد قيمة التسوية المتعلقة بالفترة السابقة بدرجة معقولة . ويجب إظهار أية تسوية ناتجة عن التغيير فى السياسة كتسوية لرصيد أول المدة الخاص بالأرباح المرحلة . كما يجب إعادة عرض المعلومات المقارنة إلا إذا كان ذلك غير عملى .

٤٩ - تظهر القوائم المالية متضمنة المعلومات المقارنة عن الفترات السابقة كما لو أن السياسة المحاسبية الجديدة كانت مطبقة من قبل . ومن ثم فإنه يتم تعديل المعلومات المقارنة لتعكس السياسة المحاسبية الجديدة .

ويتم تعديل رصيد أول المدة الخاص بالأرباح المرحلة بأقدم فترة سابقة ظاهرة بالقوائم المالية وذلك بقيمة التسويات المتعلقة بالفترات التى تسبق تلك الظاهرة بالقوائم المالية .

كما يجب تعديل أية معلومات أخرى لها علاقة بالفترات السابقة مثل الملخصات التاريخية للمعلومات المالية .

٥٠ - ليس بالضرورة أن يتم تعديل القوائم المالية التى سبق اعتمادها من المساهمين أو تم تسجيلها أو تقديمها إلى جهات الاختصاص القانونية بقيمة التعديلات التى تمت على المعلومات المقارنة .

٥١ - يجب تطبيق التغيير فى السياسة المحاسبية منذ تاريخ حدوث هذا التغيير وذلك فى حالة عدم إمكان تحديد قيمة التسوية التى تتطلبها الفقرة رقم " ٤٨ " على رصيد أول المدة للأرباح المرحلة بدرجة معقولة .

٥٢ - فى حالة ما إذا كان هناك تأثير جوهري على الفترة الحالية أو أى فترة سابقة ظاهرة أو عند حدوث تغيير جوهري يؤثر فى الفترات اللاحقة نتيجة التغيير فى السياسة المحاسبية ، فإن المنشأة يجب أن تفصح عن الآتى :

(أ) سبب التغيير .

(ب) قيمة التسوية الخاصة بالفترة الجارية وكل فترة ظاهرة .

(ج) قيمة التسوية المتعلقة بالفترات السابقة بالنسبة لتلك التى تتضمنها المعلومات المقارنة .

(د) حقيقة أن معلومات المقارنة قد تم تعديلها أو أن تعديلها غير عملي .

التغييرات الأخرى فى السياسات المحاسبية - المعالجة البديلة المسموح بها :

٥٣ - يجب تطبيق التغيير فى السياسة المحاسبية بأثر رجعى إلا إذا كان من غير الممكن تحديد قيمة التسوية المتعلقة بالفترات السابقة بدرجة معقولة . كما يجب أن يتضمن صافى الربح أو الخسارة للفترة الجارية أية تسوية تنتج عن ذلك . ويجب أن تظهر معلومات المقارنة كما هى ظاهرة بالقوائم المالية عن الفترة السابقة . كما يجب إظهار المعلومات المقارنة طبقاً للفقرة رقم " ٤٨ " إلا إذا كان ذلك غير عملي .

٥٤ - يتضمن صافى ربح أو خسارة فترة التسويات الناتجة عن التغيير فى السياسة المحاسبية . إلا أنه يتم إظهار معلومات إضافية للمقارنة - غالباً تكون فى عمود منفصل - لتظهر صافى الربح أو الخسارة والمركز المالى للفترة الجارية وأى فترات سابقة ظاهرة كما لو أن السياسة المحاسبية الجديدة كانت مطبقة دوماً .

٥٥ - يجب تطبيق التغيير فى السياسة المحاسبية منذ تاريخ حدوث التغيير عندما يصعب تحديد القيمة الواجب إدراجها فى صافى الربح أو الخسارة عن الفترة الجارية طبقاً للفقرة رقم (٥٣) بدرجة معقولة .

٥٦ - عندما يكون للتغيير فى السياسة المحاسبية تأثير جوهري على الفترة الجارية أو أية فترة سابقة ظاهرة أو قد يكون له تأثير جوهري على الفترات اللاحقة ، فعلى المنشأة الإفصاح عما يلى :

- (أ) أسباب التغيير .
- (ب) قيمة التسوية التي أثرت على صافى ربح أو خسارة الفترة الجارية .
- (ج) قيمة التسوية فى كل فترة والتي تظهر عنها معلومات إضافية وقيمة التسوية المتعلقة بالفترات السابقة عن تلك المدرجة فى القوائم المالية . وإذا كان إظهار تلك المعلومات الإضافية غير عملى فيجب الإفصاح عن هذه الحقيقة أيضاً .
- كما تضمن نفس المعيار المثال التالى وحله لإيضاح المعالجة القياسية والبديلة لتغيير السياسات .

التغيير فى السياسة المحاسبية

قامت شركة (ج) خلال عام ١٩٨٤ بتغيير سياستها المحاسبية الخاصة بكيفية معالجة تكاليف الاقتراض المباشر المتعلقة بشراء محطة كهرباء مازالت تحت الإنشاء ليتم استخدامها بمعرفة شركة (ج) وقد كانت شركة (ج) تقوم برسملة مثل هذه التكاليف بعد خصم ضريبة الدخل وذلك طبقاً للطريقة البديلة المسموح بها فى المعيار المحاسبى المصرى الخاص بتكاليف الاقتراض .

وقد قررت شركة (ج) اعتبار هذه التكاليف مصروفات بدلاً من رسملتها تمشياً مع المعالجة القياسية الواردة بالمعيار المحاسبى المصرى الخاص بتكاليف الاقتراض .

قامت شركة (ج) برسملة تكلفة الاقتراض البالغة ٢٦٠٠ خلال عام ١٩٨٣ والبالغة ٥٢٠٠ فى الفترات التى تسبق ١٩٨٣ . وقد تم رسملة كافة تكاليف الاقتراض الواردة فى السنوات السابقة والخاصة بشراء محطة الكهرباء .

أظهرت السجلات المحاسبية لشركة (ج) فى عام ١٩٨٤ ربحاً من الأنشطة العادية قبل الفوائد وضريبة الدخل بمبلغ ٣٠٠٠٠ وفوائد مدفوعة بمبلغ ٣٠٠٠ (تخص عام ١٩٨٣ فقط) وضريبة الدخل بمبلغ ٨١٠٠ .

لم تقم شركة (ج) باحتساب أى إهلاك على محطة الكهرباء لعدم استخدامها بعد .

وقد أظهرت شركة (ج) الآتى فى عام ١٩٨٣ :

١٨٠٠٠	ربح من الأنشطة العادية قبل الفوائد وضريبة الدخل
.	فوائد مدفوعة

١٨٠٠٠	ربح من الأنشطة العادية قبل ضريبة الدخل
(٥٤٠٠)	ضريبة الدخل

١٢٦٠٠	صافى الربح
-------	------------

=====

بلغ رصيد أول المدة للأرباح المرحلة لعام ١٩٨٣ مبلغ ٢٠٠٠٠ وبلغ رصيد آخر المدة ٣٢٦٠٠ .

وقد بلغت نسبة ضريبة الدخل على شركة (ج) ٣٠٪ عن عام ١٩٨٤ و ١٩٨٣ .

شركة (ج)

بيانات مستخرجة من قائمة الدخل (باستخدام المعالجة القياسية)

١٩٨٣	١٩٨٤	
(معدلة)		
١٨٠٠٠	٣٠٠٠٠	ربح من الأنشطة العادية قبل الفوائد وضريبة الدخل
(٢٦٠٠)	(٣٠٠٠)	فوائد مدفوعة
-	-	
١٥٤٠٠	٢٧٠٠٠	ربح من الأنشطة العادية قبل ضريبة الدخل
(٥٤٠٠)	(٨١٠٠)	ضريبة الدخل
=====	=====	
١٢٦٠٠	١٨٩٠٠	صافى الربح

شركة (ج)

قائمة الأرباح المرحلة (باستخدام المعالجة القياسية)

١٩٨٣	١٩٨٤	
(معدلة)		
٢٠٠٠٠	٣٢٦٠٠	رصيد أول المدة للأرباح المرحلة قبل التعديل
		التغيير فى السياسة المحاسبية الخاصة برسطة الفوائد
(٦٣٤٠)	(٥٤٦٠)	(صافى من ضريبة الدخل البالغة ٣٢٤٠ فى ١٩٨٤)
-	-	وبالبالغة ١٥٦٠ فى ١٩٨٣ (إيضاح ١)
١٦٣٦٠	٢٧١٤٠	رصيد أول المدة للأرباح المرحلة بعد التعديل
١٠٧٨٠	١٨٩٠٠	صافى الربح
-	-	
٢٧١٤٠	٤٦٠٤٠	رصيد آخر المدة للأرباح المرحلة
=====	=====	

بيانات مستخرجة من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية

١ - قامت شركة (ج) خلال عام ١٩٨٤ بتغيير سياستها المحاسبية الخاصة بمعالجة تكاليف الاقتراض الخاصة بمحطة قوى كهربائية مازالت تحت الإنشاء لتستخدم بمعرفة شركة (ج)

(٠)

تمشياً مع المعالجة القياسية الواردة بالمعيار المحاسبى المصرى الخاص بتكاليف الاقتراض ، فقد قامت المنشأة باعتبار هذه التكاليف مصروفاً بدلاً من رسملتها ٠
وقد تم هذا التغيير فى السياسة المحاسبية بأثر رجعى وتم تعديل القوائم المقارنة لعام ١٩٨٣ تمشياً مع التغيير فى السياسة المحاسبية وقد كان أثر هذا التغيير هو زيادة الفوائد المدفوعة بمبلغ ٣٠٠٠ (١٩٨٤) و ٢٦٠٠ (١٩٨٣) ٠ وقد انخفض رصيد أول المدة للأرباح المرحلة عن ١٩٨٣ بمبلغ ٥٢٠٠ وهو قيمة التسوية المتعلقة بالفترات السابقة عن عام ١٩٨٣ ٠

شركة (ج)

بيانات مستخرجة من قائمة الدخل

(باستخدام المعالجة البديلة المسموح بها)

-

(نموذج إيضاح للمعلومات)

١٩٨٤ ١٩٨٣ ١٩٨٤ ١٩٨٣

(معدل) (معدل)

الربح من الأنشطة العادية قبل الفوائد

٣٠٠٠٠ ١٨٠٠٠ ٣٠٠٠٠ ١٨٠٠٠ وضريبة الدخل

(٣٠٠٠) . (٣٠٠٠) (٢٦٠٠) فوائد مدفوعة

. . . (٧٨٠٠) إجمالى أثر التغيير فى السياسة المحاسبية

- - - -

١٩٢٠٠ ١٨٠٠٠ ٢٧٠٠٠ ١٥٤٠٠ الربح من الأنشطة العادية قبل ضريبة الدخل

ضرائب الدخل

(٥٧٦٠) (٥٤٠٠) (٨١٠٠) (٤٦٢٠) (تتضمن أثر التغيير فى السياسة المحاسبية)

- - - -

صافى الربح

١٣٤٤٠ ١٢٦٠٠ ١٨٩٠٠ ١٠٧٨٠
=====

شركة (ج)

قائمة الأرباح المرحلة

(باستخدام المعالجة البديلة المسموح بها)

—

(نموذج إيضاح للمعلومات)

١٩٨٤ ١٩٨٣ ١٩٨٤ ١٩

٨٣

(معدل) (معدل)

رصيد أول المدة للأرباح المرحلة قبل التعديل ٣٢٦٠٠ ٢٠٠٠٠ ٣٢٦٠٠ ٢٠٠٠٠

التغيير فى السياسة المحاسبية الخاصة برسمة

الفوائد (صافى من ضريبة الدخل البالغة

٢٣٤٠ فى ١٩٨٤ والبالغة ١٥٦٠ فى

(١٩٨٣) (إيضاح) . . (٥٤٦٠) (٣٦٤٠)

— — — —

رصيد أول المدة للأرباح المرحلة بعد التعديل ٣٢٦٠٠ ٢٠٠٠٠ ٢٧١٤٠ ١٦٣٦٠

١٣٤٤٠ ١٢٦٠٠ ١٨٩٠٠ ١٠٧٨٠

صافى الربح

— — — —

رصيد آخر المدة للأرباح المرحلة ٤٦٠٤٠ ٣٢٦٠٠ ٤٦٠٤٠ ٢٧١٤٠

=====

بيانات مستخرجة من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية

—

تم إجراء تسوية بمبلغ ٧٨٠٠ فى قائمة الدخل عن عام ١٩٨٤ عبارة عن أثر التغيير فى السياسة المحاسبية الخاصة بمعالجة تكلفة الاقتراض المتعلقة بمحطة القوى الكهربائية لاستخدام شركة (ج) والتي ما زالت تحت الإنشاء . وقد قامت المنشأة فى ١٩٨٤ باعتبار تكاليف

الاقتراض مصروفاً بدلاً من رسميتها وذلك تمشياً مع المعالجة القياسية الواردة بالمعيار المحاسبى المصرى الخاص بتكاليف الاقتراض .

وقد تم التغيير فى السياسة بأثر رجعى ويظهر نموذج إيضاحى للمعلومات بعد التعديل بافتراض أن السياسة الجديدة كان يتم استخدامها من قبل .

تم تخفيض رصيد أول المدة للأرباح المرحلة فى نموذج شكل المعلومات عن عام ١٩٨٣ بمبلغ ٥٢٠٠ وهى قيمة التسوية المتعلقة بالفترات السابقة لعام ١٩٨٣ .
٥ - بالنسبة للاستثمارات :

أما البند الخامس من المادة (٧٠) من اللائحة التنفيذية فقد جاء تحت عنوان " بالنسبة للاستثمارات " ويقضى بإلزام الشركات باتباع سياسة ثابتة فى تقييم الاستثمارات المتداولة وذلك باتباع طريقة القيمة السوقية أو طريقة التكلفة أو القيمة السوقية أيهما أقل وذلك طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، وبالنسبة للاستثمارات طويلة الأجل باتباع طريقة التكلفة ، أما الاستثمارات من شركات غير مقيمة فتعتمد الإيرادات طبقاً لطريقة حقوق الملكية .

وقد تناول المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٦) الخاص بالمحاسبة عن الاستثمارات متطلبات المحاسبة عن الاستثمارات والإفصاح عنها ونورد منها ما يلى:
الاستثمار :

هو أصل تحتفظ به المنشأة لتنمية ثروتها من خلال ما يتولد عنه من إيرادات (مثل الفوائد والإتاوات وتوزيعات الأرباح والإيجارات) أو من خلال التزايد فى القيمة الرأسمالية لهذا الأصل أو من أجل حصول المنشأة المستثمرة على منافع أخرى مثل تلك المنافع التى تتحقق من خلال العلاقات التجارية مع الغير . ولا يعتبر المخزون كما عرفه المعيار المحاسبى المصرى الخاص بالمخزون استثماراً . وفيما عدا الاستثمارات العقارية لا تعتبر الأصول الثابتة استثماراً وفقاً للمعيار المحاسبى المصرى الخاص بالأصول الثابتة وإهلاكاتها .
الاستثمارات المتداولة :

هى استثمارات قابلة بطبيعتها للتحويل إلى نقدية ويكون القصد من اقتنائها هو الاحتفاظ بها لمدة لا تزيد عن سنة واحدة .
الاستثمارات طويلة الأجل :

هى كل استثمار بخلاف الاستثمارات المتداولة .
الاستثمارات العقارية :

هى استثمارات فى أراضى أو مبانى لا تقوم المنشأة المستثمرة أو أى منشأة أخرى فى نفس المجموعة التى تنتمى إليها المنشأة المستثمرة باستخدامها بصفة رئيسية فى عملياتها .
القيمة العادلة :

هى القيمة التبادلية لأصل معين بين بائع ومشتري كل منهما لديه الرغبة فى التبادل وعلى بيئة من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة .
القيمة السوقية :

هى القيمة التى يمكن الحصول عليها من بيع استثمار ما فى سوق نشطة .
تحديد القيمة الدفترية للاستثمارات :
الاستثمارات المتداولة :

١٨ - تدرج الاستثمارات المبوبة كأصول متداولة فى الميزانية إما على أساس :

(أ) القيمة السوقية .

و(ب) التكلفة أو القيمة السوقية أيهما أقل .

فإذا أدرجت الاستثمارات المتداولة على أساس التكلفة أو القيمة السوقية أيهما أقل فإن القيمة الدفترية تحدد إما على أساس تجميعى لكافة ما بمحفظة الأوراق المالية من استثمارات متداولة أو على أساس تجميع كل فئة من فئات هذه الاستثمارات على حده أو على أساس قيمة كل استثمار على حده .
الاستثمارات طويلة الأجل :

٢٢ - تدرج الاستثمارات المبوبة كأصول طويلة الأجل فى الميزانية إما على أساس :

(أ) التكلفة .

أو(ب) قيمة إعادة التقييم .

أو(ج) التكلفة أو القيمة السوقية أيهما أقل إذا كانت الاستثمارات ممثلة فى أسهم قابلة للتسويق وذلك على أساس تجميعى لكافة ما بمحفظة الأوراق المالية من استثمارات .

وإذا تم استخدام قيم إعادة التقييم يكون من الواجب الإلتزام بتطبيق سياسة واضحة لتحديد دورية إجراء إعادة التقييم مع وجوب إعادة التقييم لمجموعة كاملة من الاستثمارات طويلة الأجل فى نفس الوقت .

ويجب تخفيض القيمة الدفترية لجميع الاستثمارات طويلة الأجل لإثبات الانخفاض غير المؤقت في قيمتها كما يجب تحديد هذا التخفيض وإثباته بالنسبة لكل استثمار على حده .

طريقة حقوق الملكية :

تناول المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٨) الخاص بالمحاسبة عن الاستثمارات فشركات شقيقة تعريف وتوضيح طريقة حقوق الملكية حيث جاء به ما يلى :

تعريف طريقة حقوق الملكية :

هى طريقة محاسبية يتم بناء عليها إثبات الاستثمار - عند إقتناؤه - بتكلفة الإقتناء ثم يتم تعديل تلك التكلفة بكل تغيير يطرأ على نصيب المستثمر فى صافى أصول الشركة المستثمر فيها ، وتظهر قائمة الدخل نصيب المستثمر فى نتائج أعمال الشركة المستثمر فيها .

طريقة حقوق الملكية :

٥- وفقاً لطريقة حقوق الملكية ، يتم إثبات الاستثمار - عند إقتناؤه - بتكلفة الإقتناء ثم يتم زيادة أو تخفيض رصيد الاستثمار لإثبات نصيب المستثمر من أرباح أو خسائر الشركة المستثمر فيها والمحقق بعد تاريخ الإقتناء ، ويخفض رصيد الاستثمار بقيمة الكوبونات المحصلة من الشركة المستثمر فيها وقد يكون من الضرورى أن يتأثر رصيد الاستثمار بالتعديلات التى تتم على نصيب المستثمر فى الشركة المستثمر فيها والناجمة عن التغييرات فى حقوق الملكية بالشركة المستثمر فيها والتى لم يتم تضمينها قائمة الدخل ، وهذه التغييرات تتضمن ما ينتج من إعادة تقييم الأصول الثابتة والاستثمارات وكذا فروق العملة الناتجة عن ترجمة القوائم المالية للشركة المستثمر فيها إلى عمله القيد عند المستثمر وأيضاً ما ينتج من تسوية الفروق الناتجة عند تجميع القوائم المالية لأكثر من شركة .

الكتاب الرابع

الضريبة المستقطعة من المنبع

الكتاب الرابع

الضريبة المستقطعة من المنبع

—

تمهيد :

تناول الكتاب الرابع من القانون الأحكام الخاصة بالضريبة المستقطعة من المنبع وذلك بالمواد من ٥٦ وحتى ٥٨ من القانون ، وتناولتها اللائحة التنفيذية للقانون فى المواد من ٧١ حتى ٨١ وذلك على الوجه التالى :

الضريبة المستقطعة على مبالغ العوائد – الاتاوات – مقابل الخدمات – مقابل نشاط الرياضى أو الفنان .

م ٥٦ قانون ، م ٧١ حتى ٧٧ لائحة

الضريبة المستقطعة على العمولة والسمسرة غير المتصلة بمباشرة المهنة .

م ٥٧ قانون ، م ٧٨ حتى ٧٩ لائحة

الضريبة المستقطعة على عوائد السندات التى تصدرها وزارة المالية لصالح البنوك .

م ٥٨ قانون ، م ٨٠ حتى ٨١ لائحة

وستتناول أحكام هذه المواد فى الصفحات التالية .

الضريبة المستقطعة من المنبع على المبالغ التالية :

- ١ - العوائد .
- ٢ - الاتاوات .
- ٣ - مقابل الخدمات .
- ٤ - مقابل نشاط الرياضى أو الفنان .

تناولت المادة (٥٦) من القانون الضريبة المستقطعة من المنبع على المبالغ السابقة ،

حيث تنص على ما يلى :

" تخضع للضريبة بسعر ٢٠٪ المبالغ التى يدفعها أصحاب المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية المقيمة فى مصر والجهات غير المقيمة التى لها منشأة دائمة فى مصر لغير المقيمين فى مصر وذلك دون خصم أى تكاليف منها .

وتشمل هذه المبالغ ما يأتى :

- ١ - العوائد .
- ٢ - الإتاوات عدا المبالغ التى تدفع للخارج مقابل تصميم أو حقوق معرفة لخدمة الصناعة ويحدد الوزير بالاتفاق مع الوزير المختص بالصناعة الحالات التى تكون فيها حقوق المعرفة لخدمة الصناعة .

٣ - مقابل الخدمات ، ولا يعتبر من قبيل مقابل الخدمات نصيب المنشأة الدائمة العاملة في مصر من المصروفات الإدارية ومصروفات الرقابة والإشراف التي يتحملها مركزها الرئيسى فى الخارج .

٤ - مقابل نشاط الرياضى أو الفنان سواء دفع له مباشرة أو من خلال أى جهة . ويعفى من الضريبة المنصوص عليها فى هذه المادة عوائد القروض والتسهيلات الإئتمانية التى تحصل عليها الحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة من مصادر خارج مصر . كما تعفى شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام والقطاع الخاص من هذه الضريبة بشرط أن تكون مدة القرض أو التسهيل ثلاث سنوات على الأقل . وتلتزم المنشآت والأشخاص والجهات المشار إليها بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال خمسة عشر يوماً التالية من الشهر التالى للشهر الذى تم فيه الخصم " .

ويتضح من نص الفقرة الأولى من هذه المادة أنها تضمنت أحكاماً عامة فيما يتعلق بالضريبة المستقطعة من المنبع نوضحها فيما يلى :
سعر الضريبة :

تفرض الضريبة المستقطعة من المنبع بسعر مقطوع وثابت بنسبة ٢٠٪ دون خصم أى تكاليف من المبالغ التى تفرض عليها .
الملتزمون بحجز الضريبة :
- أصحاب المنشآت الفردية المقيمين فى مصر .
- الأشخاص الاعتبارية المقيمة فى مصر .
- الجهات غير المقيمة التى لها منشأة دائمة فى مصر .
المبالغ الخاضعة للضريبة :

تفرض الضريبة المستقطعة من المنبع على المبالغ التى يحصل عليها غير المقيمين فى مصر سواء كانوا أفراداً أو جهات من العوائد والاتاوات ومقابل الخدمات ومقابل نشاط الرياضى أو الفنان .

١ - العوائد

بينت المادة (٧١) من اللائحة التنفيذية للقانون ما تشمله العوائد ، ، حيث تنص على ما يلى :

" تشمل العوائد ، فى تطبيق حكم البند (١) من المادة (٥٦) من القانون ، جميع ما تنتجه القروض والسلفيات والديون أيا كان نوعها والسندات والأذون " .

٢ - الاتاوات

تخضع لهذه الضريبة المبالغ التى تدفع لغير المقيمين مقابل استعمال أو الحق فى استعمال حقوق النشر لأى من الأعمال الفنية أو الأدبية أو العلمية بما فيها الأفلام السينمائية - أو براءة الاختراع - أو العلامة التجارية ، ما عدا المبالغ التى تدفع للخارج مقابل تصميم أو حقوق معرفة لخدمة الصناعة ، ويحدد الوزير مع الوزير المختص بالصناعة الحالات التى تكون فيها حقوق المعرفة لخدمة الصناعة

٣ - مقابل الخدمات

يخضع مقابل الخدمات الذى يدفع لغير المقيم للضريبة ، وقد أوضحت اللائحة التنفيذية الأمور التالية بالنسبة لمبالغ مقابل الخدمات :

مقابل خدمات لا يطبق بشأنه أحكام البند ٣ من المادة ٥٦ من القانون وقد تناولتها المادتين ٧٢ ، ٧٤ من اللائحة ، حيث تنص المادة ٧٢ على ما يلى :

" لا يعد مقابل الخدمات التالية من قبيل مقابل الخدمات المنصوص عليه فى البند (٣)

من المادة (٥٦) من القانون :

- ١ - النقل أو النولون .
- ٢ - الشحن .
- ٣ - التأمين .
- ٤ - التدريب .
- ٥ - الاشتراك فى المعارض والمؤتمرات .
- ٦ - القيد فى البورصات العالمية .
- ٧ - الإعلان والترويج المباشر " .

كما تنص المادة ٧٤ من اللائحة التنفيذية على ما يلى :

" لا يعد من قبيل مقابل الخدمات ، فى تطبيق حكم المادة (٥٦) من القانون ، نصيب المنشأة الدائمة العاملة فى مصر من المصروفات الإدارية ومصروفات الرقابة والإشراف التى يتحملها المركز الرئيسى فى الخارج .

ويجب عند تحديد أرباح المنشأة الدائمة ، ألا يزيد ما يعتمد ضمن المصروفات الإدارية ومصروفات الرقابة والإشراف التى يتحملها المركز الرئيسى فى الخارج على ٧٪ من صافى الربح

الضريبي للمنشأة ، على ألا تتضمن المصروفات المحملة فى حدود هذه النسبة أية إتاوات أو عوائد أو عمولات أو أجور مباشرة ، وبشروط تقديم شهادة من مراقب حسابات المركز الرئيسى معتمدة وموثقة " .

مقابل الخدمات واتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي :
تناولت المادة (٧٣) من اللائحة التنفيذية المعاملة الضريبية لمقابل الخدمات فى حالة وجود اتفاقيات تجنب ازدواج ضريبي ، وكذلك المعاملة فى حالة عدم وجود هذه الاتفاقيات ، كما بينت الاجراء الذى تتبعه الجهات التى تتطلب طبيعة عملها الحصول على خدمات مستمرة تؤدي فى الخارج ، حيث تنص على ما يلى :

" يخضع للضريبة طبقاً لحكم المادة (٥٦) من القانون مقابل الخدمات المؤداة بالخارج فى دول ليس بينها وبين جمهورية مصر العربية اتفاقيات تجنب ازدواج ضريبي ، وفى حالة تأدية الخدمات فى دول بينها وبين جمهورية مصر العربية اتفاقيات تجنب ازدواج ضريبي فيتم تطبيق أحكام هذه الاتفاقيات ، بشرط التزام الجهة التى تؤدي هذا المقابل بتقديم المستندات التى تثبت ارتباط هذه الخدمات بنشاطها وسداد هذا المقابل .

وعلى الجهات التى تتطلب طبيعة عملها الحصول على خدمات مستمرة تؤدي فى الخارج أن تتقدم للمصلحة بالحصول على الرأى المسبق بشأن المعاملة الضريبية ، وفقاً لحكم المادة (١٢٧) من القانون " .

٤ - مقابل نشاط الرياضى أو الفنان

يخضع لهذه الضريبة مقابل نشاط الرياضى أو الفنان غير المقيم سواء دفع له بصفته الشخصية أو بصفته ممثل لجهة يتبعها .
عوائد القروض المعفاة من الضريبة :

طبقاً لنص الفقرة قبل الأخيرة من المادة ٥٦ من القانون فإن عوائد القروض والتسهيلات الائتمانية التى تحصل عليها الحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة الأخرى من مصادر خارج مصر تكون معفاة من الضريبة ، كما تعفى أيضاً عوائد القروض والتسهيلات الائتمانية التى تحصل عليها شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام والقطاع الخاص من الضريبة المستقطعة من المنبع بشرط ألا تقل مدة القرض عن ثلاث سنوات .

وقد بينت المادة ٧٥ من اللائحة التنفيذية ما يشترط لإعفاء عوائد القروض من الضريبة المستقطعة من المنبع ، حيث تنص على ما يلى :

" يشترط لسريان الإعفاء المقرر لعوائد القروض طبقاً لحكم الفقرة قبل الأخيرة من المادة (٥٦) من القانون ، ألا تقل مدة القرض عن ثلاث سنوات ، وإذا كان تاريخ عقد القرض سابقاً على تاريخ العمل بالقانون فإن الإعفاء يسرى على العوائد المستحقة إعتباراً من تاريخ العمل بالقانون " .

التزام الجهات فى تطبيق المادة ٥٦ من القانون:

تناولت الفقرة الأخيرة من المادة ٥٦ من القانون التزامات الأشخاص والمنشآت والجهات الملزمة بخضم الضريبة طبقاً لحكم هذه المادة حيث بينت ما يلى :

- ١ - حجز الضريبة المستحقة .
- ٢ - توريد الضريبة إلى المأمورية المختصة خلال ١٥ يوم التالية من الشهر التالى لتاريخ الخصم .

وقد ورد بالمادتين ٧٦ ، ٧٧ من اللائحة التنفيذية للقانون تنفيذ الأحكام التالية :

نموذج الإخطار بحجز وتوريد الضريبة المستقطعة من المنبع والمأمورية المختصة طبقاً لنص المادة ٧٦ من اللائحة التنفيذية للقانون يكون الإخطار بحجز وتوريد الضريبة المستقطعة من المنبع إلى المأمورية المختصة على النموذج رقم (١١ مستقطعة)، كما بينت المادة أن المقصود بالمأمورية المختصة هو المأمورية التى يتبعها دافع المبالغ المنصوص عليها فى المادة ٥٦ من القانون .

نموذج التوريد ومطالبة غير المقيم بالضريبة فى حالة التعامل مع المنشآت المقامة بالمناطق الحرة

بينت المادة ٧٧ من اللائحة التنفيذية النماذج التى تستخدم فى توريد الضريبة ومطالبة غير المقيم بها فى حالة تعامله مع المنشآت المقامة بنظام المناطق الحرة نظراً لعدم خضوع هذه المنشآت لأحكام قوانين الضرائب فى مصر ، لذلك فقد أوجبت اللائحة الالتزام بتوريد الضريبة على غير المقيم الخاضع للضريبة نفسه .

حيث تنص المادة (٧٧) من اللائحة على ما يلى :

" على غير المقيمين الخاضعين للضريبة ، طبقاً لحكم المادة (٥٦) من القانون ، والمتعاملين مع المنشآت والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة فى مصر توريد الضريبة على النموذج رقم (١٢ مستقطعة) .

وفى حالة عدم الإلتزام بالتوريد ، يكون على مأمورية الضرائب التى تتبعها الجهة الدافعة للإيراد الخاضع للضريبة مطالبة غير المقيم بالضريبة المستحقة على النموذج رقم (١٣) مستقطعة " .

الضريبة على العمولة أو السمسرة غير المتصلة بمباشرة المهنة:

تنص المادة ٥٧ من القانون على ما يلى :

" تخضع للضريبة المبالغ التى تدفعها المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية لأى شخص طبيعى على سبيل العمولة أو السمسرة متى كانت غير متصلة بمباشرة مهنته .

ويلتزم دافع العمولة أو السمسرة بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة التى يتبعها خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالى للشهر الذى دفعت فيه العمولة أو السمسرة طبقاً للسعر المنصوص عليه فى المادة ٥٦ من هذا القانون دون خصم أى تكاليف " .

كما تنص المادتان ٧٨ ، ٧٩ من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

(م ٧٨ لائحة) " يقصد بالمأمورية المختصة ، فى تطبيق حكم المادة (٥٧) من القانون، المأمورية التى يتبعها دافع العمولة أو السمسرة " .

(م ٧٩ لائحة) " يكون الإخطار بتوريد الضريبة المستحقة على العمولة أو السمسرة غير المتصلة بمباشرة المهنة ، طبقاً لحكم المادة (٥٧) من القانون ، على النموذج رقم (١٤) مستقطعة " .

يتضح مما سبق ما يلى :

سعر الضريبة:

تخضع المبالغ التى تدفع على سبيل العمولة أو السمسرة (العارضة) غير المتصلة بمباشرة المهنة التى تدفعها المنشآت الفردية أو الأشخاص الاعتبارية لأى شخص طبيعى للضريبة بسعر ٢٠٪ دون خصم أى تكاليف .

الملتزم بحجز وتوريد الضريبة

يلتزم دافع العمولة أو السمسرة بحجز قيمة الضريبة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالى للشهر الذى دفعت فيه .

المأمورية المختصة

المأمورية التى يتبعها دافع العمولة أو السمسرة .

نموذج الاخطار بتوريد الضريبة

يكون الاخطار بتوريد الضريبة المستحقة على النموذج رقم (١٤ مستقطعة) .
الضريبة على عوائد السندات :
تنص المادة ٥٨ من القانون على ما يلى :

" مع عدم الإخلال بأى إعفاءات ضريبية مقررة فى قوانين أخرى تخضع للضريبة عوائد السندات التى تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزى أو غيره من البنوك بسعر ٣٢٪ وذلك دون خصم أية تكاليف ويلتزم دافع هذه العوائد أو من يحصل عليها بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالى للشهر الذى تم فيه الخصم " كما تنص المادتان ٨٠ ، ٨١ من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

(م ٨٠ لائحة) " يقصد بالمأمورية المختصة ، فى تطبيق حكم المادة (٥٨) من القانون ، المأمورية التى يتبعها البنك المركزى أو أى بنك آخر يكتب فى السندات التى تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزى أو غيره من البنوك " .

(م ٨١ لائحة) " يكون الإخطار بتحصيل وتوريد الضريبة المستحقة على عوائد السندات ، المنصوص عليها فى المادة السابقة ، على النموذج رقم (١٥ مستقطعة) مع خصم الضريبة المسددة على عوائد هذه السندات من الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية المستحقة على هذه البنوك وبما لا يجاوز هذه الضريبة " .

ويتضح من نصوص المواد السابقة أنها تناولت الأحكام الآتية :
سعر الضريبة

طبقاً لنص المادة (٥٨) من القانون يكون سعر الضريبة المستقطعة من المنبع على عوائد السندات التى تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزى أو غيره من البنوك هو ٣٢٪ دون خصم أية تكاليف
الملتزم بحجز وتوريد الضريبة

يقع الالتزام بحجز وتوريد الضريبة على دافع العوائد أو من يحصل عليها ، خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالى للشهر الذى تم فيه خصم الضريبة .
المأمورية المختصة

طبقاً لنص المادة ٨٠ من اللائحة التنفيذية تكون المأمورية المختصة هى المأمورية التى يتبعها البنك المركزى أو أى بنك آخر يكتب فى السندات الصادرة عن وزارة المالية لصالح تلك البنوك .

نموذج الاخطار بتحصيل وتوريد الضريبة

يتم الاخطار بتحصيل وتوريد الضريبة على النموذج (١٥ مستقطعة) طبقاً للمادة (٨١) من اللائحة التنفيذية .

خصم الضريبة المسددة من الضريبة المستحقة على البنك
طبقاً لنص المادة ٨١ من اللائحة التنفيذية ، يتم خصم الضريبة المسددة على عوائد
السندات من الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية المستحقة على البنك الذي اكتب في
السندات وبشرط ألا تتجاوز هذه الضريبة .

ونورد في الصفحات التالية صور النماذج من (١١ إلى ١٥ مستقطعة) .

الكتاب الخامس الخصم والتحصيل والدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة

الكتاب الخامس الخصم والتحصيل والدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة

تمهيد :

وردت الأحكام الخاصة بالخصم والتحصيل والدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة بالكتاب الخامس من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية في المواد من ٥٩ وحتى ٧٣ من القانون ، والمواد من ٨٢ وحتى ٨٩ من اللائحة ، وقد فصل القانون هذه الأحكام في ثلاثة أبواب على الوجه التالي :

الباب الأول : النشاط التجارى والصناعى

الفصل الأول : الخصم : المادتين ٥٩ ، ٦٠ من القانون والمادة ٨٢ من اللائحة .

الفصل الثانى : الدفعات المقدمة : المواد ٦١ حتى ٦٥ من القانون والمواد من ٨٣ حتى ٨٧ من اللائحة .

الفصل الثالث : التحصيل تحت حساب الضريبة : المواد من ٦٦ وحتى ٦٩ من القانون .

الباب الثانى : المهن غير التجارية

الفصل الأول : الخصم : مادة ٧٠ من القانون .

الفصل الثانى : التحصيل تحت حساب الضريبة : مادة ٧١ من القانون والمادة ٨٨ من اللائحة .

الباب الثالث : أحكام عامة

المادتين ٧٢ ، ٧٣ من القانون والمادة ٨٩ من اللائحة .

وسنتناول هذه الأحكام بالتفصيل فيما يلي :

الباب الأول النشاط التجارى والصناعى

الباب الأول النشاط التجارى والصناعى

الفصل الأول الخصم

نظام الخصم تحت حساب الضريبة

تنص الفقرة الأولى من المادة (٥٩) من القانون على ما يلى :

" على الجهات والمنشآت المبينة فيما بعد أن تخصم نسبة من كل مبلغ يزيد على ثلاثمائة جنيه تدفعه على سبيل العمولة أو السمسرة أو مقابل عمليات الشراء أو التوريد أو المقاولات أو الخدمة إلى أى شخص من أشخاص القطاع الخاص ، ويصدر بتحديد هذه النسبة قرار من الوزير بما لا يجاوز ٥٪ من هذا المبلغ وذلك تحت حساب الضريبة التى تستحق على هؤلاء الأشخاص

، ويستثنى من ذلك الأقساط التى تسدد لشركات التأمين " .

ويتضح من نص هذه الفقرة أنها تضمنت الأحكام الآتية :

المبلغ الذى يسرى عليه الخصم تحت حساب الضريبة

كل مبلغ يزيد على ثلاثمائة جنيه .

الأعمال والأنشطة الخاضعة لعملية الخصم

- العمولة أو السمسرة .

- مقابل عمليات الشراء أو التوريد .

- أعمال المقاولات .

- الخدمات .

الأشخاص الذين يسرى بشأنهم نظام الخصم

أشخاص القطاع الخاص .

نسبة الخصم

لا تجاوز ٥٪ من المبلغ المدفوع

* وقد صدر قرار وزير المالية رقم ٥٣٧ لسنة ٢٠٠٥ بشأن تحديد أوجه النشاط التجارى والصناعى التى يسرى بشأنها نظام الخصم تحت حساب الضريبة طبقاً لحكم المادة (٥٩) من القانون حيث تنص المادة الأولى منه على ما يلى :

" تكون النسب التى يجرى خصمها تطبيقاً لحكم المادة (٥٩) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المشار إليه وفقاً للنسب الواردة بالجدول المرافق " .
وقد أرفق بالقرار الجدول الخاص بتحديد النسب التى يجرى خصمها تنفيذاً لحكم المادة (٥٩) من القانون وسنورد هذا الجدول مع القرار " ٥٣٧ " عند تناول إلتزامات الجهات الملزمة بالخصم

الجهات الملزمة بالخصم

ورد بيان الجهات الملزمة بالخصم تحت حساب الضريبة على إيرادات النشاط التجارى والصناعى وذلك فى البندين ١ ، ٢ من المادة (٥٩) من القانون والذين ينصان على ما يلى :

" ١ - وزارات الحكومة ومصالحها ، ووحدات الإدارة المحلية ، والهيئات العامة ، والهيئات القومية الاقتصادية أو الخدمية ، وشركات ووحدات القطاع العام ، وشركات قطاع الأعمال العام ، وشركات الأموال ، والمنشآت والشركات الخاضعة لقوانين الاستثمار ، وشركات الأشخاص التى يجاوز رأسمالها خمسين ألف جنيه أياً كان شكلها القانونى ، والشركات المنشأة بمقتضى قوانين خاصة ، والشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة ، وفروع الشركات الأجنبية ، ومخازن الأدوية ومكاتب الاستيراد ، والجمعيات التعاونية ، والمؤسسات الصحفية ، والمعاهد التعليمية والنقابات والروابط والأندية ومراكز الشباب والاتحادات والمستشفيات والفنادق والجمعيات والمؤسسات الأهلية على إختلاف أغراضها ، والمكاتب المهنية ومكاتب التمثيل الأجنبية ، ومنشآت الإنتاج السينمائى والمسارح ودور اللهو ، وصناديق التأمين الخاصة المنشأة بالقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ أو بأى قانون آخر .

٢ - الجهات والمنشآت الأخرى التى يصدر بتحديدها قرار من الوزير " .

* وقد صدر قرار وزير المالية رقم ٥٣٥ لسنة ٢٠٠٥ بتحديد الجهات والمنشآت التى تلتزم بخصم مبالغ تحت حساب الضريبة على النشاط التجارى والصناعى وفقاً لحكم البند ٢ من المادة (٥٩) من القانون والذى ينص على ما يلى :

التزامات الجهات الملزمة بالخصم

بينت الفقرة الأخيرة من المادة (٥٩) من القانون التزامات الجهات والمنشآت الملزمة

بعملية الخصم حيث تنص على ما يلي :

" وتلتزم هذه الجهات والمنشآت بتوريد المبالغ التي تم خصمها إلى المصلحة طبقاً للإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون ، وتلتزم الجهة أو المنشأة التي لم تقم بخصم أو توريد المبالغ إليها بأن تؤدي للمصلحة هذه المبالغ بالإضافة إلى ما يرتبط بها من مقابل تأخير " .

كما فصلت المادة ٨٢ من اللائحة التنفيذية هذه الالتزامات حيث تنص على ما يلي :

" يكون توريد الجهات والمنشآت ، المنصوص عليها في المادة (٥٩) من القانون ، للمبالغ التي تم خصمها تحت حساب الضريبة من أى شخص من أشخاص القطاع الخاص طبقاً للآتي :

- ١ - أن يتم التوريد على النموذج رقم (٤١ خصم وتحصيل) مرفقاً به الشيك أو نقداً أو من خلال وسائل الدفع الالكترونية المنصوص عليها في الفقرة الثالثة من هذه المادة .
- ٢ - أن يتم التوريد في موعد أقصاه آخر ابريل ويوليو وأكتوبر ويناير من كل عام .
- ٣ - أن يتم التوريد إلى الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة بالمصلحة .

ويجب أن يتضمن النموذج المنصوص عليه في البند { ١ } بيانات الممول من واقع البطاقة الضريبية ، وأن يحدد به بدقة رقم التسجيل الضريبي / رقم الملف / المأمورية المختصة / طبيعة التعامل ، كما يجب استيفاء بيانات الشيك من حيث التوقيعات والبنك المسحوب عليه وإسم وصفة الموقعين على النموذج المعد لذلك .

