التشريع الضريبي المصري

قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته

الأستاذ الدكتور

أحمد إبراهيم دهشان

أستاذ الاقتصاد والتشريعات الاقتصادية

ووكيل كلية الحقوق جامعة الزقازيق

لشئون الدراسات العليا والبحوث

بسم الله الرحمن الرحيم

"يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا كُونُوا قَوَّامِينَ بِالْقِسْطِ شُهَدَاءَ لِلَّهِ وَلَوْ عَلَىٰ أَنفُسِكُمْ أَوِ الْوَالِدَيْنِ وَالْأَقْرَبِينَ ۚ إِن يَكُنْ غَنِيًّا أَوْ فَقِيرًا فَاللَّهُ أَوْلَىٰ بِهِمَا ۖ فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَنْ تَعْدِلُوا ۚ وَإِنْ تَلْوُوا أَوْ تُعْرِضُوا فَإِنَّ اللَّهَ كَانَ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرًا "

(النساء: ١٣٥)

مقدمة

تعتبر الضريبة من أقدم وأهم المصادر المالية للدول نظراً لضخامة الأموال التي توفرها للخزينة العامة. وقد ازدادت أهميتها بتزايد حصتها في هيكل الإيرادات العامة، وكذلك بسبب دورها الكبير في تحقيق الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية والتنموية للدول. تظهر آثار الضرائب على مختلف مستويات القطاع الإنتاجي والاستهلاكي وتوزيع المنتجات، مما يجعلها ذات فوائد جلية ومزايا معروفة. هذه المزايا تعتمد على أنواع الضرائب وكيفية فرض كل نوع منها بما يتماشى مع نظام وسياسة كل دولة.

لذا تُعد الضرائب أحد الموارد الهامة لتمويل الموازنة العامة للدولة، ويمكن القول بأنها الأهم على الإطلاق في الدول غير المنتجة أو التي لا تلبي منتجاتها متطلبات مجتمعاتها. تعتبر الضرائب مظهراً من مظاهر سيادة الدولة، حيث تفرض بإرادة الدولة المنفردة، وتستخدم الدول سلطاتها لتحصيلها. غالباً ما يتم دفع الضرائب دون الحاجة إلى استخدام هذه السلطات طالما أُنشأت نظم منضبطة تراعى فيها مبادئ العدالة والتيسير والحوافز لتحصيلها.

يُعَدُّ قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته أحد المحاور الأساسية في النظام الضريبي المصري، حيث يشكل العمود الفقري للإيرادات الضريبية للدولة. يهدف هذا القانون إلى تنظيم العلاقة بين

المكلفين بالضريبة والدولة، من خلال وضع قواعد واضحة وعادلة تحقق التوازن بين حقوق الطرفين. تطورت أحكام هذا القانون على مر السنين لمواكبة التغيرات الاقتصادية والاجتماعية، مما جعله أداة حيوية لدعم الاستقرار المالي وتحقيق التنمية المستدامة.

في الفصل التمهيدي من هذا الكتاب، سيتم استعراض السمات العامة لقانون الضريبة على الدخل، والتي تمثل الإطار النظري والتشريعي الذي يستند إليه القانون. سيتناول هذا الفصل المبادئ الأساسية التي يقوم عليها النظام الضريبي المصري، وكيفية تطور هذه المبادئ لمواجهة التحديات الاقتصادية المتغيرة. كما سيتطرق إلى دور القانون في تعزيز العدالة الضريبية وتحقيق الإيرادات العامة بطريقة تساهم في دفع عجلة النمو الاقتصادي.

يتناول القسم الأول من الكتاب أحكام الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، وهو القسم الذي يحدد الأسس والقواعد التي تُفرض بموجبها الضريبة على الأفراد. سيتناول هذا القسم تفاصيل مثل كيفية تحديد الوعاء الضريبي، ومعايير احتساب الضريبة، والإعفاءات التي يحق للأفراد الاستفادة منها، بما في ذلك دور التعديلات التشريعية في تحسين الكفاءة الضريبية وتعزيز العدالة.

أما القسم الثاني من الكتاب، فسيُخصص لأحكام الضريبة على دخل الأشخاص الاعتباريين، مثل الشركات والمؤسسات. سيتناول هذا القسم

الهيكل الضريبي المطبق على الكيانات الاعتبارية، بما في ذلك كيفية حساب الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، والإعفاءات المتاحة لهذه الكيانات، وكذلك الأحكام الخاصة بالتعديلات التشريعية التي تهدف إلى تعزيز بيئة الأعمال في مصر.