وتعتبر قنوات الدفع التالية من وسائل الدفع الالكترونية :

- ١ - تحويلات بنكية للممولين الذين لديهم حسابات بالبنوك مع إخطار المصلحة بإشعار إضافة بالاتفاق مع هذه البنوك والربط على شبكة معلومات المصلحة باستخدامها في الإخطار .
- ٢ - استخدام الكروت الذكية في إدراج مدفوعات الممول / الجهة على الكروت على أن يتم تسليم القيمة إما لمندوب المصلحة أو بتوفير القاريء وبرنامج التحويل المالى لدى الجهة أو الممول ، وأن يتم السداد من خلاله ثم تفريغ محتوياته بعد ذلك .

٣ - استخدام شبكة بنك أو بنوك معينة أو الهيئة القومية للبريد التي تتفق معها المصلحة على السماح للممول بالسداد لدى منافذها ، ويتم إدراج التعامل على الكارت الذكى ويفرغ محتواه بالمأمورية المختصة لكل مدة طبقاً لأحكام القانون .

وتخطر المصلحة من خلال شبكة المعلومات بالسداد فورياً ، ويقوم الممول بقراءة محتويات الكارت للمطابقة .

وفى جميع الأحوال تعتبر الوسائل السابقة قنوات للدفع بشرط توافر اتفاق تجيزه وزارة المالية مع الجهات السابقة " .

* كما تضمن القرار " ٥٣٧ " لسنة ٢٠٠٥ السابق الإشارة إليه إجراءات تنفيذ هذه الالتزامات ، ونورد فيما يلى هذا القرار والجدول المرفق به لتحديد النسب التى يجرى خصمها تنفيذاً لحكم المادة (٥٩) من القانون .

الاعفاء من الخضوع لأحكام الخصم

تنص المادة (٦٠) من القانون على ما يلي :

" يعفى أشخاص القطاع الخاص المشار إليها في المادة ٥٩ من هذا القانون من الخضوع لأحكام الخصم تحت حساب الضريبة إذا ثبت للمصلحة أن لديها سجلاً منتظماً تلتزم بموجبه بأداء المبالغ الربع سنوية المدفوعة مقدماً وذلك طبقاً لأحكام الفصل الثاني من هذا الباب " .
ويتضح من نص هذه المادة :

أن القانون قد أعفى ممولى القطاع الخاص الذين يختارون الخضوع لنظام الدفعات المقدمة من الخضوع لنظام الخصم تحت حساب الضريبة بشرط الانتظام فى أداء المبالغ المدفوعة مقدماً طبقاً لأحكام نظام الدفعات المقدمة .

الفصل الثانى الدفعات المقدمة

—

مقدمة:

قانون الضريبة على الدخل فى المواد من (٦١) إلى (٦٥) نظام الدفعات المقدمة بإعتباره نظاماً إختيارياً يكون بديلاً لنظام الخصم تحت حساب الضريبة حيث يقوم الممول بنفسه بتحديد مبلغاً يدفعه تحت حساب الضريبة فى ضوء آخر ضريبة أقر بها الممول أو الأرباح التى يقدرها عن الفترة الضريبية التى يرغب فى تطبيق النظام عليها ، على أن تتم تسوية هذه المبالغ عند تقديم الإقرار الضريبى السنوى ^(١) .

وسنورد فيما يلى الأحكام الخاصة بنظام الدفعات المقدمة فى ضوء أحكام القانون ٩١

لسنة ٢٠٠٥ ولأئحته التنفيذية .

المقصود بنظام الدفعات المقدمة :

بينت المادة (٦١) من القانون المقصود بنظام الدفعات المقدمة حيث تنص على

ما يلى :

" مع مراعاة حكم المادة ٦٣ يقصد بنظام الدفعات المقدمة فى تطبيق أحكام هذا القانون قيام الممول بأداء مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة عليه عن الفترة الضريبية وذلك بواقع ٦٠٪ من أى مما يأتى :

١ - آخر ضريبة أقر بها الممول .

٢ - الضريبة التي يقدرها عن السنة التي يرغب في تطبيق نظام الدفعات عليها إذا كان الممول لم يسبق أن تقدم بإقرار ضريبي أو كان الإقرار الضريبي الذي تقدم به عن الفترة الضريبية السابقة على تقديم الطلب يتضمن خسارة " .

يتضح من هذا النص :

أن المقصود بنظام الدفعات المقدمة هو قيام الممول بسداد نسبة ٦٠٪ مقدماً من قيمة أى من :

(١) قواعد وتعليمات عامة رقم (١) لسنة ٢٠٠٥ بشأن تطبيق نظام الدفعات المقدمة .

- آخر ضريبة أقر بها سواء من واقع آخر إقرار ضريبي مقدم منه أو ما تم الوصول إليه من ضريبة نهائية عن آخر سنة من واقع الاتفاق المباشر أو قرار لجنة داخلية أو قرار لجنة الطعن أو حكم المحكمة أو قرار لجنة تصالح .

- الضريبة التي يقدرها الممول عن السنة التي يريد تطبيق نظام الدفعات المقدمة عليها فى أى من الحالتين التاليتين :

- إذا كان لم يسبق له أن تقدم بإقرار ضريبي من قبل (بداية نشاط) .

- إذا كان آخر إقرار ضريبي تقدم به عن الفترة السابقة على تقديم الطلب متضمناً خسارة وليس ربحاً .

الاختيار بين نظام الخصم ونظام الدفعات المقدمة

تنص المادة (٦٢) من القانون على ما يلى :

" للممول أن يختار بين نظام الخصم تحت حساب الضريبة ، وفقاً للمادة ٥٩ من هذا القانون ، وبين الالتزام بأحكام نظام الدفعات المقدمة المنصوص عليه فى هذا الفصل .

ويكون الاختيار بموجب طلب يقدمه الممول إلى مأمورية الضرائب المختصة ، قبل ستين يوماً على الأقل من بداية الفترة الضريبية التي يرغب فى تطبيق نظام الدفعات المقدمة إبتداء منها .

وعلى المصلحة أن ترد على طلب الممول بقرارها فى شأن الطلب خلال ستين يوماً من تاريخ تقديمه ، ويعتبر عدم الرد خلال هذه المدة رفضاً للطلب .

وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون النموذج الذى يقدم عليه الطلب ، والمستندات التي يجب إرفاقها به والإجراءات التي تتبع فى إخطار الممول بقرار المصلحة فى شأنه " .

يتضح من نص هذه المادة :

أن القانون أعطى الممول الحق في الاختيار بين نظام الخصم تحت حساب الضريبة وبين نظام الدفعات المقدمة وذلك بموجب طلب يقدم للمأمورية المختصة قبل ستين يوماً على الأقل من بداية الفترة الضريبية التي يرغب في تطبيق هذا النظام فيها .

كما ألزم القانون المصلحة بالرد على الممول خلال ستين يوماً من تاريخ تقديمه للطلب ، وإلا اعتبر عدم الرد خلال هذه المدة رفضاً لطلب الممول في هذا الخصوص .

وقد أوكل القانون إلى اللائحة التنفيذية تحديد النموذج الذي يقدم عليه الطلب والمستندات الواجب إرفاقها به والإجراءات اللازمة إتباعها في إخطار الممول بقرار المصلحة بشأنه .

وقد بينت المادتان ٨٣ ، ٨٤ من اللائحة التنفيذية للقانون نموذج الطلب ومرفقاته

والإجراءات المتبعة بشأنه حيث تنص المادة ٨٣ من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلي :

" يكون طلب الممول الالتزام بأحكام الدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة على النموذج

رقم (١ دفعات مقدمة) .

ويجب أن يقدم هذا الطلب إلى المأمورية المختصة مرفقاً به المستندات الآتية :

١ - بيان آخر ضريبة واجبة الأداء من واقع آخر إقرار ضريبي أو اتفاق مباشر أو قرار لجنة

داخلية أو قرار لجنة طعن أو حكم محكمة أو قرار لجنة تصالح .

٢ - بيان بالضريبة المقدرة إذا كان الممول لم يسبق له تقديم إقرار ضريبي أو إذا كانت الفترة

الضريبية السابقة على تقديم الطلب تتضمن خسارة " .

كما تنص المادة ٨٤ من اللائحة التنفيذية على ما يلي :

" على المأمورية المختصة أن ترد على طلب الممول المنصوص عليه في المادة السابقة

خلال ستين يوماً من تاريخ تقديم الطلب ، وذلك بموجب إخطار موصى عليه مصحوباً بعلم

الوصول ، ويكون الرد بالموافقة على النموذج رقم (٢ دفعات مقدمة) .

وفي حالة الإخطار بالموافقة يعد هذا الإخطار بمثابة شهادة صادرة لجميع جهات تعامل

الممول بخضوعه لنظام الدفعات المقدمة ، وتكون هذه الشهادة صالحة لفترة ضريبية واحدة ، تجدد

بناء على طلب الممول ما لم يعدل الممول عن اختياره لهذا النظام وفقاً لحكم المادة (٦٤) من

القانون أو أن يتم إعفاؤه أو حرمانه من تطبيقه وفقاً لحكم المادة (٦٥) منه .

ويجب أن يتضمن الإخطار المنصوص عليه في الفقرة السابقة بيان مدة الفترة الضريبية

الصالح للسريان خلالها ، كما يجب إثبات خضوع الممول لنظام الدفعات المقدمة بالصفحة الأخيرة

من البطاقة الضريبية وما يفيد تجديد العمل به ، وإذا لم يتم هذا التجديد تلتزم جهات التعامل تلقائياً ودون إخطار مسبق من المصلحة بتطبيق نظام الخصم تحت حساب الضريبة .
ويعتبر عدم الرد على طلب الممول خلال المدة المشار إليها رفضاً للطلب " .
كيفية تطبيق نظام الدفعات المقدمة
تنص المادة (٦٣) من القانون على ما يلي :

" يلتزم الممول وفقاً لنظام الدفعات المقدمة بأن يسدد النسبة المنصوص عليها في المادة ٦١ من هذا القانون على ثلاث دفعات متساوية ، تسدد كل دفعة منها على التوالى فى مواعيد لا تتجاوز الثلاثين من يونيو والثلاثين من سبتمبر والحادى والثلاثين من ديسمبر من كل عام .
وللممول بعد أداء الدفعة الثانية إخطار المصلحة بخفض القسط الثالث أو عدم أدائه إذا تبين له أن أرباحه عن العام الكامل ستكون أقل من الأرباح المقدرة عن العام السابق عليه .
ويجوز تخفيض عدد الدفعات عندما تكون المدة المتبقية بعد تقديم الطلب المشار إليه فى المادة ٦١ أقل من اثنى عشر شهراً على أن تسدد كل دفعة من هذه المبالغ إلى مأمورية الضرائب المختصة طبقاً للأوضاع والإجراءات وعلى النموذج الذى تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون .
ويتم تسوية المبالغ المدفوعة تطبيقاً لهذا النظام عند تقديم الإقرار السنوى المنصوص عليه فى المادة ٨٢ من هذا القانون ، ويلتزم الممول بسداد الجزء المتبقى من الضريبة المستحقة من واقع الإقرار بعد خصم ما سبق أن أداه من دفعات مقدمة مضافاً إليها عائد سنوى محسوباً وفقاً لسعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى على أن يخصم منه ٢٪ مع استبعاد كسور الشهر والجنيه " .

وقد بينت المادة ٨٥ من اللائحة التنفيذية نموذج إخطار الممول بتخفيض قيمة القسط الثالث أو عدم أدائه أو تخفيض عدد الدفعات المقدمة حيث تنص على ما يلي :
" يكون إخطار الممول للمصلحة بتخفيض القسط الثالث من الدفعات المقدمة أو عدم أدائه أو تخفيض عدد الدفعات ، طبقاً للمادة (٦٣) من القانون ، على النموذج رقم (٣) دفعات مقدمة ") .

يتضح مما سبق ما يلي :

- يلتزم الممول بسداد نسبة ٦٠٪ من قيمة الضريبة المقدرة على ثلاث دفعات متساوية فى الثلاثين من يونيو ، والثلاثين من سبتمبر ، والحادى والثلاثين من ديسمبر من كل عام .

- للممول بعد أداء القسط الثانى ، الحق فى طلب تخفيض القسط الثالث أو عدم أدائه ، إذا تبين له أن أرباحه عن هذا العام أقل من الأرباح المقدرة عن العام السابق ، أو إذا كانت المدة المتبقية بعد تقديم طلب تطبيق النظام تقل عن اثنى عشر شهراً ، كما فى حالة تغيير الفترة الضريبية أو حالات التوقف ويقدم الطلب على النموذج رقم (٣ دفعات مقدمة) .

- تخصم المبالغ المدفوعة مقدماً عند تقديم الإقرار من الضريبة المستحقة من واقع الإقرار مضافاً إليها عائداً محسوباً بنسبة تقل ٢٪ عن سعر ^(١) الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى فى أول السنة الميلادية للفترة الضريبية مع استبعاد كسور الشهر والجنيه .

وقد فصلت التعليمات العامة رقم (١) لسنة ٢٠٠٥ الصادرة بشأن تطبيق نظام الدفعات المقدمة مواعيد السداد والنماذج المستخدمة وباقى الإجراءات المتعلقة بنظام الدفعات المقدمة . .
وسنورد فيما بعد هذه التعليمات والنماذج المرفقة بها .
العدول عن إختيار نظام الدفعات المقدمة
تنص المادة (٦٤) من القانون على ما يلى :

" للممول أن يعدل عن اختياره لنظام الدفعات المقدمة وأن يلتزم بنظام الخصم تحت حساب الضريبة وفقاً للمادة ٥٩ من هذا القانون ، وذلك بالشرطين الآتيين :

- ١ - أن يكون الممول قد طبق نظام الدفعات المقدمة خلال سنة كاملة على الأقل وأن يكون قد سدد جميع المستحقات المقررة وفقاً لهذا النظام .
- ٢ - أن يتقدم الممول بطلب إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال تسعين يوماً على الأقل سابقة على بدء السنة الضريبية التى يرغب العدول عن نظام الدفعات المقدمة إعتباراً منها .

وتلتزم المصلحة بقبول الطلب عند توافر الشرطين السابقين ، وأن تخطر الممول بقرارها خلال ستين يوماً من تاريخ تقديم الطلب ، وإلا اعتبر عدم الإخطار خلال هذه المدة قبولاً للطلب .
وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون الإجراءات التى تتبع فى تقديم الطلب وفى الإخطار بقرار المصلحة " .

(١) سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى فى أول يناير ٢٠٠٥ نسبة ١٠٪ سنوياً وفى ٢٢ يناير ٢٠٠٦ نسبة ٩٪ سنوياً .

وقد بينت المادة ٨٦ من اللائحة التنفيذية النماذج والإجراءات المتبعة فى تقديم الممول لطلب العدول عن إختيار نظام الدفعات المقدمة وإخطار المأمورية للممول برفض الطلب فى حالة عدم توافر أى من شرطى قبول الطلب ، حيث تنص على ما يلى :

" يكون عدول الممول عن إختيار نظام الدفعات المقدمة بموجب طلب يقدم إلى المأمورية المختصة على النموذج رقم (٤ دفعات مقدمة) .

وفى حالة عدم توافر أى من شرطى قبول الطلب المشار إليه ، تلتزم المأمورية المختصة بإخطار الممول برفض الطلب بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول خلال ستين يوماً من تاريخ تقديمه وذلك على النموذج رقم (٥ دفعات مقدمة) ، ويعتبر عدم الإخطار خلال هذه المدة قبولاً للطلب " .

يتضح مما سبق ما يلى :

- للممول الحق فى أن يعدل عن إختيار هذا النظام والعودة لنظام الخصم تحت حساب الضريبة ، وذلك بالشرطين الآتيين :
- ١ - أن يكون قد طبق هذا النظام لمدة سنة كاملة ، وسدد جميع الدفعات المستحقة .
- ٢ - أن يتقدم بطلب إلى المأمورية المختصة خلال تسعين يوماً على الأقل من بدء السنة التى يرغب العدول عن تطبيق النظام إعتباراً منها ، وذلك على النموذج رقم (٤ دفعات مقدمة) .
- للمصلحة قبول الطلب عند توافر هذين الشرطين ، ويعتبر عدم الرد خلال ستين يوماً من تاريخ تقديمه قبولاً للطلب ، وفى حالة عدم توافر هذين الشرطين يرفض الطلب، وتلتزم المأمورية المختصة بإخطار الممول بذلك خلال المدة المحددة بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول على النموذج رقم (٥ دفعات مقدمة) .
- حالات الإعفاء والحرمان من تطبيق نظام الدفعات المقدمة
- تنص المادة (٦٥) من القانون على ما يلى :

" يعفى الممول من تطبيق نظام الدفعات المقدمة فى أى من الحالتين الآتيتين :

- ١ - تكبد الممول خسارة ضريبية لمدة سنتين متتاليتين .
 - ٢ - تغيير الشكل القانونى للمنشأة أو الشركة .
- وللمصلحة حرمان الممول من تطبيق النظام إذا تبين لها وجود فروق جوهرية بين تقديرات الممول لأرباحه وبين الأرباح الفعلية التى خضعت للضريبة فى كل سنة يطبق فيها النظام .

وعلى المصلحة إخطار الممول بذلك بموجب كتاب موسى عليه مصحوبا بعلم الوصول" .
وقد بينت المادة ٨٧ من اللائحة التنفيذية النماذج المستخدمة فى الإخطار بالإعفاء
والحرمان من تطبيق النظام حيث تنص على ما يلى :

" يكون إخطار الممول بإعفائه من تطبيق نظام الدفعات المقدمة على النموذج رقم (٦ دفعات مقدمة) ، ويكون إخطاره بحرمانه من تطبيق هذا النظام على النموذج رقم (٧ دفعات مقدمة) " .

وقد بينت التعليمات العامة رقم (١) لسنة ٢٠٠٥ الصادرة بشأن تطبيق نظام الدفعات المقدمة أن المقصود بالفروق الجوهرية التى تؤدى إلى حرمان الممول من تطبيق نظام الدفعات المقدمة هو أن تزيد الأرباح الفعلية الخاضعة للضريبة بنسبة ٢٠٪ على الأقل عن الأرباح المقدرة بمعرفة الممول فى كل سنة يطبق فيها النظام .

كما أوضحت التعليمات كذلك أنه يجوز للممول لتفادى حرمانه من تطبيق النظام إذا تبين له أن أرباحه الفعلية ستكون أكبر من الأرباح التى سبق أن قدرها عن نفس الفترة ، أن يقوم بزيادة قيمة الدفعات المتبقية بحيث تتناسب مع الأرباح الفعلية المتوقع تحقيقها .

ونورد بالصفحات التالية نص التعليمات العامة رقم (١) لسنة ٢٠٠٥ وكذلك النماذج المرفقة بها والخاصة بتطبيق نظام الدفعات المقدمة :

الفصل الثالث

التحصيل تحت حساب الضريبة

التحصيل تحت حساب الضريبة عند تجديد التراخيص
تنص المادة (٦٦) من القانون على ما يلي :

" على الجهات التي تمنح تراخيص للاتجار بالجملة فى الخضر والفاكهة والحبوب وغيرها من المواد الغذائية ، أو تلك التي تمنح تراخيص لمزاولة الأنشطة الحرفية ، أن تحصل عند تجديد الترخيص مبلغاً تحت حساب الضريبة ممن يصدر باسمه التجديد ، ويحظر على تلك الجهات تجديد الترخيص إلا بعد تحصيل هذا المبلغ .

ويصدر بتحديد هذا المبلغ قرار من الوزير بما لا يتجاوز ١٠٪ من رسم التجديد " .
ويتضح من نص هذه المادة :

أن القانون قد ألزم الجهات التالية ببيانها بتحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة عند تجديد الترخيص ممن يصدر باسمه التجديد :

- جهات منح تراخيص الاتجار بالجملة فى الخضر والفاكهة والحبوب وغيرها من المواد الغذائية .

- جهات منح تراخيص مزاولة الأنشطة الحرفية .

وقد صدر قرار وزير المالية رقم ٥٣٦ لسنة ٢٠٠٥ والذي يقضى فى المادة الأولى منه بتحديد المبلغ الذى يحصل بمعرفة الجهات السابقة بنسبة ١٠٪ من الرسم المقرر لتجديد الترخيص .

وسنورد نص هذا القرار فيما بعد .

التحصيل تحت حساب الضريبة بمعرفة مصلحة الجمارك

تنص المادة (٦٧) من القانون على ما يلي :

" على مصلحة الجمارك أن تحصل من أشخاص القانون الخاص نسبة من قيمة وارداتهم من السلع المسموح بتوريدها للبلاد للاتجار فيها أو تصنيعها ، وذلك تحت حساب الضريبة التى تستحق عليهم .

وفى حالة التنازل عن هذه السلع أو تظهير مستنداتهما إلى الغير يتم تحصيل نسبة من كل من المتنازل والمتنازل إليه ومن أطراف التظهير .

ويصدر بتحديد هذه النسب قرار من الوزير بما لا يجاوز ٢٪ من قيمة الواردات ، ويتم
تحصيل تلك النسب مع الضرائب الجمركية على هذه السلع وبذات إجراءات تحصيلها".
ويتضح من نص هذه المادة :

أن القانون قد ألزم مصلحة الجمارك بتحصيل نسبة من أشخاص القانون الخاص من
قيمة وارداتهم من السلع الواردة للبلاد للاتجار فيها أو لتصنيعها وذلك تحت حساب الضريبة التي
تستحق عليهم ، كما يتم تحصيل نسبة من كل من المتنازل والمتنازل إليه في حالة التنازل عن
هذه السلع .

وقد صدر قرار وزير المالية رقم ٥٣٤ لسنة ٢٠٠٥ بشأن النسبة التي تحصل من قيمة
الواردات تحت حساب الضريبة من أشخاص القانون الخاص ، والذي يقضى في المادة الأولى منه
بتحصيل نسبة بواقع نصف في المائة من قيمة تلك الواردات ونورد بالصفحات التالية نص هذا
القرار .

التحصيل تحت حساب الضريبة بمعرفة المجازر
تنص المادة (٦٨) من القانون على ما يلي :

" على المجازر عند قيامها بالذبح لحساب أشخاص القانون الخاص الخاضعين للضريبة أن تحصل مع رسوم الذبح المقررة مبلغاً تحت حساب الضريبة المستحقة ، وذلك عن كل رأس من الذبائح .

ويصدر بتحديد هذا المبلغ قرار من الوزير بما لا يتجاوز ١٠٪ من قيمة الرسم " .
يتضح من نص هذه المادة :

أن القانون قد ألزم المجازر بتحصيل نسبة لا تتجاوز ١٠٪ من قيمة رسوم الذبح وذلك من أشخاص القطاع الخاص الخاضعين للضريبة عند قيامهم بالذبح وذلك عن كل رأس من الذبائح .

وقد تضمن قرار وزير المالية رقم ٥٣٦ لسنة ٢٠٠٥ فى المادة الثانية منه تحديد المبلغ الذى تحصله المجازر عند قيامها بالذبح لأشخاص القطاع الخاص وذلك بما يعادل ١٠٪ من قيمة رسوم الذبح المقررة عن كل رأس من الذبائح .

وسنورد نص هذا القرار بعد تناول أحكام المادة ٧١ من القانون .
التحصيل تحت حساب الضريبة بمعرفة أقسام المرور
تنص المادة (٦٩) من القانون على ما يلي :

" على أقسام المرور الامتناع عن تجديد أو نقل رخصة تسيير سيارات الأجرة أو النقل المملوكة لأى شخص من أشخاص القطاع الخاص إلا بعد تحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة عليه .

ويصدر بتحديد هذا المبلغ قرار من الوزير بما لا يتجاوز ١٠٪ من الرسم المقرر للترخيص المفروض بقانون المرور الصادر بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٧٣ ، ويتم تحصيل ذلك المبلغ دفعة واحدة أو على أقساط طبقاً للقواعد المنظمة لسداد الضريبة المفروضة على السيارة وفقاً لقانون المرور " .

يتضح من نص هذه المادة :

أن القانون قد ألزم أقسام المرور عند تجديد أو نقل رخص سيارات الأجرة أو النقل المملوكة لأشخاص القطاع الخاص بتحصيل نسبة لا تتجاوز ١٠٪ من قيمة الرسم المقرر لترخيص السيارة وذلك تحت حساب الضريبة المستحقة .

وقد صدر قرار وزير المالية رقم ٥٣٣ لسنة ٢٠٠٥ بشأن تحديد المبالغ الواجب تحصيلها
عند تجديد أو نقل رخص تسيير السيارات الأجرة أو النقل تحت حساب الضريبة المستحقة .
وفيما يلي نص هذا القرار :

الباب الثانى المهن غير التجارية

الباب الثانى المهن غير التجارية الفصل الأول الخصم

الخصم تحت حساب الضريبة :

تنص المادة (٧٠) من القانون على ما يلى :

" تلتزم الجهات المنصوص عليها فى المادة (٥٩) من هذا القانون أن تخصص تحت حساب الضريبة ٥ ٪ من كل مبلغ يزيد على مائة جنيه تدفعه إلى أصحاب المهن غير التجارية التى يصدر بتحديددها قرار من الوزير " .

ويتضح من هذا النص أن الأحكام الخاصة بالخصم تحت حساب الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية تتمثل فيما يلى :

الجهات الملزمة بالخصم

نفس الجهات الملزمة بالخصم تحت حساب الضريبة على أرباح النشاط التجارى والصناعى والواردة بالمادة (٥٩) من القانون والسابق إيضاها فى البند ١ ، ٢ من هذه المادة .

مبلغ الخصم

كل مبلغ يزيد على مائة جنيه .

نسبة الخصم

٥ ٪ من كل مبلغ يدفع لأصحاب المهن غير التجارية فيما يزيد عن ١٠٠ جنيه .

الخاضعون للخصم

أصحاب المهن غير التجارية التى يصدر بتحديددها قرار من وزير المالية .

* وقد صدر قرار وزير المالية رقم ٥٣١ لسنة ٢٠٠٥ بتحديد المهن غير التجارية فى تطبيق

حكم المادة (٧٠) من القانون والنذى ينص على ما يلى :

الفصل الثانى التحصيل تحت حساب الضريبة

التحصيل تحت حساب الضريبة

تنص المادة (٧١) من القانون على ما يلى :

" تلتزم أقلام كتاب المحاكم ، على اختلاف درجاتها ، عند تقديم صحف الدعاوى أو الطعون إليها لقيدها ، ومأموريات الشهر العقارى عند التأشير على المحررات بالصلاحية للشهر ، بتحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة على المحامى الموقع على الصحيفة أو المحرر .
وتلتزم كل مستشفى بأن تحصل من الطبيب أو الأخصائى الذى يقوم بأداء عمل بها لحسابه الخاص مبلغاً تحت حساب الضريبة .

وتلتزم مصلحة الجمارك بأن تحصل ممن يزاول مهنة التخليص الجمركى مبلغاً عن كل بيان جمركى يقدمه للمصلحة ، وذلك تحت حساب الضريبة المستحقة عليه .

ويصدر بتحديد المبالغ المنصوص عليها فى الفقرات السابقة قرار من الوزير " .

ويتضح من نص هذه المادة أنها تضمنت الأحكام الآتية :

قيام جهات الالتزام بتحصيل مبالغ تحت حساب الضريبة من أصحاب المهن غير التجارية

والواردة بنص المادة على سبيل الحصر وهم :

١ - المحامون

تناولت الفقرة الأولى من المادة الأحكام الخاصة بتحصيل المبالغ تحت حساب الضريبة المستحقة على المحامين ، وقد صدر بشأنها القرار الوزارى رقم ٥٣٠ لسنة ٢٠٠٥ والذى ينص على ما يلى:

قرار وزير المالية رقم (٥٣٠) لسنة ٢٠٠٥
بشأن تحصيل المبالغ تحت حساب
ضريبة المهن غير تجاريه المستحقة على المحامين
طبقا لحكم المادة (٧١) من قانون ضريبة الدخل
رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥

وزير المالية

بعد الاطلاع على قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥
قرر:

(المادة الأولى)

على أقلام كتاب المحاكم بجميع أنواعها ودرجاتها ومكاتب ومأموريات الشهر العقارى
تحصيل المبالغ التالية تحت حساب الضريبة المستحقة على المحامين على الوجه الآتى:
٥ جنيه على كل صحيفة دعوى أو طعن أو محرر موقع من محام مقيد بجدول المحامين أمام المحاكم
الابتدائية.
١٠ حنية على كل صحيفة دعوى أو طعن أو محرر موقع من محام مقيد بجدول المحامين أمام المحاكم
الاستئناف.
١٥ حنية على كل صحيفة دعوى أو طعن أو محرر موقع من محام مقيد بجدول المحامين أمام محكمة
النقض.

(المادة الثانية)

على أقلام كتاب المحاكم ومكاتب ومأموريات الشهر العقارى تسليم المحامى إيصالا بكل مبلغ
تم دفعه تحت حساب الضريبة.
وعليها توريد قيمه كل ما حصلته الادارة العامة لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب
الضريبة فى موعد أقصاه آخر ابريل/يوليو/أكتوبر/يناير من كل عام بموجب شيك مصحوبا بالنموذج
٤١ (خصم وتحصيل تحت حساب الضريبة) موضحا به:
١- قيمه إجمالى المبالغ المحصلة موضحا به اسم كل محام والمبلغ المحصل لحسابه خلال ثلاثة
اشهر السابقة.
٢- عدد الدعوى الجزئية والابتدائية والإستئنافية والنقض، والمبالغ المحصلة من كل محام على
حده التى تمت خلال الثلاثة اشهر السابقة.
٣- عدد المحررات التى قدمت للشهر وقيمه كل محرر والمبالغ المحصلة من كل محامى على حده
والتي تمت خلال الثلاثة اشهر السابقة.

(المادة الثالثة)

لا تسرى أحكام هذا القرار على:

- ١- صحف الدعاوى التى ترفعها هيئه قضايا الدولة.
- ٢- صحيفة الدعاوى التى يرفعها المحامى الخاضع للضريبة على المرتبات وما فى حكمها الخاصة
بالجهة التى يعمل بها ويثبت ذلك بشهادة من الجهة التى يعمل بها المحامى.
- ٣- صحف الدعاوى التى ترفع من المحامى خلال فتره إعفائه من الضريبة ويكون إثبات ذلك وفقا
لما هو مبين بالبطاقة الضريبية الصادرة للمحامى.

(المادة الرابعة)

ينشر هذا القرار فى الوقائع المصرية ويعمل به من تاريخ نشره.
سجل فى ٢٠٠٥/٧/٩
وزير المالية
د.يوسف بطرس غالى

٢ - الأطباء

تقضى الفقرة الثانية من المادة (٧١) من القانون بإلزام المستشفيات بتحصيل مبلغ
تحت حساب الضريبة المستحقة على الطبيب أو الأخصائى الذى يقوم بأداء أعمال بها
لحسابه الخاص .

وقد صدر فى هذا الخصوص قرار وزير المالية رقم ٥٣٢ لسنة ٢٠٠٥ والذى

ينص على ما يلى :

٣ - الملخص الجمركى

تقضى الفقرة الثالثة من المادة (٧١) من القانون بإلزام مصلحة الجمارك بتحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة على من يزاول مهنة التخليص الجمركى عن كل بيان جمركى يقدمه للمصلحة .

وقد صدر قرار وزير المالية رقم ٥٣٦ لسنة ٢٠٠٥ بشأن المبالغ التى تحصل تحت حساب الضريبة المستحقة عند تجديد التراخيص أو القيام بالذبح أو تقديم بيان جمركى وفقاً للمواد ٦٦ ، ٦٨ ، ٧١ من قانون ضرائب الدخل .

ونورد فيما يلى نص هذا القرار :

نموذج تحصيل المبالغ المنصوص عليها في المادة (٧١) من القانون :

تنص المادة ٨٨ من اللائحة التنفيذية على ما يلي :

" يكون تحصيل المبالغ المنصوص عليها في المادة (٧١) من القانون ، تحت حساب الضريبة على النموذج رقم (٤١ خصم وتحصيل) " .
(سبق ان أوردنا النموذج ٤١ خصم وتحصيل ضمن القرار الوزاري رقم ٥٣٧ لسنة ٢٠٠٥)

الباب الثالث أحكام عامة

الباب الثالث
أحكام عامة

توريد المبالغ المحصلة تحت حساب الضريبة

تنص المادة (٧٢) من القانون على ما يلي :

" تلتزم الجهات المنصوص عليها في المواد ٦٦ و ٦٧ و ٦٨ و ٦٩ و ٧٠ و ٧١ من هذا القانون ، بتوريد قيمة ما حصلته تحت حساب الضريبة إلى المصلحة ، وذلك طبقاً للإجراءات وخلال المواعيد التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون .

وتلتزم الجهات المنصوص عليها في الفقرة الأولى بتوريد المبالغ التي تم خصمها لحساب الضريبة إلى المصلحة طبقاً للإجراءات وخلال المواعيد التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون ، وفي حالة عدم خصم أو توريد المبالغ الواجب خصمها تلتزم الجهة بأن تؤدي للمصلحة هذه المبالغ بالإضافة إلى ما يستحق عليها من مقابل تأخير " .

كما تنص المادة ٨٩ من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلي :

" يكون توريد المبالغ التي تم تحصيلها تحت حساب الضريبة ، طبقاً للمادة (٧٢) من القانون ، في موعد أقصاه آخر ابريل ويوليو وأكتوبر ويناير من كل عام إلى الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة على النموذج رقم (٤١ خصم وتحصيل) مرفقاً به الشيك أو نقداً أو من خلال وسائل الدفع الالكترونية المنصوص عليها في هذه اللائحة ،

ويجب أن يتضمن النموذج المشار إليه بيانات الممول من واقع البطاقة الضريبية ، وأن يحدد به بدقة رقم التسجيل الضريبي / رقم الملف / الأمورية المختصة / طبيعة التعامل ، كما يجب إستيفاء بيانات الشيك من حيث التوقيعات والبنك المسحوب عليه واسم وصفة الموقعين على النموذج المعد لذلك " .

يتضح مما سبق ما يلي :

١ - إجراءات ومواعيد توريد المبالغ المحصلة تحت حساب الضريبة :

تلتزم الجهات المنصوص عليها في المواد من ٦٦ وحتى ٧١ من القانون بتوريد المبالغ المحصلة تحت حساب الضريبة إلى الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة في موعد أقصاه آخر ابريل / يوليو / وأكتوبر / ويناير من كل عام على النموذج رقم (٤١ خصم وتحصيل) مرفقاً به الشيك ، أو السداد نقداً ، أو من خلال وسائل الدفع الالكترونية .

٢ - الزام الجهة بأداء المبالغ المقرر خصمها بالإضافة إلى مقابل التأخير المستحقة عليها في حالة عدم الخصم أو التوريد .

الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة في فترة الإعفاء أو عدم الخضوع
قضت المادة (٧٣) من القانون بعدم سرّيان أحكام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة على الممولين خلال فترة الإعفاء أو عدم الخضوع للضريبة حيث تنص على ما يلي:
" لا تسرى أحكام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة بالنسبة إلى المبالغ التي تدفع إلى الممول خلال فترة إعفائه أو عدم خضوعه للضريبة " .

الكتاب السادس إلتزامات الممولين وغيرهم

الكتاب السادس إلتزامات الممولين وغيرهم

تناول الكتاب السادس من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إلتزامات الممولين وغيرهم في ستة أبواب وذلك بالمواد من ٧٤ وحتى ١٣٠ من القانون والمواد من ٩٠ وحتى ١٤٦ من اللائحة التنفيذية للقانون على الوجه التالي :

الباب الأول : الإخطار وإمساك الدفاتر

المواد من ٧٤ وحتى ٨١ من القانون

والمواد من ٩٠ وحتى ١٠١ من اللائحة

الباب الثاني : الاقرارات الضريبية

المواد من ٨٢ وحتى ٨٨ من القانون

والمواد من ١٠٢ وحتى ١١٣ من اللائحة

الباب الثالث : ربط الضريبة

المواد من ٨٩ وحتى ٩٣ من القانون

والمواد من ١١٤ وحتى ١١٧ من اللائحة

الباب الرابع : الفحص والتحريات

المواد من ٩٤ وحتى ١٠١ من القانون

والمواد من ١١٨ وحتى ١٢٢ من اللائحة

الباب الخامس : ضمانات التحصيل

المواد من ١٠٢ وحتى ١١٥ من القانون

والمواد من ١٢٣ وحتى ١٢٨ من اللائحة

الباب السادس : إجراءات الطعن

المواد من ١١٦ وحتى ١٣٠ من القانون

والمواد من ١٢٩ وحتى ١٤٦ من اللائحة

وسنتناول كل من تلك الأبواب بالشرح فيما يلي :

الباب الأول

الإخطار وإمساك الدفاتر

الباب الأول

الإخطار وإمساك الدفاتر

—

الإخطار بمزاولة النشاط :

تنص المادة (٧٤) من القانون على ما يلي :

" يلتزم كل من يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو مهنيّاً أو نشاطاً غير تجارى ،

أن يقدم إلى المصلحة إخطاراً بذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ بدء مزاولة هذا النشاط .

ويلتزم الممول الذى ينشئ فرعاً أو مكتباً أو توكيلاً للمنشأة أو ينقل مقرها إلى مكان آخر أو يقوم بأى تغيير متعلق بالنشاط أو بالمنشأة ، بأن يخطر المصلحة بذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ ذلك التغيير .

ويقع واجب الإخطار بالنسبة إلى الأشخاص الاعتبارية على الممثل القانونى للشخص الاعتبارى أو مديره أو عضو مجلس إدارته المنتدب أو الشخص المسئول عن الإدارة بحسب الأحوال .

وتبين اللائحة التنفيذية لهذا القانون بيانات الإخطار والمستندات المؤيدة له والإجراءات التى تتبع فى شأنه " .

ويتضح من هذا النص ما يلى :

- أن القانون قد رتب الالتزامات التالية على الممولين :

• الإخطار ببدء مزاولة النشاط :

حيث تلزم المادة ٧٤ فى الفقرة الأولى منها كل ممول يبدأ فى مزاولة نشاط تجارى ، أو صناعى ، أو حرفى ، أو مهنى ، أو نشاط غير تجارى ، بإخطار المصلحة بذلك خلال ٣٠ يوماً من تاريخ بدء مزاولة النشاط .

• الإخطار بأى تغيير متعلق بالنشاط أو المنشأة :

كما تلزم المادة ٧٤ فى الفقرة الثانية منها الممول الذى يقوم بإنشاء :

- فرعاً

- أو مكتباً

- أو توكيلاً

وذلك للمنشأة التى يملكها ، كما ألزمت الممول الذى يقوم بتغيير مكان مزاولة النشاط بنقله إلى مكان آخر أو يقوم بأى تغيير آخر يتعلق بالنشاط أو بالمنشأة (كتغيير نوع النشاط ، أو مزاولة نشاط إضافى بجانب نشاطه الأصلى) ، وغيرها من التغيرات بشأن النشاط أو المنشأة ، ألزمته المادة بإخطار المصلحة بهذا التغيير خلال ٣٠ يوماً من تاريخ حدوثه .

• واجب الإخطار بالنسبة للأشخاص الاعتبارية :

قررت المادة ٧٤ من القانون فى الفقرة الثالثة منها أن واجب الإخطار بالنسبة للأشخاص

الاعتبارية يقع على أى من :

- الممثل القانونى للشخص الاعتبارى .

- مدير الشخص الاعتبارى .
- عضو مجلس الإدارة المنتدب .
- المسئول عن الإدارة .
- وذلك حسب الأحوال .

• بيانات الإخطار والمستندات المؤيدة له :

- أوضحت المادة ٧٤ من القانون فى الفقرة الرابعة منها أن بيانات الإخطار والمستندات المؤيدة له والإجراءات التى تتبع بشأن الإخطار ستبينها اللائحة التنفيذية للقانون .

وفى هذا الخصوص فقد صدرت المادة (٩٠) من اللائحة التنفيذية للقانون وتنص على

ما يلى :

" يكون إخطار المأمورية المختصة بمزاولة نشاط تجارى أو صناعى أو مهنى أو حرفى أو نشاط غير تجارى خلال ثلاثين يوماً من تاريخ بدء مزاولة النشاط على النموذج رقم (١٦ حصر) ، والنموذج رقم (١٧ حصر) بحسب الأحوال .

وعلى المأمورية المختصة فتح ملف ضريبى للممول فور إخطارها " .

ومن نص هذه المادة :

نجد أن إخطار المأمورية المختصة بمزاولة النشاط يكون على النموذج رقم (١٦ حصر) بالنسبة للأشخاص الطبيعيين ، أما بالنسبة للأشخاص الاعتبارية فيكون على النموذج رقم (١٧ حصر) وأنه على المأمورية المختصة أن تقوم بفتح ملف ضريبى للممول فور إخطارها .

وفيما يلى شكل النماذج أرقام ١٦ و ١٧ حصر الوارد ذكرها باللائحة :

البطاقة الضريبية :

تنص المادة (٧٥) من القانون على ما يلي :

" يلتزم كل ممول يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو نشاطاً غير تجارى وكذلك كل من يمارس نشاطاً مهنيّاً بصفة مستقلة أن يتقدم بطلب للمصلحة لاستخراج البطاقة الضريبية على أن تكون هذه البطاقة لمن تقدم ذكرهم ضمن إجراءات التأسيس أو الترخيص بمزاولة المهنة أو النشاط أو تجديده ، وعلى المصلحة ، أن تصدر له البطاقة الضريبية .

وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون البيانات التى تتضمنها البطاقة الضريبية ومدة سريانها والمدة التى تسلم للممول خلالها ، كما تحدد البيانات الخاصة بالبطاقة الضريبية للممولين غير الخاضعين لأحكام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة المنصوص عليها فى هذا القانون . "

وتنص المادة ٩١ ، ٩٢ من اللائحة على ما يلي :

" يكون طلب استخراج البطاقة الضريبية لكل من يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو نشاطاً غير تجارى ، وكل من يمارس نشاطاً مهنيّاً على النموذج رقم (١٨ حصر) . "

كما تنص المادة ٩٢ من اللائحة على ما يلي :

" يعد فى حكم الإخطار بمزاولة النشاط وإستخراج البطاقة الضريبية ، قيام الممول باستخدام النموذج الإلكتروني المعد لذلك من خلال شبكة المعلومات الإلكترونية (بوابة الحكومة الإلكترونية) خدمة ممولى الضريبة على الدخل " .
ويتضح من هذه النصوص أنها تناولت الأحكام الآتية :
طلب الحصول على البطاقة الضريبية :

- ألزمت الفقرة الأولى من المادة ٧٥ من القانون كل ممول يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو يزاول نشاطاً مهنيّاً بصفة مستقلة أو نشاطاً غير تجارى ، وسواء كان لهذا الممول نشاطاً قائماً ويرغب فى تجديده أو كان سيبدأ مزاولة النشاط لأول مرة بأن يتقدم للمصلحة بطلب للحصول على البطاقة الضريبية .

- ورد بالمادة ٩١ من اللائحة التنفيذية أن طلب استخراج البطاقة الضريبية يكون على النموذج رقم (١٨ حصر) .

- كما ورد بالمادة ٩٢ من اللائحة أنه يعد فى حكم الإخطار بمزاولة النشاط واستخراج البطاقة الضريبية استخدام الممول النموذج الإلكتروني المعد لذلك .

- أوضحت الفقرة الأولى من المادة ٧٥ كذلك أن البطاقة الضريبية لهؤلاء الممولين تعتبر من المستندات الخاصة بإجراءات الترخيص أو التأسيس لمزاولة المهنة أو النشاط أو تجديده ، كما ألزمت تلك الفترة المصلحة بإصدار البطاقة الضريبية للممول في حال طلبها بيانات البطاقة الضريبية والمستندات المرفقة بطلب إستخراجها ومدة سريانها :
- أوضحت الفقرة الثانية من المادة ٧٥ أن اللائحة التنفيذية للقانون ستحدد ما يلي :
- بيانات البطاقة الضريبية .
- مدة سريان البطاقة .
- المدة التي تسلم للممول خلالها .
- بيانات البطاقة الضريبية للممولين غير الخاضعين لأحكام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة .

وقد تناولت المواد من ٩٣ وحتى ٩٧ من اللائحة التنفيذية للقانون تلك البيانات على

الوجه التالي :

بيانات البطاقة الضريبية :

- وردت تلك البيانات بالمادة ٩٣ من اللائحة حيث تنص على ما يلي :
- " يجب أن تتضمن البطاقة الضريبية للممول ، سواء صدرت على هيئة بطاقة ورقية مكتوبة أو في شكل بطاقة ذكية ، البيانات الآتية :

- ١ - رقم التسجيل الضريبي .
- ٢ - الرقم المسلسل للبطاقة طبقاً لما هو وارد في سجل قيد البطاقة الضريبية .
- ٣ - تاريخ إصدارها .
- ٤ - كود المأمورية .
- ٥ - إسم الممول .
- ٦ - عنوان الممول .
- ٧ - رقم الملف الضريبي .
- ٨ - نشاط الممول .
- ٩ - عنوان النشاط " السمة التجارية " .
- ١٠ - رقم التأمينات الإجتماعية .
- ١١ - رقم السجل التجارى .
- ١٢ - رقم سجل الشركات .

- ١٣ - عنوان المركز الرئيسى والفروع والمخازن .
 - ١٤ - تاريخ بدء مزاولة كل نشاط .
 - ١٥ - الكيان القانونى .
 - ١٦ - بيانات الإقرار { سنة الإقرار - تاريخ الإقرار - توقيع المختص بالمأمورية } .
 - ١٧ - بيانات الإعفاءات الضريبية .
 - ١٨ - بيان ما إذا كان الممول خاضعا لنظام الدفعات المقدمة .
 - ١٩ - تاريخ الإصدار وتاريخ الإنتهاء .
 - ٢٠ - أى تغيير فى بيانات البطاقة " .
- المستندات المرفقة بطلب إستخراج البطاقة الضريبية :
- حددها المادة (٩٤) من اللائحة حيث تنص على ما يلى :
- " يقدم طلب استخراج البطاقة الضريبية من الممول أو وكيله إلى المأمورية المختصة التى يتبعها الممول ، مرفقاً به المستندات الآتية :
- ١ - صورة عقد الإيجار .
 - ٢ - صورة عقد شركة الأشخاص أو نسخة من عدد الوقائع المصرية أو النشرة الخاصة التى تم فيها النشر عن الشركة أو صورة من عقدها ونظامها الأساسى .
- وعلى المأمورية قيد الطلبات المقدمة فى سجل خاص حسب ترتيب تاريخ ورودها ، ويوقع على البطاقة كل من المأمور والمراجع ، وتعتمد من رئيس المأمورية وتختتم بخاتمتها ، وتسلم للممول خلال أسبوع على الأكثر من تاريخ تقديم الطلب .
- وينشأ بكل مأمورية سجل خاص تقيد به بيانات كل بطاقة " .
- ومن نص هذه المادة نجد أنه قد وردت بها عدة أحكام نوردها فيما يلى :
- ١ - تقديم الممول أو وكيله طلب استخراج البطاقة الضريبية للمأمورية المختصة ويرفق به صورة من عقد الإيجار وصورة عقد شركة الأشخاص أو ما يفيد النشر عن الشركة أو صورة من عقدها ونظامها الأساسى .
 - ٢ - أوجبت على المأمورية أن تقوم بقيد الطلبات المقدمة إليها فى سجل خاص طبقاً لتاريخ ورودها .
 - ٣ - يوقع على البطاقة كل من المأمور والمراجع .
 - ٤ - تعتمد من رئيس المأمورية وتختتم بخاتمتها .
 - ٥ - تسلم للممول خلال أسبوع على الأكثر من تاريخ تقديم الطلب .

٦ - تقوم المأمورية بإنشاء سجل خاص تقيد به بيانات كل بطاقة .
مدة سريان البطاقة الضريبية :

وقد ورد ذلك بالمادة (٩٥) من اللائحة حيث تنص على ما يلي :

" تكون مدة سريان البطاقة الضريبية خمس سنوات من تاريخ إصدارها ، وتعتبر البطاقة
لاغية وغير صالحة للتعامل بها عند إنتهاء هذه المدة على أن تثبت بالبطاقة فى مكان
ظاهر عبارة تفيد ذلك "

ومن نص هذه المادة يتضح ما يلي :

- ١ - أن مدة سريان البطاقة الضريبية خمس سنوات من تاريخ إصدارها .
 - ٢ - عند إنتهاء مدة الخمس سنوات تعتبر البطاقة لاغية وغير صالحة للتعامل بها .
 - ٣ - يجب أن يثبت فى مكان ظاهر بالبطاقة الضريبية تاريخ إنتهاء العمل بها .
- عدم جواز إصدار أكثر من بطاقة ضريبية للممول الواحد :
- حيث ورد بالمادة ٩٦ من اللائحة ما يلي :

" لا يجوز إصدار أكثر من بطاقة ضريبية للممول الواحد ، فإذا كان للممول أكثر من
نشاط تجارى أو صناعى أو مهنى أو أكثر من فرع ، تكون المأمورية المختصة بإصدار البطاقة
الضريبية مأمورية المركز الرئيسى " .
ألوان البطاقة الضريبية والتأشير عليها بما يفيد خضوع الممول لنظام الدفعات المقدمة :

حيث ورد بالمادة ٩٧ من اللائحة ما يلي :

" فى تطبيق حكم المادة (٧٥) من القانون ، تصدر البطاقة الضريبية بلونين :

- اللون الأخضر : للأشخاص الطبيعيين .
- اللون الأحمر : للأشخاص الاعتبارية .

وإذا اختار الممول نظام الدفعات المقدمة ، فيجب التأشير على البطاقة الضريبية بما يفيد
ذلك " .

إلتزامات غير الممولين :

أورد المشرع إلتزامات على غير الممولين بالمادتين ٧٦ ، ٧٧ من القانون نوضحها فيما
يلى :

إلتزامات جهات الترخيص بطبع أو نشر أو تسجيل أو إيداع الكتب والمصنفات الفنية :

تنص المادة (٧٦) من القانون على ما يلي :

" على الجهات التى تختص بالتريخيس بطبع أو نشر الكتب والمؤلفات والمصنفات الفنية وغيرها أو تسجيلها أو الإيداع لديها ، إخطار المصلحة فى كل حالة عن اسم المؤلف وعنوانه واسم الكتاب أو المصنف أو غيره .

ولا تسرى أحكام هذه المادة على وزارة الدفاع " .

ويتضح من هذا النص :

أن القانون قد ألزم الجهات المختصة بالتريخيس بطبع أو نشر الكتب والمؤلفات والمصنفات الفنية وغيرها من الأعمال الأدبية والفنية ، أو تلك الدور المختصة بتسجيل أو إيداع تلك الأعمال لديها مثل دار الكتب وغيرها من جهات إصدار التراخيص والتسجيل والإيداع ، الزم القانون تلك الجهات بإخطار المصلحة فى كل حالة بما يلى :

- إسم المؤلف .

- عنوان المؤلف .

- إسم الكتاب أو المصنف أو غيره .

- وقد قررت الفقرة الثانية من المادة عدم سريان أحكام المادة على وزارة الدفاع .

وقد ورد بالمادة (٩٨) من اللائحة تحديد الجهات المختصة بتلقى الإخطارات من

الجهات الملزمة بالإخطار طبقاً لنص الفقرة الأولى من المادة ٧٦ من القانون .

ونورد فيما يلى ما ورد بالمادة ٩٨ من اللائحة .

الجهات المختصة بتلقى الإخطارات بالمصلحة :

حيث تنص المادة ٩٨ من اللائحة على ما يلى :

" على المختصين فى الجهات المنصوص عليها فى المادة (٧٦) من القانون ، إخطار الإدارة العامة للحصر والإقرارات بمصلحة الضرائب بالنسبة لمحافظة القاهرة أو منطقة الضرائب بالنسبة للمحافظات التى يوجد بها منطقة ضرائب واحدة أو منطقة ضرائب أول بالنسبة لباقى المحافظات خلال مدة أقصاها نهاية الشهر التالى للشهر الذى صدر فيه التريخيس بالطبع أو النشر ، وذلك على النموذج رقم (٢٠ حصر) " .

التزامات جهات منح تراخيص مزاولة الأنشطة أو بناء العقارات :

تنص المادة (٧٧) من القانون على ما يلى :

" على المختصين فى الوزارات والمصالح الحكومية ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة والנקابات التى يكون من إختصاصها منح تريخيس مزاولة تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة معينة أو يكون من إختصاصها منح تريخيس لبناء عقار أو لإمكان

استغلال عقار فى مزاوله تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة ، إخطار المصلحة عند منح أى ترخيص ببيانات واسم طالب الترخيص طبقا لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون وذلك خلال مدة أقصاها نهاية الشهر التالى للشهر الذى صدر فيه الترخيص .

ويعتبر فى حكم الترخيص المشار إليه منح امتياز أو التزام أو إذن لازم لمزاوله التجارة أو الصناعة أو الحرفة أو المهنة " .

- ويتضح من هذا النص أن الالتزام الوارد بهذه المادة يقع على المختصين بكل من :

- الوزارات .
- المصالح الحكومية .
- وحدات الإدارة المحلية .
- الأشخاص الاعتبارية العامة .
- النقابات .

والتي يكون من إختصاصها منح ترخيص لمزاوله تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة أو ترخيص لبناء عقار أو إستغلال عقار فى مزاوله تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة .

- يتمثل التزام هذه الجهات فى إخطار مصلحة الضرائب عند منح أى من التراخيص السابقة ببيانات (إسم طالب الترخيص) وباقى البيانات التى تحددها اللائحة التنفيذية للقانون .

- وأن مهلة الإخطار هى نهاية الشهر التالى لشهر صدور الترخيص .

- تسرى هذه الأحكام فى حالة منح التزام أو امتياز أو إذن لازم لمزاوله تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة .

وفى هذا الخصوص فقد صدرت المادة (٩٩) من اللائحة التنفيذية للقانون والتى تنص على

ما يلى :

" على المختصين فى الجهات المنصوص عليها فى المادة (٧٧) من القانون عند منح أى ترخيص لمزاوله تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة أو لبناء عقار أو لاستغلال عقار فى مزاوله تجارة أو صناعة أو مهنة أو لمنح امتياز أو التزام أو إذن مزاوله نشاط إخطار الإدارة العامة للحصر والإقرارات بمصلحة الضرائب بالقاهرة بالنسبة لمحافظة القاهرة أو منطقة الضرائب بالنسبة للمحافظات التى يوجد بها منطقة ضرائب واحدة أو منطقة ضرائب أول بالنسبة لباقى المحافظات خلال مدة أقصاها نهاية الشهر التالى للشهر الذى صدر فيه الترخيص ، موضحا به اسم طالب الترخيص وجميع البيانات ذات العلاقة ، وذلك على النماذج أرقام (٢١ حصر) و (٢٢ حصر) و (٢٣ حصر) و (٢٤ حصر) بحسب الأحوال " .

وسوف نورد فيما يلي أشكال النماذج أرقام ١٨ ومن ٢٠ إلى ٢٤ حصر الوارد ذكرها
بالمواد ٩١ ، ٩٨ ، ٩٩ من اللائحة .

الالتزام بإمساك الدفاتر :

تنص المادة (٧٨) من القانون على ما يلي :

" يلتزم الممولون الآتى ذكرهم بإمساك الدفاتر والسجلات التى تستلزمها طبيعة تجارة أو

صناعة أو حرفة أو مهنة كل منهم ، وذلك طبقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون :

١ - الشخص الطبيعى الخاضع للضريبة وفقاً لأحكام الباب الأول من الكتاب الثانى من هذا القانون ، الذى يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو مهنيّاً ، إذا تجاوز رأس ماله المستثمر مبلغ خمسين ألف جنيه ، أو تجاوز رقم أعماله السنوى مبلغ مائتين وخمسين ألف جنيه ، أو تجاوز صافى ربحه السنوى وفقاً لآخر ربط ضريبي نهائى مبلغ عشرين ألف جنيه .

٢ - الشخص الاعتبارى الخاضع لأحكام الكتاب الثالث من هذا القانون .

ويلتزم الممول بالاحتفاظ بالدفاتر والسجلات المنصوص عليها فى الفقرة الأولى من هذه المادة والمستندات المؤيدة لها فى مقره طوال الفترة المنصوص عليها فى المادة ٩١ من هذا القانون .

كما يلتزم الممول من أصحاب المهن غير التجارية بأن يسلم كل من يدفع إليه مبلغاً مستحقاً له بسبب ممارسته المهنة أو النشاط ، كأتعاب أو عمولة أو مكافأة ، أو أى مبلغ آخر خاضع لهذه الضريبة ، إيصالاً موقعا عليه منه موضحاً به التاريخ وقيمة المبلغ المحصل ويلتزم الممول بتقديم سند التحصيل إلى المصلحة عند كل طلب .

وللممولين إمساك حسابات الكترونية توضح الإيرادات والتكاليف السنوية ويصدر الوزير قراراً بتنظيم إمساك هذه الحسابات وضوابط التحول من نظام الحسابات المكتوبة إلى الالكترونية "

ويتضح من نص هذه المادة ما يلي :

- ألزمت المادة الشخص الطبيعى الذى يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو مهنيّاً بإمساك

الدفاتر والسجلات التى تستلزمها طبيعة عمل كل منهم فى أى من الحالات التالية:

- إذا تجاوز رأس المال المستثمر مبلغ خمسين ألف جنيه .
- ، ، ، رقم الأعمال السنوى مبلغ مائتين وخمسين ألف جنيه .
- ، ، ، صافى الربح السنوى وفقاً لآخر ربط نهائى مبلغ عشرين ألف جنيه .

- ألزمت المادة جميع الأشخاص الاعتبارية سواء كانوا من شركات الأشخاص أو شركات الأموال
بإمسك الدفاتر والسجلات .

- ألزمت المادة ممولى المهن غير التجارية بتسليم كل من يدفع إليهم مبالغ بسبب ممارسة المهنة أو النشاط أو أى مبلغ خاضع للضريبة إيصالاً موقعاً عليه من الممول وموضحاً به قيمة المبلغ المحصل وتاريخه ، كما ألزمت هؤلاء الممولين بتقديم سند التحصيل إلى المصلحة عند كل طلب .

- أجازت الفقرة الأخيرة من المادة للممولين إمسك الحسابات الكترونياً عن طريق الحاسب الآلى على أن توضح هذه الحسابات الإيرادات والتكاليف السنوية .
وسيصدر وزير المالية قراراً بتنظيم إمسك هذه الحسابات وضوابط التحول إلى نظام الحسابات الالكترونية .

- ألزمت المادة الممولين بالاحتفاظ بالدفاتر والسجلات والمستندات المؤيدة لها طوال فترة التقادم
المنصوص عليها فى المادة ٩١ من القانون .

أحكام التوقف عن العمل :

تناولت المادة ٧٩ من القانون الأحكام الخاصة بتوقف الممول عن العمل سواء كان هذا التوقف كلياً أو جزئياً .

تنص المادة ٧٩ من القانون على ما يلى :

" إذا توقف الممول عن العمل توقفاً كلياً أو جزئياً تدخل فى وعاء الضريبة الأرباح الفعلية حتى التاريخ الذى توقف فيه العمل .

ويقصد بالتوقف الجزئى إنهاء الممول لبعض أوجه النشاط أو إنهاؤه لنشاط فرع أو أكثر من الفروع التى يزاوئ فيها النشاط .

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

وإذا توقفت المنشأة بسبب وفاة صاحبها ، أو إذا توفى صاحبها خلال مدة الثلاثين يوماً المحددة لتقديم الإخطار عن التوقف ، التزم ورثته بالإخطار عن هذا التوقف خلال ستين يوماً من تاريخ وفاة مورثهم وبتقديم الإقرار الضريبى خلال تسعين يوماً من هذا التاريخ " .

ويتضح من هذا النص ما يلى :

- بينت الفقرة الأولى من المادة أن ما يدخل فى وعاء الضريبة هو الأرباح الفعلية حتى تاريخ التوقف عن العمل ، وذلك إستثناء من مبدأ سنوية الضريبة .

ويدخل فى وعاء الضريبة الأرباح الفعلية من أول السنة المالية وحتى تاريخ التوقف كما أوضحت المادة ، مع ملاحظة أنه وفقاً لقواعد تحديد الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة والمنصوص عليها فى المادتين (١٧) ، (٣٣) من القانون تحدد الأرباح فى حالات التوقف بحيث تشمل :

- أرباح الاستغلال العادى أو أرباح مزاوله المهنة .
- أرباح بيع أصول المنشأة وعائدات التصرف فى أية أصول مهنية وعائدات نقل الخبرات أو التنازل عن مكاتب مزاوله المهنة كلياً أو جزئياً وأية مبالغ محصلة نتيجة لاجلاق المكتب المهني (م ١٧ ، ٣٣) .

- أرباح التصفية التى تحققت خلال فترة التصفية (مادة ١٧) .

- أوضحت الفقرة الثانية من المادة ٧٩ مفهوم التوقف الجزئى .
وسنتناول فيما يلى مفهوم التوقف عموماً فى تطبيق أحكام هذه المادة :
(أ) التوقف الكلى :

ويقصد به الإنقطاع التام عن مزاوله جميع أوجه النشاط الخاضع للضريبة -
ومظهر هذا الإنقطاع تصفية أعمال المنشأة خلال السنة ، وبهذا المعنى يختلف التوقف الكلى عن الإنقطاع المؤقت إذ قد ينقطع الممول لسبب ما عن مباشرة نشاطه فترة من الزمن يستأنف بعدها هذا النشاط .

(ب) التوقف الجزئى :

يقصد به إنهاء الممول لبعض أوجه النشاط أو لفرع أو أكثر من الفروع التى يزاول فيها نشاطه ، أى توقف نشاط بعض أجزاء المنشأة فى فرع أو أكثر أو بعض نواحي نشاط الممول كتوقف سيارة من سيارات إحدى شركات النقل ، أو الممول الذى يتوقف عن نشاط التوريدات مع إستمرار مزاولته لنشاط المقاولات مثلاً .

وطالما أن الممول الذى يزاول هذا النوع من النشاط ملزم بإخطار المأمورية المختصة بعدد السيارات التى يمتلكها أو الأنشطة التى يزاولها على وجه التحديد أو التى تستجد فى خلال السنة ، فإنه ملزم بالإخطار بما يتوقف منها عن العمل ، لأنه على الرغم من هذا التوقف الجزئى فإن نشاطه يعد مستمراً ، وإن كان سيطراً عليه بعض النقص ، فيجب فى هذه الحالة محاسبته عن نشاطه الفعلى والأرباح الفعلية المحققة ، وتربط

الضريبة على أساسه ، ففي حالة الممول الذى يزاول أكثر من نشاط أو لديه أكثر من نشاط أو لديه أكثر من فرع وتوقف أحدها عن العمل ، اعتبر هذا توقفا جزئيا ودخل فى وعاء الضريبة أرباح المنشأة المتوقفة حتى التاريخ الذى توقف فيه العمل .

• ومن الأمور الهامة التى يهمنى إيضاحها فى هذا المقام إذا انقطع الممول عن مباشرة النشاط لفترة ما خلال السنة واستأنفه قبل نهاية السنة ، فذلك لا يعد توقفا كلياً أو جزئياً ولا يستوجب معه تطبيق أحكام المادة " ٧٩ " من القانون ، كما أنه لا يعتبر من حالات التوقف إجراء أية تعديلات تتناول بعض أوضاع الشركة كأن يتناول هذا التعديل الأغراض التى من أجلها تكونت الشركة أو المنشأة أو حصص الشركاء فى الأرباح أو رأس المال ، طالما أن عقد الشركة يسمح بإجراء هذه التعديلات .

(ج) التوقف بسبب الوفاة :

إن وفاة الممول تعتبر سببا لاعتبار المنشأة فى حكم المتوقفة عن العمل ، وعلى ذلك يدخل فى وعاء الضريبة الأرباح التى حققتها حتى تاريخ وفاة الممول ، ويتم ربط الضريبة عن السنوات التى لم يسبق إجراء ربط عنها حتى تاريخ وفاة صاحبها - باسم المورث .

- تناولت الفقرتان الثالثة والرابعة من المادة ٧٩ من القانون الأحكام المتعلقة بمواعيد الإخطار عن التوقف سواء بالنسبة للممول الأصلي أو ورثته فى حالة وفاة الممول ، وكذلك الجزاء على عدم الإخطار فى المواعيد القانونية ، وسنوضح هذه الأحكام تفصيلاً فيما يلى :

إخطار المأمورية المختصة بالتوقف خلال المواعيد القانونية :

حددت الفقرة الثالثة من المادة مدة ثلاثين يوماً من تاريخ التوقف لإخطار المأمورية المختصة بهذا التوقف وذلك رغبة من المشرع فى الإسراع بربط الضريبة فى وقت مناسب قبل تبديد أموال المنشأة وصعوبة تأدية دين الضريبة بعد ذلك .

والمقصود بالمول فى هذه الفقرة هو الممول الأصلي أو وكيله ، فإذا تم إخطار المأمورية المختصة من أيهما كان صحيحاً لأن العبرة هو تبليغ المأمورية المختصة بهذه الواقعة ، وذلك بالنسبة للشخص الطبيعى أما بالنسبة للشخص الاعتبارى فتطبق أحكام الفقرة الثالثة من المادة ٧٤ فيما يتعلق بواجب الإخطار أى يقع هذا الواجب على الممثل القانونى للشخص الاعتبارى أو مديره أو عضو مجلس إدارته المنتدب أو الشخص المسئول عن الإدارة بحسب الأحوال .

وفى هذا الخصوص فقد ورد بالفقرة الأولى من المادة (١٠٠) من اللائحة أن الإخطار بواقعة التوقف يكون على النموذج رقم (٢٥ توقف) ويجوز أن يتم الكترونياً ، كما ورد بالفقرة

الثانية منها ما يعتبر من حالات عدم تحقيق إيرادات للممول بعد تاريخ التوقف ، ونورد نصها فيما يلي :

" يكون الإخطار عند توقف المنشأة ، طبقاً لحكم الفقرة الثالثة من المادة (٧٩) من القانون ، على النموذج رقم (٢٥ توقف) ، ويجوز أن يتم هذا الإخطار عن طريق الاتصال الإلكتروني بالمأمورية المختصة وفقاً لضوابط التوقيع الإلكتروني باستخدام النماذج المعدة بقوائم الخدمات الإلكترونية المتاحة بمعرفة المصلحة ، ويعتبر استلاماً لها إخطار الممول برسالة الوصول المرسله إليه من المصلحة .

ويعتبر من حالات عدم تحقيق أية إيرادات للممول بعد تاريخ التوقف :

- ١ - مغادرة البلاد نهائياً .
- ٢ - الغلق الجبرى أو الإدارى .
- ٣ - ترك مكان مزاوله النشاط لمالك العقار .
- ٤ - الاستيلاء على مكان مزاوله النشاط للمنفعة العامة .

وذلك كله ما لم يثبت للمصلحة أن الممول حقق إيرادات بعد تاريخ التوقف " .

أما إذا توقفت المنشأة بسبب وفاة صاحبها ، أو إذا توفي صاحبها خلال مدة الثلاثين يوماً المحددة لقيامه بالإخطار عن التوقف فقد بينت الفقرة الرابعة أنه فى هذه الحالة يلتزم ورثته بالإخطار عن التوقف خلال سستين يوماً من تاريخ وفاة مورثهم ، مع التقدم بالإقرار ومرفقاته من مستندات وبيانات خاصة بفترة مزاوله مورثهم للنشاط من أول السنة وحتى تاريخ وفاته لتصفية الضريبة ، وذلك خلال تسعين يوماً من تاريخ الوفاة .

الجزاء على عدم الإخطار بالتوقف :

رتب المشرع على عدم إخطار الممول عن توقفه نوعاً من الجزاء هو حساب الأرباح عن سنة ضريبية كاملة ، وذلك طبقاً لنص الفقرة الثالثة من المادة " ٧٩ " .

فإذا فرض أن الممول أوقف عمله فى منتصف السنة ، ولم يبلغ المصلحة فى الميعاد المحدد لذلك قانوناً وهو خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التوقف - وحقق فى هذه المدة أرباحاً صافية مقدارها ٣٠.٠٠٠ جنيه فتحسب الأرباح عن سنة ضريبية كاملة ، أى مبلغ ٦٠.٠٠٠ جنيه وذلك ما لم يثبت الممول أنه لم يحقق أية إيرادات بعد ذلك التاريخ .

- ومفاد نص الفقرة الثالثة من المادة " ٧٩ " من القانون أنه يشترط أن يتم الإخطار بواقعة التوقف فى خلال ثلاثين يوماً من التاريخ الذى توقف فيه العمل - فإذا ما تم الإخطار بواقعة التوقف بعد هذه المدة يتعين تطبيق الجزاء المنصوص عليه بالمادة .

- كما يستفاد من نص الفقرة الثالثة أيضاً أن الجزء المالى هو حساب الأرباح عن سنة ضريبية كاملة ، وعلى ذلك يتم تطبيق الجزء المالى على أرباح التصفية التى قد تتحقق فى تاريخ التصفية ، فنص الفقرة السالفة الذكر صريح بأن الجزء المالى هو حساب الأرباح عن سنة كاملة ، بمعنى أن يشمل ذلك الأرباح الفرعية والمتنوعة والأرباح الرأسمالية التى قد تتحقق خلال فترة التصفية وذلك أيضاً ما لم يثبت الممول أنه لم يحقق أياً من هذه الإيرادات .

- يستفاد أيضاً من نص المادة المذكورة أن الجزء المالى المنصوص عليه لا يطبق إلا على الممول المتوقع ، ولم يخطر المأمورية المختصة بهذه الواقعة سواء كان توقفاً كلياً أو جزئياً خلال الثلاثين يوماً من تاريخ التوقف - ولا يسرى على حالات التوقف بسبب الوفاة ، فليس هناك التزام على الورثة سوى الإخطار بواقعة التوقف بسبب الوفاة خلال ستين يوماً من تاريخ الوفاة مع التقدم بالإقرار الضريبى خلال تسعين يوماً من هذا التاريخ أيضاً ، وقد قضت بذلك التعليمات التفسيرية رقم " ١ " السابق صدورها بتاريخ ١٩٨٤/١/٥ بشأن مدى تطبيق الجزاءات الواردة فى الفقرة الثالثة من كل من المادتين ٢٩ ، ٣٤ من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ فى مواجهة الورثة .

• وحيث لم تتغير الأحكام الخاصة بالتوقف بسبب وفاة الممول فى ظل المادة " ٧٩ " من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ عنها فى ظل المادة " ٢٩ " من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ قبل تعديله ، إلا فيما يتعلق بمهلة الإخطار ، حيث أصبحت ستين يوماً بدلاً من خمس وأربعين يوماً ، لذلك فتسرى التعليمات المذكورة فى شأن الورثة فى حالة عدم التزامهم بالإخطار فى المواعيد المقررة بالمادة .

أحكام التنازل عن المنشأة :

وردت الأحكام الخاصة بالتنازل عن المنشأة بالمادة (٨٠) من القانون .

تنص المادة (٨٠) من القانون على ما يلى :

" فى حالة التنازل عن كل أو بعض المنشأة ، يلتزم المتنازل بإخطار مأمورية الضرائب المختصة بهذا التنازل خلال ثلاثين يوماً من تاريخ حصوله ، وإلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة .

كما يلتزم المتنازل خلال ستين يوماً من تاريخ التنازل أن يتقدم بإقرار مستقل مبيناً به نتيجة العمليات بالمنشأة المتنازل عنها مرفقاً به المستندات والبيانات اللازمة لتحديد الأرباح حتى تاريخ التنازل ، على أن تدرج بيانات هذا الإقرار ضمن الإقرار الضريبى السنوى للمتنازل .

ويكون المتنازل والمتنازل إليه مسئولين بالتضامن عما يستحق من ضرائب على أرباح المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل ، وكذلك عما يستحق من ضرائب على الأرباح الرأسمالية التي تتحقق نتيجة هذا التنازل .

وللمتنازل إليه أن يطلب من مأمورية الضرائب المختصة أن توافيه ببيان عن الضرائب المستحقة لها عن المنشأة المتنازل عنها ، وعلى المأمورية أن توافيه بالبيان المطلوب بموجب كتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول ، وذلك خلال تسعين يوماً من تاريخ الطلب وإلا برئت ذمته من الضريبة المطلوبة ، وتكون مسئوليته محدودة بمقدار المبالغ الواردة في ذلك البيان ، ولا يكون للتنازل حجية فيما يتعلق بتحصيل الضرائب ، ما لم تتخذ الإجراءات المنصوص عليها قانوناً في شأن بيع المحال التجارية ورهنها .

وتحدد الضريبة المستحقة على أرباح المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل ، وللمتنازل إليه حق الطعن بالنسبة للضريبة المسئول عنها " .
ويتضح من هذا النص :

أن المادة قد حددت الأحكام التي تسرى على التنازل عن كل أو بعض المنشأة والخاصة بتصفية وحساب الضريبة ، كما رسمت واجبات المتنازل وحدود المسئولية التضامنية بينه وبين المتنازل إليه .

وسنتناول شرح هذه الأحكام بالتفصيل التالي :
المقصود بالتنازل :

التنازل هو إنتقال ملكية المنشأة من شخص إلى شخص آخر بعوض أو بغير عوض فهي تنشأ عن بيع أو هبة أو قسمة ، أو عن أى تعاقد آخر يترتب عليه إنتقال ملكيتها من شخص لآخر ، أو من شخصية معنوية إلى شخصية معنوية أخرى .
واجبات المتنازل وفقاً لحكم المادة (٨٠) :

١ - على المتنازل أن يخطر مأمورية الضرائب المختصة بواقعة التنازل خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التنازل .

٢ - على المتنازل خلال ستين يوماً من تاريخ التنازل أن يتقدم بإقرار مبيناً به نتيجة العمليات بالمنشأة المتنازل عنها مرفقاً به المستندات والبيانات اللازمة لتحديد الأرباح حتى تاريخ التنازل .

٣ - إدراج بيانات الإقرار المذكور ضمن الإقرار السنوى المنصوص عليه بالمادة (٨٢) من القانون .

• ويلاحظ أن عبء الإخطار يقع على عاتق المتنازل فقط باعتباره الممول الأصلي المسؤول عن النشاط ، وعليه فإذا قام المتنازل إليه بالإخطار بواقعة التنازل فى المواعيد القانونية وتخلف المتنازل عن هذا الإخطار ، فيطبق الجزاء الوارد بالفقرة الأولى من المادة وهو حساب الأرباح عن سنة ضريبية كاملة .
جزاء عدم الإخطار بالتنازل :

• فى حالة عدم قيام المتنازل بالإخطار فى خلال الثلاثين يوماً من تاريخ التنازل حسبت الأرباح عن سنة كاملة بدلاً من حسابها حتى تاريخ التنازل .
حدود المسؤولية التضامنية بين المتنازل والمتنازل إليه :

يعتبر المتنازل إليه مسئولاً بالتضامن مع المتنازل فيما يستحق من ضرائب على أرباح المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل بما فى ذلك ما يستحق من ضرائب على الأرباح الرأسمالية التى تتحقق نتيجة هذا التنازل ، وتنحصر هذه المسؤولية فى الضرائب المربوطة على أرباح المنشأة المتنازل عنها والمربوطة بإسم المتنازل دون غيره من المتنازليين السابقين .

وفى حالة ما إذا كان للمتنازل عدة منشآت خاضعة للضريبة فإن مسؤولية المتنازل إليه تكون فى حدود ما تقضى به المادة " ٨٠ " وهى لا تتعدى الضرائب المستحقة على أرباح المنشأة المتنازل عنها فقط .

حق المتنازل إليه فى طلب بيان بالضرائب المستحقة على المنشأة :
أجازت الفقرة الرابعة من المادة للمتنازل إليه أن يتقدم بطلب بيان عن الضرائب المستحقة على المنشأة المتنازل عنها وذلك إلى المأمورية المختصة .
كما ألزمت المأمورية بأن توافيه بالبيان المطلوب بكتاب موصى عليه بعلم الوصول خلال تسعين يوماً من تاريخ الطلب .

فى حالة عدم الرد على المتنازل إليه خلال التسعين يوماً تكون ذمته بريئه من الضرائب المطلوبة على المنشأة المتنازل عنها .

أما فى حالة موافاته بالبيان المطلوب تكون مسؤولية المتنازل إليه محدودة بقيمة المبالغ الواردة فى ذلك البيان بحيث لا يمكن مطالبته بمبالغ أخرى خلاف ما جاء بالبيان .

حجية التنازل فيما يتعلق بتحصيل الضريبة :

قررت الفقرة الرابعة من المادة (٨٠) كذلك أنه لا يكون للتنازل حجية فيما يتعلق بتحصيل الضريبة ما لم تتخذ الإجراءات المنصوص عليها قانوناً فى شأن بيع المحال التجارية ورهنها ، وبالتالي فإن الإخطار بهذا التنازل الذى لم تستوف شرائطه القانونية لا يلزم مصلحة

الضرائب بموافاة المتنازل إليه ببيان الضرائب المستحقة على المنشأة المتنازل عنها فى مدى تسعين يوماً من طلبه ذلك ، وإنما يكون هذا الإلتزام من تاريخ الطلب المبني على تنازل مستوفى شرائطه القانونية ، وقبل إستيفاء ذلك فإن ميعاد التسعين يوماً لا يسرى فى حق المصلحة .

قانون بيع المحال التجارية ورهنها :

تنص المادة الأولى من القانون رقم "١" لسنة ١٩٤٠ الخاص ببيع المحال التجارية ورهنها على أنه : " يثبت عقد بيع المحل التجارى بعقد رسمى أو بعقد عرفى مقرون بالتصديق على توقيعات أو أختام المتعاقدين ، ويجب أن يحدد فى عقد البيع ثمن مقومات المحل التجارى غير المادية ، المهمات والبضائع كل منها على حده ، ويخصم ما يدفع من الثمن أولاً ثم البضائع ثم ثمن المهمات ثم ثمن المقومات غير المادية ولو إتفق على خلاف ذلك " .

كما تنص المادة الثانية على ما يلى :

" يشهر عقد البيع بقيده فى سجل خاص لهذا الغرض فى مكتب السجل التجارى بالمحافظة أو المديرية التى يقع بدائرتها المحل التجارى " .

وتنص المادة الثالثة من نفس القانون على ما يلى :

" يجب إجراء القيد فى خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ البيع وإلا كان القيد باطلاً ، ويكون للقيد الأولوية على القيود التى تجرى على ذات المشتري فى نفس الميعاد " .

حق المتنازل إليه فى الطعن بالنسبة للضريبة المسئول عنها :

متى عرفت المأمورية بواقعة التنازل عن المنشأة وتحددت شخصية المتنازل إليه وتحققت مسئوليته عنها ، عليها أن تتخذ إجراءات تحديد الضريبة عن المنشأة المتنازل عنها فى مواجهة كل من المتنازل والمتنازل إليه حتى يكون المتنازل إليه على علم بما يقع من أعباء نتيجة مسئوليته التضامنية .

وإذا كان المتنازل هو المسئول أصلاً عن الضريبة ، وهو الذى يتعين اتخاذ إجراءات ربط الضريبة وتقديرها فى مواجهته - إلا أن القانون منح المتنازل إليه - بنص الفقرة الأخيرة من المادة (٨٠) حق الطعن بالنسبة للضريبة المسئول عنها توصلًا إلى تحديد وربط الضريبة على الأساس الصحيح ، ومن باب التيسير على المتنازل إليه بصفته مسئولاً عن الضرائب المستحقة على المنشأة المتنازل عنها فى حدود ما تقضى به المادة ٨٠ من القانون .

تحديد الموقف الضريبى فى حالات التوقف أو التنازل أو مغادرة البلاد :

تنص المادة ٨١ من القانون على ما يلي :

" للممول الذى يرغب فى التوقف عن مزاولة النشاط أو التنازل عن المنشأة أو مغادرة البلاد مغادرة نهائية ، أن يطلب من المصلحة تحديد موقفه الضريبي حتى تاريخ توقفه أو تنازله أو مغادرته للبلاد بشرط أن يكون قد قدم الإقرارات الملتزم بتقديمها وفقاً لأحكام هذا القانون ، وأن يسدد رسماً تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون لا يجاوز عشرين جنيهاً ، وعلى المصلحة إجابهته إلى طلبه خلال تسعين يوماً من تاريخ تسلمها لهذا الطلب " .

وتنص المادة (١٠١) من اللائحة على ما يلي :

" يكون طلب الممول الذى يرغب فى التوقف عن مزاولة النشاط أو التنازل عن المنشأة أو مغادرة البلاد مغادرة نهائية تحديد موقفه الضريبي حتى تاريخ توقفه أو تنازله أو مغادرة البلاد ، طبقاً للمادة (٨١) من القانون ، على النموذج رقم (٢٦ طلبات) ، بشرط أن يكون قد قدم الإقرارات الملتزم بها قانوناً ، وعلى المأمورية المختصة إجابهته إلى طلبه خلال تسعين يوماً من تاريخ استلام الطلب بعد سداد رسم قدره خمسة جنيهاً " .

ومن نص المادة يتضح أنه :

للممول الراغب فى التوقف عن النشاط أو التنازل عن كل منشآته أو مغادرة البلاد مغادرة نهائية أن يطلب من مصلحة الضرائب أن تخطر بما حددته أو قدرته له من أرباح والضرائب المستحقة عليه حتى تاريخ التوقف أو التنازل أو مغادرة البلاد وذلك بالشروط التالية :

١ - أن يكون قد قدم الإقرارات الضريبية الملتزم بتقديمها وفقاً لأحكام هذا القانون .

٢ - أن يسدد رسماً لا يجاوز عشرين جنيهاً ، وتحدده اللائحة التنفيذية للقانون .

وفى هذه الحالة على المصلحة أن تجيبه إلى طلبه خلال تسعين يوماً من تاريخ تسلمها

لهذا الطلب .

هذا وقد ورد بالمادة (١٠١) من اللائحة التنفيذية للقانون أن طلب التوقف عن مزاولة

النشاط يكون على النموذج رقم (٢٦ طلبات) بعد سداد رسم قدره خمسة جنيهاً .

وفيما يلي شكل النموذج رقم (٢٦ طلبات) :

الباب الثانى الإقرارات الضريبية

الباب الثانى الإقرارات الضريبية

وردت الأحكام الخاصة بالإقرارات الضريبية بالبواب الثانى من الكتاب السادس الخاص بالتزامات الممولين وغيرهم وذلك فى المواد من ٨٢ وحتى ٨٨ من القانون والمواد من ١٠٢ وحتى ١١٣ من اللائحة التنفيذية للقانون ، وسنتناولها فيما يلى بالتفصيل :

الملتزمون بتقديم الإقرار :

تنص المادة (٨٢) من القانون على ما يلى :

" يلتزم كل ممول بأن يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة إقرارا ضريبيا سنويا على النموذج الذى تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون ، مصحوبا بالمستندات التى تحددها اللائحة .

- ويسرى حكم الفقرة السابقة على الممول خلال فترة إعفائه من الضريبة .
- ويعتبر تقديم الإقرار لأول مرة إخطارا بمزاولة النشاط .

ويعفى الممول من تقديم الإقرار فى الحالات الآتية :

- ١ - إذا اقتصر دخله على المرتبات وما فى حكمها .
- ٢ - إذا اقتصر دخله على إيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافى دخله منها المبلغ المحدد فى المادة ٧ من هذا القانون .
- ٣ - إذا اقتصر دخله على المرتبات وما فى حكمها وإيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافى دخله منهما المبلغ المحدد فى المادة ٧ من هذا القانون " .

وتنص المادة (١٠٢) من اللائحة على ما يلى :

" على كل ممول من الأشخاص الطبيعيين أن يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة قبل أول إبريل من كل سنة الإقرار الضريبى المنصوص عليه فى المادة (٨٢) من القانون على النموذج رقم (٢٧ إقرارات) ، ويجب أن يقدم هذا الإقرار من أصل وصورة ، سواء تم تسليمه للمأمورية المختصة أو تم إرساله بالبريد بكتاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول، ويتم ختم

الإقرار المقدم بخاتم المأمورية ، كما يتم ختم الصورة التي تسلم للممول أو تعاد إليه بالبريد دون مراجعة الإقرار أو ابداء رأى فيه " .

كما تنص المادة (١٠٣) من اللائحة على ما يلي :

" على كل ممول من الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها فى المادة (٤٨) من القانون ، أن يقدم إلى المأمورية المختصة قبل أول مايو من كل سنة أو خلال الأربعة أشهر التالية لتاريخ إنتهاء السنة المالية إقراره الضريبي على النموذج رقم (٢٨) إقرارات) ، ويجب تقديم هذا الإقرار من أصل وصورة ، سواء تم تسليمه للمأمورية المختصة أو تم إرساله بالبريد بكتاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول، ويتم ختم الإقرار المقدم بخاتم المأمورية ، كما يتم ختم الصورة التي تسلم للممول أو تعاد إليه بالبريد دون مراجعة الإقرار أو ابداء رأى فيه " .

ويتضح من نص الفقرات الثلاث الأولى من المادة ٨٢ من القانون وكذلك من المادتين ١٠٢

، ١٠٣ من اللائحة التنفيذية ما يلي :

- الزام جميع الممولين بصفة عامة بتقديم الإقرار الضريبي وذلك فيما عدا الاستثناءات الواردة

بالفقرة الرابعة والتي سنوضحها فيما بعد .

- يقدم الإقرار إلى مأمورية الضرائب المختصة .

- يقدم الإقرار سنوياً على النموذج رقم (٢٧ إقرارات) بالنسبة للأشخاص الطبيعيين وعلى

النموذج رقم (٢٨ إقرارات) بالنسبة للأشخاص الاعتبارية .

- يلتزم الممول خلال فترة إعفائه من الضريبة بتقديم الإقرار وبنفس الأحكام السابقة .

- أوضحت الفقرة الثالثة من المادة ٨٢ من القانون أن تقديم الإقرار الضريبي لأول مرة يعتبر

إخطاراً بمزاولة النشاط ، وبذلك فإن الإلتزام الوارد بنص الفقرة الأولى من المادة ٧٤ من

القانون الخاصة بتقديم إخطار بدء مزاولة النشاط خلال ثلاثين يوماً من تاريخ المزاولة ،

يمكن أن يغنى عنه ويحل محله تقديم الإقرار الضريبي لأول مرة .

- يقدم الإقرار من أصل وصورة .