من خلال هذا الكتاب، نأمل أن نقدم دراسة شاملة ومتعمقة لقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته، بحيث يكون مرجعاً قيماً للمهتمين بالشأن الضريبي، سواء كانوا من المتخصصين أو الممارسين أو الطلاب. كما نأمل أن يسهم هذا الكتاب في تعزيز الفهم العام لأهمية النظام الضريبي ودوره في دعم الاقتصاد الوطني، وسنتناوله من خلال التقسيم الآتي:

الفصل التمهيدي: السمات العامة لقانون الضريبة على الدخل

القسم الأول: أحكام الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

القسم الثاني: أحكام الضريبة على دخل الأشخاص الاعتباريين.

الفصل التمهيدي

السمات العامة لقانون الضريبة على الدخل

رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥

تُعد الضريبة على الدخل من أهم الأدوات المالية التي تستخدمها الدول لتحقيق العدالة الاجتماعية وتوفير الموارد المالية اللازمة لتمويل النفقات العامة. تهدف التشريعات الضريبية الحديثة إلى تحقيق التوازن بين تحقيق إيرادات للدولة ودعم النمو الاقتصادي وتوفير بيئة ضريبية مشجعة للاستثمار. في هذا المبحث التمهيدي، سنستعرض السمات العامة لقانون الضريبة على الدخل من خلال تحليل العناصر الرئيسية التي تميز هذا القانون وتساهم في تحقيق أهدافه.

■ السمات العامة لقانون الضريبة على الدخل

١. الأخذ بمعظم سمات الضريبة الموحدة

- إحدى السمات البارزة لقانون الضريبة على الدخل هي اعتماده على مفهوم الضريبة الموحدة، حيث يتم تطبيق ضريبة واحدة على كافة أنواع الدخل بغض النظر عن مصدرها. هذا التوحيد يسهل عملية حساب الضريبة وتحصيلها ويقلل من التعقيدات المرتبطة بأنواع الضرائب المتعددة.

- توحيد الضريبة يساعد أيضًا في تحقيق العدالة الضريبية، حيث يتم معاملة جميع دافعي الضرائب بنفس الطريقة، مما يقلل من الفجوات والتفاوتات بين مختلف فئات المجتمع.

- اعتماد نظام الضريبة الموحدة في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في مصر أدى إلى تحقيق اقتصاد كبير في نفقات التحصيل من خلال تبسيط الإجراءات وتقليل الحاجة إلى حسابات معقدة ومتعددة لكل نوع من أنواع الدخل. هذا التوحيد ساعد في تقليل الوقت والموارد المطلوبة لحساب وجمع الضرائب، وقلل من الأخطاء الحسابية والإدارية. كما أسهم في توفير الموارد البشرية والإدارية، حيث تم إعادة تخصيص الموظفين لأدوار أخرى أكثر أهمية مثل دعم الممولين ومنع التهرب الضريبي. تطبيق التكنولوجيا والأنظمة الإلكترونية في تقديم الإقرارات الضريبية ودفع الضرائب ساعد على تقليل التكاليف المرتبطة بعمليات التحصيل مثل البريد والطباعة، وتحسين سرعة وكفاءة جمع الضرائب. هذه التحسينات زادت من الامتثال الضريبي وعززت الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية، مما أدى إلى زيادة الإيرادات الضريبية وتقليل التكاليف الإدارية بشكل عام[١].

[١]) إحدى الأمثلة العملية على تأثير توحيد الضريبة في مصر هو توحيد المعاملة الضريبية للدخل من العمل والمهن الحرة مع الدخل من الاستثمارات والأرباح التجارية والصناعية. قبل اعتماد قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، كانت كل فئة من هذه الأنواع تخضع لنظام ضريبي مختلف وبمعدلات ضريبية مختلفة، مما أدى إلى تعقيدات كبيرة في حساب الضريبة وصعوبات في عملية التحصيل.

٢. توسيع المجتمع الضريبي

- يهدف قانون الضريبة على الدخل إلى توسيع قاعدة المجتمع الضريبي من خلال إدخال فئات جديدة من الدخل والأفراد تحت مظلة الضريبة. هذا التوسيع يساهم في زيادة الإيرادات الضريبية ويضمن توزيع العبء الضريبي بشكل أكثر عدلاً.