- يسلم الإقرار للمأمورية المختصة أو يتم إرساله بالبريد .

- تقوم المأمورية بختم أصل الإقرار وصورته وتسليم الصورة للممول أو إعادتها إليه بالبريد

دون مراجعة الإقرار أو ابداء الرأى فيه .

حالات الإعفاء من تقديم الإقرار :

تناولت الفقرة الرابعة من المادة ٨٢ من القانون الحالات التي يعفى فيها الممول من تقديم

الإقرار الضريبي وتنحصر فيما يلي :

- ١ - الممول الذى يقتصر دخله على الإيرادات من المرتبات وما فى حكمها .
- ٢ - الممول الذى يقتصر دخله على الإيرادات من الثروة العقارية ولا يتجاوز صافى دخله منها قيمة الشريحة المعفاة من الضريبة والمحددة بالمادة (٧) من القانون وقدرها خمسة آلاف جنيه .

- ٣ - الممول الذى يقتصر دخله على المرتبات وما فى حكمها بالإضافة إلى دخل آخر من إيرادات الثروة العقارية إذا لم يتجاوز صافى دخله منهما معاً مبلغ الـ ٥٠٠٠ جنيه المحدد فى المادة (٧) من القانون .
- مواعيد تقديم الإقرار والملتزم بتوقيعه :
- تنص المادة ٨٣ من القانون على أنه :

" يجب تقديم الإقرار الضريبي خلال المواعيد الآتية :

(أ) قبل أول إبريل من كل سنة تالية لانتهاؤ الفترة الضريبية عن السنة السابقة لها بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين .

(ب) قبل أول مايو من كل سنة أو خلال أربعة أشهر تالية لتاريخ إنتهاء السنة المالية بالنسبة إلى الأشخاص الاعتبارية .

ويوقع الإقرار من الممول أو من يمثله قانونا ، وإذا أعد الإقرار محاسب مستقل فإن عليه التوقيع على الإقرار مع الممول أو ممثله القانونى ، وإلا اعتبر الإقرار كأن لم يكن .

وفى جميع الأحوال يجب أن يكون الإقرار موقعا من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين وذلك بالنسبة لشركات الأموال والجمعيات التعاونية ، والأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص إذا تجاوز رقم الأعمال لأى منهم مليونى جنيه سنويا .

وفى حالة وفاة الممول خلال السنة يجب على الورثة أو وصى التركة أو المصطفى أن يقدم الإقرار الضريبي عن الفترة السابقة على الوفاة خلال تسعين يوما من تاريخ الوفاة وأن يؤدى الضريبة المستحقة على الممول من مال التركة .

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

وعلى الممول الذى يتوقف عن مزاولة نشاطه بمصر توقفا كلياً أن يقدم الإقرار الضريبي خلال ستين يوما من تاريخ التوقف " .

وتنص المادة (١٠٥) من اللائحة على ما يلى :

" يعتبر اعتماد الإقرار من أحد المحاسبين المقيدین بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين طبقاً لأحكام القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة أو من الجهاز المركزى للمحاسبات ، بحسب الأحوال ، إقراراً بأن صافى الربح الخاضع للضريبة أو الخسارة كما ورد بالإقرار قد أعد وفقاً لأحكام القانون وهذه اللائحة " .

ويتضح من نص المادة ٨٣ من القانون والمادة ١٠٥ من اللائحة الأحكام الآتية :
مواعيد تقديم الإقرار فى حالات إستمرار المزاولة :

أ - بالنسبة للأشخاص الطبيعيين :

قبل أول إبريل من كل سنة تلى إنتهاء الفترة الضريبية عن السنة السابقة لها .

ب - بالنسبة للأشخاص الاعتبارية :

قبل أول مايو من كل سنة أو خلال أربعة أشهر تلى تاريخ إنتهاء السنة المالية .
الملتزم بالتوقيع على الإقرار :

١ - الممول أو من يمثله قانوناً .

٢ - إذا أعد الإقرار بمعرفة محاسب قانونى مستقل يلتزم بالتوقيع على الإقرار بجانب الممول أو ممثله القانونى وإلا اعتبر الإقرار كأن لم يكن .

٣ - فى جميع الأحوال يجب أن يكون الإقرار موقعا من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين وذلك بالنسبة لشركات الأموال والجمعيات التعاونية ، والأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص إذا تجاوز رقم الأعمال لأى منهم مليونى جنيه سنوياً .

٤ - اعتماد الإقرار من أحد المحاسبين المقيدین بسجل المحاسبين يعد إقراراً بأن صافى الربح أو الخسارة معداً وفقاً لأحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية وذلك وفقاً لحكم المادة ١٠٥ من اللائحة .

موعد تقديم الإقرار والملتزم بتقديمه فى حالة وفاة الممول :

أوضحت الفقرة الرابعة من المادة ٨٣ أنه فى حالة وفاة الممول يقدم الإقرار خلال تسعين

يوماً من تاريخ الوفاة مع أداء الضريبة المستحقة من مال التركة .

كما أوضحت أن الملتزم بتقديم الإقرار فى هذه الحالة هو :

- الورثة .

- أو وصى التركة .

- أو المصطفى .

وذلك بحسب الأحوال .

موعد تقديم الإقرار فى حالة إنقطاع الإقامة :

بينت الفقرة الخامسة من المادة ٨٣ من القانون أن موعد تقديم الإقرار فى حالة إنقطاع الإقامة بمصر يكون قبل إنقطاع الإقامة بستين يوماً على الأقل (ما لم يكن الانقطاع بسبب مفاجيء خارج عن إرادة الممول) .

موعد تقديم الإقرار فى حالة التوقف الكلى :

أوضحت الفقرة الأخيرة من المادة ٨٣ من القانون أنه فى حالة التوقف الكلى عن مزاولة النشاط بمصر يكون على الممول تقديم الإقرار الضريبي خلال ستين يوماً من تاريخ التوقف .

التزام المصلحة بقبول الإقرار والتزام الممول بسداد الضريبة :

تنص المادة ٨٤ من القانون على أنه :

" تلتزم المصلحة بقبول الإقرار الضريبي المنصوص عليه فى المادة ٨٢ من هذا القانون على مسئولية الممول .

ومع مراعاة أحكام الفقرة الثانية من المادة ٦٣ من هذا القانون يلتزم الممول بسداد مبلغ الضريبة المستحق من واقع الإقرار فى ذات يوم تقديمه بعد استنزال الضرائب المخصومة والدفعات المقدمة ، وفى حالة زيادة الضرائب المخصومة والدفعات المقدمة على مبلغ الضريبة المستحقة يتم استخدام الزيادة لتسوية المستحقات الضريبية السابقة ، فإذا لم توجد مستحقات ضريبية سابقة التزمت المصلحة برد الزيادة ما لم يطلب الممول كتابة استخدام هذه الزيادة لسداد أية مستحقات ضريبية فى المستقبل " .

وتنص المادة (١٠٤) من اللائحة على أنه :

" يجوز للممول إرسال الإقرار الضريبي من خلال بوابة الحكومة الإلكترونية (خدمة ممولى ضريبة الدخل) او من خلال أية قناة إلكترونية أخرى تحددها وزارة المالية، على أن يقوم الممول بتسجيل نفسه والحصول على كلمة المرور السرية ، ويعتبر الممول مسئولاً عما يقدمه مسئولية كاملة إما من خلال توقيع إقرار بذلك عند طلبه الاستفادة من هذه الخدمة أو أن يقدم توقيعاً إلكترونياً مجازاً من المصلحة .

وفى جميع الأحوال ، يجب أن يقدم الممول ما يفيد سداد الضريبة المستحقة من واقع الإقرار بإحدى وسائل الدفع الإلكترونية المجازة المنصوص عليها فى المادة (٨٢) من هذه اللائحة أو التى تقرها وزارة المالية " .

ويتضح من نص المادة ٨٤ من القانون والمادة ١٠٤ من اللائحة ما يلى :

- أن الفقرة الأولى من المادة ٨٤ ألزمت المصلحة بقبول إقرار الممول على مسئوليته الخاصة .

- كما يتضح من نص الفقرة الثانية من المادة ٨٤ من القانون ما يلي :

• أن الممول يلتزم بسداد الضريبة المستحقة من واقع الإقرار فى نفس يوم تقديمه وذلك بعد خصم الضرائب المخصومة أو الدفعات المقدمة السابق خصمها أو سدادها طبقاً لأحكام الكتاب الخامس من القانون .

• أنه إذا زادت قيمة الضرائب المخصومة أو الدفعات المقدمة على الضريبة المستحقة من واقع الإقرار تستخدم هذه الزيادة فى تسوية المستحقات الضريبية عن السنوات السابقة .

• إذا لم توجد مستحقات ضريبية عن سنوات سابقة تلتزم المصلحة برد هذه الزيادة إلى الممول ، إلا لو تقدم الممول بطلب لاستخدام هذه الزيادة فى سداد الضريبة التى قد تستحق عليه مستقبلاً .

- جواز إرسال الممول إقراره الضريبى من خلال بوابة الحكومة الإلكترونية (خدمة ممولى ضريبة الدخل) أو من خلال أية قناة إلكترونية أخرى تحددها الوزارة .

- يجب على الممول فى حالة إستخدامه إحدى وسائل الدفع الإلكترونية المجازة والواردة بالمادة ٨٢ من اللائحة أن يقدم للمصلحة ما يفيد سداد الضريبة المستحقة من واقع الإقرار ، وقد بينت المادة ٨٢ من اللائحة هذه الوسائل حيث جاء بها ما يلى :

"وتعتبر قنوات الدفع التالية من وسائل الدفع الإلكترونية :

١ - تحويلات بنكية للممولين الذين لديهم حسابات بالبنوك مع إخطار المصلحة بإشعار إضافة بالاتفاق مع هذه البنوك والربط على شبكة معلومات المصلحة باستخدامها فى الإخطار .

٢ - استخدام الكروت الذكية فى إدراج مدفوعات الممول / الجهة على الكروت على أن يتم تسليم القيمة إما لمندوب المصلحة أو بتوفير القارئ وبرنامج التحويل المالى لدى الجهة أو الممول ، وأن يتم السداد من خلاله ثم تفريغ محتوياته بعد ذلك .

٣ - استخدام شبكة بنك أو بنوك معينة أو الهيئة القومية للبريد التى تتفق معها المصلحة على السماح للممول بالسداد لدى منافذها ، ويتم إدراج التعامل على الكارت الذكى ويفرغ محتواه بالمأمورية المختصة لكل مدة طبقاً لأحكام القانون .

وتخطر المصلحة من خلال شبكة المعلومات بالسداد فوراً ، ويقوم الممول بقراءة محتويات الكارت للمطابقة .

وفى جميع الأحوال تعتبر الوسائل السابقة قنوات للدفع بشرط توافر اتفاق تجيزه وزارة المالية مع الجهات السابقة " .

مد ميعاد تقديم الاقرار وتصحيح الأخطاء الحسابية :

تنص المادة ٨٥ من القانون على أنه :

" إذا طلب الممول قبل تاريخ إنتهاء المدة المحددة لتقديم الإقرار بخمسة عشر يوما على الأقل مد ميعاد تقديمه وسدد فى تاريخ تقديم الطلب مبلغ الضريبة من واقع تقديره الوارد فيه يمتد ميعاد تقديم الإقرار مدة ستين يوما ، وذلك دون أن يكون لامتداد الميعاد أثر على ميعاد سداد الضريبة ولا على ميعاد استحقاق مقابل التأخير عن أى مبلغ لم يسدد منها" .

وتنص المادة (١٠٩) من اللائحة على أنه :

" للمصلحة تصحيح الأخطاء الحسابية الواردة بالإقرار الضريبى بعد تقديمه ويتم إخطار الممول بنتيجة التصحيح وإرفاق شيك بالمبلغ المستحق للممول أو مطالبته بالفروق المستحقة عليه على النموذج رقم (٣٠ إقرارات) ويكون طلب الممول مد ميعاد تقديم إقراره الضريبى طبقا للمادة (٨٥) من القانون ، على النموذج رقم (٢٦ طلبات) ، ويجوز تقديم الطلب بالأساليب الإلكترونية أو بكتاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول على أن يكون تاريخ وصول الكتاب سابقاً على تاريخ إنتهاء المدة المحددة لتقديم الإقرار بخمسة عشر يوما " .

ويتضح من نص المادة ٨٥ من القانون والمادة ١٠٩ من اللائحة ما يلى :

أنه يجوز للممول أن يطلب مد موعد تقديم الإقرار وذلك بالشروط الآتية :

- أن يتقدم بطلب لمد موعد تقديم الإقرار وذلك على النموذج رقم (٢٦ طلبات) .
 - يجوز تقديم الطلبات بالأساليب الإلكترونية أو بكتاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول .
 - أن يقدم الطلب قبل تاريخ إنتهاء المهلة المحددة لتقديم الإقرار بخمسة عشر يوماً على الأقل .
 - أن يسدد مع الطلب مبلغ الضريبة الذى يقدره عن الإقرار الذى يطلب مد موعد تقديمه .
- فإذا ما توافرت تلك الشروط يمتد موعد تقديم الإقرار لمدة ستين يوماً ولا يكون لامتداد موعد تقديم الإقرار أى أثر على موعد سداد الضريبة حيث يجب سداد الضريبة مع الطلب الذى يقدمه لمد هذا الموعد ، كما لا يكون لمد الموعد كذلك أى أثر على موعد استحقاق مقابل التأخير عن المبالغ التى لم تسدد .

طبقاً لما ورد بصدر المادة (١٠٩) من اللائحة فإنه للمصلحة أن تقوم بتصحيح الأخطاء الحسابية الواردة بالإقرار بعد تقديمه مع إخطار الممول بنتيجة التصحيح على الوجه التالي :

- فى حالة وجود مستحقات للممول يرفق بالإخطار شيك بالمبلغ المستحق له .
 - فى حالة وجود مستحقات على الممول يتم مطالبته بالفروق المستحقة عليه على النموذج رقم (٣٠ إقرارات) .
- التزامات الجهات الملتزمة بتطبيق أحكام الخصم :
- تنص المادة ٨٦ من القانون على أنه :

" على الجهات الملتزمة بتطبيق أحكام الخصم أداء المبالغ المخصوصة فى موعد أقصاه آخر أبريل ويوليو وأكتوبر ويناير من كل عام وعليها توفير السجلات اللازمة للفحص بمعرفة المصلحة ، على أن تتضمن البيانات التالية عن كل فترة ضريبية :

- (أ) المبالغ المدفوعة والشخص المتلقى لها .
- (ب) الضريبة المستقطعة من هذه المبالغ .

وترسل تلك الجهات صورة من السجلات المشار إليها إلى المصلحة للحفاظ وذلك وفقاً للقواعد والإجراءات التى تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون " .

وتنص المادة (١١٠) من اللائحة على ما يلى :

" على الجهات الملتزمة بتطبيق أحكام الخصم تحت حساب الضريبة أداء المبالغ المخصوصة فى موعد أقصاه آخر أبريل ويوليو وأكتوبر ويناير من كل عام من واقع السجلات المنصوص عليها فى المادة (١١١) من هذه اللائحة ، ويجب أن تتضمن هذه السجلات البيانات التالية عن كل فترة ضريبية .

- ١ - إسم الشخص المتلقى لهذه المبالغ ورقم ملفه الضريبى والمأمورية المختصة .
- ٢ - مقدار المبالغ المدفوعة ونسبة الخصم تحت حساب الضريبة .
- ٣ - رقم الشيك الخاص بتوريد هذه المبالغ وتاريخه .

وعلى هذه الجهات توفير السجلات المشار إليها للفحص بمعرفة الإدارة العامة للتحصيل تحت حساب الضريبة المختصة ، ويجب إرسال صورة من هذه السجلات إلى الإدارات المختصة " .

كما تنص المادة (١١١) من اللائحة على ما يلى :

" على الجهات الملتزمة بتطبيق أحكام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة إمساك السجلين الآتيين :

١ - سجل أو أكثر حسب عدد المتعاملين معها يتضمن :

أ - إسم الشخص المتلقى لهذه المبالغ ورقم ملفه الضريبي والمأمورية المختصة .

ب- مقدار المبالغ المدفوعة ونسبة الخصم تحت حساب الضريبة .

٢ - سجل تدون به حركة التسديدات التى يتم توريدها كل ثلاثة أشهر مع توضيح بيانات الشيك والجهة المستفيدة " .

ويتضح من هذه النصوص ما يلى :

أنها تتضمن الإلتزامات التى حددها القانون بالنسبة للجهات الملتزمة بتطبيق أحكام نظام الخصم الموضحة فى الكتاب الخامس من القانون ، حيث حددت هذه الإلتزامات على الوجه التالى :

- أداء المبالغ المخصوصة على أربع دفعات فى موعد غايته :

- آخر إبريل .

- آخر يوليو .

- آخر أكتوبر .

- آخر يناير .

- من كل عام .

- توفير البيانات والسجلات اللازمة للفحص بمعرفة مصلحة الضرائب وهذه السجلات كما حددتها المادة ١١١ من اللائحة هي :

١ - سجل أو أكثر حسب عدد المتعاملين يتضمن البيانات الآتية :

- مقدار المبالغ المدفوعة ونسبة الخصم تحت حساب الضريبة .
- إسم الشخص المتلقى لها ورقم ملفه الضريبي والمأمورية المختصة .
- الضريبة المستقطعة منها ورقم الشيك الخاص بتوريد هذه المبالغ وتاريخه .
- إرسال صورة من هذه السجلات إلى الإدارة المختصة بالمصلحة لحفظها .

٢ - سجل تدون به حركة التسديدات التي يتم توريدها كل ثلاثة أشهر مع توضيح بيانات

الشيك والجهة المستفيدة .

الإقرار الضريبي المعدل :

تنص المادة ٨٧ من القانون على أنه :

" إذا اكتشف الممول خلال فترة تقادم دين الضريبة سهواً أو خطأً في إقراره الضريبي الذي تم تقديمه إلى مأمورية الضرائب المختصة ، يلتزم فوراً بتقديم إقرار ضريبي معدل بعد تصحيح السهو أو الخطأ .

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

ويكون لبنوك وشركات ووحدات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام والأشخاص الاعتبارية العامة تقديم إقرار نهائي خلال ثلاثين يوماً من تاريخ اعتماد الجمعية العمومية لحساباتها ، وتؤدى فروق الضريبة من واقعها .

وفى حالة تقديم إقرار معدل وفقاً للفقرتين الثانية والثالثة ، لا يعتبر الخطأ أو السهو فى الإقرار مخالفة أو جريمة جنائية " .

وتنص المادة (١٠٦) من اللائحة على أنه :

" لبنوك وشركات ووحدات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام والأشخاص الاعتبارية العامة تقديم إقرار نهائي على النموذج رقم (٢٩ إقرارات) خلال ثلاثين يوماً من تاريخ اعتماد الجمعية العمومية لحساباتها ، وأداء فروق الضريبة المستحقة من واقعه " .

كما تنص المادة (١١٢) من اللائحة على أنه :

" لا يجوز للممول تقديم إقرار ضريبي معدل ، طبقاً للمادة (٨٧) من القانون ، إذا استعمل إحدى الطرق التي يعد فيها متهرباً طبقاً للمادة (١٣٣) من القانون ، وتم إكتشاف ذلك من قبل المصلحة " .

ويتضح من هذه النصوص أنها تضمنت الأحكام الآتية :

- الزام الممول بتقديم إقرار ضريبي معدل إلى المأمورية المختصة إذا اكتشف أى سهو أو خطأ فى إقراره الضريبي .
- أن الفترة التي يمكن خلالها تقديم الإقرار المعدل ، هي فترة تقادم دين الضريبة ، على أن يقدم الإقرار المعدل فور اكتشاف السهو أو الخطأ .
- يعتبر الإقرار المعدل بمثابة الإقرار الأصلي فى حالة تقديمه خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إنتهاء الموعد القانوني المحدد لتقديم الإقرار .
- وبالنسبة لبنوك وشركات ووحدات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام والأشخاص الاعتبارية العامة يكون لها تقديم الإقرار النهائي وأداء فروق الضريبة من واقع هذا الإقرار النهائي وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إعتداد الجمعية العمومية لحسابات تلك الجهات ويكون تقديم هذا الإقرار على النموذج رقم (٢٩ إقرارات) .
- لا يعتبر الخطأ أو السهو فى الإقرار الأصلي - فى حالة تعديله وتقديم إقرار معدل بهذا التعديل - لا يعتبر هذا السهو أو الخطأ مخالفة أو جريمة جنائية .
- طبقاً لحكم المادة ١١٢ من اللائحة فإنه لا يجوز للممول الذى يعد متهرباً طبقاً لحكم المادة (١٣٣) من القانون أن يقدم الإقرار الضريبي المعدل طبقاً لحكم المادة (٨٧) من القانون .

الاعتداد بالدفاتر والسجلات المنتظمة للممول :

تنص المادة ٨٨ من القانون على ما يلى :

" لا يجوز للمصلحة عدم الاعتداد بالدفاتر والسجلات المنتظمة للممول وفقاً لنص المادة

٧٨ من هذا القانون أو إهدارها إلا إذا أثبتت المصلحة بموجب مستندات تقدمها عدم صحتها " .

وتنص المادة (١١٣) من اللائحة على ما يلى :

" فى تطبيق حكم المادة (٨٨) من القانون ، لا يجوز للمصلحة عدم الاعتداد بالدفاتر والسجلات التى يمسكها الممول أو إهدارها إلا إذا أثبتت المصلحة بالمستندات عدم صحة ما ورد بهذه الدفاتر والسجلات " .

ويتضح من نص المادة ٨٨ من القانون والمادة ١١٣ من اللائحة ما يلى :

أن القانون قرر ضرورة اعتداد مصلحة الضرائب بالدفاتر والسجلات المنتظمة للممول وإعتماد نتائجها وعدم إهدارها إلا إذا أثبتت بموجب المستندات عدم صحة ما جاء بهذه الدفاتر ، حيث أن الأصل هو الاعتداد بالدفاتر والسجلات وإعتماد نتائجها طالما كانت منتظمة وفقاً لنص المادة ٧٨ من القانون ، ولا يجوز إهدارها إلا لو توافر لدى المصلحة من الأدلة المؤيدة بالمستندات ما يفيد عدم صحة هذه الدفاتر والسجلات ، كما ورد باللائحة ضرورة أعتداد المصلحة بالدفاتر والسجلات التى يمسكها الممول وعدم إهدارها إلا إذا أثبتت المصلحة بالمستندات عدم صحة ما ورد بها .

الباب الثالث ربط الضريبة

الباب الثالث ربط الضريبة

وردت الأحكام الخاصة بربط الضريبة بالباب الثالث من الكتاب السادس من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وذلك فى المواد من ٨٩ وحتى ٩٣ من القانون وفى المواد من ١١٤ وحتى ١١٧ من اللائحة التنفيذية للقانون والتى سنوضحها تفصيلاً فيما يلى :

إعتبار الإقرار ربطاً للضريبة والتزاماً بأدائها :

تنص المادة (٨٩) من القانون على ما يلى :

" تربط الضريبة على الأرباح الثابتة من واقع الإقرار المقدم من الممول .

ويعتبر الإقرار ربطاً للضريبة والتزاماً بأدائها فى الموعد القانونى وتسدد الضريبة من واقع هذا الإقرار " .

وتنص المادة (١١٤) من اللائحة على ما يلى :

" يقصد بربط الضريبة ، فى تطبيق حكم المادة (٨٩) من القانون ، تحديد دين الضريبة المستحقة من واقع الإقرار الضريبى للممول " .

ويتضح من نص هاتين المادتين ما يلى :

أن القانون يؤكد فى المادة ٨٩ على إعتبار أن الإقرار هو الأصل فى ربط الضريبة ، وقد أوضحت المادة ١١٤ من اللائحة أنه يقصد بربط الضريبة تحديد دين الضريبة المستحقة من واقع الإقرار الضريبى للممول ، كما اعتبر القانون أن الإقرار يعد سنداً لربط الضريبة والتزاماً من الممول بأداء قيمة الضريبة من واقعه فى المواعيد القانونية لتقديمه .
حقوق المصلحة فيما يتعلق بربط الضريبة :

أوضحنا فيما سبق أن الأصل هو ربط الضريبة على الأرباح الثابتة من واقع الإقرار، كما بينا أن الإقرار نفسه يعتبر ربطاً للضريبة والتزاماً على الممول بأدائها فى موعد تقديم الإقرار ، وذلك طبقاً لما جاء بالمادة ٨٩ من القانون والمادة ١١٤ من اللائحة ، غير أن القانون قد أعطى لمصلحة الضرائب حقوقاً فيما يتعلق بربط الضريبة وذلك من واقع أحكام المادة ٩٠ التى نورد نصها أولاً فيما يلى ثم نتبعه بتفصيل ما جاء بها من أحكام .

تنص المادة (٩٠) من القانون على ما يلى :

- للمصلحة أن تعدل الربط من واقع البيانات الواردة بالإقرار والمستندات المؤيدة له .
- كما يكون للمصلحة إجراء ربط تقديرى للضريبة من واقع أية بيانات متاحة فى حالة عدم تقديم الممول لإقراره الضريبى أو عدم تقديمه للبيانات والمستندات المؤيدة للإقرار .
- وإذا توافرت لدى المصلحة مستندات تثبت عدم مطابقة الإقرار للحقيقة فعليها إخطار الممول وإجراء الفحص وتصحيح الإقرار أو تعديله وتحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة .
- ولرئيس المصلحة ، بعد موافقة وزير المالية ، ربط الضريبة قبل حلول التاريخ المحدد لاستحقاقها إذا استلزم الأمر تحصيلها لتوفر دليل محدد بأن الممول يخطط للتهرب من الضرائب بتحويل أصوله لشخص آخر أو إتخاذ إجراءات أخرى تضر بتحصيل الضريبة .
- وعلى مأمورية الضرائب المختصة فى هذه الحالات أن تخطر الممول بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول بعناصر ربط الضريبة وبقيמתها على النموذج الذى تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون " .

وتنص المادة (١١٥) من اللائحة على ما يلى :

" يكون إخطار الممول بعناصر ربط الضريبة فى الحالات المنصوص عليها فى المادة (

٩٠) من القانون وبقيמתها على النموذج رقم (١٩ ضريبة) " .

ويتضح من هاتين المادتين ما يلى :

- حق المصلحة فى تعديل ربط الضريبة من واقع الإقرار وذلك طبقاً للبيانات الواردة به والمستندات المؤيدة له . (مادة ٩٠ فقرة ١) .
 - بينت الفقرة الثانية من المادة ٩٠ من القانون أنه فى حالة عدم تقديم الإقرار أو فى حالة عدم تقديم الممول للبيانات والمستندات المؤيدة للإقرار يكون لمصلحة الضرائب تقدير الأرباح من واقع أية بيانات متاحة لها وربط الضريبة ربطاً تقديرياً .
 - أما الفقرة الثالثة فقد أوضحت أنه على المصلحة فى حالة توافر مستندات لديها تثبت عدم مطابقة الإقرار للحقيقة أن تقوم بإجراءات الفحص بدءاً من إخطار الممول بعملية فحص الإقرار وإجراء عملية الفحص وتحديد الإيرادات الصحيحة الخاضعة للضريبة سواء بتصحيح الإقرار أو تعديله .
 - وبالنسبة للفقرة الرابعة فقد أعطت لرئيس المصلحة بعد أخذ موافقة وزير المالية ، ربط الضريبة قبل موعد استحقاقها ، إذا توفر دليل لدى المصلحة بأن الممول فى سبيل تحويل أصول منشأته أو أمواله إلى شخص آخر أو فى سبيله لاتخاذ أى إجراءات أخرى للتهرب من أداء الضرائب المستحقة أو التى قد تستحق عليه وذلك حتى يمكن تحصيل تلك الضرائب قبل قيام الممول بأية إجراءات تضر بعملية تحصيل الضريبة .
 - وقد أوضحت الفقرة الخامسة والأخيرة من المادة ٩٠ أنه فى جميع الحالات السابقة على المأمورية المختصة أن تقوم بإخطار الممول بعناصر ربط الضريبة وبقيمنتها وذلك على النموذج رقم (١٩ ضريبة) الذى حددته اللائحة التنفيذية بالمادة ١١٥ منها وذلك بكتاب موصى عليه بعلم الوصول .
- وفيما يلى شكل النموذج رقم (١٩ ضريبة) :

التقادم :

عندما فرض المشرع الضرائب على الدخل بمقتضى قانون الضرائب لم يطلق يد الحكومة فى المطالبة بما هو مستحق لها بمقتضى هذا القانون ، وإنما نظم بأحكام المادة ٩١ أحكاماً تتعلق بتقادم دين الضريبة . كما نظم القانون بنفس المادة الأحكام الخاصة بسقوط حق الممول فى المطالبة باسترداد المبالغ المسددة بالزيادة تحت حساب الضريبة .

وربما قصد المشرع من هذه الأحكام سرعة جباية حقوق الخزنة العامة وبدون إبطاء بحيث لا يتراكم دين الضريبة ، مما يؤثر على قيمتها الحالية عند جبايتها مستقبلاً ، وربما كان يقصد من ذلك الحفاظ على مصالح الممولين بأن تتم أعمال الفحص والربط تبعاً حتى لا يتراكم دين الضريبة عليهم بصورة يتعسر معها الوفاء بهذا الدين وبطريقة تؤثر على مراكزهم المالية طرف الغير المهتمين بشئونهم الضريبية .

وعلى أى حال فإن التعرف على أحكام وآجال التقادم يعتبر من الأهمية بمكان شأنها فى ذلك شأن التعرف على باقى أحكام قانون الضرائب حتى يمكن تحديد الحالات المعرضة للسقوط بالتقادم لسرعة إنجازها ، وعلى ذلك فسنورد فى البداية نص المادة ٩١ من القانون ونص المادة ١١٦ من اللائحة ثم نتبعه بشرح للأحكام الواردة بهما .

تنص المادة (٩١) من القانون على أنه :

" فى جميع الأحوال لا يجوز للمصلحة إجراء أو تعديل الربط إلا خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ إنتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية ، وتكون هذه المدة ست سنوات إذا كان الممول متهرباً من أداء الضريبة .

وتنقطع المدة بأى سبب من أسباب قطع التقادم المنصوص عليها فى القانون المدنى، وبالإخطار بعناصر ربط الضريبة أو بالتنبيه على الممول بأدائها أو بالإحالة إلى لجان الطعن . وللمول طلب استرداد المبالغ المسددة بالزيادة تحت حساب الضريبة خلال خمس سنوات من تاريخ نشوء حقه فى الاسترداد " .

وتنص المادة (١١٦) من اللائحة على ما يلى :

" ينقطع التقادم ، فى تطبيق حكم الفقرة الثانية من المادة (٩١) من القانون ، بالإخطار بعناصر ربط الضريبة أو بالتنبيه على الممول بأدائها أو بالإحالة إلى لجان الطعن .

كما ينقطع التقادم لأي من الأسباب المنصوص عليها في القانون المدنى كالمطالبة القضائية ولو رفعت الدعوى إلى محكمة غير مختصة والتنبيه والحجز والطلب الذى يتقدم به الدائن لقبول حقه فى تفليسة أو فى توزيع ، وبأى عمل يقوم به الدائن للتمسك بحقه أثناء السير فى إحدى الدعاوى ، كما ينقطع التقادم إذا أقر المدين بحق الدائن إقراراً صريحاً أو ضمنياً " .
ويتضح من نص هاتين المادتين ما يلى :

أجل التقادم :

- حددت الفقرة الأولى من المادة ٩١ إعلان للتقادم على الوجه التالى :

- خمس سنوات تبدأ من تاريخ إنتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار الضريبي يجوز خلالها للمصلحة إجراء أو تعديل الربط ، بحيث يسقط حق المصلحة بعدها فى إجراء الربط أو تعديله .
- يكون أجل التقادم ست سنوات تبدأ أيضاً من تاريخ إنتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار يجوز خلالها للمصلحة إجراء الربط أو تعديله إذا كان الممول متهرباً من أداء الضريبة .

* ويلاحظ أن مواعيد تقديم الإقرار الضريبي كما سبق إيضاها عند تناول أحكام المادة ٨٣ من القانون هى كما يلى :

- أ - قبل أول إبريل من كل سنة تالية لإنهاء الفترة الضريبية عن السنة السابقة لها وذلك بالنسبة للأشخاص الطبيعيين .
- ب - قبل أول مايو من كل سنة أو خلال أربعة أشهر تالية لتاريخ إنتهاء السنة المالية بالنسبة إلى الأشخاص الاعتبارية .

* كما يلاحظ أنه طبقاً لنص المادة ١٣٣ من القانون ، يعتبر الممول متهرباً من

الضريبة إذا استعمل إحدى الطرق الآتية :

- ١ - تقديم الإقرار الضريبي السنوى بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع علمه بذلك أو تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات التى أخفاها .
- ٢ - تقديم الإقرار الضريبي السنوى على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها .

٣ - الإلتلاف 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 بقلّة الأرباح أو زيادة الخسائر .

٥ - إخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة .
أجل التقادم بالنسبة للإيرادات من المرتبات والثروة العقارية :
أعفت المادة ٨٢ من القانون الممول من تقديم الإقرار فى الحالات الآتية :

١ - إذا اقتصر دخله على المرتبات وما فى حكمها .
٢ - إذا اقتصر دخله على إيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافى دخله منها المبلغ المحدد فى المادة (٧) من هذا القانون .

٣ - إذا اقتصر دخله على المرتبات وما فى حكمها وإيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافى دخله منهما المبلغ المحدد فى المادة (٧) من هذا القانون .

وهنا يثور التساؤل حول آجال التقادم بالنسبة للضريبة المستحقة على الممولين أصحاب هذه الإيرادات طالما أن القانون قد أعفى أصحابها أصلاً من تقديم الإقرار الضريبى .

وللإجابة عن هذا التساؤل فإننا نلاحظ أن المادة (٩١) قد جاءت عامة بالنسبة لجميع الممولين فى تحديد أجل التقادم ولم تستثنى منهم من كان معفياً من تقديم الإقرار الضريبى .

وبذلك فإن الآجال المحددة بها تسرى على جميع الممولين سواءً منهم الملزم بتقديم الإقرار أو المعفى من تقديمه .

كما أن القانون المدنى الذى يعد الشريعة العامة بالنسبة لأحكام التقادم فيما لم يرد بشأنه نص خاص قد قرر بموجب حكم المادة ٣٧٧ مدنى المعدلة بالقانون ٦٤٦ الصادر سنة ١٩٥٣ بأن تتقادم الضرائب والرسوم السنوية بمضى خمس سنوات تبدأ من نهاية السنة التى تستحق عنها .

وعلى ذلك يكون أجل التقادم خمس سنوات أيضاً بالنسبة للممولين المعفيين من تقديم الإقرار فى الحالات الثلاث المنصوص عليها فى المادة ٨٢ والسابق إيضاحها ، وذلك ما لم يكن الممول متهرباً من أداء الضريبة حيث ينطبق عليه النص الخاص الوارد فى المادة ٩١ من القانون فى هذه الحالة بحيث يكون أجل التقادم بالنسبة له ست سنوات .

وعلى هذا فإنه فى جميع الأحوال يجب أن تتم عملية الفحص وإعلان الممولين بعناصر ربط الضريبة قبل مضى خمس سنوات من تواريخ إنتهاء الآجال المحددة لتقديم الإقرارات الضريبية

ومن الضرورى جداً معرفة آخر سنة تم إتخاذ إجراءات ربط أو تعديل الربط الخاصة بها حتى نعرف إن كانت السنة التالية لها معرضة للسقوط بالتقادم من عدمه .
فمثلاً إذا تبين لنا فى نهاية سنة ٢٠١٠ أن آخر سنة تم الإخطار بعناصر الربط الخاصة بها بالنسبة لأحد الممولين هى سنة ٢٠٠٤ الميلادية ، فمعنى هذا أن سنة ٢٠٠٥ التالية لها معرضة للسقوط بالتقادم فى ١/٤/٢٠١١ .

وعلى هذا فيجب على المأمور الفاحص الاهتمام بقيد الإجراءات التى تتم فى سجلات الفحص وبالحاسب الآلى أولاً بأول بحيث يستطيع فى أى لحظة أن يعرف آخر سنة تم فحصها والإخطار بعناصر ربط الضريبة الخاصة بها وذلك بالنسبة لجميع الملفات الواقعة فى دائرة إختصاصه .

أمثلة :

مثال (١) :

ممول يزاول نشاطاً تجارياً وصناعياً قدم اقراراً عن سنة ٢٠٠٦ ، حدد أجل التقادم بالنسبة لهذا الإقرار .
حل المثال :

لما كانت السنة الضريبية هى سنة ميلادية أى تنتهى فى ٣١/١٢/٢٠٠٦ ، لذلك فإن نهاية الأجل المحدد لتقديم إقراره هو ٣١/٣/٢٠٠٧ ، ويكون أجل التقادم بالنسبة لهذا الإقرار هو مضى خمس سنوات تبدأ من تاريخ إنتهاء أجل تقديم هذا الإقرار أى فى ٣١/٣/٢٠١٢ .

مثال (٢) :

ممول يزاول نشاطاً تجارياً ، قدم إقراره الضريبى عن سنة ٢٠٠٥/٢٠٠٦ المتداخلة والتى تنتهى فى ٣٠/٦/٢٠٠٦ ، حدد أجل التقادم بالنسبة لهذا الإقرار .
حل المثال :

لما كان القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قد حدد موعد تقديم الإقرار بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين بحيث أصبح موعد تقديم الإقرار هو قبل أول إبريل من كل سنة تالية لإنتهاء الفترة الضريبية عن السنة السابقة لها ، سواء كانت السنة المالية لهم هي سنة ميلادية أو سنة متداخلة ، لذلك فإن نهاية الموعد المحدد لتقديم الإقرار بالنسبة لهذا الممول هو ٢٠٠٧/٣/٣١ ، وبالتالي يبدأ أجل التقادم بالنسبة له إعتباراً من ٢٠٠٧/٤/١ وينتهى في ٢٠١٢/٣/٣١ .

مثال (٣) :

شركة أموال قدمت إقراراً عن سنة ٢٠٠٦/٢٠٠٥ المتداخلة والتي تنتهى في ٢٠٠٦/٦/٣٠ ، حدد أجل التقادم بالنسبة لهذا الإقرار .

حل المثال :

طبقاً للمادة ٨٣ من القانون فإن موعد تقديم الإقرار بالنسبة للأشخاص الاعتبارية هو قبل أول مايو من كل سنة بالنسبة للسنوات الميلادية أو خلال أربعة أشهر تالية لتاريخ إنتهاء السنة المالية ، وعلى ذلك فإن نهاية أجل تقديم الإقرار بالنسبة لهذه الشركة هو ٢٠٠٦/١٠/٣٠ وبالتالي يبدأ أجل التقادم له من ٢٠٠٦/١١/١ وينتهى في ٢٠١١/١٠/٣٠ .

أسباب قطع التقادم :

أوضحت الفقرة الثانية من المادة ٩١ من القانون والفقرة الثانية من المادة ١١٦ من اللائحة أن أجل التقادم ينقطع بأى سبب من أسباب قطع التقادم المنصوص عليها فى القانون المدنى ، بالإضافة إلى الإجراءات الخاصة بربط وأداء الضريبة المنصوص عليها فى المادة ، وعلى ذلك فسنورد أولاً نصوص مواد القانون المدنى المتعلقة بأسباب قطع التقادم نتبعها بتفصيل الأحكام الواردة فى هذه المواد ثم نلى ذلك بإيضاح الأسباب الأخرى لقطع التقادم والموضحة بنص المادة ٩١ من القانون والمادة ١١٦ من اللائحة .

مادة "٣٨٣" مدنى :

" ينقطع التقادم بالمطالبة القضائية ولو رفعت الدعوى إلى محكمة غير مختصة وبالتنبيه ، وبالحجز ، وبالطلب الذى يتقدم به الدائن لقبول حقه فى تفليس أو فى توزيع وبأى عمل يقوم به الدائن للتمسك بحقه أثناء السير فى إحدى الدعاوى " .

مادة "٣٨٤" مدنى :

" ينقطع التقادم إذا أقر المدين بحق الدائن إقراراً صريحاً أو ضمنياً ويعتبر إقراراً ضمنياً أن يترك المدين تحت يد الدائن مالا له مرهوناً رهناً حيازياً تأميناً لوفاء المدين " .
أسباب قطع التقادم المنصوص عليها فى القانون المدنى :
يتضح من نصوص هاتين المادتين أن أسباب قطع التقادم المنصوص عليها فى القانون المدنى كما يلى :

١ - المطالبة القضائية : مادة "٣٨٣" مدنى

جدير بالإشارة أن المطالبة القضائية تقطع التقادم لا من تاريخ إعلان المدين ولكن من التاريخ الذى تودع فيه صحيفتها قلم كتاب المحكمة .

٢ - التنبيه : مادة "٣٨٣" مدنى

يعتبر التنبيه الذى يوجهه الدائن إلى المدين بالطرق القانونية والذى يسبق إجراءات التنفيذ من الأسباب المؤدية لقطع التقادم .

وقد صدر القانون رقم ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ بشأن تقادم الضرائب والرسوم وذلك بتاريخ ١٩٥٣/١٢/٢٦ حيث نص فى الفقرة الأولى من المادة الثالثة على ما يلى :

" يعتبر تنبيهها قاطعاً للتقادم وأرداد الضرائب والرسوم وإعلانات المطالبة والإخطارات إذا سلم أحدهما إلى الممول أو من ينوب عنه قانوناً أو أرسل إليه بكتاب موصى عليه مع علم الوصول " .

وعلى ذلك فإن كل من الإجراءات التالية تعتبر من أسباب قطع التقادم باعتبارها فى حكم

التنبيه:

أ - أرداد الضرائب والرسوم " قانون ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ " :

حيث تعتبر أرداد الضرائب " الورد والتنبيه بالدفع " .

ب - إعلانات المطالبة " قانون ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ " :

وقد جاء القانون ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ بتعميم إعلانات المطالبة التى تعد من أسباب قطع التقادم بحيث أصبحت تنسحب على كافة إعلانات المطالبة وليس على المطالبة القضائية فقط .

وعلى ذلك فإن إعلانات المطالبة برصيد الضرائب المستحقة على الممولين والتى يتم إخطارهم بها على نموذج " ٩ " حجز تنظيم وغيرها من إعلانات المطالبة العادية الصادرة عن مصلحة الضرائب تعد كلها من الإجراءات القاطعة للتقادم .

ج - الإخطارات " قانون ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ " :

حيث تعد الإخطارات التي ترسلها مصلحة الضرائب إلى الممولين من أسباب قطع

التقادم أيضا .

٣ - الحجز : " مادة ٣٨٣ مدنى " :

تعتبر الحجز بجميع أنواعها من أسباب قطع التقادم ، يستوى فى ذلك حجز المنقول والعقارى والتحفظى وكذلك حجز ما للمدين لدى الغير .