- توسيع المجتمع الضريبي يتضمن أيضًا إجراءات لتقليل التهرب الضريبي وزيادة الوعي بأهمية الالتزام الضريبي. يتم ذلك من خلال حملات توعية وتسهيل إجراءات التسجيل الضريبي وتقديم الإقرارات الضريبية.

على سبيل المثال، إذا كان شخص ما يحصل على دخل من راتب وظيفي ودخل آخر من عمل حر، كان يتعين عليه سابقًا حساب الضريبة بشكل منفصل لكل مصدر دخل، مما يتطلب تقديم إقرارات ضريبية متعددة وتعامل مع إدارات ضريبية مختلفة. ولكن بعد تطبيق نظام الضريبة الموحدة، يتم جمع جميع أنواع الدخل ضمن إقرار ضريبي واحد ويتم احتساب الضريبة على أساس إجمالي الدخل بغض النظر عن مصدره.
هذا التوحيد لا يقلل فقط من تعقيدات عملية الحساب والتحصيل، بل يساهم أيضًا في تحسين العدالة الضريبية من خلال ضمان أن جميع مصادر الدخل تعامل بنفس الطريقة وتخضع لنفس المعدلات الضريبية. وفي النهاية، أسهم هذا النظام في زيادة الامتثال الضريبي وتقليل حالات التهرب، مما زاد من الإيرادات الضريبية للدولة.

٣. تبسيط الإجراءات[١]

[١]) قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ هو تشريع مهم في النظام الضريبي المصري، يهدف إلى توحيد وتنسيق إجراءات تحصيل الضرائب المختلفة، بما في ذلك ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة. ويأتي هذا القانون في إطار جهود الحكومة لتبسيط الإجراءات الضريبية، وتقليل التعقيدات التي قد تواجه المكلفين بالضرائب عند التعامل مع الأنواع المختلفة من الضرائب.

- أهداف القانون

- توحيد الإجراءات: كان الهدف الرئيسي من إصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد هو توحيد الإجراءات المتعلقة بتحصيل الضرائب المختلفة. قبل صدور هذا القانون، كانت لكل نوع من أنواع الضرائب إجراءات وقواعد مختلفة، مما كان يعقد من عملية الامتثال الضريبي.

- تبسيط الإجراءات: يهدف القانون إلى تسهيل إجراءات تقديم الإقرارات الضريبية، والفحص، والتحصيل، والطعن، مما يسهل على المكلفين الالتزام بواجباتهم الضريبية.

- تعزيز الرقابة الضريبية: يتضمن القانون آليات جديدة تهدف إلى تعزيز الرقابة الضريبية، وتحسين عمليات الفحص، والتحصيل، مما يساعد في مكافحة التهرب الضريبي وزيادة كفاءة التحصيل.

- فصل الأحكام الموضوعية عن الإجراءات

من الجوانب الهامة لهذا القانون هو الفصل بين الأحكام الموضوعية المتعلقة بالضرائب، والتي لا تزال منظمة بموجب قوانين الضرائب الخاصة بكل نوع من أنواع الضرائب مثل قانون الضرائب على الدخل، وبين الإجراءات الضريبية العامة، التي أصبحت منظمة بشكل شامل في قانون ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠. هذا الفصل يعزز من وضوح النظام الضريبي ويسهل فهم القوانين الضريبية وتنفيذها.

- استثناءات من القانون

يجدر بالذكر أن القانون يستثني الضرائب العقارية من نطاقه. وهذا يعني أن الإجراءات المتعلقة بالضرائب العقارية لا تزال تخضع لقوانين وإجراءات خاصة بها.

- يسعى قانون الضريبة على الدخل إلى تبسيط الإجراءات الضريبية لجعلها أكثر سهولة ويسرًا للممولين. تبسيط الإجراءات يشمل تقليل عدد النماذج والمستندات المطلوبة وتوفير قنوات إلكترونية لتقديم الإقرارات الضريبية ودفع الضرائب.

- تبسيط الإجراءات يساعد في تقليل التكلفة الإدارية للدولة والممولين على حد سواء. كما يسهم في تعزيز الامتثال الضريبي وزيادة رضا الممولين عن النظام الضريبي.

٤. دعم ثقة الممول في الإدارة الضريبية

- من السمات الهامة لقانون الضريبة على الدخل هو العمل على بناء وتعزيز ثقة الممولين في الإدارة الضريبية. يتم ذلك من خلال تعزيز الشفافية في الإجراءات الضريبية وضمان حقوق الممولين.

الإجراءات الضريبية المتضمنة
يتناول القانون عدة جوانب تتعلق بالإجراءات الضريبية:
- إجراءات الفحص والتحصيل: وضع القانون آليات محددة للفحص والتحصيل الضريبي بما يضمن الكفاءة والشفافية.
- إجراءات الطعن الضريبي: نظم القانون بشكل واضح إجراءات الطعن التي يمكن أن يقوم بها المكلفون بالضرائب في حال وجود خلافات مع مصلحة الضرائب.

- يتمثل دعم الثقة أيضًا في توفير قنوات اتصال فعالة بين الممولين والإدارة الضريبية، وتقديم خدمات استشارية وإرشادية للممولين لمساعدتهم في فهم التزاماتهم الضريبية والامتثال لها.

٥. زيادة حد الإعفاء الشخصي

- يسعى قانون الضريبة على الدخل إلى مراعاة الظروف الاقتصادية والاجتماعية للممولين من خلال زيادة حد الإعفاء الشخصي بشكل مستمر. حد الإعفاء الشخصي هو المبلغ الذي يمكن أن يكسبه الفرد دون أن يكون ملزمًا بدفع الضريبة عليه.

- زيادة حد الإعفاء الشخصي يهدف إلى تخفيف العبء الضريبي على ذوي الدخل المحدود وتحسين مستوى المعيشة لهم. كما أنه يعكس التزام الحكومة بتحقيق العدالة الاجتماعية ودعم الفئات الضعيفة في المجتمع.

■ **تأثير السمات العامة على الاقتصاد والمجتمع**

١. تحقيق العدالة الاجتماعية:

- من خلال زيادة حد الإعفاء الشخصي وتوسيع المجتمع الضريبي، يسعى قانون الضريبة على الدخل إلى تحقيق العدالة الاجتماعية وضمان توزيع عادل للعبء الضريبي.

- هذه الإجراءات تساعد في تقليل الفجوات الاقتصادية بين الفئات المختلفة من المجتمع ودعم الفئات ذات الدخل المنخفض.

٢. تحفيز النمو الاقتصادي:

- تبسيط الإجراءات الضريبية وزيادة الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية يسهمان في خلق بيئة ضريبية مشجعة للاستثمار والنمو الاقتصادي.

- الشركات والمستثمرون يكونون أكثر استعدادًا للالتزام بالضرائب عندما تكون الإجراءات واضحة وبسيطة وتدعم العدالة.

٣. زيادة الإيرادات الضريبية:

- توسيع قاعدة المجتمع الضريبي وتحسين الامتثال الضريبي يساعدان في زيادة الإيرادات الضريبية، مما يوفر للحكومة الموارد اللازمة لتمويل النفقات العامة والمشاريع التنموية.

- زيادة الإيرادات الضريبية تتيح للدولة تحسين الخدمات العامة مثل التعليم والصحة والبنية التحتية، مما يعزز رفاهية المجتمع بشكل عام.

القسم الأول

أحكام الضريبة على دخل

الأشخاص الطبيعيين

القسم الأول

الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

تمهيد وتقسيم:

يعد قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في مصر من التشريعات الهامة التي هدفت إلى تحقيق العدالة الضريبية وتعزيز كفاءة النظام الضريبي. يقدم هذا الباب من الكتاب نظرة شاملة على الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين كما نص عليها هذا القانون، حيث يتناول نطاق سريان الضريبة وسعرها وخصائصها في الباب الأول، ثم يتطرق إلى المرتبات وما في حكمها في الباب الثاني، ويستعرض في الباب الثالث الضريبة على النشاط التجاري والصناعي، ويناقش في الباب الرابع إيرادات المهن غير يشكل قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في مصر أحد الأعمدة الأساسية في النظام المالي للدولة، حيث يهدف إلى تحقيق العدالة الضريبية وتعزيز كفاءة النظام الضريبي بما يتماشى مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية. في هذا القسم من الكتاب، سيتم تقديم دراسة مفصلة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين كما وردت في هذا القانون، مع التركيز على الجوانب المختلفة التي تؤثر على الأفراد في حياتهم اليومية.