" هذا وقد سبق أن أصدرت المصلحة التعليمات التنفيذية رقم ١١ لسنة ١٩٩٩ بتاريخ ١٩٩٩/٣/٢ بشأن إنقطاع مدة التقادم بمحاضر الحجز والتي جاء بها ما يلى :

" سبق أن أصدرت المصلحة تعليمات تفسيرية باعتبار محضر عدم الوجود قاطعا للتقادم حيث تنص هذه التعليمات على ما يلى :

ينقطع التقادم بالحجز م ٣٨٣ مدنى حتى لو لم ينتهى إلى توقيع الحجز فعلا بسبب عدم وجود ما يمكن الحجز عليه لدى المدين لذا يجب على مندوب الحجز أن يحرر محضر عدم الوجود على ذات المحضر المخصص لحجز المنقول ويوقع على هذا المحضر المندوب والمدين أو من يجيب عنه والشهود .

لذا تؤكد المصلحة مجددا على الآتى :

أولاً : أن التنبيه والانذار ومحضر حجز المنقول لدى المدين تعتبر قاطعا للتقادم وبمجرد التوقيع عليه من مندوب الحجز والمدين أو من يجيب عنه والشهود ولو كان المحضر سلبياً .
لذلك يلزم تحرير محضر الحجز السلبى وإستكمالها من كافة النواحي الشكلية والتوقيعات وإرفاقه بالملف حيث به ينقطع التقادم وتبدأ مدة تقادم جديدة من تاريخه مع مراعاة التجديد قبل مضى خمس سنوات .

ثانياً : أن محضر حجز ما للمدين لدى الغير يعتبر قاطعا للتقادم بمجرد إعلان الحجز إلى المحجوز لديه .

ثالثاً : أن التنبيه على المدين بأداء المستحقات الضريبية وأذاره بالحجز على العقار وذلك على النموذج ٧ حجز يعتبر إجراء قاطعا للتقادم " .

ونظراً لعدم إختلاف هذه التعليمات مع أحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فإنها تسرى فى ظله أيضاً .

٤ - الطلب الذى يتقدم به الدائن بقبول حقه فى تفليس أو فى توزيع أو أى عمل يقوم به الدائن للتمسك بحقه أثناء السير فى إحدى الدعاوى ، " مادة ٣٨٣ مدنى " .

٥ - إقرار المدين : " مادة ٣٨٤ مدنى "

حيث يعد من أسباب قطع التقادم إقرار المدين سواء كان صريحا أو ضمنياً .
ومما هو جدير بالذكر أن الإقرار الضمنى هو الذى يستدل عليه فى كل عمل يقوم به المدين ويكون مفيداً لمعنى الإقرار ، ومثال ذلك قيام المدين بدفع فوائد الدين أو جزء منه ، بمعنى أن الممول لو قام بسداد الفوائد المستحقة على رصيد الضرائب الخاص به أو قام بسداد جزء منها ، فإن ذلك يعد إقراراً منه بالدين وبالتالي يكون من أسباب قطع التقادم ، كما أن الطلب الذى يتقدم به المدين لمنحه أجلاً للوفاء بالدين يعد أقراراً ضمنياً من المدين كأن يتقدم الممول بطلب لتقسيط الضرائب المستحقة عليه ، وبالتالي تعد الطلبات المقدمة من الممولين لتقسيط الضرائب المستحقة عليهم من أسباب قطع التقادم أيضاً .

ويختص القاضى الذى يفصل فى الموضوع بتحديد ما إذا كان العمل الصادر من المدين إقراراً منه بحق الدائن من عدمه ولا رقابة عليه فى ذلك من محكمة النقض .
هذا ويعتبر الإقرار الذى يصدر من المدين على هذا النحو حجة عليه وليس له بعد ذلك أن يعدل عنه .

أسباب التقادم الأخرى الموضحة بالمادة ٩١ من القانون والمادة ١١٦ من اللائحة :
* تضمنت الفقرة الثانية من المادة ٩١ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والفقرة الأولى من المادة ١١٦ من اللائحة أسباباً أخرى لقطع التقادم علاوة على تلك الأسباب المنصوص عليها فى القانون المدنى والسابق إيضاحها ، ونورد فيما يلى تلك الأسباب :

١ - الإخطار بعناصر ربط الضريبة (نموذج ١٩ ضريبة)

هو أول إجراء قاطع للتقادم ويجب أن يتم هذا الإجراء قبل مضى خمس سنوات على إنتهاء الأجل المحدد لتقديم إقرار السنة موضوع الفحص ، أو قبل مضى ست سنوات إذا كان الممول متهرباً من أداء الضريبة .

٢ - التنبيه على الممول بأداء الضريبة (نماذج ٣٥ ، ٣٦ سداد)

يعتبر إجراء قاطعاً للتقادم أيضاً ويجب أن يتم قبل مضى خمس سنوات من صلاحية الحالة للاخطار بالنماذج ٣٥ ، ٣٦ سداد .

٣ - الإحالة للجنة الطعن :

يعتبر إجراء قاطعاً للتقادم ، يجب أن يتم قبل مضى خمس سنوات من تاريخ إخطار الممول بنموذج ١٩ ضريبة .

* ويلاحظ أن المقصود بلفظ " الإخطار " فيما سبق هو تسليم الممول للنماذج الضريبية وليس مجرد تصديرها إليه بمعنى أن أجل التقادم بالنسبة للإجراءات المختلفة يبدأ من تاريخ تسلم الممول للنموذج ، وينقضى بمضى خمس سنوات على هذا التاريخ ، وينقطع بتسلم الممول للنموذج أو الإجراء التالى له ، ويقصد بتاريخ الإستلام التاريخ الثابت بعلم الوصول الذى يرفق بالملف الأمر الذى يجعلنا ننبه إلى أهمية متابعة ورود أعلام الوصول بمعرفة المأمور خاصة بالنسبة للحالات المهددة بالتقادم .

تقادم قرارات لجان الطعن (تمهيدية – نهائية) :

(أ) القرارات النهائية .

(ب) القرارات التمهيدية .

ونوضح فيما يلى أجل التقادم والإجراء القاطع للتقادم بالنسبة لكل منها .

(أ) القرارات النهائية :

ويبدأ أجل التقادم بالنسبة لها من تاريخ إعلان الممول بصورة من القرار ، وينقضى هذا الأجل بمضى خمس سنوات إعتباراً من هذا التاريخ أما الإجراء القاطع لتقادم القرارات النهائية فهو التنبيه على الممول بأداء دين الضريبة ، وهو ما يجب أن يتم قبل انقضاء أجل التقادم المشار إليه .

وعموماً فإن دراسة قرار لجنة الطعن والربط من واقعه يجب أن تتم بمجرد ورود هذا القرار حتى يمكن الطعن فى القرار أمام المحكمة الابتدائية المختصة فى المواعيد القانونية إذا لزم الأمر .

(ب) القرارات التمهيدية :

ويبدأ أجل التقادم بالنسبة لها من تاريخ إعلان الممول بصورة منها ، وينقضى هذا الأجل بمضى خمس سنوات إعتباراً من هذا التاريخ .

وبالنسبة للإجراء القاطع لتقادم القرارات التمهيدية ، فيكون إما بإعادة القرار إلى لجنة الطعن مرة أخرى بعد تنفيذ ما جاء بحیثیات القرار وإما بإجراء الربط النهائى على الممول فى حالة أن تتوصل المأمورية إلى إتفاق مع الممول بعد تنفيذ ما ورد بحیثیات القرار .

وفى كلتا الحالتين فيجب أن تتم هذه الإجراءات قبل إنقضاء أجل التقادم المشار إليه وإلا سقط حق المصلحة فى المطالبة بدين الضريبة بالتقادم ، الأمر الذى يستتبع معه أن يقوم المأمور الفاحص فور ورود القرار التمهيدي إليه بتنفيذ ما جاء بحیثياته حفاظاً على حقوق الخزانة العامة .

تقادم حالات إعادة النظر فى الربط النهائى :

حدد قانون الضرائب بنص المادة " ١٢٤ " الحالات التى يجوز فيها تصحيح الربط النهائى المستند إلى تقدير المأمورية أو قرار لجنة الطعن ، كما حددت نفس المادة تشكيل اللجان المتخصصة بالنظر فى طلبات تصحيح الربط النهائى .

ويعنينا هنا أن نوضح أنه فى حالات صدور قرار بإعادة النظر فى الربط النهائى تكون المأمورية قد قامت بالفعل بإجراء الربط النهائى على الممول استنادا إلى تقدير المأمورية نفسها ، أو إلى قرار لجنة الطعن . وعلى المأمور المختص أن يبادر فور ورود قرار لجنة إعادة النظر فى الربط النهائى بالربط على الممول إن كان هناك محل لذلك .

ويبدأ أجل تقادم هذه القرارات إعتباراً من تاريخ إعلان الممول بها وينقضى بمضى خمس سنوات على هذا التاريخ .

أما الإجراء القاطع لتقادم قرارات لجنة إعادة النظر فى الربط النهائى فهو التنبيه على الممول بأداء دين الضريبة من واقع القرار ، وذلك بإجراء الربط النهائى عليه قبل إنقضاء أجل التقادم وبعد إلغاء الربط السابق بطبيعة الحال .

تقادم أحكام المحاكم :

ورد بالمادة " ١٢٣ " من القانون الأحكام الخاصة بالطعن فى قرارات لجان الطعن أمام المحاكم والتى يتضح منها أنه يجوز لكل من مصلحة الضرائب والممول الطعن فى هذه القرارات خلال ثلاثين يوما من تاريخ الإعلان بالقرار .

وتقوم المأمورية بالربط على الممول من واقع قرار لجنة الطعن ، سواء أكان هذا القرار مقبولا أم مطعونا فيه ، وسواء أكان هذا الطعن من قبل المصلحة أو من قبل الممول نفسه .

وفى الحالات التى يتم فيها الطعن فى قرارات لجنة الطعن ويصدر حكما من المحكمة بتعديل هذا القرار فيجب على المأمور المختص أن يقوم بتعديل الربط السابق الذى تم بناء على قرار لجنة الطعن طبقا لما هو وارد بحكم المحكمة ، آخذا فى الإعتبار أن أجل تقادم أحكام المحاكم يبدأ من تاريخ إعلان الممول بها ، وينقضى بمضى خمس سنوات على هذا التاريخ ، وأن الإجراء القاطع لتقادم أحكام المحاكم هو إجراء الربط على الممول بتوجيه الورد والتنبيه بالدفع قبل أجل التقادم المشار إليه .

تقادم المبالغ المسددة بالزيادة من الممولين :

طبقاً لنص الفقرة الثالثة والأخيرة من المادة ٩١ من القانون ، فإن أجل تقادم المبالغ المسددة بالزيادة تحت حساب الضريبة هو خمس سنوات من تاريخ نشوء حق الممول فى استرداد

هذه المبالغ ، بحيث لو انقضى هذا الأجل دون أن يتقدم الممول بطلب لاسترداد هذه المبالغ ، يسقط حقه فى استردادها .

مكافحة الصورية التى تهدف إلى التهرب الضريبى :

تنص المادة (٩٢) من القانون على ما يلى :

" إذا ربطت الضريبة على شخص وثبت أنه يعمل لحساب شخص آخر بطريق الصورية أو التواطؤ للحصول على أية مزايا أو للتهرب من أية التزامات مقررة بمقتضى أحكام هذا القانون ، كانا مسئولين بالتضامن عن سداد الضريبة المستحقة على الأرباح " .

مفهوم المادة ٩٢ من القانون :

تهدف هذه المادة إلى علاج ظاهرة التصرفات الصورية التى من شأنها الحصول على أية مزايا واردة بهذا القانون أو التهرب من أية التزامات مقررة بتطبيق أحكامه .

التصرفات الصورية موضوع المادة (٩٢) :

تنصب المادة " ٩٢ " على محاولة علاج مواقف الممولين الذين يلجأون إلى ربط الضريبة بأسماء آخرين تربطهم بهم علاقة عمل بغرض إلحاق الضريبة بالخزانة العامة .

أطراف التصرفات الصورية :

الطرف الأول : الممول المستتر أو الممول الحقيقى سواء كان شخصاً أو شركة وهو المالك الأسمى للمنشأة أو العملية أو حق الاستغلال موضوع التصرف الصورى .

الطرف الثانى : الممول الظاهر الذى تربط الضريبة بإسمه سواء كان شخصاً أو شركة أيضاً وهو المالك الصورى للمنشأة أو العملية أو حق الاستغلال موضوع التصرف الصورى .

وهذان الطرفان تجمعهما :

علاقة عمل حيث يعمل الممول الظاهر " الطرف الثانى " لحساب الممول الحقيقى المستتر

" الطرف الأول " سواء كانت تربطهما صلة قرابة أو مجرد علاقة عمل .

هذه هى أطراف التصرف باعتباره تصرفاً صورياً غير منتج لآثاره أمام قانون الضريبة فيما يتعلق بالمسئولية التضامنية .

بمعنى أن كلاهما الظاهر والحقيقى مسئولان بالتضامن عن سداد الضرائب المستحقة على

الأرباح ، وبذلك تفوت الفرصة على الممول الحقيقى فى تحقيق أغراضه من إبرام هذا التصرف .

كيفية تحديد الضريبة موضوع المسئولية التضامنية إذا كان للممول الظاهر إيرادات أخرى:

بفرض أن الممول الظاهر كانت له إيرادات أخرى من مزاويلته لأنشطة تجارية أو صناعية ، أو مهنية ، أو إيرادات من ثروة عقارية ، بخلاف الإيرادات التى تحققت بطريق الصورية أو التواطؤ

، وكان قد تم ربط الضريبة عن ناتج أنشطته جميعها - فإن تحديد الضريبة الخاصة بالأرباح المحققة من التصرف الصوري ، أو التواطؤ ، والتي سيكون كل من الشخص الظاهر والحقيقي مسؤولين عنها بالتضامن يتم بنسبة هذه الأرباح إلى صافي الوعاء المتخذ أساساً لربط الضريبة المستحقة عليه وذلك باستخدام المعادلة الآتية :

$$\text{الضريبة المستحقة على أرباح تحققت بطريقة الصورية} =$$

$$\frac{\text{أرباح النشاط التي تحققت بطريقة الصورية} \times \text{الضريبة المستحقة على أرباح الشريك الظاهر من كافة الأنشطة}}{\text{صافي الوعاء المتخذ أساساً لربط الضريبة (من جميع الأنشطة)}}$$

مثال :

قامت إحدى المأموريات بالربط على أحد الممولين بصافي ربح قدره ١٢٠.٠٠٠ جنيه عن سنة ٢٠٠٦ عن نشاطيه في تقسيم الأراضي وتأجير الشقق المفروشة ، وقد تبين بعد الربط أن هذا الممول يعمل لدى شخص آخر هو الممول الحقيقي لنشاط تقسيم الأراضي . فإذا بلغت الضرائب المربوطة على هذا الممول عن النشاطين معاً مبلغ ٥٠.٠٠٠ جنيه .

فالمطلوب :

تحديد الضريبة التي يكون كل من الممول الظاهر والحقيقي مسؤولين عنها بالتضامن عن سنة ٢٠٠٦ ، إذا علمت أن أرباح نشاط تقسيم الأراضي بلغت ٩٠.٠٠٠ جنيه .

الحل :

$$\text{الضريبة المسئول عنها كل من الممول الظاهر والحقيقي} =$$

$$\frac{\text{الضريبة المستحقة على أرباح} \times \text{أرباح النشاط التي تحققت عن طريق الصورية}}{\text{الشريك الظاهر من كافة الأنشطة}}$$

$$\text{صافي الوعاء المتخذ أساساً لربط الضريبة من جميع الأنشطة}$$

$$= 50.000 \times 90.000$$

$$= 37500 \text{ جنيه}$$

$$120.000$$

تصحيح الأخطاء المادية والحسابية :

تنص المادة (٩٣) من القانون على ما يلي :

" فى جميع الأحوال يكون على المصلحة من تلقاء ذاتها أو بناءً على طلب الممول تصحيح الأخطاء المادية والحسابية " .

وتنص المادة (١١٧) من اللائحة على ما يلي :

" يقصد بالأخطاء المادية ، فى تطبيق حكم المادة (٩٣) من القانون ، ورود النتيجة مخالفة للحيثيات ، ويقصد بالأخطاء الحسابية فى تطبيقها الأخطاء فى نقل الأرقام أو الجمع والطرح وكافة العمليات الحسابية .

ويعد فى حكم الأخطاء المادية التى يكون على المأمورية المختصة تصحيحها من تلقاء ذاتها أو بناءً على طلب الممول ، جميع الحالات المنصوص عليها فى المادة (١٢٤) من القانون ، وذلك ما لم يصبح الربط نهائياً " .

ومن نص هاتين المادتين يتضح ما يلي :

١ - أن تصحيح الأخطاء المادية والحسابية يتم تلقائياً بمعرفة المصلحة دون الحاجة إلى تقديم طلب من الممول .

٢ - أن الحالات المنصوص عليها فى المادة ١٢٤ من القانون تعد من قبيل الأخطاء المادية التى يكون على المأمورية تصحيحها من تلقاء نفسها أو بناءً على طلب الممول ما لم يصبح الربط نهائياً .

وفيما يلي بيان الحالات المنصوص عليها فى المادة ١٢٤ من القانون :

- ١ - عدم مزاولة صاحب الشأن أى نشاط مما ربطت عليه الضريبة .
- ٢ - ربط الضريبة على نشاط معفى منها قانوناً .
- ٣ - ربط الضريبة على إيرادات غير خاضعة للضريبة ، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك .
- ٤ - عدم تطبيق الإعفاءات المقررة قانوناً .
- ٥ - الخطأ فى تطبيق سعر الضريبة .
- ٦ - الخطأ فى نوع الضريبة الى ربطت على الممول .
- ٧ - عدم ترحيل الخسائر على خلاف حكم القانون .
- ٨ - عدم خصم الضرائب واجبة الخصم .
- ٩ - عدم خصم القيمة الإيجارية للعقارات التى تستأجرها المنشأة .

- ١٠ - عدم خصم التبرعات 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 .

الباب الرابع الفحص والتحريات

الباب الرابع الفحص والتحريات

الفحص بالعينة

استحدث القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ نظام الربط الذاتي الذي يعتمد على الممول نفسه في اعداد إقرار ضريبي صحيح يعبر عن أرباحه الحقيقية دون تدخل من الإدارة الضريبية بحيث يعتبر اقرار الممول ربطاً للضريبة وسنداً للتنفيذ .

وحتى يؤتي هذا النظام ثماره ويحقق الأهداف المرجوة منه ، استحدث القانون كذلك نظام الفحص بالعينة ، حيث يتم إختيار عينة من اقرارات الممولين ليتم فحصها والتأكد من صحتها وذلك بناء على أسس ومعايير يتم تحديدها مسبقاً لكل نوع من أنواع الأنشطة .

وفى هذا الخصوص تنص المادة (٩٤) من القانون على ما يلى :

" على المصلحة فحص إقرارات الممولين سنوياً من خلال عينة يصدر بقواعد ومعايير تحديدها قرار من الوزير بناء على عرض رئيس المصلحة " .

ويتضح من نص هذه المادة :

أن اقرارات الممولين سيتم فحص عينة منها سنوياً يتم تحديدها بناءً على قواعد ومعايير معينة تعدها مصلحة الضرائب ويصدر بها قرار من وزير المالية .

الإخطار بالفحص:

تنص الفقرة الأولى من المادة (٩٥) من القانون على ما يلى :

" تلتزم المأمورية المختصة بإخطار الممول بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول بالتاريخ المحدد للفحص ومكانه والمدة التقديرية له قبل عشرة أيام على الأقل من ذلك التاريخ " .

كما تنص المادة (١١٨) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" يكون إخطار الممول بالتاريخ المحدد للفحص ومكانه والمدة التقديرية له على النموذج رقم (٣١ فحص) قبل عشرة أيام على الأقل من تاريخ استلام الممول لهذا الإخطار " .
ويتضح من ذلك ما يلي :

- أن القانون قد ألزم المأمورية المختصة بإخطار الممول بخطاب موصى عليه بعلم الوصول عند الشروع فى فحص إقرارات الممول على أن يتضمن الخطاب البيانات التالية :

• التاريخ المحدد للفحص .

• مكان الفحص .

• المدة التقديرية التى ستستغرقها عملية الفحص .

- أن يتم إخطار الممول بالخطاب المشار إليه قبل التاريخ المحدد لعملية الفحص بعشرة أيام على الأقل .

- أن الإخطار يتم بالنموذج ٣١ فحص ، وأن المقصود بالإخطار هو استلام الممول لهذا النموذج .

تمكين مأمورى الضرائب من الاطلاع على الدفاتر والمستندات
تقضى الفقرة الثانية من المادة (٩٥) من القانون بالزام الممول باستقبال مأمور الضرائب وتمكينه من الاطلاع على الدفاتر والمستندات التى فى حوزته حيث تنص على ما يلي:

" ويلتزم الممول باستقبال موظفى المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية ، وتمكينهم من الاطلاع على ما لديه من دفاتر ومستندات ومحركات " .
دخول مقر عمل الممول دون إخطار مسبق فى حالة تهرب الممول من الضريبة
تنص الفقرة الثالثة من المادة (٩٥) من القانون على ما يلي :

" وللوزير أن يأذن لموظفى المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية دخول مقر عمل الممول خلال ساعات عمله دون إخطار مسبق وذلك إذا توافرت للمصلحة أسباب جدية على تهرب الممول من الضريبة " .

ويتضح من نص هذه الفقرة :

أن القانون قد أجاز لوزير المالية أن يأذن لمأمورى الضرائب فى دخول مقر نشاط الممول دون إخطار مسبق إذا توافرت للمصلحة أدلة على تهربه من الضريبة .

وقد صدر فى هذا الخصوص قرار وزير المالية رقم ٢٨٣ لسنة ٢٠٠٥ فى شأن تنظيم إجراءات المهمات التى يكلف بها العاملون فى المصالح الإيرادية وذلك بتاريخ ٢٠٠٥/٤/١٠

والذى يقضى بعدم قيام أى من العاملين بالمصالح الإيرادية بأية مهمة لدى المتعاملين مع تلك المصالح إلا بتكليف كتابى من رئيس المصلحة أو من يفوضه وينص القرار على ما يلى :

قرر

(المادة الأولى)

" لا يجوز لأى من العاملين بالمصالح الإيرادية التابعة لوزارة المالية (الضرائب العقارية ، والجمارك ، والضرائب العامة ، والضرائب على المبيعات) القيام بأية مهمة لدى المتعاملين مع هذه المصالح إلا بتكليف كتابى موقع من رئيس المصلحة أو من يفوضه ، وتبين فيه طبيعة المهمة والغرض منها ، وأسماء المكلفين بها ووظائفهم .

وعلى المكلف بالمهمة أو رئيس الفريق المكلف بها - بحسب الأحوال . أن يطلع صاحب الشأن على التكليف المنصوص عليه فى الفقرة السابقة قبل بدء المهمة ، وذلك دون الاخلال بالنظام المقرر لاتخاذ الإجراءات فى شأن جرائم التهرب .

(المادة الثانية)

لا يجوز البدء فى تنفيذ أية مهمة إلا خلال ساعات العمل الرسمية مع مراعاة ألا يترتب على تنفيذ المهمة تعطيل سير العمل بالمنشأة .
وفى جميع الأحوال لا يتم تنفيذ المهمة خلال أيام الأجازات الأسبوعية والعطلات والمناسبات الرسمية .

(المادة الثالثة)

يساءل من يخالف أحكام هذا القرار تأديبيا وذلك طبقا لأحكام قانون نظام العاملين المدنيين بالدولة المشار إليه .

(المادة الرابعة)

على الجهات المختصة تنفيذ هذا القرار كل فى نطاق اختصاصها .

(المادة الخامسة)

يعمل بهذا القرار من تاريخ صدوره " .

كما صدرت تعليمات رئيس مصلحة الضرائب بتاريخ ٢٢/١١/٢٠٠٥ فى هذا الخصوص
والتي تقضى بتفويض السادة رؤساء المأموريات بتوقيع التفويض الكتابى المشار إليه بقرار
الأستاذ الدكتور وزير المالية ، وتنص هذه التعليمات على ما يلى :

" ** صدر قرار السيد الأستاذ الدكتور / وزير المالية رقم ٢٨٣ لسنة ٢٠٠٥ متضمناً في مادته الأولى ما يلي " لا يجوز لأى من العاملين بالمصالح الإيرادية التابعة لوزارة المالية (الضرائب العقارية - والجمارك - والضرائب العامة - والضرائب على المبيعات) القيام بأية مهمة لدى المتعاملين مع هذه المصالح إلا بتكليف كتابى موقع من رئيس المصلحة أو من يفوضه وتبين فيه طبيعة المهمة والغرض منها وأسماء المكلفين بها ووظائفهم وعلى المكلف بالمهمة أو رئيس الفريق المكلف بها بحسب الأحوال أن يطلع صاحب الشأن على التكليف المنصوص عليه فى الفقرة السابقة قبل بدء المهمة وذلك دون الإخلال بالنظام المقرر لإتخاذ الإجراءات فى شأن جرائم التهرب " .

" ** كما تضمنت المادة الثانية من ذات القرار أنه " لا يجوز البدء فى تنفيذ أية مهمة إلا خلال ساعات العمل الرسمية مع مراعاة ألا يترتب على تنفيذ المهمة تعطيل سير العمل بالمنشأة وفى جميع الأحوال لا يتم تنفيذ المهمة خلال أيام الأجازات الأسبوعية والعطلات والمناسبات الرسمية " .

" ** وتضمنت المادة الثالثة أيضاً " يساءل من يخالف أحكام هذا القرار تأديبياً وذلك طبقاً لأحكام قانون نظام العاملين المدنيين بالدولة المشار إليه " .

وبناءً على ذلك

وتنفيذاً لما تضمنته مواد قرار السيد الأستاذ الدكتور / وزير المالية سالف الذكر فإنه يراعى قيام كافة المناطق الضريبية متابعة التنفيذ بكل دقة والنشر على المأموريات التابعة لها ويفوض السادة رؤساء المأموريات كل فى إختصاصه بتوقيع التكليف الكتابى المشار إليه بقرار السيد الأستاذ الدكتور / وزير المالية " .

عدم جواز إعادة الفحص إلا فى حالات التهرب

تنص الفقرة الأخيرة من المادة (٩٥) من القانون على ما يلى :

" ولا يجوز إعادة فحص عناصر سبق فحصها ما لم تتكشف حقائق جوهرية تستوجب

إعادة الفحص " .

وتنص المادة ١١٩ من اللائحة التنفيذية على ما يلى :

" لا يجوز للمصلحة إعادة فحص حسابات ودفاتر الممول ، طبقاً لحكم الفقرة الأخيرة من المادة (٩٥) من القانون ، إلا إذا توافرت إحدى الطرق المنصوص عليها في المادة (١٣٣) منه .

وفي جميع الأحوال ، على المصلحة بيان الأسباب الداعية إلى إعادة الفحص " .
وفيما يلي طرق التهرب من أداء الضريبة المنصوص عليها في المادة (١٣٣) من القانون:

- ١ - تقديم الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصنوعة 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 بقلّة الأرباح أو زيادة الخسائر .
 - ٥ - إخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة .
- التزام الممول بتوفير البيانات التي تطلبها المصلحة
تنص المادة (٩٦) من القانون على ما يلي :

" يلتزم الممول بتوفير البيانات وصور الدفاتر والمستندات والمحركات بما في ذلك قوائم العملاء والموردين التي تطلبها المصلحة منه كتابة وذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ طلبها ما لم يقدم الممول دليلاً كافياً على الصعوبات التي واجهها في إعداد وتقديم البيانات المطلوبة خلال الفترة المحددة .

ولرئيس المصلحة أو من يفوضه مد هذه المدة لمدة مناسبة إذا قدم الممول دليلاً كافياً على ما يعترضه من صعوبات في تقديم تلك البيانات والصور " .
ويتضح من نص هذه المادة ما يلي :

- ألزم القانون الممول بتقديم كافة البيانات التي تطلبها المصلحة كتابة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ استلام الممول لنموذج طلب هذه البيانات .

- أجاز القانون للممول أن يتقدم بطلب لمد المهلة الممنوحة له لتوفير البيانات المطلوبة من قبل المصلحة .

- أجاز القانون لرئيس المصلحة أو من يفوضه مد المهلة الممنوحة للممول إذا قدم الممول دليلاً كافياً على الصعوبات التي تواجهه لتوفير البيانات المطلوبة خلال المهلة المحددة .

النماذج المتعلقة بتطبيق المادة (٩٦) من القانون

تنص المادة ١٢٠ من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلي :

" يكون طلب المصلحة للبيانات وصور الدفاتر والمستندات والمحركات من الممول ، طبقاً للمادة (٩٦) من القانون ، على النموذج رقم (٣٢ فحص) ، وللممول أن يطلب مد المهلة الممنوحة له على النموذج رقم (٢٦ طلبات) ، ويكون إخطار الممول بمد المهلة أو برفض طلبه على النموذج رقم (٣٣ فحص) مع إبداء الأسباب في حالة الرفض " .

ويتضح من نص هذه المادة أن النماذج التي حددتها اللائحة التنفيذية لتنفيذ أحكام المادة (

٩٦) من القانون هي كما يلي :

- نموذج (٣٢ فحص) طلب البيانات من الممول .
 - نموذج (٢٦ طلبات) طلب الممول مد المهلة .
 - نموذج (٣٣ فحص) إخطار الممول بمد المهلة أو رفض طلب مد المهلة .
- ونورد بالصفحات التالية شكل هذه النماذج .

حق الاطلاع

نظمت المواد ٩٧ ، ٩٨ ، ١٠٠ من القانون ، حق الاطلاع الممنوح لموظفى المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية ، على ما يريدون الاطلاع عليه من وثائق ومستندات وبيانات لأغراض ربط الضريبة والتثبت من تطبيق جميع أحكام القانون ، وقد نظمت المواد السابقة حق الاطلاع لدى مختلف الجهات والتي نوضحها فيما يلى :

الجهات الحكومية ، وجهاز الكسب غير المشروع ، ووحدات الإدارة المحلية ، والهيئات العامة ، وشركات القطاع العام ، والنقابات :

وينظم حق الاطلاع لدى الجهات السابقة المادة (٩٧) من القانون التى ألزمتها باطلاع موظفى المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية على ما يريدون الاطلاع عليه لأغراض ربط الضريبة كما ألزمتها كذلك بموافاة المصلحة بما تطلبه من بيانات لأغراض ربط الضريبة مع عدم جواز الامتناع عن توفير البيانات المطلوبة ولو بحجة المحافظة على سر المهنة .
ونورد فيما يلى نص المادة (٩٧) من القانون :

" لا يجوز للجهات الحكومية بما فى ذلك جهاز الكسب غير المشروع ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة وشركات القطاع العام والنقابات أن تمتنع فى أية حالة ولو بحجة المحافظة على سر المهنة عن اطلاع موظفى المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية على ما يريدون الاطلاع عليه لديها من الوثائق والأوراق بغرض ربط الضريبة المقررة بموجب هذا القانون ، كما يتعين فى جميع الأحوال على الجهات سألغة الذكر موافاة المصلحة بكافة ما تطلبه من البيانات اللازمة لربط الضريبة " .

النيابة العامة أو جهاز الكسب غير المشروع
أجازت المادة (٩٨) من القانون قيام النيابة العامة أو جهاز الكسب غير المشروع بإطلاع المصلحة على ملفات الدعاوى المدنية أو الجنائية لإغراض ربط الضريبة .

وتنص المادة (٩٨) من القانون على ما يلى :
" للنيابة العامة أو جهاز الكسب غير المشروع أن تطلع المصلحة على ملفات أية دعوى مدنية أو جنائية تتعلق بما تجرّيه المصلحة من فحص أو ربط أو تحصيل الضرائب المقررة بهذا القانون " .

حسابات العملاء وودائعهم وخزائنها بالبنوك

أجازت الفقرة الأولى من المادة (٩٩) من القانون لوزير المالية أن يطلب من رئيس محكمة استئناف القاهرة إطلاع العاملين بالمصلحة أو حصولهم على بيانات من البنوك بخصوص حسابات وودائع وخزائن العملاء لديها .

وتنص الفقرة الأولى من المادة (٩٩) من القانون على مايلي :

" للوزير لأغراض هذا القانون أن يطلب من رئيس محكمة استئناف القاهرة الأمر بإطلاع العاملين بالمصلحة أو حصولهم على بيانات متعلقة بحسابات العملاء وودائعهم وخزائنهم " .
وقد بينت المادة ١٢١ من اللائحة التنفيذية النموذج المستخدم في طلب وزير المالية الأمر بإطلاع العاملين بالمصلحة على الحسابات والودائع والخزائن كما هو موضح بنص الفقرة الأولى من المادة (٩٩) من القانون .

وتنص المادة (١٢١) من اللائحة التنفيذية على مايلي :

" يكون طلب الوزير من رئيس محكمة الاستئناف الأمر بإطلاع العاملين بالمصلحة أو حصولهم على بيانات متعلقة بحسابات العملاء وودائعهم وخزائنهم على النموذج رقم (٣٤) بيانات " .

نورد بالصفحة التالية شكل النموذج (٣٤ بيانات) .

الممولون وجهات أخرى

تنص الفقرة الثانية من المادة (٩٩) من القانون على ما يلي :

" كما يلتزم المكلفون بإدارة أموال ما ، وكل من يكون من مهنتهم دفع إيرادات القيم المنقولة وكذلك كل الشركات والهيئات والمنشآت وأصحاب المهن التجارية وغير التجارية وغيرهم من الممولين بأن يقدموا إلى موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية عند كل طلب الدفاتر التي يفرض عليهم قانون التجارة أو غيره من القوانين إمساكها وكذلك غيرها من المحررات والدفاتر والوثائق الملحقة بها وأوراق الإيرادات والمصروفات لكي يتمكن الموظفون المذكورون من التثبت من تنفيذ جميع الأحكام التي يقررها هذا القانون، سواء بالنسبة لهم أم لغيرهم من الممولين " .

تنص المادة (١٢٢) من اللائحة التنفيذية للقانون على مايلي :

" تشمل المنشآت الملتزمة بتقديم دفاتر حساباتها،وفقا لأحكام القانون المنشآت والشركات

المقامة بنظام المناطق الحرة " .

ويتضح من هذه النصوص أنها تضمنت الأحكام الآتية :

الملتزمون بتقديم الدفاتر والوثائق والمحررات :

- المكلفون بإدارة أموال .
- من يكون ضمن مهنتهم دفع إيرادات القيم المنقولة .
- جميع الشركات والهيئات والمنشآت .
- أصحاب المهن التجارية .
- أصحاب المهن غير التجارية .
- جميع الممولين .
- المنشآت والشركات المقامة بنظام المناطق الحرة .

الوثائق التي يلتزم بتقديمها

١ - الدفاتر الملتزمون بإمساكها طبقا لقانون التجارة أو غيره من القوانين :

ورد بيان الدفاتر التي يلتزم بإمساكها التجار طبقا لقانون التجارة في المواد من ٢١ -

٢٤ من القانون رقم ١٧ لسنة ١٩٩٩ ، وتنص هذه المواد على مايلي :

مادة (٢١) :

" على كل تاجر يجاوز رأس ماله المستثمر فى التجارة عشرين ألف جنيه أن يمسك الدفاتر التى تستلزمها طبيعة تجارية وأهميتها وعلى وجه الخصوص دفترى اليومية والجرد بطريقة تكفل بيان مركزه المالى وماله من حقوق وما عليه من ديون متعلقة بالتجارة" .

مادة (٢٢) :

" ١- تقيد فى دفتر اليومية جميع العمليات التجارية التى يجريها التاجر وكذلك مسحوباته الشخصية ويتم القيد يوما فيوما تفصيلا باستثناء المسحوبات الشخصية فيجوز أن تقيد إجمالاً شهراً فشهرًا .

٢ - للتاجر أن يستعمل دفاتر يومية مساعدة لإثبات تفصيلات الأنواع المختلفة من العمليات التجارية . وفى هذه الحالة يكتفى بقيد إجمالى لهذه العمليات فى دفتر اليومية فى فترات منتظمة فإذا لم يتبع هذا الإجراء اعتبر كل دفتر مساعد دفترًا أصلياً " .

مادة (٢٣) :

" ١- يقيد فى دفتر الجرد تفصيل البضاعة الموجودة لدى التاجر فى آخر سنته المالية أو بيان إجمالى عنها إذا كانت تفصيلاتها واردة بدفاتر أو قوائم مستقلة . وفى هذه الحالة تعتبر تلك الدفاتر أو القوائم جزءاً متمماً لدفتر الجرد الأصلى .

٢- تقيد فى دفتر الجرد صورة من الميزانية السنوية وحساب الأرباح والخسائر " .

مادة (٢٤) :

" على التاجر أن يحتفظ بصورة من المراسلات والبرقيات وغيرها من الوثائق التى يرسلها أو يتسلمها لشئون تتعلق بتجارته . ويكون الحفظ بطريقة منتظمة تسهل معها المراجعة " .

١- المحررات والدفاتر والوثائق الملحقة بالدفاتر الملتزمون بإمسакها :

ويقصد بها الدفاتر المساعدة وكشوف الجرد وكروت الصنف وغيرها من المحررات والوثائق الملحقة بالدفاتر الأصلية.

٢- أوراق الإيرادات والمصروفات :

ويقصد بها عقود ومستخلصات وختاميات وفواتير الإيرادات وكذلك فواتير المصروفات

وغیرها من الأوراق والمستندات الخاصة بالإيرادات والمصروفات .

الغرض من تقديم الدفاتر والوثائق الملحقة بها.

طبقاً لنص الفقرة الثانية من المادة (٩٩) من القانون يلتزم الممولون وجميع الجهات السابق بيانها بتقديم الدفاتر والمحررات والوثائق الملحقة بها وكذلك أوراق الإيرادات والمصروفات إلى موظفى مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية وذلك بغرض فحصها للتأكد

تنفيذهم لجميع الأحكام التي يقررها القانون سواء بالنسبة لهم أو لغيرهم من الممولين

الحق في الإطلاع على الدفاتر والمستندات دون حاجة إلى إخطار مسبق
تنص الفقرة الثالثة من المادة (٩٩) من القانون على ما يلي :

" ولايجوز الامتناع عن تمكين موظفي المصلحة المشار إليهم من الإطلاع على أن يتم
بمكان الدفاتر والوثائق والمحركات وغيرها أثناء ساعات العمل العادية ودون حاجة إلى إخطار
مسبق" .

يتضح من نص هذه الفقرة :

أن القانون قد قررالحق لموظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية الإطلاع على
الدفاتر والمستندات والوثائق السابق إيضاحها دون حاجة إلى إخطار مسبق على أن يتم الإطلاع
في ساعات العمل الرسمية وبمكان الدفاتر والمستندات والوثائق ، كما قررعدم جواز الامتناع عن
تقديمها عند طلبها .

المنشآت التعليمية والمنشآت المعفاة من الضريبة

تنص المادة (١٠٠) من القانون على ما يلي :

" تلتزم المنشآت والمؤسسات التعليمية والهيئات والمنشآت المعفاة من الضريبة
المنصوص عليها في هذا القانون أن تقدم إلى موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية
القضائية عند طلب دفاتر حساباتها وكل ماتطالب بتقديمه من مستندات " .

ويتضح من نص هذه المادة :

أن القانون لم يستثن حتى المنشآت التعليمية والهيئات والمنشآت المعفاة من الضريبة
من الالتزام بتقديم دفاتر حساباتها وأى مستندات أخرى قد تطالب بتقديمه من موظفي المصلحة
ممن لهم صفة الضبطية القضائية وذلك عند كل طلب .

وتنصرف عبارة المنشآت المعفاة من الضريبة إلى تلك المنشآت والهيئات المعفاة سواء
إعفاء محدد المدة أو تلك المعفاة من الضريبة إعفاء مطلقاً .

وقد أكدت على ذلك المادة ١٢٢ من اللائحة التنفيذية للقانون والسابق أنأوردنا نصها
والتي تقضى بالزام المنشآت المقامة بنظام الحرة بتقديم دفاتر حساباتها عند الطلب وذلك
رغم إعفاء هذه المنشآت والشركات من الضريبة إعفاء مطلقاً .
مراعاة سر المهنة

تنص المادة (١٠١) من القانون على مايلي :

" يلتزم كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن في ربط أو تحصيل الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون أو في الفصل فيما يتعلق بها من منازعات بمراعاة سرية المهنة .

ولايجوز لأى من العاملين بالمصلحة ممن لايتصل عملهم بربط أو تحصيل الضريبة إعطاء أى بيانات أو اطلاع الغير على أية ورقة أو بيان أو ملف أو غيره إلا فى الأحوال المصرح بها قانوناً .

ولايجوز إعطاء بيانات من الملفات الضريبية إلا بناء على طلب كتابى من الممول أو بناء على نص فى أى قانون آخر، ولا يعتبر إفشاء للسرية إعطاء بيانات للمتنازل إليه عن المنشأة أو تبادل المعلومات والبيانات بين الجهات الإيرادية التابعة لوزارة المالية وفقاً للتنظيم الذى يصدر به قرار من الوزير " .

ويتضح من نص هذه المادة أنها تضمنت الأحكام الآتية :

- الزام العاملين الفنيين المختصين بربط أو تحصيل الضريبة أو الفصل فى المنازعات الضريبية بمراعاة سرية المهنة .

- الزام العاملين الاداريين والكتابيين بالمصلحة وغيرهم ممن لايتصل عملهم بربط أو تحصيل الضريبة ، بعدم إعطاء أى بيانات أو إطلاع الغير على أى مستند أو ملف أو بيان إلا فى الحالات المصرح بها قانوناً.

- عدم جواز إعطاء بيانات من الملفات إلا بطلب كتابى من الممول أو بناء على نص فى قانون آخر.

- حق المتنازل اليه فى الحصول على بيانات عن المنشأة المتنازل عنها.

- حق المصالح الإيرادية التابعة لوزارة المالية فى تبادل المعلومات والبيانات عن الممولين من واقع ملفاتهم بكل مصلحة لأغراض ربط أو تحصيل الضريبة, وذلك وفقاً لما يصدر من وزير المالية من تنظيم فى هذا الخصوص .

الباب الخامس

ضمانات التحصيل

الباب الخامس
ضمانات التحصيل

وردت الأحكام المتعلقة بالتحصيل والحجز بالباب الخامس من الكتاب السادس من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وذلك فى المواد من ١٠٢ إلى ١١٥ من القانون والمواد من ١٢٣ إلى ١٢٨ من اللائحة التنفيذية للقانون وتضمنت ما يلى :

- امتياز دين الضريبة
- كيفية تحصيل الضريبة ومقابل التأخير .
- اقرار الممول سند لتوقيع الحجز للتنفيذى .
- التقسيط .
- طريقة تحصيل الديون الضريبية .
- الحجز التحفظى .
- إلزام قلم كتاب المحكمه بإخطار المصلحة عند التنفيذ على عقار
- الشهادات الصادرة من الجهات سند وفاء .
- مقابل التأخير .
- ترتيب الوفاء بالمبالغ التى تسدد للمصلحة .
- الاسترداد .
- المقاصه .
- الاسقاط .
- قوه إبراء الصكوك الضريبية .
- تقادم المبالغ المسددة بالزيادة من الممولين .

وسوف نتناول فيما يلى شرح الأحكام المتعلقة بهذه الموضوعات وفقا لماورد بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية .

الباب الخامس ضمانات التحصيل

أولا : امتياز دين الضرائب ووجوب أدائه فى مقر المصلحة:
تنص المادة (١٠٢) من القانون على مايلى :

" تكون الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة للحكومة بمقتضى هذا القانون دينا ممتازاً
تالياً فى المرتبة للمصروفات القضائية وذلك على جميع أموال المدينين بها أو الملتزمين بتوريدها

ويكون دين الضريبة واجب الأداء فى مقر المصلحة وفروعها دون حاجة إلى مطالبة فى
مقر المدين " .

ومن نص هذه المادة نجد أنها قد تناولت مبدأين حيث تعرضت فى الفقرة الأولى منها
لمبدأ امتياز دين الضريبة وفى الفقرة الثانية لمبدأ التزام الممولين بأداء دين الضريبة بمقر
المصلحة وسوف نتناول بالشرح كلا منهما :

المبدأ الأول : امتياز دين الضريبة :

معنى الإمتياز : هو أولوية أو أسبقية يمنحها القانون لحق معين مراعاةً منه لصفة الدين الذى
يقرر له الامتياز وبمقتضى هذا الامتياز يستوفى الدائنون أصحاب الحقوق الممتازة ديونهم قبل
غيرهم من أصحاب الحقوق غير الممتازة من أموال المدين ويعطى للدائنين أحقية فى تتبع هذه
الأموال تحت يد الغير .

أنواع الامتياز :

تنقسم الحقوق الممتازة إلى نوعين :

(أ) امتياز عام :

وفيه يتمتع صاحب الحق بامتياز عام مباشر على كافة أموال المدين دون أى التزام
قانونى على صاحب الحق بالحجز على منقولات معينه أو عقارات معينه بذاتها فى أملاك المدين

ومن أمثلة الحقوق الممتازة امتيازاً عاماً ديون الضرائب مع ملاحظة أن التعليمات الإدارية
تتجه إلى ضرورة البدء بالحجز والتنفيذ على المنقولات أولاً فإذا لم تف يوقع الحجز على العقارات

(ب) امتياز خاص :

وفيه يستوفى الدائن الممتاز حقه من مال معين بذاته من أموال المدين منقولة كانت أو
عقارية (وهى المتعلقة بالامتياز) فإذا لم يف المنقول أو العقار المثقل بدين ممتاز رجع الدائن
بالباقى على أموال المدين الأخرى باعتباره دائناً عادياً .
ومن أمثلة هذا الحق :

امتياز الضرائب العقارية بما لها من ضرائب عقارية وأموال ورسوم على المباني والأطيان

ترتيب حقوق الامتياز فيما بينها :

وجدير بالذكر ونحن في هذا الصدد أن نذكر أن القانون المدني رتب حقوق الامتياز فيما بينها فجعل الأولوية لبعضها على البعض الآخر ، حيث نص في المادة ١١٣١ مدنى على الآتى :

" مرتبة الامتياز يحددها القانون فإذا لم ينص صراحة في حق ممتاز على مرتبة امتيازته كان هذا الحق متأخر في المرتبة عن امتياز مقرره مرتبته في القانون "

ومن مراجعة النصوص والقوانين المقررة لحقوق امتياز الخزانة العامة يتضح أن دين الضرائب العقارية والرسوم المقرره على الأملاك مقدم في المرتبة على امتياز دين الضريبة المستحقة عليها " .

ولإيضاح ذلك نسوق المثال التالى :

مثال :

يمتلك أحد الممولين شقة يقوم بتأجيرها مفروشة وقد استحق عليه ضريبة عقارية على هذه الشقة قدرها ١٤٠ جنيهاً وضريبة على إيرادات الثروة العقارية مقابل التأجير قدرها ٢٩٠ جنيهاً ، وقامت كل من مصلحة الضرائب العقارية ومصلحة الضرائب العامة بالحجز على الإيجار تحت يد الساكن في وقت واحد (قيمة الإيجار الفعلى مفروش مبلغ ٤٠٠ جنيه شهرياً) .

وفى هذه الحالة تستوفى مصلحة الضرائب العقارية مستحقاتها أولاً وقيمتها ١٤٠ جنيهاً بالكامل من الإيجار وما يتبقى وقدره ٢٦٠ جنيهاً يسدد تحت حساب الضريبة على إيرادات الثروة العقارية ويتبقى لمصلحة الضرائب قبل الممول مبلغ ٣٠ جنيهاً تستوفيها من إيجار الشهر التالى

مدى إمتياز دين الضريبة من ناحية :

(أ) الأسبقية

(ب) التتبع

(أ) مدى إمتياز دين الضرائب من ناحية الأسبقية :

بمراجعة قوانين الضرائب والكتب الدورية والتعليمات التفسيرية الصادرة من المصلحة

والمستندة لنصوص القانون المدنى (مادة ١١٣٩) .

يتضح أن دين الضريبة ممتاز ويسبق سائر الديون التي تكون مطلوبة من الممول فيما

عدا :

- ١ - المصاريف القضائية " بشرطين محددين بالقانون المدني " :
الأول : أن تكون قد أنفقت لمصلحة جميع الدائنين ومنها الجهة الدائنة بالضريبة ، فليس للمصروفات القضائية التي ينفقها الدائن لمصلحة نفسه أى امتياز فى القانون على أمواله .
الثانى : أن تكون هذه المصروفات قد صرفت لحفظ أموال المدين أو بيعها .
مثال : المصاريف التي تنفق كمصاريف نقل للبضاعة المعرضة للتلف للأسواق بغرض بيعها .
- ٢ - الضريبة على نفس الشيء .
- ٣ - دين حائز المنقول حسن النية وحق مؤجر العقار حسن النية لمدة سنتين على الأكثر أو صاحب الفندق .

ويجب هنا توقيع الحجز حتى يثبت حسن النية ويشترط لى يباشر المؤجر وصاحب الفندق امتياز على المنقولات أن لا تكون قد خرجت من العين المؤجرة أو من الفندق .

ب - مدى امتياز دين مصلحة الضرائب بالنسبة للتتبع :

بالرجوع للتعليمات التفسيرية للمصلحة والمتعلقة بأحكام القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ولا تتعارض مع أحكام القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ والقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتنص على مايلي فى الفقرة الأولى منها :

" لا يخول الامتياز العام لمصلحة الضرائب على أموال مدينها حق تتبع أموالهم تحت يد الغير ، وذلك بالنسبة للضرائب المقررة بالقانون ١٤ لسنة ٣٩ ، ٩٩ لسنة ٤٩ " .

تنص هذه التعليمات الصادرة من المصلحة أيضاً فى فقرة أخرى منها على ما يلي :

" على المأمورية تسجيل محاضر الحجز العقارى فور توقيعها حفظاً لحقوق الخزنة العامة "

يستخلص من هذه التعليمات الآتى :

(أ) الإمتياز العام : لا يخول لمصلحة الضرائب أى تتبع على أموال مدينها إلا بتوقيع الحجز وتسجيله فى تاريخ سابق للتاريخ الذى تصرف فيه المدين للغير بمعنى آخر أنه يشترط لاستفادة الدائن بهذا الامتياز المقرر له أن يكون قد قام بالفعل بالحجز على أموال المدين مقابل دينه الممتاز وإلا فقد حقه فى تتبع المال المتصرف فيه من مدينه للغير .

وسنورد فيما يلى مثال لهذا الموضوع :

- استحق للمصلحة الضرائب ضريبة على إيرادات النشاط التجارى والصناعى على أحد الممولين وقبل اتخاذ إجراءات الحجز على العقار المملوك له قام بالتصرف فيه للغير بتصرف ناقل للملكية وتم اشهار هذا التصرف فى هذه الحالة ينفذ تصرف المدين .

- أما إذا كانت المصلحة قد قامت بتسجيل محضر الحجز العقارى قبل شهر تصرف المدين ففى هذه الحالة لا ينفذ تصرف المدين أو الحائز أو ما رتبه على العقار المحجوز عليه من رهن أو اختصاص أو امتياز فى حق الحاجز (م ٤٧ ق ٣٠٨ / ١٩٥٥) ، وبالتالي يجوز للمصلحة تتبع هذا العقار تحت يد الغير واستيفاء حقها منه .

المبدأ الثانى : التزام الممولين بأداء دين الضريبة بمقر المصلحة :
فالأصل أن دين الضريبة واجب الأداء إلى الخزنة العامة دون حاجة لانتظار مطالبة فى مقر سكن أو عمل المدين .

فبمجرد علم الممول بمقدار دين الضريبة وجب عليه أن يسارع بسدادها بمقر المأمورية (دون انتظار منه لذهاب مندوب التحصيل إليه وذلك فى خلال المدة القانونية) .

وفى حالة تراخى الممول عن السداد يحق للمصلحة أن تباشر تحصيل ما يستحق للخزنة بالطريق الإدارى والمنصوص عليه بالقانون ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ .

ثانيا : كيفية تحصيل الضريبة ومقابل التأخير :

تنص المادة ١٠٣ من القانون على ما يلى :

" يكون تحصيل الضريبة غير المسددة ومقابل التأخير المنصوص عليهما فى هذا القانون بمقتضى مطالبات واجبة التنفيذ تصدر باسم من هم ملزمون قانوناً بأدائها وبغير إخلال بما قد يكون لهم من حق الرجوع على من هم مدينون بها . وتوقع هذه المطالبات من العاملين بالمصلحة الذين تحددهم اللائحة التنفيذية وترسل هذه المطالبات بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول "

وتنص المادة ١٢٣ من اللائحة على ما يلى :

" يكون تحصيل الضريبة غير المسددة ومقابل التأخير بمقتضى مطالبات واجبة التنفيذ موقعاً عليها من مأمور الفحص ومأمور التحصيل ورئيس المأمورية على النموذج رقم (٣٥ سداد) بالنسبة للأشخاص الطبيعيين ، وعلى النموذج رقم (٣٦ سداد) بالنسبة للأشخاص الاعتبارية ، وترسل هذه المطالبات بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول " .

من نص هاتين المادتين يتضح ما يلى :

- ١ - أن المشرع قد حدد طريقة تحصيل الضريبة غير المسددة ومقابل التأخير وذلك بموجب مطالبات واجبة التنفيذ تصدر هذه المطالبات باسم الملزمين قانوناً بأداء الضريبة غير المسددة أو مقابل التأخير وذلك بدون إخلال بحق الملزمين قانوناً بأداء الضريبة بالرجوع إلى المدينين الأصليين كما في حالة الضريبة على المرتبات .
 - ٢ - يقوم بالتوقيع على المطالبات كل من مأمور الفحص ومأمور التحصيل ورئيس المأمورية وذلك على النموذج رقم (٣٥ سداد) بالنسبة للأشخاص الطبيعيين وعلى النموذج رقم (٣٦ سداد) بالنسبة للأشخاص الاعتبارية .
 - ٣ - يتم ارسال هذا المطالبات إلى الملزمين بأداء الضريبة وذلك بموجب كتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول .
- وفيما يلي شكل النماذج أرقام ٣٥، ٣٦ سداد الوارد ذكرها باللائحة :

ثالثاً : إقرار الممول سند لتوقيع الحجز التنفيذي :

تنص المادة ١٠٤ من القانون على ما يلي :

" للمصلحة حق توقيع حجز تنفيذي بقيمة ما يكون مستحقاً من الضرائب من واقع الإقرارات المقدمة من الممول إذا لم يتم أدائها 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 ستين يوماً من تاريخ موافقة الممول على تقديرات الأمورية 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 موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول ما لم يكن هناك خطر يهدد اقتضاء دين الضريبة . "

ومن نص هذه المادة نجد أن المشرع في الفقرة الأولى منها قد أقر حق المصلحة في توقيع حجز تنفيذي بقيمة الضرائب المستحقة من واقع الإقرار المقدم من الممول وذلك في حالة عدم سدادها في المواعيد القانونية وفي هذه الحالة يعتبر إقرار الممول سنداً للتنفيذ دون الحاجة إلى إخطار الممول بمطالبة أو تنبيه لسداد هذه المستحقات .

وفي الفقرة الثانية من المادة ١٠٤ من القانون أوجب المشرع على المصلحة إخطار الممول بالمطالبة بالسداد خلال ستين يوماً من تاريخ موافقة الممول على تقديرات الأمورية كما في حالة الموافقة على اللجنة الداخلية أو صدور قرار لجنة طعن أو حكم من المحكمة الابتدائية وذلك بموجب كتاب موصى عليه بعلم الوصول.

وقد ورد بالمادة ١٢٤ من اللائحة التنفيذية للقانون أن إخطار الممول بالمطالبة بالسداد يكون على النموذج رقم (٣٧ سداد) .

وتنص المادة ١٢٤ من اللائحة على مايلي :

" يكون إخطار الممول بالمطالبة بالسداد ، طبقاً للفقرة الثانية من المادة (١٠٤) من القانون ، على النموذج رقم (٣٧ سداد) من تاريخ موافقة الممول على تقديرات الأمورية أو صدور قرار لجنة الطعن أو حكم من المحكمة الابتدائية ، وذلك بموجب كتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول " .

وفى الفقرة الثالثة من المادة ١٠٤ من القانون أفاد المشرع بعدم جواز توقيع الحجز فى جميع الأحوال إلا بعد إنذار الممول بكتاب موسى عليه مصحوبًا بعلم الوصول وينتفى هذا الشرط فى حالة وجود خطر يهدد تحصيل دين الضريبة .
ونورد فى الصفحة التالية، شكل النموذج رقم (٣٧ سداد).

رابعاً : التقسيط

تنص المادة ١٠٥ من القانون على مايلي :

" يكون تحصيل الضريبة دفعة واحدة أو على أقساط لا تجاوز عدد السنوات الضريبية التي استحققت عنها الضريبة .

وإذا طرأت ظروف عامة أو ظروف خاصة بالمول تحول دون تحصيل الضريبة وفقاً لحكم الفقرة السابقة ، جاز لرئيس المصلحة أو من ينوبه تقسيطها على مدة أطول بحيث لا تزيد على مثلى عدد السنوات الضريبية .

ويسقط الحق في التقسيط عند التأخير في الوفاء بأي قسط ، ولرئيس المصلحة أو من ينوبه بناء على طلب يقدمه الممول الموافقة على تجديد التقسيط في الحالات التي يقدرها " .
وتنص المادة (١٢٥) من اللائحة على مايلي :

" في حالة سداد الضريبة على أقساط يكون تحديد القسط ومدة التقسيط ، وفقاً لما يأتي:

١ - حجم تعاملات الممول طبقاً لبيانات الخصم تحت حساب الضريبة.

٢ - صافي الأرباح النهائية في الثلاث سنوات الأخيرة .

٣ - قيمة المحجوزات المنقولة أو العقارية .

٤ - مدى انتظام الممول في السداد إذا كان قد سبق صدور قرارات تقسيط له.

كما تنص المادة (١٢٦) من اللائحة على مايلي :

" في تطبيق حكم المادة (١٠٥) من القانون ، إذا طرأت ظروف عامه أو ظروف خاصة بالمول تحول دون التزامه بالسداد وفقاً للاتفاق مع المصلحة على التقسيط ، يجوز للمصلحة بناءً على طلب الممول تعديل قرار التقسيط سواء بالنسبة لقيمة القسط أو عدد سنوات التقسيط بما يتناسب مع ظروف الممول وتحصيل المتأخرات .

فإذا تعذر الاتفاق مع الممول بشأن تقسيط الضريبة المستحقة يتم إخطاره برفض طلب التقسيط وتتخذ إجراءات التنفيذ الجبري لتحصيل المستحقات الضريبية " .

ومن هذه النصوص يمكن تحديد أحكام التقسيط فيما يلي :

- يلتزم الممول بسداد كافة الضرائب المستحقة عليه كامله بمجرد إعلانه بقيمتها وهذه هي

القاعدة الأساسية للوفاء بدين الضريبة .

- للممول أن يتقدم بطلب تقسيط إلى المأمورية وفي حالة قبول طلب التقسيط يجب ألا تتجاوز مدة التقسيط عدد السنوات المستحقة عنها الضريبة ، ويكون تحديد قيمة القسط ومدة التقسيط وفقاً للاعتبارات التالية :

- أ - حجم تعاملات الممول من واقع بيانات الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة .
- ب - صافي أرباح الممول النهائية في الثلاث سنوات الاخيرة
- ج - مدى انتظام الممول في السداد في حالة صدور قرار تقسيط له .
- إذا ثبت عدم قدرة الممول على سداد الأقساط المقررة في مواعيدها ، أو حدثت له ظروف عامه أو خاصة يتعذر معها تحصيل الضريبة وفقاً لما ورد بالفقرة الاولى من المادة ١٠٥ من القانون والمادة ١٢٦ من اللائحة ، في هذه الحالة يجوز للممول أن يتقدم بطلب لتعديل قرار التقسيط سواء بالنسبة لقيمة القسط او عدد سنوات التقسيط بما يتناسب مع ظروفه ، حيث يتم عرض الطلب على رئيس المصلحة وفي حالة موافقة رئيس المصلحة أو من ينوبه على طلب الممول يتم تعديل قرار التقسيط بما يتناسب مع ظروف الممول وتحصيل المتأخرات ، وفي حالة تعذر الاتفاق مع الممول بشأن تقسيط الضريبة المستحقة يتم إخطار الممول برفض طلب التقسيط ويتم اتخاذ إجراءات التنفيذ الجبرى لتحصيل المستحقات الضريبية .
- في حالة تأخير الممول في الوفاء بأى قسط يسقط حقه في التقسيط ويلزم بأداء الضريبة كاملة وفي حالة تقدم الممول بطلب لتجديد التقسيط لرئيس المصلحة أو من ينوبه الموافقة على تجديده وذلك في الحالات التى يقدرها .

خامساً : طريقة تحصيل الديون الضريبية :

تنص المادة (١٠٦) من القانون على ما يلى

" يتبع فى تحصيل الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة بمقتضى هذا القانون أحكام القانون رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ فى شأن الحجز الإدارى والأحكام المنصوص عليها فى هذا القانون " .

من نص هذه المادة نجد أن القانون قد أقر حق المصلحة فى تحصيل الديون الضريبية عن طريق الحجز الإدارى بالإضافة إلى الأحكام الأخرى التى نص عليها القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ مثل الحجز التحفظى الوارد بالمادة ١٠٧ من القانون والتى سيرد شرح أحكامها فيما بعد .

يمكن التعريف بالحجز الإدارى فى كلمة موجزة :

هو وسيلة قانونية لاقتضاء الديون التي عينها القانون جبراً ممن استحققت عليهم وهو بهذا المفهوم يعتبر ضماناً من ضمانات التحصيل .

وينقسم الحجز الإدارى إلى قسمين :

١ - حجز تنفيذى - يترتب عليه جواز بيع المال المحجوز عليه جبراً على المدين واستيفاء الديون المستحقة من ثمن البيع ، ويأخذ إحدى الصور الآتية : منقول - عقارى - تحت يد الغير

٢ - حجز تحفظى - يؤدي إلى بقاء المال محجوزاً أو محبوساً (لا يجوز التصرف فيه بمعرفة المدين أو من ينوبه) ولا يترتب عليه بيع إلا بتوقيع حجز تنفيذى يحل محله طبقاً للأحكام والقواعد المنصوص عليها بالقانون .

سادساً : الحجز التحفظى :

تنص المادة (١٠٧) من القانون على مايلى :

" إذا تبين للمصلحة أن حقوق الخزانة العامة معرضة للضياع فلرئيسها أن يطلب من قاضى الأمور الوقتية المختص أن يصدر أمراً على عريضة بحجز الأموال التى تكفى لاستيفاء الحقوق المعرضة للضياع منها تحت أية يد كانت ، وتعتبر الأموال محجوزة بمقتضى هذا الأمر جزءاً تحفظياً ولا يجوز التصرف فيها إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة أو بقرار من رئيس المصلحة أو بعد مضى ستين يوماً من تاريخ توقيع الحجز دون إخطار الممول بقيمة الضريبة طبقاً لتقدير المأمورية المختصة .

ويكون إصدار أمر الحجز طبقاً للفقرة السابقة بطلب من الوزير إذا لم تكن للممول أموال تكفى لسداد الحقوق المعرضة للضياع غير أمواله السائلة المودعة فى البنوك .

ويرفع الحجز بقرار من قاضى الأمور الوقتية إذا قام الممول بإيداع خزانة المحكمة مبلغ يكفى لسداد تلك الحقوق يخصصه لضمان الوفاء بدين الضريبة عند تحديدها بصفة نهائية" .

ومن نص هذه المادة يتضح مايلى : -

- تضمنت الفقرة الأولى من المادة أنه فى حالة تعرض حقوق الخزانة العامة للضياع فإنه من حق رئيس المصلحة أن يطلب من قاضى الأمور الوقتية المختص إصدار أمراً على عريضه بحجز أموال المدين التى تكفى لاستيفاء حقوق المصلحة المعرضة للضياع وذلك تحت أى يد كانت ويكون حجز أموال المدين بهذا الأمر جزءاً تحفظياً .

التعريف بأوامر الحجز التحفظى :

هو وسيلة قانونية لحفظ حق المصلحة قبل الممولين (قبل أن تصبح الضريبة المستحقة

عليهم واجبة الأداء) ، وبمقتضاها تحبس أموال المدين .

الأحوال التى يجوز الإلتجاء فيها لاستصدار أوامر حجوز تحفظية :

يجوز الإلتجاء لهذه الوسيلة فى كافة الأحوال التى تخشى المصلحة على حقوقها قبل

الممولين من الضياع .

وهذه الأحوال هى :

١ - قيام الممول بتصفية منشأته أو التنازل عنها أو وقف نشاطه وكذلك إشهار إفلاسه .

٢ - قيام الممول بالتصرف فى أمواله أو تهريبها والسير فى إجراءات نقل ملكيتها .

٣ - علم المصلحة بعزم الممول على الهجرة أو المغادرة النهائية للبلاد سواء كان ذلك نتيجة

لتحريات قام بها المندوب أو المأمور أو عن طريق شكوى مقدمة ضد الممول .

أهمية توقيع الحجز التحفظى :

تظهر أهمية الحجز التحفظى فى الحالات التى تخشى فيها المصلحة على ضياع حقوقها

وعدم إمكان توقيع الحجز التنفيذى على أموال المدين لعدم تحديد دين الضريبة وإنعدام صفة

وجوب الأداء ، فهنا يمكن توقيع الحجز التحفظى ضماناً لحقوق الخزنة العامة .

آثار الحجز التحفظى :

بتوقيع الحجز التحفظى على الأموال تصبح محبوسة ولا يعتد بالتصرفات التى ترد عليها

فى مواجهة المصلحة .

انتهاء الحجز التحفظية :

تنتهى الحجز التحفظية للأسباب الآتية :

- ١ - صدور حكم من المحكمة برفع الحجز التحفظي .
- ٢ - صدور قرار من رئيس المصلحة برفع الحجز التحفظي .
- ٣ - مضي ستين يوماً من تاريخ توقيع الحجز بدون إخطار الممول بقيمة الضريبة طبقاً لتقدير الأمور المختصة .

الحجز التحفظي على الأموال السائلة المودعة لدى البنوك:

وقد ورد بالفقرة الثانية من المادة أنه في حالة عدم وجود أموال للممول تكفي لسداد حقوق الخزانة العامة المعرضة للضياع غير أموال الممول السائلة المودعة في البنوك فإنه في هذه الحالة يجوز توقيع الحجز على تلك الأموال وذلك بموجب طلب من وزير المالية .

كما ورد بالفقرة الثالثة من المادة أنه في حالة إيداع الممول خزانة المحكمة مبلغاً يكفي لسداد الحقوق المعرضة للضياع يخصص هذا المبلغ للوفاء بدين الضريبة عند تحديدها بصفة نهائية فإنه في هذه الحالة يرفع الحجز بموجب قرار من قاضي الأمور الوقفية .

سابعاً : إلزام قلم كتاب المحكمة بإخطار المصلحة عند التنفيذ على عقار :

تنص المادة ١٠٨ من القانون على مايلي : -

" على قلم كتاب المحكمة التي تبأشر أمامها إجراءات التنفيذ على عقار إخطار المصلحة بكتاب موصليه مصحوباً بعلم الوصول بإيداع قائمة شروط البيع وذلك خلال خمسة عشر يوماً التالية لتاريخ الإيداع .

وعلى قلم كتاب المحكمة التي يحصل البيع أمامها وكذلك على كل من يتولى البيع بالمزاد أن يخطر المصلحة بخطاب موصليه 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 " .

ومن نص هذه المادة يتضح ما يلي : -

طبقاً لماورد بالفقرة الأولى من المادة نجد أن القانون قد ألزم قلم كتاب المحكمة التي يتم أمامها تنفيذ إجراءات بيع العقار إخطار المصلحة بموجب كتاب موصلي عليه مصحوباً بعلم

الوصول بأنه قد تم إيداع قائمة شروط بيع العقار بالمحكمة ويكون الإخطار خلال خمسة عشر يوماً التالية لتاريخ إيداع قائمة شروط بيع العقار لدى المحكمة .

كذلك ورد بالفقرة الثانية من المادة ما يفيد إلزام القانون لقلم كتاب المحكمة وكل من يتولى القيام بعملية بيع المنقولات أو العقارات بالمزاد أن يقوم بإخطار المصلحة بتاريخ البيع وذلك بموجب كتاب موصى عليه بعلم الوصول على أن يكون الإخطار قبل تاريخ البيع بخمسة عشر يوماً على الأقل .

وطبقاً لماورد بالفقرة الثالثة من المادة فإن التأخير أو التقصير فى الإخطار بإيداع قائمة شروط البيع الوارد بالفقرة الأولى من المادة وكذلك الإخطار بميعاد البيع الوارد فى الفقرة الثانية سوف يعرض المتسبب فى التأخير أو التقصير للمساءلة التأديبية .

ثامناً : الشهادات الصادرة من الجهات سند وفاء :

تنص المادة (١٠٩) من القانون على ما يلى :

" على كل شخص عام أو خاص يكون قد حجز مبالغ تحت حساب المصلحة أو قام بتوريدها إليها بالتطبيق لأحكام هذا القانون أو القانون رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ المشار إليه أن يعطى الممول الذى حجزت منه هذه المبالغ شهادة بناء على طلبه مغفأة من جميع الرسوم يوضح فيها المبالغ التى قام بحجزها وتاريخ الحجز وتاريخ توريدها إلى المصلحة .

وتعتبر الشهادات أو الإيصالات الصادرة من الجهات التى قامت بالخصم أو التحصيل تحت حساب الضريبة المستحقة على الممول سنداً للوفاء بهذه الضريبة فى حدود المبالغ الثابتة بها ، ولو لم يقم الحاجز بتوريد القيمة إلى المصلحة " .

من نص هذه المادة نجد أن الفقرة الأولى منها تقضى بأنه فى حالة قيام أى شخص سواء عام أو خاص بحجز مبالغ تحت حساب المصلحة من الممولين الخاضعين للضريبة ، وكذلك عند قيامه بتوريد مبالغ للمصلحة طبقاً لأحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ كما فى حالة الضريبة على المرتبات والخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة ، وكذلك طبقاً لأحكام القانون ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ كما فى حالة الوفاء بما فى الذمه ، يلزم هذا الشخص بإعطاء الممول الذى حجزت منه هذه المبالغ بناءً على طلبه شهادة موضحاً بها المبالغ التى قام بحجزها وتاريخ الحجز وتاريخ توريدها إلى المصلحة وتكون هذه الشهادة مغفأة من كافة الرسوم .

كما تقضى الفقرة الثانية من المادة باعتبار الشهادات أو الإيصالات الصادرة من الجهات التى قامت بالخصم أو التحصيل تحت حساب الضريبة المستحقة على الممول سنداً للوفاء بهذه

الضريبة وذلك فى حدود المبالغ الثابتة بالشهادات أو الإيصالات حتى إذا لم يقدّم الحاجز بتوريد القيمة إلى المصلحة .

تاسعاً : مقابل التأخير

تنص المادة (١١٠) من القانون على ما يلى :-

" يستحق مقابل تأخير على :

١ - ما يجاوز مائتى جنيه مما لم يؤد من الضريبة الواجبة الأداء حتى لو صدر قرار

بتقسيطها ، وذلك اعتباراً من اليوم التالى لانتهاؤ الأجل المحدد لتقديم هذا الإقرار .

٢ - مالم يورد من الضرائب أو المبالغ التى ينص القانون على حجزها من المنبع أو

تحصيلها وتوريدها للخرانة العامة ، وذلك اعتباراً من اليوم التالى لنهاية المهلة المحددة

للتوريد طبقاً لأحكام هذا القانون .

ويحسب مقابل التأخير المشار إليه فى هذه المادة على أساس سعر الائتمان والخصم

المعلن من البنك المركزى فى الأول من يناير السابق على ذلك التاريخ مضافاً إليه ٢ % ، مع

استبعاد كسور الشهر والجنيه . ولا يترتب على التظلم أو الطعن القضائى وقف استحقاق هذا

المقابل " .

وتنص المادة ١٢٧ من اللائحة على ما يلى : -

" تكون الضريبة واجبة الأداء ، فى تطبيق حكم البند (١) من المادة (١١٠) من القانون

فى الحالات الآتية :

١ - من واقع الإقرار الضريبى للممول .

٢ - من واقع الاتفاق باللجنة الداخلية .

٣ - من واقع قرار لجنة الطعن ولو كان مطعوناً عليه .

٤ - فى حالة عدم الطعن على نموذج الإخطار بعناصر ربط الضريبة وقيمتها أو

المطالبة .

٥ - من واقع حكم محكمة واجب النفاذ ولو كان مطعوناً عليه . "

يتضح من نص الفقرة الأولى من المادة ١١٠ من القانون والمادة ١٢٧ من اللائحة ما يلى :

- فى حالة تهاون الممول فى أداء الضرائب المستحقة عليه من واقع الإقرارات أو تراخيه عن السداد بعد إخطاره بضريبة واجبة الأداء يستحق عليه مقابل التأخير المنصوص عليه فى القانون ، كما يستحق هذا المقابل أيضاً فى حالة تهاون من يقوم بتوريد الضرائب التى نص القانون على حجزها من المنبع أو تحصيلها وذلك فى المواعيد القانونية المحددة لها ، وقد ورد بهذه الفقرة إستحقاق مقابل التأخير وتاريخ بدء سريان مقابل التأخير على النحو التالى :

١- استحقاق مقابل التأخير :

- يستحق مقابل التأخير على ما يأتى :

* ما يجاوز مائتى جنيه مما لم يؤد من :

الضرائب واجبة الأداء من واقع الإقرار .

الضرائب واجبة الأداء من واقع الربط .

ويستحق مقابل التأخير حتى لو صدر قرار بتقسيط الضرائب المستحقة من واقع الربط .

* ما لم يورد من المبالغ أو الضرائب التى ينص القانون على حجزها من المنبع أو تحصيلها وتوريدها للمصلحة .

- وقد حددت المادة ١٢٧ من اللائحة الحالات التى تكون الضريبة فيها واجبة الأداء وهى :
الضريبة من واقع إقرار الممول - الضريبة من واقع الاتفاق باللجنة الداخلية - الضريبة من واقع قرار لجنة الطعن - الضريبة من واقع نموذج ١٩ ضريبة فى حالة عدم الطعن عليه - كذلك الضريبة من واقع المطالبة بالسداد - والضريبة من واقع حكم المحكمة .

٢ - تاريخ بدء سريان مقابل التأخير :

- يسرى مقابل التأخير :

* إعتباراً من اليوم التالى لانتهاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار للضرائب واجبة الأداء من واقع الإقرار أو الربط .

* إعتباراً من اليوم التالى لنهاية المهلة المحددة للتوريد بالنسبة للمبالغ والضرائب التى ينص القانون على حجزها من المنبع أو تحصيلها وتوريدها للمصلحة .

وقد ورد بالفقرة الثانية من المادة أنه يتم حساب مقابل التأخير المشار إليه فى الفقرة السابقة على أساس سعر الإئتمان والخصم المعلن من البنك المركزى فى الأول من يناير السابق

على تاريخ استحقاق مقابل التأخير مع إضافة ٢٪ ويتم استبعاد كسور الشهر والجنيه ، مع مراعاة أن التظلم أو الطعن القضائي لا يوقف استحقاق مقابل التأخير .

ولإيضاح كيفية حساب مقابل التأخير في ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ نورد الأمثلة التالية :

مثال رقم (١) :

قدم أحد الممولين الإقرار الضريبي عن عام ٢٠٠٥ بتاريخ ٢٠٠٦/٣/٣١ وقد بلغت الضريبة المستحقة غير المسددة على الممول من واقع الإقرار ٥٠٠٠ جنيه .
المطلوب :

حساب مقابل التأخير المستحق على الممول عن سنة ٢٠٠٦ بفرض أن سعر الإئتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في ٢٠٠٦/١/١ (١٦ %)
الحل :

الضريبة المستحقة على الممول من واقع الإقرار ٥٠٠٠ جنيه
يتم خصم ٢٠٠ جنيه (نص مادة ١١٠ / ١)
٢٠٠ جنيه

-

الباقى ٤٨٠٠ جنيه

مقابل التأخير عن سنة ٢٠٠٦ = $٩ \times ١٨\% \times ٤٨٠٠ = ٦٤٨$ جنيه

١٢

ملحوظة : تم حساب مقابل التأخير على أساس سعر الأئتمان والخصم المعلن من البنك المركزي ١٦٪ + ٢٪ طبقاً لنص المادة .

مثال رقم (٢) :

قدم أحد الممولين الإقرار الضريبي عن عام ٢٠٠٥ وذلك بتاريخ ٢٠٠٦/٢/١ وكانت الضريبة المستحقة من واقع الإقرار ٣٠٠٠ جنيه فإذا علمت أن المسدد من واقع الإقرار مبلغ ١٢٠٠ جنيه .

المطلوب :

حساب مقابل التأخير المستحق على الممول عن سنة ٢٠٠٦ بفرض أن سعر الإئتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في ٢٠٠٦/١/١ (١٦٪) .

الحل :

الضريبة المستحقة على الممول من واقع الإقرار	٣٠٠٠ جنيه
المسدد من واقع الإقرار	١٢٠٠ جنيه
	-
باقى الضريبة المستحقة على الممول	١٨٠٠ جنيه
يتم خصم ٢٠٠ جنيه طبقاً لنص المادة	٢٠٠ جنيه
	-
الباقى :	١٦٠٠ جنيه
مقابل التأخير عن سنة ٢٠٠٦ = $9 \times 18 \times 1600 = 2664$	٢٦٦ جنيه
	١٢

مثال رقم (٣) :

تم الربط على أحد الممولين عن سنة ٢٠٠٥ وفقاً لقرار اللجنة الداخليه وتم إخطاره بتاريخ ٢٠٠٦/٥/٣ بقيمة الضريبة المستحقة عليه والناجمة عن مزاولته نشاط تجارة الأدوات الصحية وقدرها ٦٠٠٠ جنيه .

المطلوب :

حساب مقابل التأخير المستحق على الممول عن سنة ٢٠٠٦ بفرض أن سعر الإئتمان والخصم المعلن من البنك المركزى فى ٢٠٠٦/١/١ (١٦ %) .

الحل :

الضريبة المستحقة على الممول من واقع الربط	٦٠٠٠ جنيه
يتم خصم ٢٠٠ جنيه طبقاً لنص المادة	٢٠٠ جنيه
	-
الباقى :	٥٨٠٠ جنيه
مقابل التأخير عن سنة ٢٠٠٦ = $9 \times 18 \times 5800 = 9324$	٧٨٣ جنيه
	١٢

ملحوظة :

يلاحظ فى جميع الأمثلة السابقة أنه لاعبرة بتاريخ تقديم الإقرار أو إتمام الربط النهائى على الممول حيث يحسب مقابل التأخير اعتباراً من اليوم التالى لانتهااء الأجل المحدد لتقديم الإقرار .

عاشراً : ترتيب الوفاء بالمبالغ التى تسدد للمصلحة :

تنص المادة (١١١) من القانون على ما يلى :

" يعامل مقابل التأخير على المبالغ المتأخرة معاملة الضريبة المتعلقة بها .

ويكون ترتيب الوفاء بالمبالغ التى تسدد للمصلحة استيفاء لالتزامات الممول على النحو

الآتى :

١ - المصروفات الإدارية والقضائية .

٢ - مقابل التأخير .

٣ - الضرائب المحجوزة من المنبع .

٤ - الضرائب المستحقة . "

من نص الفقرة الأولى من المادة نجد أن مقابل التأخير على المبالغ غير المسدده يعامل

معاملة الضريبة المتعلقة بها على سبيل المثال إذا صدر قرار بإسقاط الضريبة التى استحق عنها

مقابل التأخير ، فى هذه الحالة يتم إسقاط مقابل التأخير .

كما ورد بالفقرة الثانية من المادة ترتيب الوفاء بالمبالغ التى تسدد للمصلحة لاستيفاء

التزامات الممول حيث يتم سداد المصروفات الإدارية والقضائية أولاً ثم يتم سداد مقابل التأخير فى

المرتبه الثانية ثم الضرائب المحجوزة من المنبع وأخيراً الضرائب المستحقة على الممول .

حادى عشر : الاسترداد :

تنص المادة (١١٢) من القانون على ما يلى :

" إذا تبين للمصلحة أحقية الممول فى استرداد كل أو بعض الضرائب أو غيرها من

المبالغ التى أديت بغير وجه حق ، التزمت برد هذه الضرائب والمبالغ خلال خمسة وأربعين يوماً

من تاريخ طلب الممول الاسترداد وإلا استحق عليها مقابل تأخير على أساس سعر الإئتمان

والخصم المعلن من البنك المركزى فى الأول من يناير السابق على تاريخ استحقاق الضريبة

مخصوماً منه ٢ ٪ . "

من نص هذه المادة يتضح ما يلى :

أن القانون قد ألزم المصلحة برد الضرائب أو المبالغ التى سددها الممول لها بغير وجه

حق وذلك فى خلال خمسة واربعين يوماً من تاريخ تقديم الممول طلب لاسترداد هذه الضرائب أو

المبالغ ، وعلى ذلك فإذا تبين للممول أن الضريبة التي أداها إلى المصلحة تزيد على ما يستحق لها فله أن يتقدم بطلب للمصلحة لاسترداد المبلغ الذي أداه بالزيادة على حقها وبشرط أن يكون قد أدى جميع الضرائب المستحقة عليه حتى تاريخ طلب الاسترداد ، وعلى المصلحة أن تقوم برد هذه المبالغ خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ تقديمه الطلب .

وفى حالة عدم التزام المصلحة برد هذه المبالغ أو الضرائب فى الموعد المحدد فإنه يستحق عليها مقابل تأخير يحسب على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى فى الأول من يناير السابق على تاريخ استحقاق الضريبة مخصوماً منه ٢ ٪ .

* وقد اصدرت المصلحة التعليمات التنفيذية للتحصيل رقم (٨١) لسنة ٢٠٠٥ بتاريخ ٢١/١٢/٢٠٠٥ بشأن الإسترداد فى ضوء أحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ونوردها فيما يلى :

تعليمات تنفيذية للتحصيل رقم (٨١) لسنة ٢٠٠٥ بشأن

الاسترداد فى ضوء أحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥

صدر القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والذي نص فى مادته الثانية علي إلغاء قانون الضرائب علي الدخل الصادر بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته .

وحرصاً من المصلحة علي تحديث التعليمات وبما يتفق وما ورد بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الإسترداد بالمواد ١١٢,٩١,٨٤ .

فإن للممول طلب استرداد المبالغ المسددة بالزيادة تحت حساب الضريبة خلال خمس سنوات من تاريخ نشوء حقه في الإسترداد وإذا تبين للمصلحة أحقيته في الإسترداد لمبالغ أديت بغير وجه حق كالتى يتم تحصيلها بطريق الخطأ أو مبالغ مسددة بالزيادة عن أنشطة معفاة طبقاً لأحكام القانون أو مبالغ مسددة نتيجة دفعات مقدمة خصم أو تحصيل تحت حساب الضريبة أو مصروفات قضائية أو قرارات لجان داخلية أو لجان طعن أو أحكام محاكم التزمت المصلحة بأداء المسدد بالزيادة خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ طلب الاسترداد المقدم وإلا استحق للممول مقابل تأخير .

لذا تنبه المصلحة إلي ضرورة مراعاة مايلي :

إجراءات الإسترداد

١. ينشأ سجل بشعبة التحصيل لقيد طلبات الاسترداد ومتابعتها تحت إشراف مدير عام التحصيل بالمأمورية وفور تقدم الممول بطلب الاسترداد يقوم السيد رئيس المأمورية

بالتأشير عليه لمدير عام التحصيل الذي يقوم بدوره بتسجيله شخصيا بالسجل المخصص لذلك وإحالاته إلى المأمور المختص .

٢. يتولى المأمور المختص دراسة الطلب من الناحية الشكلية و الموضوعية و تحديد

مركز الممول الضريبي وفي حالة وجود مبالغ مسددة بالزيادة يتم إخطار الإدارة العامة لتجميع البيانات للإفادة عن مدى استحقاق ضرائب أخرى علي الممول من عدمه علي أن تخطر الإدارة المركزية للتحصيل تحت حساب الضريبة إذا كانت الجهة المقدمة لطلب الاسترداد من جهات الالتزام ويعتبر عدم الرد علي كتاب المأمورية خلال خمسة عشرة يوما إقرار بعدم وجود أي مستحقات ضريبية أخرى ويتولى المأمور المختص إعداد المذكرة الحسابية والمذكرة الفنية واعتمادهما من مدير عام التحصيل ورئيس المأمورية فور استلامه للرد من الإدارات السابق ذكرها أو انتهاء المدة المحددة للرد .

٣. يقوم المأمور المختص بالاشتراك مع الوحدة الحسابية بإعداد استمارة ٥٠ ع ح بقيمة مبلغ الاسترداد واعتمادها من رئيس المأمورية وإنشاء ملف للاسترداد الذي يشمل المستندات الخاصة به وهي (أصل طلب الممول - المذكرة الحسابية - المذكرة الفنية - الإيصالات الدالة علي سداد المبالغ المطلوب استردادها أو الإقرار بفقدائها - والصيغة التنفيذية للحكم بالإضافة إلي موافقة هيئة قضايا الدولة في حالات الاسترداد بناء علي أحكام محاكم) ويتم إرسال ملف الإسترداد إلي المنطقة المختصة .

٤. فور ورود ملف الاسترداد من المأمورية إلي المنطقة المختصة يقوم السيد رئيس المنطقة بتحويله إلي مدير عام التحصيل بالمنطقة الذي يتولي تسجيله شخصيا بسجل ينشأ لهذا الغرض ويكون تحت إشرافه شخصيا ويتم إحالاته إلي المفتش الفني الذي يتولي مراجعة ملف الإسترداد وبعد التأكد من أحقيه الممول في الاسترداد يتم إرسال الاستمارة ٥٠ ع ح ومرفقاتها للوحدة الحسابية بالمنطقة المختصة التي تتولي مراجعة الأوراق من الناحية الحسابية وتقوم بإصدار الشيك أو إذن الصرف بقيمة المبالغ المسددة بالزيادة ثم تقوم المنطقة بإخطار المأمورية بما يفيد تصدير الشيك أو أذن الصرف للممول طالب الإسترداد علي ألا يستغرق ذلك أكثر من عشرة أيام من تاريخ وصول الملف للمنطقة وحتى إخطارها للمأمورية .