يستهل هذا القسم بالباب الأول الذي يتناول نطاق سريان الضريبة وسعرها وخصائصها، حيث يُوضح الأسس التي تقوم عليها الضريبة وكيفية تطبيقها

على مختلف فئات الدخل. سيساعد هذا الباب على فهم القواعد العامة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والطريقة التي يتم بها تحديد المبلغ المستحق للدولة.

يتناول الباب الثاني المرتبات وما في حكمها، حيث يتم تفسير كيفية حساب الضريبة على الأجور والمكافآت والمزايا العينية الأخرى التي يحصل عليها الأفراد من وظائفهم. يركز هذا الباب على الآليات التي يطبق بها القانون في هذا السياق، موضحًا الالتزامات الواقعة على كل من صاحب العمل والممول.

ثم يأتي الباب الثالث ليستعرض الضريبة على النشاط التجاري والصناعي، حيث يتم تحليل كيفية فرض الضريبة على الأرباح الناتجة عن الأعمال التجارية والصناعية، وذلك مع التركيز على التكاليف القابلة للخصم والإجراءات المحاسبية المطلوبة لتحديد الوعاء الضريبي.

وأخيرًا، يناقش الباب الرابع إيرادات المهن غير التجارية، حيث يسلط الضوء على كيفية حساب الضريبة على الدخل الناتج عن الأعمال الحرة والمهن المستقلة مثل الأطباء والمحامين والمستشارين. يوضح هذا الباب المعايير التي يعتمدها القانون في تحديد صافي الإيرادات الخاضعة للضريبة، بما في ذلك الخصومات والتكاليف المعترف بها قانونًا.

الباب الأول

نطاق سريان الضريبة وسعرها وخصائصها

تمهيد وتقسيم:

يتناول هذا الباب الأسس العامة التي تُشكِّل الركائز الأساسية للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين كما وردت في قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥. يُقدم الباب دراسة معمقة وشاملة للنطاق الذي تسري فيه الضريبة، وكيفية تحديد أسعارها، والخصائص الفريدة التي تميز هذا النظام الضريبي عن غيره.

في الفصل الأول، يتم تحليل نطاق سريان الضريبة، حيث يتم توضيح الأشخاص والمداخيل التي تشملها الضريبة. هذا الفصل يُركِّز على تعريف الفئات الخاضعة للضريبة وكيفية تحديد الدخل الخاضع للضريبة، مع مراعاة الاختلافات بين المصادر المختلفة للدخل.

أما الفصل الثاني، فيستعرض أسعار الضريبة وكيفية تحديدها. يُقدِّم هذا الفصل شرحًا دقيقًا لهيكل الأسعار المعتمد في القانون، ويتناول كيفية تطبيق هذه الأسعار على الفئات المختلفة من الدخل. كما يتناول الفصل أيضًا المعايير التي تُستخدم لتحديد المبلغ الضريبي المستحق، مما يُساعد على فهم الأعباء المالية التي يتحملها الممولون.

وفي الفصل الثالث، يتم التركيز على الخصائص المميزة لهذا النظام الضريبي. يناقش هذا الفصل السمات الفريدة التي تجعل هذا النظام متوازنًا وملائمًا للواقع الاقتصادي والاجتماعي، مثل العدالة الضريبية، والمرونة في التطبيق، والتسهيلات التي يقدمها القانون لدافعي الضرائب.

الفصل الأول: نطاق سريان الضريبة.

الفصل الثاني: سعر الضريبة.

الفصل الثالث: خصائص الضريبة على الدخل.

الفصل الأول

نطاق سريان الضريبة

مقدمة:

نطاق الضريبة هو مفهوم يحدد مجموعة من العناصر الأساسية التي تضع إطارًا واضحًا لتطبيق الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وفقًا للتشريعات الضريبية. يشمل هذا النطاق عدة جوانب رئيسية:

١. الممولون الخاضعون للضريبة (النطاق الشخصي):

- يشمل نطاق الضريبة تحديد الأشخاص الذين يتعين عليهم دفع الضريبة. في حالة قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، يشمل الممولون الأفراد الذين يحققون دخلاً من مصادر متنوعة مثل الأجور، الأعمال التجارية والصناعية، والمهن الحرة. يتم تحديد من هم الممولون استنادًا إلى معايير معينة مثل الجنسية، محل الإقامة، ونوع النشاط الاقتصادي.

٢. الإيرادات التي تُشكِّل وعاء الضريبة:

- وعاء الضريبة هو المبلغ الإجمالي للدخل الذي يخضع للضريبة بعد خصم التكاليف والنفقات المعترف بها قانونيًا. يشمل نطاق الضريبة تحديد أنواع الدخل التي تدخل في هذا الوعاء، مثل الدخل من الأجور والمرتبات،

الدخل من النشاط التجاري والصناعي، إيرادات المهن الحرة، وعوائد الاستثمارات. هذا التحديد يساعد في ضمان أن الضريبة تُطبق بشكل شامل وعادل على جميع مصادر الدخل.

٣. الفترة الزمنية (الفترة الضريبية):

- الفترة الضريبية هي المدة الزمنية التي يتم خلالها احتساب الدخل الخاضع للضريبة. عادةً ما تكون هذه الفترة سنة مالية تبدأ من أول يناير وتنتهي في آخر ديسمبر من نفس السنة. خلال هذه الفترة، يُحسب الدخل الذي تم تحقيقه ويُحدد مقدار الضريبة المستحقة. تحديد الفترة الضريبية بدقة يضمن أن يتم جمع الضرائب بطريقة منظمة ومتسقة مع الدورة الاقتصادية للممول.

٤. المكان أو الإقليم الذي يُنتج فيه الإيراد الخاضع للضريبة:

- المكان أو الإقليم الذي يُنتج فيه الدخل يحدد نطاق تطبيق الضريبة جغرافيًا. وفقًا لقانون الضريبة على الدخل في مصر، يتم فرض الضريبة على الدخل الذي يُحقق داخل مصر بغض النظر عن جنسية الممول. كما قد يتم فرض الضريبة أيضًا على دخل يُحقق خارج مصر إذا كان الممول مقيمًا في مصر. هذا البعد الإقليمي مهم لضمان أن كل دخل يحققه الممولون ضمن نطاق الدولة يُخضع للضريبة المناسبة.

■ **أولًا: الممولون الخاضعون للضريبة (النطاق الشخصي)**

تسري الضريبة على كل شخص طبيعي تتوفر فيه شروط الخضوع للضريبة، بغض النظر عن كمال أهليته أو نقصها أو إصابته بأعراض من عوارض الأهلية أو مانع من موانعها[١].

"تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر."[٢]

- الأشخاص الطبيعيين المقيمين: هم الأفراد الذين يعيشون بشكل دائم في مصر ويعتبرون مقيمين ضريبيًا[٣].

تحديد موطن الشخص الطبيعي في مصر وفقًا للائحة التنفيذية للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يعتبر من الأمور الهامة التي تؤثر على التزامات الضريبية

---

[١]) محمد عبد العال، قانون الضريبة على الدخل: الأسس والتطبيقات، دار المطبوعات الحديثة، القاهرة، ٢٠٢٢، ص٣٥.

[٢]) المادة السادسة من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥م

٣) يُعتبر للشخص الطبيعي موطن دائم في مصر في إحدى الحالتين التاليتين:

أ -إذا تواجد في مصر معظم أوقات السنة، سواء كان ذلك في مكان مملوك له أو مستأجر أو بأي صفة أخرى.

ب -إذا كان للممول محل تجاري، أو مكتب مهني، أو مصنع، أو أي مكان آخر يمارس فيه الشخص الطبيعي نشاطه في مصر.

اللائحة التنفيذية للقانون رقم 91لسنة (2005)

لهذا الشخص. وفقًا لما ورد في اللائحة، يُعتبر للشخص الطبيعي موطن دائم في مصر إذا تحقق أي من الشرطين التاليين:

١. التواجد في مصر معظم أوقات السنة:

- الشرط الأول: إذا كان الشخص الطبيعي يتواجد في مصر معظم أوقات السنة، يعتبر له موطن دائم في مصر.

- التواجد في مصر: يعني أن الشخص يقضي في مصر الجزء الأكبر من أيام السنة (أي ما يزيد عن نصف السنة، أو أكثر من ١٨٣ يومًا)، بغض النظر عن مكان إقامته الرئيسي أو الدائم.

- نوع الإقامة: لا يهم ما إذا كان الشخص يقيم في مكان مملوك له أو مستأجر أو حتى في مكان يعيش فيه بصفة مؤقتة. ما يهم هو التواجد الجسدي للشخص في مصر معظم أيام السنة.

- التأثير الضريبي: تواجد الشخص في مصر بهذه الطريقة يعني أنه يخضع للقوانين الضريبية المصرية ويعتبر مقيمًا ضريبيًا في مصر، مما يترتب عليه التزامات ضريبية وفقًا للقوانين المعمول بها.