٥. إذا أسفرت المراجعة بالمنطقة عن ملاحظات جدية يلزم إعادة الأوراق إلي المأمورية التي تتولي استيفاء هذه الملاحظات والرد علي المنطقة خلال ثلاثة أيام ثم يتم استكمال الإجراءات المشار إليها أعلاه .

٦. إعمالا لحكم المادة ٨٤ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في حالة زيادة الضرائب المخصومة والدفعات المقدمة علي مبلغ الضريبة المستحقة من واقع الإقرار يتم استخدام الزيادة لتسوية المستحقات الضريبية السابقة وإذا لم توجد مستحقات ضريبية سابقة ولم يتقدم الممول بطلب كتابة لاستخدام هذه الزيادة لسداد أية مستحقات ضريبية في المستقبل التزمت المأمورية من تلقاء نفسها برد هذه المبالغ وتكون هذه الحالات ضمن أولويات الفحص .

٧. إذا كانت المبالغ المسددة بالزيادة أودون وجه حق تم توريدها إلي الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة تتولي هذه الإدارة إتباع خطوات الإسترداد السابق ذكرها مع مراعاة ما سبق وروده بالتعليمات التنفيذية ٤٤ لسنة ٢٠٠١ .

وتؤكد المصلحة علي ضرورة مايلي بصفة أساسية : -

١. يراعي في جميع حالات الاسترداد تطبيق المادة ١١٣ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإجراء المقاصة بقوة القانون بين ما أداه الممول بالزيادة في أي ضريبة يفرضها هذا القانون وبين ما يكون مستحقا عليه وواجب الأداء بموجب أي قانون ضريبي تطبقه المصلحة وذلك في حال توافر شروطها .

٢. الضريبة المسددة مع الإقرار أو تحت حساب الإقرار لا يحق ردها في حالة صدور حكم بسقوط حق المصلحة في إقتداء دين الضريبة .

٣. مراعاة سرعة البت في طلبات الإسترداد خلال المدة المحددة أعلاه حتي لا تتعرض المصلحة لاحتساب مقابل تأخير عليها .

٤. علي كل من الإدارة العامة لتجميع البيانات والإدارة المركزية للتحصيل تحت حساب الضريبة سرعة الرد علي مكاتبات المأموريات والإدارة العامة للخصم والإضافة خلال مدة لاتزيد عن خمسة عشر يوما من تاريخ استلامها لنموذج طلب الإسترداد وفي حالة عدم الرد خلال هذه المدة يعتبر ذلك بمثابة إقرار منها للصرف .

٥. أي غرامات أو مقابل تأخير تستحق بسبب تأخير الرد يعتبر مسئولية من تأخر في تنفيذ الإجراءات الخاصة بالرد ويتحمل هذا المقابل .
على السادة رؤساء المأموريات ومديري التحصيل متابعة تنفيذ ذلك بكل دقة وعلى المناطق الضريبية والإدارة المركزية للتوجيه والرقابة والإدارات التابعة لها متابعة التنفيذ.
صدرت في ٢١ / ١٢ / ٢٠٠٥

استرداد المبالغ التي تم توريدها بدون وجه حق إلى الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة :
ورد بالبند السابع من التعليمات التنفيذية رقم ٨١ لسنة ٢٠٠٥ أنه بالنسبة للمبالغ التي تم توريدها بدون وجه حق إلى الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة ، تقوم هذه الإدارة باتباع خطوات الإسترداد الواردة بهذه التعليمات مع مراعاة ماسبق وروده بالتعليمات التنفيذية رقم ٤٤ لسنة ٢٠٠١ .

ونورد فيما يلي نص التعليمات التنفيذية رقم ٤٤ لسنة ٢٠٠١

تعليمات تنفيذية للتحصيل رقم (٤٤) لسنة ٢٠٠١
بشأن
رد المبالغ المسددة دون وجه حق طبقاً لنظام الخصم والإضافة
والتحصيل تحت حساب الضريبة
رغبة من المصلحة في تدعيم الثقة بينها وبين سائر ممولائها ورغبة منها في حصولهم علي حقوقهم في الوقت المناسب ومنعاً لأي شكوي تتعلق بطلبات إسترداد ما سدد أو تم توريده بدون وجه حق .
وبعد أن أصبحت الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة الجهة التي يرد إليها كافة المبالغ المحصلة تحت حساب الضريبة علي مستوي المصلحة وبالتالي أصبحت الإجراءات الخاصة برد أي مبالغ تم توريدها إلي هذه الإدارة بدون وجه حق من إختصاصها فإن المصلحة توجه النظر إلي ما يلي : -
أولاً / تقدم طلبات الإسترداد في هذا الشأن إلي الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة علي أن يشتمل الطلب علي البيانات التالية : -

(إسم مقدم الطلب رباعي / عنوانه / النشاط التجاري أو الصناعي أو المهني أو الوظيفة / رقم الملف الضريبي / بيان المبالغ المطلوب ردها ورقم مستندات السداد وصورها / أساس الإستحقاق في الإسترداد).

ثانيا / يتم قيد الطلب بالإدارة بسجل خاص بطلبات الإسترداد ويتم التصرف فيها علي النحو التالي : -

* الطلبات التي لها ملف ضريبي : -

- يحال طلب الإسترداد إلي الأمورية التي بها الملف الضريبي فوراً .
- تتولي الأمورية فور ورود الطلب قيده بسجل لديها ثم يتم إعداد المذكرة الفنية للإسترداد طبقاً للتعليمات وإعتماها من رئيس الأمورية .
- يعاد طلب الإسترداد مع المذكرة الفنية إلي الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة (إدارة التحصيل) لإستكمال أوراق الإسترداد وإعداد المذكرة الحسابية .
- يستكمل بالحسابات بيانات المذكرة الحسابية وتعد الإستمارة ٥٠ ع ح الخاصة بالصرف وتعتمد من مدير عام الإدارة .
- يستخرج الشيك من الحسابات ويقيد بسجل الإسترداد ويسلم لصاحب الطلب علي ذات السجل وتستكمل باقي الإجراءات الخاصة بالقيد والتسجيل بالحسابات .
- الطلبات التي ليس لها ملف ضريبي : -
- يقيد الطلب بالسجلات ثم يتم توجيه كتاب إلي كل من الإدارة المركزية للحاسب الآلي ، الإدارة العامة لتجميع البيانات للتحقق من عدم وجود ملف ضريبي .
- فور ورود الردود بعدم وجود ملف ضريبي يتم إعداد المذكرة الفنية والحسابية للإسترداد طبقاً للتعليمات وتعد الإستمارة ٥٠ ع ح وتعتمد من مدير عام الإدارة ويستخرج الشيك عن طريق الحسابات .
- يقيد الشيك بسجل الإسترداد ويسلم لصاحب الحق علي ذات السجل وتستكمل باقي الإجراءات الخاصة بالقيد والتسجيل بالحسابات .
- وتؤكد المصلحة علي ضرورة مراعاة ما يلي بصفة أساسية : -

١. سرعة البت في الطلبات حيث يتعين علي المأموريات التي لديها الملفات الرد علي الطلب خلال خمسة عشر يوماً علي الأكثر وأي تأخير في الرد يعتبر مسئولية مباشرة لرئيس المأمورية ومدير عام التحصيل .

٢. علي كل من الإدارة المركزية للحاسب الآلي والإدارة العامة لتجميع البيانات الرد علي مكاتبات الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة خلال خمسة عشر يوماً من ورود المكاتبه " وفي حالة عدم الرد خلال خمسة عشر يوماً يعد ذلك بمثابة إقرار بعدم وجود ملف ضريبي " ويلزم النص بكتاب الإدارة العامة لتجميع بيانات الخصم والإضافة علي هذا الشرط وطبقاً للعبارة السابقة .

٣. أي غرامات أو مقابل تأخير يستحق بسبب تأخير الرد يعتبر مسئولية من تأخر في تنفيذ الإجراءات الخاصة بالرد ويتحمل بهذا المقابل .

علي السادة رؤساء المأموريات ومديري التحصيل متابعة تنفيذ ذلك بكل دقة وعلي الإدارات المعنية سرعة إتخاذ الإجراءات حرصاً علي رد الحقوق إلي أصحابها في الوقت المناسب .
وعلي المناطق الضريبية والإدارة المركزية للتوجيه والرقابة والإدارات التابعة لها متابعة تنفيذ ذلك بكل دقة وعلي أن يعمل بهذه التعليمات إعتباراً من تاريخه .

صدرت بتاريخ ٢٦/٩/٢٠٠١

ولايضاح كيفية حساب مقابل التأخير المستحق على المصلحة نورد المثال التالي :

مثال :

بتاريخ ١/٥/٢٠٠٦ تقدم ممول إلى المصلحة بطلب لاسترداد مبالغ مسددة منه بالزيادة عن سنة ٢٠٠٥ بلغت ٢٠٠٠ جنيه ، وقد قامت المصلحة بدراسة الطلب وتبين لها أحقية الممول في الإسترداد .

فإذا علمت أن المصلحة لم ترد للممول المبالغ المستحقة له وذلك حتى ٣١/١٢/٢٠٠٦

المطلوب :

حساب مقابل التأخير المستحق على المصلحة عن سنة ٢٠٠٦ علماً بأن سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في ١/١/٢٠٠٦ (١٦ %) .

الحل :

٢٠٠٠ جنيه

المبالغ المستحقة للممول

$$\text{مقابل التأخير المستحق على المصلحة} = 2000 \times 14\% \times \frac{1}{12} = 187 \text{ جنيه تقريباً}$$

ملحوظة :

تم حساب مقابل التأخير على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي بعد خصم ٢٪ طبقاً لنص المادة كما تم حساب المدة اعتباراً من تاريخ تقديم الطلب.

ثانى عشر : المقاصة

تنص المادة (١١٣) من القانون على ما يلى :

" تقع المقاصة بقوة القانون بين ما أداه الممول بالزيادة فى أى ضريبة يفرضها هذا القانون وبين ما يكون مستحقاً عليه وواجب الأداء بموجب أى قانون ضريبى تطبقه المصلحة".
وتنص المادة (١٢٨) من اللائحة على مايلى :

" تقع المقاصة بقوة القانون طبقا لحكم المادة (١١٣) من القانون على النحو الآتى :

- ١ - أن تكون المقاصة بين المبالغ التى أداها الممول بالزيادة فى أى ضريبة يفرضها القانون وبين المبالغ المستحقة عليه وواجبة الأداء يفرضها القانون ذاته .
- ٢ - أن تكون المقاصة بين مبالغ مؤداة بالزيادة وفقا للقانون ومبالغ أخرى مستحقة وفقا لأى قانون ضريبى آخر تطبقه المصلحة .

- ٣ - أن تكون المبالغ المطلوب إجراء المقاصة بشأنها نهائية وخالية من أى نزاع .
وتقع المقاصة بقوة القانون فى تاريخ توفر شروطها ، وعلى الأمورية المختصة إخطار الممول بنتيجة المقاصة .

من نص هاتين المادتين نجد أن القانون قد أقر المقاصة بإعتبارها طريقة من طرق الوفاء بالديون ويفترض فيها وجود شخصين كل منهما دائن ومدين للآخر وإجراء المقاصة ينقضى الدينان بقدر الأقل منهما ويمكن استخلاص الأحكام الآتية :

- ١ - المقاصة وسيلة للوفاء والإبراء من دين الضرائب كغيرها من الوسائل الأخرى مثل الشيكات والنقود والصكوك الضريبية .
- ٢ - المقاصة تقع بحكم القانون بمعنى أنها تقع تلقائياً بحكم القانون وذلك إذا توافرت شروطها وهى :

- (أ) أن يكون هناك دائن ومدين .
- (ب) أن يكون الدينان فى قوة واحدة .
- (ج) أن يكونا متحدين فى النوع والجودة كالمثلثات أو النقود .

مثال :

استحق لممول ضرائب مسدده بالزيادة قدرها ٢٠٠٠ جنيه فى أول يناير ٢٠٠٦ ثم طالبتة المصلحة بضرائب جديدة قدرها ٢٥٠٠ جنيه عن سنة ٢٠٠٥ وذلك بتاريخ ٢٠/٥/٢٠٠٦ وطالب الممول بإجراء المقاصة بين ما سدده بالزيادة وما استحق عليه من ضرائب جديدة .

فى هذه الحالة تقع المقاصة بين الدينين لتوافر شروطها ويتم خصم الضرائب المسددة بالزيادة وقدرها ٢٠٠٠ جنيه من الضرائب المستحقة عن سنة ٢٠٠٥ وقدرها ٢٥٠٠ جنيه فيتبقى للمصلحة مبلغ ٥٠٠ جنيه يتم مطالبة الممول بها .

ثالث عشر : الإسقاط :

تنص المادة (١١٤) من القانون على مايلى :

" للوزير بناء على عرض رئيس المصلحة إسقاط كل أو بعض الضرائب ومقابل التأخير عنها بصفة نهائية أو مؤقتة فى الأحوال الآتية :

- ١ - إذا توفى الممول عن غير تركة ظاهرة .
- ٢ - إذا ثبت عدم وجود مال للممول يمكن التنفيذ عليه .
- ٣ - إذا كان الممول قد أنهى نشاطه وكانت له أموال يمكن التنفيذ عليها تفى بكل أو بعض مستحقات المصلحة ففى هذه الحالة يجب أن يتبقى للممول أو لورثته بعد التنفيذ ما يغل إيراداً لا يقل عن خمسة آلاف جنيه سنوياً "

من نص هذه المادة نجد أن المشرع قد أقر الآتى :

- ١ - من له حق إصدار قرار الإسقاط .
- ٢ - مبدأ الإسقاط .
- ٣ - أنواع الإسقاط .
- ٤ - حالات الإسقاط .

وسوف نتناول بالشرح كل من هذه النقاط على النحو التالى :

١ - مبدأ الإسقاط :

الإسقاط هو تجاوز المصلحة عن مستحقاتها من ضريبة أو مقابل تأخير لدى الممولين

غير القادرين على الوفاء بها .

٢ - أنواع الإسقاط :

نصت المادة على نوعين للإسقاط :

أ - الإسقاط الكلى : حيث يتم إسقاط كافة الضرائب المستحقة على الممول وذلك فى

حالة عدم وجود أى أموال للممول يمكن التنفيذ عليها .

- ب - الإسقاط الجزئي : حيث يتم إسقاط بعض الضرائب المستحقة على الممول في حالة وجود أموال للممول لا تكفي لسداد كافة مستحقات المصلحة .
- ٣ - حالات الإسقاط :
- حددت المادة حالات الإسقاط فيما يلي :
- أ - عند وفاة الممول وعدم وجود تركة ظاهرة يمكن التنفيذ عليها .
- ب - إذا تبين عدم وجود مال للممول يمكن التنفيذ عليه
- ج - إذا كان الممول قد أنهى نشاطه وكانت له أموال يمكن التنفيذ عليها ، هذه الأموال تفي بكل أو بعض مستحقات المصلحة في هذه الحالة يترك للممول أو لورثته بعد التنفيذ ما يغل إيراداً لا يقل عن خمسة آلاف جنيه سنوياً .
- ٤ - من له حق سلطة إصدار القرار :
- ورد بصدر المادة أن وزير المالية هو صاحب سلطة إصدار القرار بناءً على عرض رئيس المصلحة .

رابع عشر : قوة إبراء الصكوك الضريبية :

تنص المادة (١١٥) من القانون على ما يلي :

" للوزير إصدار صكوك ضريبية يكتب فيها الممولون وتحمل بعائد معفى من الضرائب يحدده الوزير .

وتكون لهذه الصكوك وللعوائد المستحقة عليها قوة الإبراء عند سداد الضرائب المستحقة " من هذا النص نجد أن المشرع قد أقر مبدأ جواز اقتراض الحكومة من الأشخاص عن طريق طرح أوراق مالية تأخذ شكل سندات ضريبية محددة القيمة (صكوك) يكتب فيها الممولين ويصدرها وزير المالية ، ويكون لهذه الصكوك عائد معفى من الضرائب يحدده الوزير .

وقد جعل القانون لهذه الصكوك وعوائدها قوة الإبراء عند سداد الضرائب المستحقة .

خامس عشر : تقادم المبالغ المسددة بالزيادة من الممولين :

تنص الفقرة الثالثة من المادة ٩١ من القانون على ما يلي :

... "

...

وللممول طلب استرداد المبالغ المسددة بالزيادة تحت حساب الضريبة خلال خمس سنوات من تاريخ نشوء حقه فى الإسترداد "

ومن نص هذه الفقرة يتضح مايلى :

أن أجل تقادم المبالغ المسددة بالزيادة تحت حساب الضريبة هو خمس سنوات من تاريخ نشوء حق الممول فى استرداد هذه المبالغ ، بحيث لو انقضى هذا الأجل دون أن يتقدم الممول بطلب لاسترداد هذه المبالغ ، يسقط حقه فى استردادها .

الباب السادس إجراءات الطعن

الباب السادس
إجراءات الطعن

إعلان الممولين

تنص المادة (١١٦) من القانون على ما يلى :

" يكون للإعلان المرسل بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول أو بأى وسيلة إلكترونية لها الحجية فى الإثبات وفقاً لقانون التوقيع الإلكتروني الصادر بالقانون رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤ يصدر بتحديددها قرار من الوزير ذات الأثر المترتب على الإعلان الذى يتم بالطرق القانونية ، بما فى ذلك إعلان المحجوز عليه بصورة من محضر الحجز .

ويكون الإعلان صحيحاً قانوناً سواء تسلم الممول الإعلان من المأمورية المختصة أو من لجنة الطعن المختصة أو تسلمه بمحل المنشأة أو بمحل إقامته المختار .

وفى حالة غلق المنشأة أو غياب الممول وتعذر إعلانيه بإحدى الطرق المشار إليها وكذلك فى حالة رفض الممول تسلم الإعلان يثبت ذلك بموجب محضر يحضره أحد موظفى المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية وينشر ذلك فى لوحة المأمورية أو لجنة الطعن المختصة ، بحسب الأحوال ، مع لصق صورة منه على مقر المنشأة .

وإذا ارتد الإعلان مؤشراً عليه بما يفيد عدم وجود المنشأة أو عدم التعرف على عنوان الممول يتم إعلان الممول فى مواجهة النيابة العامة بعد إجراء التحريات اللازمة .

ويعتبر النشر على الوجه السابق والإعلان 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 " .
يتضح من نص هذه المادة أنها تضمنت الأحكام الآتية :
طرق الإعلان

بينت الفقرة الأولى من المادة (١١٦) من القانون أن طرق الاعلان تكون بالوسائل الآتية :

- الخطاب الموصى عليه بعلم الوصول .
 - الوسائل الإلكترونية ذات الحجية في الإثبات وفقاً لقانون التوقيع الإلكتروني والتي يصدر بتحديدھا قرار من وزير المالية .
- حجية الإعلان بالطرق المنصوص عليها في قانون ضرائب الدخل
طبقاً لنص الفقرة الأولى من المادة (١١٦) من القانون أيضاً يكون للإعلان بالطرق السابق إيضاحها نفس الأثر المترتب على الإعلان بالطرق القانونية الواردة في قانون المرافعات ، ويشمل ذلك إعلان المحجوز عليه بصورة من محضر الحجز .
محل تسلم الإعلان

طبقاً لنص الفقرة الثانية من المادة (١١٦) من القانون يكون الإعلان صحيحاً من الناحية القانونية إذا تسلمه الممول في أى من الأماكن الآتية :

- المأمورية المختصة .
 - لجنة الطعن المختصة .
 - مقر المنشأة .
 - محل الإقامة المختار للممول .
- وقد بينت الفقرة الأولى من المادة (١٢٩) من اللائحة التنفيذية للقانون المقصود بمحل الإقامة المختار للممول حيث تنص على ما يلي :

" يقصد بمحل الإقامة المختار للممول ، في تطبيق حكم الفقرة الثانية من المادة (١١٦) من القانون ، المكان الذي يحدده الممول لإخطاره بالنماذج الضريبية كمكتب المحامى أو المحاسب

الإعلان فى حالات غلق المنشأة أو غياب صاحبها أو رفض الاستلام
بينت الفقرة الثالثة من المادة (١١٦) من القانون إجراءات الإعلان فى الحالات الآتية :

- غلق المنشأة .

- غياب الممول .

- رفض الممول تسلم الإعلان .

وقد أوضحت الفقرة الثانية من المادة (١٢٩) من اللائحة التنفيذية إجراءات الإعلان فى

الحالات السابقة حيث تنص على ما يلى :

" ويكون إثبات ارتداد الإعلان المرسل من المأمورية أو لجنة الطعن إلى الممول بكتاب
موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول مؤشراً عليه من موزع البريد بما يفيد غلق المنشأة أو غياب
صاحبها أو رفض الاستلام ، بموجب محضر يحضره المأمور المختص أو عضو لجنة الطعن
المختصة ، بحسب الأحوال ، من ثلاث صور تحفظ الأولى بملف الممول وتلصق الثانية على مقر
المنشأة وتعلق الثالثة بلوحة الإعلانات بالمأمورية أو لجنة الطعن أو تعلن على الموقع الالكترونى
للمصلحة " .

وعلى ذلك فيمكن تفصيل هذه الإجراءات فيما يلى :

- إثبات ارتداد الإعلان بسبب أى من الحالات السابقة بموجب محضر يحضره أى من :

• المأمور المختص .

• عضو لجنة الطعن المختصة .

وذلك حسب الأحوال .

- يتم تحرير محضر إثبات الحالة السابق الإشارة إليه من ثلاث صور تستخدم على الوجه

التالى :

• الصورة الأولى ترفق بملف الممول .

• ،، الثانية تلصق على مقر المنشأة .

• ،، الثالثة تعلق بلوحة الإعلانات بالمأمورية أو بلجنة الطعن حسب الأحوال .

ويمكن أن تعلن الصورة الثالثة بالموقع الالكترونى للمصلحة .

وقد بينت الفقرة الثالثة من المادة (١٢٩) من اللائحة التنفيذية للقانون وجوب احتفاظ

كل مأمورية بسجل تقيد فيه المحاضر السابق الإشارة إليها أولاً بأول حيث تنص على ما يلى:

" وعلى كل مأمورية أو لجنة طعن إمساك سجل تقييد فيه المحاضر المشار إليها أولاً بأول . "

الإعلان فى حالات عدم وجود المنشأة أو عدم التعرف على عنوان صاحبها
أوضحت الفقرة الرابعة من المادة (١١٦) من القانون إجراءات الإعلان كذلك فى الحالتين
الآتيتين :

- عدم وجود المنشأة .
 - عدم التعرف على عنوان الممول .
- حيث بينت الفقرة الرابعة من المادة (١٢٩) من اللائحة التنفيذية إجراءات الإعلان فى تلك
الحالتين حيث تنص على ما يلى :

" وفى الحالات التى يرتد فيها الإعلان مؤشراً عليه بما يفيد عدم وجود المنشأة أو عدم التعرف
على عنوان الممول ، يقوم المأمور المختص أو عضو اللجنة المختصة بإجراء التحريات اللازمة
، فإن أسفرت هذه التحريات عن وجود المنشأة أو التعرف على عنوان الممول ، يتم إعادة الإعلان
بتسليمه إليه ، وإن لم تسفر التحريات عن التعرف على المنشأة أو عنوان الممول يتم إعلانه فى
مواجهة النيابة العامة " .

ومن هذا فىمكن تفصيل هذه الإجراءات فيما يلى :

- إجراء التحريات اللازمة بمعرفة أى من :

- المأمور المختص .
- عضو اللجنة المختص .

حسب الأحوال

- فى حالة التعرف على عنوان الممول أو المنشأة يتم إعادة الإعلان أو بتسلمه للممول .
- فى حالة عدم التعرف على المنشأة أو عنوان الممول يتم الإعلان فى مواجهة النيابة .

ويلاحظ أن التأشير على مظروف الإعلان المرتد بالعبارات الآتية :

- غير معروف .
- عزل .
- هدم العقار .

تعتبر كلها من العبارات التى تفيد بعدم وجود المنشأة أو عدم التعرف على عنوان الممول

ونورد فيما يلى إجراءات الإخطار فى مواجهة النيابة :

- قيام المأمور أو عضو اللجنة بالانتقال بنفسه للتحري عن عنوان الممول أو المنشأة بسؤال الجيران وأصحاب المنشآت القريبة وغيرهم ممن يمكن التحري عن طريقهم .
- إذا ما جاءت التحريات سلبية يتم إثبات ذلك في محضر إثبات حالة من أصل وصورة .
- يتم تحرير نموذج الإخطار في مواجهة النيابة من أصل وصورة كذلك .
- يعد أصل وصورة من نموذج الإعلان المرتد .
- يتم إرسال أصل محضر إثبات الحالة مع أصل نموذج الإخطار في مواجهة النيابة مع أصل وصورة من النموذج المرتد إلى كبير كتاب المحكمة المختصة الواقع في دائرتها عنوان المنشأة أو الممول .
- ترفق صورة كل من محضر إثبات الحالة ونموذج الإخطار في مواجهة النيابة مع الصورة الأصلية للنموذج المرتد بملف الممول .

حق الممول في الطعن في الربط الناتج عن الحالات السابقة نظراً لأنه في حالات الإعلان بلوحة الإعلانات بالمأمورية أو بلجنة الطعن أو بموقع المصلحة الالكترونى ، وكذلك في حالات الإخطار في مواجهة النيابة - والسابق إيضاحها طبقاً لأحكام المادة (١١٦) من القانون والمادة (١٢٩) من اللائحة التنفيذية - وحيث أن الممول في هذه الحالات لم يتسلم فعلاً الإعلان الموجه إليه من مصلحة الضرائب ، لذلك فقد منحه القانون فرصة أخرى للطعن في الربط الناتج عن تقديرات المأمورية أو قرار لجنة الطعن وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ توقيع الحجز عليه ، حيث يعد هذا التاريخ أول علم له بتقديرات المصلحة أو لجنة الطعن ، وإلا أصبح الربط أو قرار لجنة الطعن نهائياً .

وقد بينت ذلك الفقرة الأخيرة من المادة (١١٦) من القانون كما أوضحت الفقرة الأخيرة من المادة (١٢٩) من اللائحة التنفيذية أن المقصود بتاريخ توقيع الحجز على الممول هو تاريخ علمه بهذا الحجز حيث تنص على ما يلى :

" وفى تطبيق حكم الفقرة الأخيرة من المادة (١١٦) من القانون ، يقصد بتاريخ توقيع الحجز على الممول تاريخ علمه بهذا الحجز " .

الطعن على نموذج ١٩ ضريبية
تنص المادة (١١٧) من القانون على ما يلى :

" 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 " .

ويتضح من نص هذه المادة :

أن القانون قد أجاز للممول الطعن في نموذج ربط الضريبة وهو نموذج (٩ ضريبة) وذلك خلال ٣٠ يوم من تاريخ استلام الممول للنموذج وإلا أصبح الربط نهائياً .

حالات الربط بمعرفة المصلحة :

- [illegible]

الاعتراض على الضريبة على الإيرادات من المرتبات

تنص المادة (١١٨) من القانون على ما يلي :

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

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

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

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

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

ويتضح من نص هذه المادة أنها تضمنت الأحكام الآتية :

حق الممول الخاضع للضريبة على المرتبات فى الاعتراض على الضريبة المخصوصة طبقاً لنص الفقرة الأولى من المادة (١١٨) من القانون فإنه يجوز للممول الخاضع للضريبة على المرتبات أن يعترض على ما خصم من ضرائب من مرتبه بطلب إلى الجهة التى قامت بالخصم وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استلام الإيراد .

وطبقاً لحكم الفقرة الثانية من المادة فعلى الجهة التى قامت بخصم الضريبة أن ترسل طلب الممول إلى المأمورية المختصة مشفوعاً بردها ، وذلك خلال ٣٠ يوماً من تاريخ تقديم هذا الطلب .

حق الجهات فى الاعتراض على فروق الضريبة الناتجة عن الفحص أجاز القانون كذلك للجهات المختلفة أن تعترض على فروق الضريبة التى إخطرت بها نتيجة لعملية الفحص وذلك خلال ٣٠ يوماً من تاريخ إستلام الجهة للإخطار بفروق الضريبة وذلك طبقاً لحكم الفقرة الثالثة من المادة .

وقد بينت المادة (١٣٠) من اللائحة التنفيذية أن الإخطار بفروق الضريبة الناتجة عن الفحص يكون على النموذج (٣٨ مرتبات) .
ونورد بالصفحة التالية شكل النموذج (٣٨ مرتبات)

الإجراءات التى تتولاها المأمورية لفحص الطلب أو اعتراض الجهة
حددت الفقرة الرابعة من المادة (١١٨) من القانون ، الإجراءات التى يجب أن تتبعها
المأموريات فى فحص الاعتراضات التى ترد إليها من الجهات على فروق الضريبة الناتجة عن
الفحص ، ونفصل فيما يلى هذه الإجراءات :

- فحص الطلب أو الاعتراض المقدم من الجهة .
 - إخطار الجهة بتعديل ربط الضريبة إذا تبين صحة الاعتراض .
 - إحالة الطلب أو الاعتراض إلى لجنة الطعن إذا لم تقتنع المأمورية بصحته .
 - إخطار الجهة أو صاحب الشأن بواقعة الإحالة بكتاب موصى عليه بعلم الوصول خلال
ثلاثين يوماً من تاريخ الإحالة .
- وطبقاً لحكم الفقرة الأخيرة من المادة :

إذا لم يكن للممول جهة يتيسر له الاعتراض لديها ، يجوز له أن يتقدم بطلبه مباشرة إلى
المأمورية المختصة أو لجنة الطعن وذلك كما فى حالة حصول الممول على إيراد من مصدر
أجنبى عن أعمال أدت فى مصر .

إجراءات الطعن على نموذج ١٩ ضريبة
تناولت المادة (١١٩) من القانون إجراءات الطعن على النموذج ١٩ ضريبة وذلك فى
الحالات التى يتم فيها ربط الضريبة بمعرفة المصلحة ، كما يلى :

تنص الفقرة الأولى من المادة ١١٩ من القانون على ما يلى :

" فى الحالات التى يتم فيها ربط الضريبة من المصلحة يكون الطعن المقدم من الممول
على عناصر ربط الضريبة وقيمتها بصحيفة من ثلاث صور يودعها المأمورية المختصة وتسلم
إحداها للممول مؤشراً عليها من المأمورية بتاريخ إيداعها وتثبت المأمورية فى دفتر خاص ببيانات
الطعن وملخصاً بأوجه الخلاف التى تتضمنها " .

ويتضح من نص هذه الفقرة :

- أن إجراءات الطعن على نموذج ١٩ ضريبة تتمثل فيما يلى :
- تقديم الطعن إلى المأمورية المختصة بصحيفة من ثلاث صور .
 - تسلم احدى صور صحيفة الطعن للممول مؤشراً عليها من المأمورية بتاريخ الاستلام .
 - يتم قيد الطعن وبياناته وملخص أوجه الخلاف الواردة به فى دفتر خاص بقيد الطعون
وذلك بالمأمورية المختصة .

اللجان الداخلية :

بينت الفقرة الثانية من المادة (١١٩) من القانون قيام اللجان الداخلية بالمأموريات بالفصل فى الطعن المقدم من الممول خلال ستين يوماً من تاريخ تقديمه حيث تنص على ما يلى :

" وتقوم المأمورية بالبت فى أوجه الخلاف بينها وبين الممول بواسطة لجنة داخلية بها ، وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ تقديم الطعن ، فإذا تم التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف يصبح الربط نهائياً ، وتنظم اللائحة التنفيذية لهذا القانون قواعد تشكيل اللجان الداخلية وإجراءات العمل فيها وإثبات الاتفاقات التى تتم أمامها " .

وقد أوضحت المواد من ١٣١ وحتى ١٣٥ من اللائحة التنفيذية للقانون قواعد تشكيل اللجان الداخلية بالمأموريات واختصاصاتها وإجراءات العمل بها حيث تنص هذه المواد على ما يلى :

مادة (١٣١) من اللائحة التنفيذية:

" تشكل اللجنة الداخلية المنصوص عليها فى المادة (١١٩) من القانون ، بقرار من رئيس المصلحة أو من يفوضه ، برئاسة أحد العاملين بالمصلحة من درجة مدير عام وعضوية اثنين من العاملين بها " .

مادة (١٣٢) من اللائحة التنفيذية:

" تختص اللجان الداخلية المنصوص عليها فى المادة (١١٩) من القانون ، بالفصل فى الطعون المقدمة من الممولين للمأمورية طعناً على ربط الضريبة بالنسبة للنشاط التجارى والصناعى والمهنى وإيرادات الثروة العقارية والضريبة المستقطعة من المنبع والضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية ، على أن يتم ذلك خلال ستين يوماً من تاريخ ورود الطعن للجنة" .

مادة (١٣٣) من اللائحة التنفيذية:

" يجب أن يتوفر بكل لجنة داخلية السجلات الآتية :

- ١ - سجل قيد الطعون .
- ٢ - سجل محاضر الجلسات .
- ٣ - سجل القرارات التى تنتهى إليها اللجنة " .

مادة (١٣٤) من اللائحة التنفيذية:

" على اللجنة الداخلية إخطار الممول بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول بتاريخ الجلسة ، وفى حالة عدم حضوره أو من يمثله قانوناً فى التاريخ المحدد يتم إخطاره بكتاب ثان

أخير ، وفى حالة عدم حضور الممول أو من يمثله فى الموعد الثانى تقوم اللجنة الداخلية بإحالة
الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة وتخطر الممول بذلك " .

مادة (١٣٥) من اللائحة التنفيذية:

" تكون جلسات اللجنة الداخلية سرية ، ويجب إثبات ما يتم تناوله بالجلسة فى محضر
مؤيد بالمستندات المقدمة من الممول والأمورية ، وعلى اللجنة مناقشة جميع بنود الخلاف وأوجه
الدفاع التى يقدمها الممول ، وأن ترد على كل بند من هذه البنود ، وفى حالة الاتفاق مع الممول
يصدر القرار بما تم الاتفاق عليه ، وفى حالة عدم الاتفاق تحدد اللجنة أوجه الخلاف ورأى اللجنة
بشأنها ، ويتم إحالة أوجه الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة ، ويخطر الممول بذلك .
يجب أن يوقع محضر اللجنة الداخلية من رئيس اللجنة وأعضائها والممول أو من يمثله
قانوناً .

ويكون للممول الحق فى الحصول على نسخة من هذا المحضر " .
الإحالة إلى لجان الطعن :

تنص الفقرة الثالثة من المادة (١١٩) من القانون على ما يلى :

" وإذا لم يتم التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف تقوم الأمورية بإخطار الممول بذلك،
وعليها إحالة أوجه الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ البت فى هذه
الأوجه على أن تقوم بإخطار الممول بالإحالة بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول . فإذا
انقضت مدة الثلاثين يوماً دون قيام الأمورية بإحالة الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة ، كان
للممول أن يعرض الأمر كتابة على رئيس هذه اللجنة مباشرة أو بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم
الوصول ، وعلى رئيس اللجنة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ عرض الأمر عليه أو وصول
كتاب الممول إليه أن يحدد جلسة لنظر النزاع ويأمر بضم ملف الممول " .

ويتضح من نص هذه المادة ما يلى :

- فى حالة عدم التوصل إلى إتفاق نهائى مع الممول فى اللجنة الداخلية يتم الإحالة إلى
لجنة الطعن .

- يجب أن تتم الإحالة إلى لجنة الطعن خلال ٣٠ يوم من تاريخ اللجنة الداخلية .

- يتم إخطار الممول بواقعة الإحالة بكتاب موصى عليه بعلم الوصول .

- فى حالة تأخر الأمورية فى إحالة الخلاف إلى لجنة الطعن بعد مرور مدة الثلاثين يوماً
من تاريخ عقد اللجنة الداخلية يجوز للممول عرض الأمر على رئيس لجنة الطعن

المختصة بطلب كتابى سواء بطريق مباشر أو عن طريق البريد المسجل بعلم الوصول .

- على رئيس اللجنة أن يطلب ضم الملف ويحدد جلسة لنظر النزاع وذلك خلال ١٥ يوماً من تاريخ العرض عليه أو من تاريخ وصول طلب الممول إليه .
بينت المادة كذلك إمكانية إتخاذ الإجراءات السابقة بالوسائل الالكترونية التي يحددها وزير المالية .

تشكيل لجان الطعن :

تنص المادة (١٢٠) من القانون على ما يلي :

" تشكل لجان الطعن بقرار من الوزير 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 فى جدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاوى المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة . وللوزير تعيين أعضاء احتياطيين لموظفي المصلحة باللجان فى المدن التى بها لجنة واحدة ، ويعتبر الأعضاء الأصليون أعضاء احتياطيين بالنسبة إلى اللجان الأخرى فى المدن التى بها أكثر من لجنة ، ويكون ندبهم بدلا من الأعضاء الأصليين الذين يتخلفون عن الحضور من اختصاص رئيس اللجنة الأصلية أو أقدم أعضائها عند غيابه .

ولا يكون انعقاد اللجنة صحيحا إلا إذا حضرها رئيسها وثلاثة من أعضائها على الأقل ويتولى أمانة سر اللجنة موظف تندبه المصلحة .

وتكون لجان الطعن دائمة وتابعة مباشرة للوزير ، ويصدر قرار منه بتحديد موارها واختصاصها المكانى ومكافآت أعضائها ."

ويتضح من نص هذه المادة ما يلي :

- أن لجان الطعن تشكل بقرار من وزير المالية وذلك على الوجه التالى :

- رئيس من غير العاملين بالمصلحة .
 - عضوان من موظفي المصلحة يختارهما الوزير .
 - عضوان من المحاسبين المقيدين فى جدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاوى مهنة المحاسبة والمراجعة من ذوي الخبرة يختارهما الاتحاد العام للغرف التجارية بالاشتراك مع اتحاد الصناعات المصرية .
- وبالنسبة لعضوى المصلحة المعينان ضمن تشكيل اللجنة ، فقد قررت المادة أنه بالنسبة للمدن التى يوجد بها لجنة واحدة ، يكون لوزير المالية تعيين أعضاء احتياطيين لهذين العضوين وذلك ضماناً لعدم تعطيل العمل بتلك اللجان فى حال غياب أى من هذين العضوين أو كلاهما .

كما قررت المادة أيضاً لنفس هذا السبب أنه فى المدن التى يوجد بها أكثر من لجنة واحدة ، يكون الأعضاء الأصليون فى إحدى اللجان أعضاء احتياطيين فى اللجان الأخرى حيث يمكن ندهم بدلاً من الأعضاء الأصليين الذين يتخلفون عن الحضور ويكون هذا الندب من إختصاص رئيس اللجنة الأصلية أو أقدم أعضائها عند غياب الرئيس .

قررت المادة أيضاً أنه يشترط لصحة انعقاد اللجنة حضور الرئيس وثلاثة من أعضائها على الأقل ، كما قررت أن يتولى أمانة السر باللجنة أحد الموظفين الذين تنتدبهم المصلحة .
وأخيراً فقد بينت المادة (١٢٠) من القانون أن لجان الطعن تكون دائمة وتابعة مباشرة

لوزير المالية الذى يصدر قراراً متضمناً ما يلى :

- تحديد اللجان التى يتم تشكيلها .
 - تحديد مقار هذه اللجان .
 - تحديد الاختصاص المكانى لكل منها .
 - تحديد مكافآت أعضاء اللجان .
- السجلات التى تمسكها لجان الطعن :

بينت المادة (١٣٦) من اللائحة التنفيذية أنواع السجلات التى يجب أن تمسكها لجان الطعن والبيانات التى تقيد بها والمختصين بالقيد فى تلك السجلات حيث تنص على ما يلى :

" يجب أن تمسك لجان الطعن ، المنصوص عليها فى المادة (١٢٠) من القانون ،

السجلات الآتية :

١ - سجل الطعون الضريبية ، وتقيد به الطعون حسب تاريخ ورودها ، ويجب أن يتضمن القيد البيانات الخاصة بكل طعن من حيث سنوات الخلاف وصافى ربح كل سنة ، وقرار اللجنة عند صدوره .

- ٢ - سجل الجلسات ، وتدون به المداولات التى تدور فى كل جلسة .
 - ٣ - أية سجلات أخرى تتطلبها طبيعة العمل باللجنة .
- ويكون القيد فى السجلات المشار إليها بمعرفة أمانة اللجنة " .

اختصاص لجان الطعن :

تنص الفقرة الأولى من المادة (١٢١) من القانون على ما يلى :

" تختص لجان الطعن بالفصل فى جميع أوجه الخلاف بين الممول والمصلحة فى المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها فى هذا القانون ، وفى قانون ضريبة الدمغة

الصادر بالقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ ، وفى القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة " .

ويتضح من نص هذه الفقرة أن لجان الطعن تختص بالنظر فى المنازعات المتعلقة بتطبيق القوانين التالية :

- 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 .

إجراءات الإخطار بمواعيد الجلسات :

بينت الفقرة الثانية من المادة (١٢١) من القانون إجراءات الإخطار بمواعيد الجلسات حيث تنص على ما يلى :

" وتخطر اللجنة كلا من الممول والمصلحة بميعاد جلسة نظر الطعن قبل انعقادها بعشرة أيام على الأقل وذلك بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول ولها أن تطلب من كل من المصلحة والممول تقديم ما تراه ضرورياً من البيانات والأوراق وعلى الممول الحضور أمام اللجنة بنفسه أو بوكيل عنه ، وإلا فصلت اللجنة فى الطعن فى ضوء المستندات المقدمة " .

وقد نظمت الفقرتان الأولى والثانية من المادة (١٤٠) من اللائحة التنفيذية للقانون هذه

الإجراءات حيث تنص على ما يلى :

" على لجنة الطعن إخطار كل من الطاعن والمأمورية المختصة بموعد الجلسة على النموذج رقم (٣٩ لجان) بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول ، فإذا لم يحضر الممول أو وكيله أمام اللجنة فى أول جلسة حجز الطعن للقرار بعد أسبوعين على الأقل ، ويعلن الممول بذلك بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول ، فإذا أبدى عذراً تقبله اللجنة فتح باب المرافعة وحددت جلسة لنظر الطعن ، أما إذا لم تقبل عذره تصدر اللجنة قراراً مسبباً فى الطعن .

وفى جميع الأحوال يتعين على اللجنة أن تتحقق من إخطار الممول من خلال علم الوصول

" .

ويتضح من ذلك ما يلى :

- يجب على اللجنة إخطار كل من الممول والمأمورية المختصة بموعد نظر جلسة الطعن وذلك على النموذج رقم (٣٩ لجان) وذلك قبل موعد الجلسة بعشرة أيام على الأقل .
- يكون الإخطار بكتاب موصى عليه بعلم الوصول .