٢. وجود محل تجاري أو مكتب مهني أو مصنع:

- الشرط الثاني: إذا كان الشخص الطبيعي يمتلك أو يدير محلًا تجاريًا أو مكتبًا مهنيًا أو مصنعًا أو أي مكان آخر يمارس فيه نشاطًا في مصر، فإن هذا أيضًا يعتبر موطنًا دائمًا له في مصر.

- ممارسة النشاط في مصر: يعني أن الشخص لديه نشاط تجاري أو صناعي أو مهني يُدار أو يُنفذ من خلال مكان معين في مصر. هذا المكان يمكن أن يكون محلًا تجاريًا، أو مكتبًا، أو مصنعًا، أو أي مكان آخر مرتبط بنشاطه الاقتصادي.

- أنواع الأنشطة: يمكن أن تشمل الأنشطة المهنية أي نوع من الأعمال مثل المحاماة، أو الطب، أو الهندسة، وكذلك الأنشطة التجارية والصناعية مثل تشغيل مصنع أو إدارة متجر.

- التأثير الضريبي: امتلاك أو إدارة مكان لممارسة النشاط في مصر يؤدي إلى اعتبار الشخص مقيمًا ضريبيًا في مصر، مما يوجب عليه الالتزام بالقوانين الضريبية المصرية فيما يتعلق بالدخل الناتج عن تلك الأنشطة.

عندما يعتبر الشخص الطبيعي له موطن دائم في مصر، فإنه يُعامل كمقيم ضريبي في مصر، وبالتالي يكون ملزمًا بالإفصاح عن جميع مصادر دخله (سواء كانت محلية أو دولية) وتقديم إقرارات ضريبية وفقًا لقانون الضرائب المصري. يتم احتساب الضريبة على الدخل العالمي للشخص المقيم، وليس فقط على الدخل المكتسب داخل مصر، مما يعني أنه يخضع

للضرائب على دخله بغض النظر عن مكان تحقيقه، مع مراعاة أي اتفاقيات ضريبية دولية قد تنظم حالات الازدواج الضريبي.

هذه الأحكام تهدف إلى تحديد وضمان أن الأفراد الذين لديهم ارتباط قوي ودائم بمصر، سواء من خلال الإقامة أو من خلال ممارسة الأعمال، يتم تضمينهم ضمن نظام الضرائب المصري، مما يسهم في تحقيق العدالة الضريبية وتحسين عمليات التحصيل.

- الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين: هم الأفراد الذين لا يعيشون في مصر بشكل دائم، ولكن يحصلون على دخل من مصادر داخل مصر.

- صافي الدخل: هو الدخل الإجمالي بعد خصم النفقات والمصروفات الضرورية التي ينص عليها القانون.

وطبقًا للمادة الثانية من مواد الكتاب الأول المتعلقة بالأحكام العامة قد بينت حالات الإقامة في مصر؛ ويكفي توافر إحداها:

"في تطبيق أحكام هذا القانون يكون الشخص الطبيعي مقيمًا في مصر في أي من الأحوال الآتية:

١. إذا كان له موطن دائم في مصر؛ ويعنى ذلك أن الشخص لديه مكان إقامة ثابت ومحدد في مصر.

مثال - أحمد يمتلك شقة في القاهرة ويعيش فيها معظم الوقت. حتى لو سافر أحمد لفترات قصيرة، طالما أنه يمتلك هذا الموطن الدائم في مصر، فإنه يعتبر مقيمًا ضريبيًا.

٢. المقيم في مصر مدة تزيد على ١٨٣ يومًا متصلة أو متقطعة خلال اثني عشر شهرًا؛ (يُعتبر مقيمًا ضريبيًا)

مثال - محمود يعيش في الخارج لكنه يأتي لمصر للعمل أو لأسباب أخرى ويبقى فيها لفترات تصل إلى ١٩٠ يومًا خلال سنة واحدة. هنا محمود يُعتبر مقيمًا ضريبيًا لأنه قضى أكثر من ١٨٣ يومًا في مصر خلال ١٢ شهرًا.