- للجنة الطعن أن تطلب من كل من المأمورية المختصة والممول تقديم البيانات والأوراق التي ترى اللجنة أنها لازمة للفصل في الخلاف .
- يجب على الممول الحضور أمام اللجنة بنفسه أو بوكيل عنه في موعد الجلسة .
- إذا لم يحضر أى من الممول أو وكيله تحجز اللجنة الطعن للقرار بعد أسبوعين على الأقل من تاريخ الجلسة المحددة .
- يتم إخطار الممول بحجز الطعن للقرار وذلك بكتاب موصى عليه بعلم الوصول .
- إذا تقدم الممول بعذر مقبول لعدم حضوره في أول جلسة تفتح اللجنة باب المرافعة وتحدد جلسة لنظر الطعن .
- إذا لم تقبل اللجنة عذر الممول تقوم بالفصل في الخلاف في ضوء المستندات المقدمة وتصدر بذلك قراراً مسبباً .
- يجب على اللجنة في جميع الإجراءات السابقة أن تتأكد من أن إخطار الممول يتم بكتاب موصى عليه بعلم الوصول .

إصدار قرار لجنة الطعن :

تنص الفقرة الأخيرة من المادة (١٢١) من القانون على ما يلي :

" 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) " .

ويتضح من ذلك ما يلي :

- تصدر لجنة الطعن قرارها في حدود تقديرات المأمورية وطلبات الممول تحقيقاً لمبدأ: " لا يضار الطاعن بطعنه "
- يوقع رئيس اللجنة وأمين السر قرارات اللجنة خلال ١٥ يوماً من تاريخ صدورها .
- يتم إعلان الممول والمأمورية المختصة بقرار اللجنة على النموذج رقم (٤٠ لجان) وذلك بكتاب موصى عليه بعلم الوصول .
- يتم تعديل ربط الضريبة طبقاً لقرار لجنة الطعن .

- يتم تحصيل الضريبة المستحقة بمقتضى هذا القرار .
نورد فى الصفحات التالية نموذجى ٣٩ لجان ، ٤٠ لجان

سرية جلسات لجان الطعن :

تنص الفقرة الأولى من المادة (١٢٢) من القانون على ما يلي :

" تكون جلسات لجان الطعن سرية وتصدر قراراتها مسببة بأغلبية أصوات الحاضرين وفي حالة تساوى الأصوات يرجح الجانب الذى منه الرئيس ويوقع القرارات كل من الرئيس وأمين السر خلال خمسة عشر يوماً على الأكثر من تاريخ صدورها " .

ويتضح من ذلك أن جلسات لجان الطعن تكون سرية وتصدر قراراتها بأغلبية الأصوات ،

حيث يرجح جانب الرئيس فى حالة تساوى الأصوات .

مراعاة الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضى :

تنص الفقرة الثانية من المادة (١٢٢) من القانون على ما يلي :

" وتلتزم اللجنة بمراعاة الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضى ويعلن كل من الممول والمصلحة بالقرار الذى تصدره اللجنة بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول وتكون الضريبة واجبة الأداء من واقع الربط على أساس قرار لجنة الطعن ، ولا يمنع الطعن فى قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية من تحصيل الضريبة " .

كما تنص المادة ١٣٩ من اللائحة التنفيذية للقانون فى هذا الخصوص على ما يلي :

" على لجنة الطعن مراعاة الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضى وفقاً لحكم المادة

(١٤١) من هذه اللائحة " .

الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضى :

تنص المادة (١٤١) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلي :

" تشمل الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضى ، فى تطبيق حكم المادة (١٢٢) من

القانون ، ما يأتى :

- ١ - الاختصاص .
- ٢ - إعلان أطراف الخلاف .
- ٣ - أحقية الممول فى رد اللجنة أو أحد أعضائها .
- ٤ - مناقشة كافة الدفوع المقدمة من الممول .
- ٥ - تسبيب القرارات .

وذلك مع عدم الإخلال بالأصول والمبادئ العامة للتقاضى المنصوص عليها فى قانون

المرافعات المدنية والتجارية " .

هذا وقد وردت المبادئ الأساسية للتقاضى ضمن نصوص قانون المرافعات المدنية والتجارية رقم ١٣ لسنة ١٩٦٨ وتقضى إجمالاً بما يلي :

- استقلال القضاء .
- تعدد درجات التقاضى .
- تعدد القضاء .
- علانية الجلسات مع جواز سريتها فى بعض الجلسات .
- المرافعة الشفوية والكتابية .
- موالاة إجراءات الخصومة .
- إتمام الإجراءات فى مواجهة الخصوم .
- حياد القاضى .

تنظيم العمل بلجان الطعن :

حددت المادة (١٣٧) من اللائحة التنفيذية نظام العمل بلجان الطعن وإختصاص رئيسها وأعضائها فى هذا المجال حيث تنص على ما يلى :

" يكون العمل بلجان الطعن ، المنصوص عليها فى المادة (١٢٠) من القانون ، على

النحو الآتى :

- ١ - يحدد رئيس اللجنة مقرر الحالة من أحد العضوين المعينين من المصلحة .
- ٢ - يقوم كل عضو من أعضاء اللجنة المشار إليهم فى البند (١) من هذه المادة بدراسة ما يحال إليه من طعون وكافة أوجه الدفاع المتعلقة بها ، ويعد مسودة القرار فى كل طعن .
- ٣ - تتم المداولة مع باقى أعضاء اللجنة على مسودة القرار بعد إطلاعهم على أوراق الطعن .
- ٤ - يصدر قرار اللجنة بعد المداولة طبقاً لحكم المادة (١٢٢) من القانون " .

معدلات الأداء بلجان الطعن :

تنص المادة (١٣٨) من اللائحة التنفيذية على ما يلى :

" يجب على لجان الطعن إنجاز المعدلات التى تحددها الإدارة المشرفة على اللجان " .

الطعن فى قرار لجنة الطعن

تنص المادة (١٢٣) من القانون على ما يلى :

" لكل من المصلحة والممول الطعن فى قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار .
وترفع الدعوى للمحكمة التى يقع فى دائرة اختصاصها المركز الرئيسى للممول أو محل إقامته المعتاد أو مقر المنشأة وذلك طبقاً لأحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية .
ويكون الطعن فى الحكم الصادر من هذه المحكمة بطريق الاستئناف أياً كانت قيمة النزاع . "

ويتضح من نص هذه المادة ما يلى :

- أجاز المشرع لكل من المصلحة والممول الطعن فى قرار لجنة الطعن أمام المحكمة الابتدائية المنعقدة بهيئة تجارية (لخصوصية النزاع فى القضايا الضريبية) وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإعلان بقرار اللجنة .
- تكون المحكمة المختصة هى المحكمة الواقع فى دائرة إختصاصها أى من :
 - المركز الرئيسى للممول
 - محل الإقامة المعتاد للممول
 - مقر منشأة الممول
 - وذلك حسب الأحوال
- يكون الطعن فى القرار الصادر من هذه المحكمة بطريق الإستئناف أياً كانت قيمة النزاع .

تصحيح الربط النهائى :

تنص المادة (١٢٤) من القانون على ما يلى :

" على المصلحة تصحيح الربط النهائى المستند إلى تقدير المأمورية أو قرار لجنة الطعن بناء على طلب يقدمه صاحب الشأن خلال خمس سنوات من التاريخ الذى أصبح فيه الربط نهائياً وذلك فى الحالات الآتية :

- ١ - عدم مزاولة صاحب الشأن أى نشاط مما ربطت عليه الضريبة .
- ٢ - ربط الضريبة على نشاط معفى منها قانوناً .
- ٣ - ربط الضريبة على إيرادات غير خاضعة للضريبة ، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك .

- ٤ - عدم تطبيق الإعفاءات المقررة قانوناً .
 - ٥ - الخطأ فى تطبيق سعر الضريبة .
 - ٦ - الخطأ فى نوع الضريبة التى ربطت على الممول .
 - ٧ - عدم ترحيل الخسائر على خلاف حكم القانون .
 - ٨ - عدم خصم الضرائب واجبة الخصم .
 - ٩ - عدم خصم القيمة الإيجارية للعقارات التى تستأجرها المنشأة .
 - ١٠ - عدم خصم التبرعات التى تحققت شروط خصمها قانوناً .
 - ١١ - تحميل بعض السنوات الضريبية بإيرادات أو مصروفات تخص سنوات أخرى .
 - ١٢ - ربط ذات الضريبة على ذات الإيرادات أكثر من مرة .
- وللوزير أن يضيف حالات أخرى بقرار منه .

وعلى وجه العموم فى الحالات التى يحصل فيها صاحب الشأن على مستندات وأوراق قاطعة من شأنها أن تؤدى إلى عدم صحة الربط .

وتختص بالنظر فى الطلبات المشار إليها لجنة أو أكثر تسمى (لجنة إعادة النظر فى الربط النهائى) يكون من بين أعضائها عضو من مجلس الدولة بدرجة مستشار مساعد على الأقل يندبه رئيس مجلس الدولة ، ويصدر بتشكيلها وتحديد اختصاصها ومقارها قرار من رئيس المصلحة ، ولا يكون قرار اللجنة نافذاً إلا بعد إعتماده من رئيس المصلحة .

ويخطر كل من الممول ومأمورية الضرائب المختصة بقرار اللجنة " .

ويتضح من نص هذه المادة ما يلى :

- أن تصحيح الربط النهائى يتم بناءً على طلب يقدمه الممول إذا كان أساس الربط تقديرات المأمورية (عدم الطعن - قرار اللجنة الداخلية) ، أو طبقاً لقرار لجنة الطعن .
- أن الممول يجب أن يقدم الطلب خلال خمس سنوات من التاريخ الذى أصبح فيه الربط نهائياً .

المقصود بالتاريخ الذى يصبح فيه الربط نهائياً :

- فى حالات ربط الضريبة بعد الإعلان بلوحة المأمورية أو لجنة الطعن وكذلك حالات الربط بعد الإعلان فى مواجهة النيابة طبقاً لأحكام الفقرتين ٣ ، ٤ من المادة ١١٦ من القانون يكون تاريخ إعتبار الربط أو قرار لجنة الطعن نهائياً بعد مرور ستين يوماً من تاريخ توقيع الحجز على الممول .

(مادة ١١٦ / فقرة أخيرة من القانون)

• فى حالات ربط الضريبة بمعرفة المصلحة يكون التاريخ الذى يصبح فيه الربط نهائياً هو مرور ثلاثين يوماً من تاريخ تسلم الممول لنموذج ربط الضريبة دون طعن عليه .
(مادة ١١٧ من القانون)

• فى حالات ربط الضريبة بناءً على قرار اللجنة الداخلية يكون تاريخ إعتبار الربط نهائياً هو نفس تاريخ التوصل إلى تسوية مع الممول والاتفاق باللجنة الداخلية .
يتضح أيضاً من نص المادة (١٢٤) من القانون أنه علاوة على الحالات الاثنى عشر الواردة بالمادة والتي يجوز للممول طلب تصحيح الربط النهائى إذا توافر أى منها بالنسبة له ، فإنه يجوز لوزير المالية إضافة حالات أخرى إليها بقرار يصدر منه ، وكذلك فى أى حالة يثبت فيها الممول بمستندات قاطعة عدم صحة الربط الذى تم بشأنه .

تشكيل لجان إعادة النظر :

بينت الفقرة الأخيرة من المادة (١٢٤) من القانون تشكيل لجان إعادة النظر فى الربط النهائى ، كما فصلت هذا التشكيل نص المادة (١٤٢) من اللائحة التنفيذية التى تنص على ما يلى :

" تشكل لجنة أو أكثر لإعادة النظر فى الربط النهائى بقرار من رئيس مصلحة الضرائب برئاسة أحد العاملين بالمصلحة من درجة مدير عام ، وعضوية مستشار مساعد على الأقل من مجلس الدولة يختاره رئيس المجلس ، وأحد العاملين بها ، ويحدد قرار تشكيل اللجنة إختصاصها ومقرها " .

إجراءات العمل بلجان إعادة النظر فى الربط النهائى :

أوضحت المادة (١٤٣) من اللائحة التنفيذية إجراءات العمل بلجان إعادة النظر وكذلك مواعيد طلب الملفات من المأمورية المختصة ومواعيد البت فيها حيث تنص على ما يلى :

" على لجنة إعادة النظر فى الربط النهائى خلال خمسة عشر يوماً من ورود طلب الممول إليها طلب الملف الضريبى الخاص به من المأمورية المختصة ، وعلى المأمورية موافاة اللجنة بالملف خلال مدة أقصاها خمسة عشر يوماً من تاريخ ورود طلب اللجنة إليها ، وبمجرد ورود الملف تقوم اللجنة بدراسة طلب الممول والمستندات المقدمة فى ضوء المستندات المرفقة بالملف الضريبى ، وتصدر قرارها خلال مدة أقصاها ستون يوماً من تاريخ ورود الملف ، ولا يكون هذا القرار نافذاً إلا بعد إعتماده من رئيس المصلحة .

ويخطر كل من الممول والمأمورية المختصة بالقرار " .

ويتضح من ذلك أن الإجراءات والمواعيد المحددة للجان إعادة النظر تتمثل فيما يلي :

- يتقدم الممول بطلب إعادة النظر فى الربط النهائى إلى اللجنة .
- خلال ١٥ يوماً من ورود الطلب للجنة تقوم بطلب الملف من المأمورية المختصة .
- على المأمورية إرسال الملف إلى اللجنة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ طلبه .
- تقوم اللجنة بدراسة طلب الممول على ضوء مرفقات الملف وتصدر قرارها خلال ستين يوماً من تاريخ ورود الملف إليها .
- يعتمد قرار اللجنة من رئيس المصلحة ثم يخطر به كل من الممول والمأمورية المختصة .

نظر الطلبات المقدمة لتصحيح الربط قبل تاريخ العمل بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ :

تنص المادة (١٤٤) من اللائحة التنفيذية على ما يلى :

" تتولى لجان إعادة النظر ، المشكلة طبقاً لأحكام القانون ، النظر فى الطلبات المقدمة لتصحيح الربط النهائى قبل تاريخ العمل به ولم يتم البت فيها " .

جواز نظر الدعاوى الضريبية بالمحاكم فى جلسات سرية :

بينما فيما سبق أنه من بين الأصول والمبادئ العامة للتقاضى المنصوص عليها فى قانون المرافعات المدنية والتجارية مبدأ علانية الجلسات ، غير أنه يجوز فى حالات معينة نظر الدعاوى فى جلسات سرية ، وقد أكدت المادة (١٢٥) من القانون جواز قيام المحاكم بنظر الدعاوى الضريبية فى جلسات سرية مع ضرورة الحكم فى الدعاوى جميعاً على وجه السرعة على أن تمثل النيابة العامة ويعاونها مندوب من المصلحة فى تلك الدعاوى .

ونورد فيما يلى نص المادة ١٢٥ من القانون :

" الدعاوى التى ترفع من الممول أو عليه يجوز للمحكمة نظرها فى جلسة سرية ويكون الحكم فيها دائماً على وجه السرعة ، على أن تكون النيابة العامة ممثلة فى الدعوى، يعاونها فى ذلك مندوب من المصلحة " .

حق الوزير فى إصدار قواعد وتعليمات عامة تلتزم بها المصلحة عند تطبيق أحكام القانون :

تنص المادة (١٢٦) من القانون على ما يلى :

" للوزير دون غيره إصدار قواعد وتعليمات عامة تلتزم بها المصلحة عند تنفيذ أحكام هذا القانون ولائحته التنفيذية " .

حق الممول فى طلب إستصدار قرار مسبق من المصلحة بالأثر الضريبى على المعاملات التى يرغب فى إتمامها :

تنص المادة (١٢٧) من القانون على ما يلي :

" للممول الذى يرغب فى إتمام معاملات لها آثار ضريبية مؤثرة أن يتقدم بطلب كتابى إلى رئيس المصلحة ببيان موقفها فى شأن تطبيق أحكام هذا القانون على تلك المعاملة .

ويجب أن يقدم الطلب مستوفيا البيانات ومصحوبا بالوثائق الآتية :

١ - إسم الممول ورقم حصره الضريبى .

٢ - بيان بالمعاملة والآثار الضريبية لها .

٣ - صور المستندات والعقود والحسابات المتعلقة بالمعاملة .

ويصدر رئيس المصلحة قراراً فى شأن الطلب خلال ستين يوماً من تاريخ تقديمه ، ويجوز له طلب بيانات إضافية من الممول خلال تلك المدة ، ويكون القرار ملزماً للمصلحة ما لم تتكشف بعد إصداره عناصر للمعاملة لم تعرض عليها قبل إصدار القرار " .

ويتضح من نص هذه المادة :

أن القانون قد راعى فى بعض الحالات الخاصة التى يرغب فيها الممول بيان الأثر الضريبى على المعاملات التى ينوى القيام بها والتى قد يكون لها آثار ضريبية مؤثرة سواء من حيث قيمة الضريبة التى تترتب على هذه المعاملات أو من حيث التزاماته الضريبية تجاه العاملين والمتعاملين معه فى تلك المعاملات .

أجاز القانون فى تلك الحالات أن يتقدم الممول مسبقاً بطلب للمصلحة موضحاً فيه بياناته وبيانات التعامل الذى يرغب فى إتمامه والأثر الضريبى لهذا التعامل من وجهة نظره مع إرفاق صور المستندات والعقود الخاصة بهذا التعامل حيث تقوم المصلحة ببحث الحالة وإصدار قرار بشأنها فى ضوء البيانات المقدمة إليها وأى بيانات إضافية تطلبها من الممول وذلك خلال ٦٠ يوماً من تاريخ تقديم الممول للطلب ، ويعد قرار المصلحة التى تصدره فى هذا الشأن نهائياً وملزماً لها ما لم يتضح لها بعد إصداره وجود بيانات أخرى لم تعرض عليها قبل إصدار القرار .
مندوبى المصلحة لدى الجهات :

تنص المادة (١٢٨) من القانون على ما يلي :

" للمصلحة تعيين مندوبين عنها من بين موظفيها لدى الوزارات والمصالح الحكومية ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة وشركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام ، ويتولى مندوب المصلحة متابعة سلامة تنفيذ الجهات المذكورة لأحكام هذا القانون وغيره من التشريعات الضريبية المرتبطة به والتحقق من أداء هذه الجهات للضرائب وفقاً لأحكام هذه التشريعات .

ويكون لهؤلاء المندوبين ولغيرهم من موظفي المصلحة الذين يصدر بتحديدهم قرار من وزير العدل بناء على طلب وزير المالية صفة الضبطية القضائية وإثبات ما يقع من مخالفات لأحكام التشريعات المشار إليها وذلك فى محاضر تحدد بياناتها اللائحة التنفيذية لهذا القانون " .

وقد بينت المادة (١٤٥) من اللائحة التنفيذية ما يجب إثباته من بيانات فى محضر الأعمال لإثبات إكتشاف أية مخالفات لدى جهات التعامل حيث تنص على ما يلى :

" على مندوبى المصلحة لدى الجهات المنصوص عليها فى المادة (١٢٨) من القانون ، متابعة سلامة تنفيذ هذه الجهات لأحكام قانون الضريبة على الدخل وغيره من التشريعات الضريبية المرتبطة به ، وفى حالة إكتشاف المندوب أية مخالفة ، عليه أن يثبت ذلك فى محضر أعمال يتضمن البيانات الأساسية الآتية :

- ١ - إسم المندوب .
 - ٢ - إسم الجهة .
 - ٣ - تاريخ إكتشاف المخالفة .
 - ٤ - وصف المخالفة .
 - ٥ - الأثر المالى للمخالفة .
 - ٦ - المدة التى وقعت خلالها المخالفة .
- ويجب إحالة محضر الأعمال المشار إليه إلى الإدارة التى يتبعها المندوب لاتخاذ اللازم "

عبء الإثبات الذى يقع على المصلحة :

تنص المادة (١٢٩) من القانون على ما يلى :

" يقع على المصلحة عبء الإثبات فى الحالات الآتية :

- ١ - تصحيح الإقرار أو تعديله أو عدم الاعتداد به إذا كان مقدما طبقا للشروط والأوضاع المنصوص عليها فى المادتين (٨٣ و ٨٤) من هذا القانون ومستندا إلى دفاتر منتظمة من حيث الشكل وفقا لمعايير المحاسبة المصرية أو مبادئ محاسبية مبسطة منبثقة منها ، وبمراعاة القوانين والقواعد المقررة فى هذا الشأن .
- ٢ - تعديل الربط وفقا للمادة (٩١) من هذا القانون .
- ٣ - عدم الاعتداد بالإقرار إذا كان معتمداً من أحد المحاسبين ومستندا إلى دفاتر وفقا لأحكام المادة (٧٨) من هذا القانون " .

كما تنص المادة (١٤٦) من اللائحة التنفيذية فى هذا الشأن على ما يلى :

" على مأمورية الضرائب المختصة أن تثبت بموجب مذكرة معتمدة ، مرفقا بها المستندات المؤيدة لها ، أسباب تصحيح الإقرار أو تعديله أو عدم الاعتداد به أو تعديل الربط، وذلك فى الحالات المنصوص عليها فى المادة (١٢٩) من القانون .
ويجب أن يتضمن إخطار الممول بالتصحيح أو التعديل أو عدم الاعتداد ، بيان هذه الأسباب " .

عبء الإثبات الذى يقع على الممول :
تنص المادة (١٣٠) من القانون على ما يلى :

" يقع عبء الإثبات على الممول فى الحالات الآتية :

- ١ - قيام المصلحة بإجراء ربط تقديرى للضريبة وفقا للمادة ٩٠ من هذا القانون .
- ٢ - قيام الممول بتصحيح خطأ فى إقراره الضريبى .
- ٣ - اعتراض الممول على محتوى محضر محرر بمعرفة مأمور المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية " .

ويتضح من هذا النص أن القانون قد جعل عبء الإثبات يقع على عاتق الممول فى الحالات الواردة بالمادة (١٣٠) كما سبق أن جعل عبء الإثبات يقع على المصلحة فى الحالات الواردة بالمادة (١٢٩) من القانون .

الكتاب السابع العقوبات

الكتاب السابع العقوبات

—
ورد فى الكتاب السابع من القانون ، العقوبات التى توقع على كل من يخالف أو لا يلتزم بأحكام هذا القانون وذلك فى المواد من ١٣١ حتى ١٣٨ كما يلى :

- مقدمة .
 - جدول العقوبات .
 - التصالح فى الجرائم الضريبية .
- وسنتناول ذلك على النحو التالى :

الكتاب السابع العقوبات

مقدمة :

قبل أن نتناول أحكام مواد العقوبات والتصالح فى الجرائم الضريبية كما وردت بالكتاب السابع من القانون ، نورد أولاً المقصود بالعقوبة طبقاً للمادة (٦٦) من الدستور الدائم للبلاد ، وأنواع الجرائم كما وردت بقانون العقوبات ، ونتبعها بجدول يوضح مواد القانون موضوع المخالفة وعقوبة مخالفة كل مادة ، وكذلك التعويضات المقررة بالقانون مقابل التصالح فى الجرائم الضريبية .

المقصود بالعقوبة:

حددت المادة ٦٦ من الدستور الدائم للبلاد مفهوم العقوبة بوجه عام ، حيث تنص على ما يلى :

" العقوبة شخصية ولا جريمة ولا عقوبة إلا بناء على قانون ، ولا توقع عقوبة إلا بحكم قضائى ، ولا عقوبة إلا على الأفعال اللاحقة لتاريخ نفاذ القانون " .

وعلى ذلك فيمكن إستخلاص المقصود بالعقوبات بناء على نص الدستور على الوجه التالى:

١ - العقوبة شخصية :

بمعنى أنها توقع على الشخص الذى ارتكب الجريمة ولا تمتد إلى غيره فلا تضامن

فى العقوبة .

وكما سيتضح من استعراض العقوبات فى ظل القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، فإنها لا توقع إلا على الممول أو من ساعده أو حرضه ، أو اتفق معه على التهرب من أداء الضريبة ولا تمتد العقوبة إلى أصول الممول أو فروعه أو شركائه غير المشتركين فى جريمة التهرب .

٢ - لا جريمة ولا عقوبة إلا بناء على قانون :

بمعنى ألا يجرم أى فرد إلا بقانون ولا يعاقب إلا بقانون والجرائم ثلاثة أنواع، كما جاء بالباب الثانى من الكتاب الأول من قانون العقوبات المصرى ونورد بالصفحة التالية خريطة مبسطة نوضح بها أنواع الجرائم .

٣ - لا توقع عقوبة إلا بحكم قضائى

ليس هناك سلطة من شأنها توقيع العقوبة بخلاف السلطة القضائية .

إن الجرائم المنصوص عليها في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يجب أن تحال إلى النيابة العامة لإقامة الدعوى العمومية على مرتكبيها .
ويلاحظ أن :

المادة ١٣١ من القانون قد قضت بأن العقوبات الواردة بالكتاب السابع من القانون لا تخل بأى عقوبة أشد منصوص عليها في قانون العقوبات حيث تنص على ما يلي:
" مع عدم الإخلال بأى عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أى قانون آخر ، يعاقب على الجرائم المبينة فى المواد التالية بالعقوبات المنصوص عليها فيها " .
ونورد فيما يلى جدول يوضح مواد القانون موضوع المخالفة وعقوبة مخالفة كل مادة، طبقا لما جاء بالكتاب السابع من القانون الخاص بالعقوبات .

مواد القانون موضوع المخالفة		عقوبة المخالفة	
المادة	مضمونها	المادة	مضمونها
١١	<u>الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة في المواعيد القانونية ، وينطبق ذلك على المواد التالية :</u> إلزام الجهات والهيئات بحجز الضريبة المستحقة على المبالغ التي تدفع لغير المقيمين مقابل أداء خدمات تحت إشرافها أو المبالغ التي يحصل عليها المقيمون من غير جهات عملهم الأصلية، وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال خمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر.	٣/١٣٥	غرامة لاتقل عن ألفي جنيه ولاتجاوز عشرة آلاف جنيه. وتضاعف الغرامة في حالة العود خلال ثلاث سنوات.
١٤	إلزام أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيرادات من المرتبات وما في حكمها الخاضعة للضريبة بما في ذلك الشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة أن يحجزوا مما يكون عليهم دفعه مبلغاً تحت حساب الضريبة المستحقة ، وتوريد ماتم حجزه من الدفعات في الشهر السابق ، إلى المأمورية المختصة خلال خمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر .	٣/١٣٥	غرامة لاتقل عن ألفي جنيه ولاتجاوز عشرة آلاف جنيه. وتضاعف الغرامة في حالة العود خلال ثلاث سنوات.
١٦	إلزام مستحق الإيراد الخاضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها بتوريد الضريبة ، إذا كان صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيراد من غير المقيم في مصر أو لم يكن له فيها مركز أو منشأة .	٣/١٣٥	غرامة لاتقل عن ألفي جنيه ولاتجاوز عشرة آلاف جنيه. وتضاعف الغرامة في حالة العود خلال ثلاث سنوات .
٥٦ فقرة اخيرة	إلزام أصحاب المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر والجهات غير المقيمة التي لها منشأة دائمة في مصر الذين يقومون بدفع المبالغ المنصوص عليها بالمادة ٥٦ من القانون لغير المقيمين في مصر بأن يحجزوا مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى المأمورية المختصة خلال خمسة عشر يوماً التالية من الشهر التالي للشهر الذي تم فيه الخصم .	٣/١٣٥	غرامة لاتقل عن ألفي جنيه ولاتجاوز عشرة آلاف جنيه. وتضاعف الغرامة في حالة العود خلال ثلاث سنوات .

مواد القانون موضوع المخالفة		عقوبة المخالفة	
المادة	مضمونها	المادة	مضمونها
٥٧	<u>الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة في المواعيد القانونية ونطبق ذلك على المواد التالية:</u> إلزام المنشأة الفردية والأشخاص الاعتبارية التي تقوم بدفع أى مبالغ لأى شخص طبيعى على سبيل العمولة أو السمسرة متى كانت غير متصلة بمباشرة المهنة، بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة التي يتبعها خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالى للشهر الذى دفعت فيه.	٣/١٣٥	غرامة لاتقل عن ألفى جنيه ولاتجاوز عشرة آلاف جنيه. وتضاعف الغرامة فى حالة العود خلال ثلاث سنوات.
٥٨	إلزام دافع عوائد السندات التي تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزى أو غيره من البنوك، أو من يحصل عليها بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالى للشهر الذى تم فيه الخصم.	٣/١٣٥	غرامة لاتقل عن ألفى جنيه ولاتجاوز عشرة آلاف جنيه. وتضاعف الغرامة فى حالة العود خلال ثلاث سنوات.
٥٩ فقرة أخيرة	إلزام الجهات والمنشآت المنصوص عليها فى المادة ٥٩ من القانون بخصم نسبة تحت حساب الضريبة من كل مبلغ يزيد على ثلاثمائة جنيه تدفعه على سبيل العمولة أو السمسرة أو مقابل عمليات الشراء أو التوريد أو المقاولات أو الخدمة إلى أى شخص من أشخاص القطاع الخاص وتوريد المبالغ التي تم خصمها إلى المصلحة ، طبقاً للإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون .	٣/١٣٥	غرامة لاتقل عن ألفى جنيه ولاتجاوز عشرة آلاف جنيه. وتضاعف الغرامة فى حالة العود خلال ثلاث سنوات.

مواد القانون موضوع المخالفة		عقوبة المخالفة	
المادة	مضمونها	المادة	مضمونها
٦٦	<u>الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة في المواعيد القانونية ، وينطبق ذلك على المواد التالية:</u> إلزام الجهات التي تمنح تراخيص للتجار بالجملة في الخضار والفاكهة والحبوب وغيرها من المواد الغذائية ، أو تلك التي تمنح تراخيص لمزاولة الأنشطة الحرفية أن تحصل عند تجديد الترخيص مبلغاً تحت حساب الضريبة ممن يصدر بإسمه التجديد، ويحظر على تلك الجهات تجديد الترخيص إلا بعد تحصيل هذا المبلغ . ويصدر بتحديد هذا المبلغ قرار من الوزير بما لا يجاوز ١٠٪ من رسم التجديد .	٣/١٣٥	غرامة لا تقل عن ألفي جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه. وتضاعف الغرامة في حالة العود خلال ثلاث سنوات.
٦٧ فقرة أولى	إلزام مصلحة الجمارك أن تحصل من أشخاص القطاع الخاص نسبة من قيمة وارداتهم من السلع المسموح بتوريدها للبلاد للتجار فيها أو تصنيعها، وذلك تحت حساب الضريبة التي تستحق عليهم.	٣/١٣٥	غرامة لا تقل عن ألفي جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه . وتضاعف الغرامة في حالة العود خلال ثلاث سنوات.
٦٧ فقرة ثانية	وفي حالة التنازل عن هذه السلع أو تظهير مستنداتها إلى الغير يتم تحصيل نسبة من كل من المتنازل والمتنازل إليه ومن أطراف التظهير. ويصدر بتحديد هذه النسب قرار من الوزير بما لا يجاوز ٢٪ من قيمة الواردات، ويتم تحصيل تلك النسب مع الضرائب الجمركية على هذه السلع وبذات إجراءات تحصيلها.	٣/١٣٥	“ “ “ “
٦٨	إلزام المجازر عند قيامها بالذبح لحساب أشخاص القطاع الخاص الخاضعين للضريبة أن تحصل مع رسوم الذبح المقررة مبلغاً تحت حساب الضريبة وذلك عن كل رأس من الذبائح . ويصدر بتحديد هذا المبلغ قرار من الوزير بما لا يجاوز ١٠٪ من قيمة الرسم.	٣/١٣٥	غرامة لا تقل عن ألفي جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه. وتضاعف الغرامة في حالة العود خلال ثلاث سنوات.

عقوبة المخالفة		مواد القانون موضوع المخالفة	
المادة	مضمونها	المادة	مضمونها
٦٩	الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة في المواعيد القانونية، وينطبق ذلك على المواد التالية: إلزام أقسام المرور الامتناع عن تجديد أو نقل رخصة تسيير سيارات الأجرة أو النقل المملوكة لأي شخص من أشخاص القطاع الخاص إلا بعد تحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة عليه. ويصدر بتحديد هذا المبلغ قرار من الوزير بما لا يجاوز ١٠٪ من الرسم المقرر للترخيص .	٣/١٣٥	غرامة لاتقل عن ألفى جنيه ولاتجاوز عشرة آلاف جنيه. وتضاعف الغرامة في حالة العود خلال ثلاث سنوات.
٧٠	إلزام الجهات المنصوص عليها في المادة ٥٩ من القانون بخصم تحت حساب الضريبة ٥٪ من كل مبلغ يزيد على مائة جنيه تدفعه إلى أصحاب المهن غير التجارية التي يصدر بتحديد قرار من الوزير.	٣/١٣٥	غرامة لاتقل عن ألفى جنيه ولاتجاوز عشرة آلاف جنيه . وتضاعف الغرامة في حالة العود خلال ثلاث سنوات.
٧١ فقرة أولى	إلزام أقلام كتاب المحاكم ، على اختلاف درجاتها ، عند تقديم صفح الدعاوى أو الطعون إليها لقيدها، ومأموريات الشهر العقارى عند التأشير على المحررات بالصلاحية للشهر، بتحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة على المحامى الموقع على الصحيفة او المحرر.	٣/١٣٥	غرامة لاتقل عن ألفى جنيه ولاتجاوز عشرة آلاف جنيه . وتضاعف الغرامة في حالة العود خلال ثلاث سنوات.
٧١ فقرة ثانية	إلزام كل مستشفى بأن تحصل من الطبيب أو الأخصائى الذى يقوم بأداء عمل بها لحسابه الخاص مبلغاً تحت حساب الضريبة.		“ “ “ “
٧١ فقرة ثالثة	إلزام مصلحة الجمارك بأن تحصل ممن يزاول مهنة التخليص الجمركى مبلغاً عن كل بيان جمركى يقدمه للمصلحة ، وذلك تحت حساب الضريبة المستحقة عليه. ويصدر بتحديد المبالغ المنصوص عليها في الفقرات السابقة قرار من الوزير.		“ “ “ “

مواد القانون موضوع المخالفة		عقوبة المخالفة	
المادة	مضمونها	المادة	مضمونها
٧٢ فقرة أولى	<u>الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة في المواعيد القانونية :</u> إلزام الجهات المنصوص عليها في المواد ٦٦ و ٦٧ و ٦٨ و ٦٩ و ٧٠ و ٧١ من هذا القانون ، بتوريد قيمة ما حصلته تحت حساب الضريبة إلى المصلحة ، وذلك طبقاً للإجراءات وخلال المواعيد التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون .	٣/١٣٥	غرامة لا تقل عن ألفي جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه. وتضاعف الغرامة في حالة العود خلال ثلاث سنوات.
٧٢ فقرة ثانية	إلزام الجهات المنصوص عليها في الفقرة الأولى بتوريد المبالغ التي تم خصمها لحساب الضريبة إلى المصلحة طبقاً للإجراءات وخلال المواعيد التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون . وفي حالة عدم خصم أو توريد المبالغ الواجب خصمها تلتزم الجهة بأن تؤدي للمصلحة هذه المبالغ بالإضافة إلى ما يستحق عليها من مقابل تأخير .	٣/١٣٥	“ “ “ “
٧٤ فقرة أولى	<u>الامتناع عن تقديم إخطار مزاولة النشاط</u> إلزام كل من يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو مهنيّاً أو نشاطاً غير تجارى ، أن يقدم إلى المصلحة إخطاراً بذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ بدء مزاولة النشاط .	١/١٣٥	غرامة لا تقل عن ألفي جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه . وتضاعف الغرامة في حالة العود خلال ثلاث سنوات.
١/٧٨	إلزام الممولون الآتى ذكرهم بإمسك الدفاتر والسجلات التي تستلزمها طبيعة تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة كل منهم، وذلك طبقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون : ١ - الشخص الطبيعي الخاضع للضريبة وفقاً لأحكام الباب الأول من الكتاب الثانى من هذا القانون ، الذى يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو مهنيّاً ، إذا تجاوز رأس ماله المستثمر مبلغ خمسين ألف جنيه، أو تجاوز رقم أعماله السنوى مبلغ مائتين وخمسين ألف جنيه ، أو تجاوز صافى ربحه السنوى وفقاً لآخر ربط ضريبي نهائى مبلغ عشرين ألف جنيه .	١٣٥ فقرة ثالثة	غرامة مقدارها عشرة آلاف جنيه . وتضاعف الغرامة في حالة العود خلال ثلاث سنوات.

مواد القانون موضوع المخالفة		عقوبة المخالفة	
المادة	مضمونها	المادة	مضمونها
٨٢ فقرة أولى	<u>الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي</u> إلزام كل ممول بأن يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة إقراراً ضريبياً سنوياً على النموذج الذى تحدده اللائحة التنفيذية للقانون .	٢/١٣٥	غرامة لا تقل عن ألفى جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه . وتضاعف الغرامة فى حالة العود خلال ثلاث سنوات .
٨٣ فقرة ثالثة	يجب أن يكون الإقرار موقعاً من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين وذلك بالنسبة لشركات الأموال والجمعيات التعاونية ، والأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص إذا تجاوز رقم الأعمال لأى منهم مليونى جنيه سنوياً	١٣٥ فقرة ثالثة	غرامة مقدارها عشرة آلاف جنيه . وتضاعف الغرامة فى حالة العود خلال ثلاث سنوات .
٨٦	<u>الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل</u> <u>توريد الضريبة فى المواعيد القانونية :</u> على الجهات الملتزمة بتطبيق أحكام الخصم أداء المبالغ المخصومة فى موعد أقصاه آخر أبريل ويوليو وأكتوبر ويناير من كل عام .	٣/١٣٥	غرامة لا تقل عن ألفى جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه . وتضاعف الغرامة فى حالة العود خلال ثلاث سنوات .
٩٦ فقرة أولى	إلزام الممول بتوفير البيانات وصور الدفاتر والمستندات والمحركات بما فى ذلك قوائم العملاء والموردين التى تطلبها المصلحة منه كتابة وذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ طلبها ما لم يقدم الممول دليلاً كافياً على الصعوبات التى واجهها فى إعداد وتقديم البيانات المطلوبة خلال الفترة المحددة .	١٣٥ فقرة ثانية	غرامة لا تقل عن ألفى جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه . وتضاعف الغرامة فى حالة العود خلال ثلاث سنوات .
١٣٢	كل محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين اعتمد إقراراً ضريبياً أو وثائق أو مستندات مؤيدة له إذا ارتكب أحد الأفعال الآتية : ١ - إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته ولم تفصح عنها المستندات التى شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمراً ضرورياً لى تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول . ٢ - إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته تتعلق بأى تعديل أو تغيير فى الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات وكان من شأن هذا التعديل أو التغيير الإيهام بقلّة الأرباح أو زيادة الخسائر .	١٣٢	الحبس وبغرامة لا تقل عن عشرة آلاف جنيه ولا تجاوز مائة ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين وفى حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً .

مواد القانون موضوع المخالفة		عقوبة المخالفة	
المادة	مضمونها	المادة	مضمونها
١٣٣	<u>كل ممول تهرب من أداء الضريبة باستعمال إحدى الطرق الآتية :</u> 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 لتقديم دين الضريبة . ٤ - اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات لإيهام المصلحة بقلّة الأرباح أو زيادة الخسائر . ٥ - إخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة .	١٣٣	الحبس 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 . وفي حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً . وفي جميع الأحوال تعتبر جريمة التهرب من أداء الضريبة جريمة مخلة بالشرف والأمانة .
١٣٤	الشريك في الجريمة مع الممول	١٣٤	المسئولية التضامنية في الالتزام بأداء قيمة الضرائب التي تهرب من أدائها والغرامات المقضى بها في شأنها .
١٣٦	أدراج الممول مبلغ الضريبة في الإقرار الضريبي بأقل من قيمة الضريبة المقدرة نهائياً ، في الحالات الآتية : ١ - إذا كان هذا المبلغ يعادل من ١٠٪ إلى ٢٠٪ من الضريبة المستحقة قانوناً ٢ - إذا كان هذا المبلغ يعادل من ٢٠٪ إلى ٥٠٪ من الضريبة المستحقة قانوناً . ٣ - إذا كان هذا المبلغ يعادل أكثر من ٥٠٪ من الضريبة المستحقة قانوناً .	١٣٦	الغرامة المبينة قرين المبلغ الذي لم يتم إدراجه كما يلي : ٥٪ من قيمة الضريبة المستحقة . ١٥٪ من قيمة الضريبة المستحقة . ٨٠٪ من قيمة الضريبة المستحقة .

عدم جواز رفع الدعوى الجنائية إلا بناء على طلب كتابى من الوزير
تنص المادة (١٣٧) من القانون على ما يلى :

" لا يجوز رفع الدعوى الجنائية عن الجرائم المنصوص عليها فى هذا القانون أو اتخاذ
أى إجراء من إجراءات التحقيق إلا بناء على طلب كتابى من الوزير " .

التصالح فى الجرائم الضريبية

—

مادة (١٣٨) فى حالة رفع الدعوى العمومية فى أى حالة يكون عليها الدعوى وقبل صدور
حكم بات فيها يكون التصالح مقابل أداء :

التصالح		مادة العقوبة
المبلغ	المادة	
تعويض يعادل نصف الحد الأقصى للغرامة المنصوص عليها فى المادة .	١٣٨ / د	١٣٢
المبالغ المستحقة على المخالف فى الجرائم المنصوص عليها فى المادتين بالإضافة إلى تعويض يعادل مثل هذه المبالغ .	١٣٨ / ج	(١٣٤/١٣٣)
المبالغ المستحقة على المخالف فى الجرائم المنصوص عليها فى هذه المادة بالإضافة إلى تعويض مقداره ألفا جنيه .	١٣٨ / أ	١٣٥
المبالغ المستحقة على المخالف بالإضافة إلى تعويض يعادل نصف مبلغ الغرامة المقررة فى المادة .	١٣٨ / ب	١٣٦

حالات دراسية

الحالة الأولى :

يملك أحد الأفراد شقة تمليك ويقوم بتأجيرها بنظام الإيجار الجديد (محدد المدة) ولم يقدم إقراراً ضريبياً عنها .

وضح موقف هذا الممول من الخضوع للضريبة وبين العقوبات التى تطبق بشأنه وذلك فى كل من الأحوال الآتية :

- عدم خضوع الشقة لربط الضريبة العقارية .
- خضوع الشقة لربط الضريبة العقارية وتبلغ القيمة الإيجارية السنوية لها ١٥٠٠ جنيه .
- تبلغ قيمة الإيجار الفعلى المحدد المدة للشقة مبلغ ٤٠٠ جنيه شهرياً وتم الإيجار طوال العام .

الحالة الثانية :

تقدم أحد الممولين بإقراره الضريبى عن عام ٢٠٠٥ ، حيث بلغت الضريبة المستحقة من واقعه مبلغ ١٠٠.٠٠٠ جنيه وقد تم فحص إقرار الممول ضمن عينة الفحص المختارة بالمأمورية حيث بلغت إجمالى الضريبة المستحقة من واقع موافقة الممول باللجنة الداخلية مبلغ ١٥٠.٠٠٠ جنيه ، وذلك نتيجة تعديل فى بعض بنود المصروفات .

والمطلوب :

تحديد العقوبات التى تطبق بالنسبة لهذا الممول .

حقوق الطبع والنشر والتوزيع
محفوظة للمؤلف وللإدارة المركزية للتدريب الضريبى