٣. المصري الذي يؤدي مهام وظيفته في الخارج ويحصل على دخله من خزانة مصرية." (الموظفون المصريون الذين يعملون في الخارج، ولكن يحصلون على رواتبهم من الحكومة المصرية أو خزانة مصرية)

مثال - محمد يعمل في السفارة المصرية في الولايات المتحدة، ولكنه يتلقى راتبه من الحكومة المصرية. بالرغم من أنه يعيش في الخارج، يعتبر محمد مقيمًا ضريبيًا في مصر لأن دخله يأتي من مصدر مصري.

عند تحديد ما إذا كان الشخص يعتبر مقيمًا ضريبيًا في مصر أم لا، يجب مراجعة الشروط المذكورة في المادة الثانية. إذا تحقق أحد الشروط، يتم فرض الضريبة على دخله المحقق في مصر بموجب المادة السادسة.

■ **ثانياً: النطاق المكاني**

١. بالنسبة للأشخاص المقيمين في مصر:

تسري الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر أو في الخارج إذا كانت مصر مركزاً لنشاطهم التجاري أو الصناعي أو المهني[١].

يُعتبر الشخص مقيماً في مصر في الحالات التالية:

- إذا كان له موطن دائم في مصر. ويُعرف الموطن بأنه المكان الذي يقيم فيه الشخص عادة، ويتطلب ذلك توفر ركنين: الأول مادي ويتمثل في الإقامة الفعلية داخل الدولة، والثاني معنوي ويتمثل في نية الاستقرار.

- إذا أقام في مصر لمدة تزيد على ١٨٣ يوماً متصلة أو متقطعة خلال اثني عشر شهراً. وقد ساوى المشرع بين الإقامة المتقطعة والمتصلة منعاً لمحاولات التهرب الضريبي.

[١]) تُعد مصر مركزا للنشاط التجاري، او الصناعي، او المهني للشخص الطبيعي المقيم اذا كانت مقرا يتخذ فيه قرارات الإدارة اللازمة لنشاطه أو مقرا لمصالحة الرئيسية لهذا النشاط.

- المصري الذي يؤدي مهام وظيفته في الخارج ويحصل على دخله من الخزانة المصرية.

٢. بالنسبة للأشخاص غير المقيمين في مصر:

تسري الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر. وقد أخذ المشرع بمبدأ التبعية الاقتصادية، معتبراً مكان تحقق الدخل الخاضع للضريبة، كما أخذ بمبدأ التبعية الاجتماعية، معتبراً مكان إقامة الشخص حتى ولو تحقق الدخل في الخارج.

■ ثالثًا النطاق الموضوعي لسريان الضريبة

النطاق الموضوعي للضريبة يعني تحديد الدخل المحقق في مصر (الذي يمكن أن يكون أساساً للضريبة) وكذلك تحديد المصادر أو المهن والأنشطة التي تولد هذا الدخل. وقد تناولت تحديد هذا النطاق، وفقاً للمعنى المشار إليه، كل من المادة الثالثة من مواد الأحكام العامة في الكتاب الأول والمادة السادسة من القانون.

- فيما يتعلق بالدخل المحقق من مصدر في مصر، فإنه يشمل، وفقًا للمادة الثالثة، ما يلي:

١. الدخل من الخدمات التي تؤدى في مصر بما في ذلك المرتبات وما في حكمها:

- يشمل هذا النوع من الدخل أي خدمات تُؤدى داخل الأراضي المصرية، بغض النظر عن مكان الإقامة الدائم لمقدم الخدمة. يتضمن ذلك المرتبات والأجور والمكافآت التي يحصل عليها الأفراد مقابل عملهم في مصر.

٢. الدخل الذي يدفعه رب عمل مقيم في مصر، ولو أدى العمل في الخارج:

- يشير إلى الدخل الذي يحصل عليه الشخص من عمله لصالح صاحب عمل مقيم في مصر، حتى إذا تم أداء العمل خارج مصر.

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

- يشمل الدخل الذي قد يحصل عليه الرياضيون والفنانون من الأنشطة التي يقومون بها داخل مصر، مثل المباريات الرياضية والعروض الفنية.

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

- يتعلق بالدخل الذي يحققه الشخص غير المقيم من خلال منشأة دائمة له في مصر، مثل فرع شركة أجنبية.

٥. الدخل من التصرفات في المنقولات التي تخص منشأة دائمة في مصر:

- يشمل الدخل الناتج عن بيع أو التصرف في المنقولات التي تخص منشأة دائمة في مصر، مثل المعدات أو البضائع.

٦. الدخل من الاستغلال والتصرف في العقارات وما في حكمها الكائنة بمصر وما يلحق بها من عقارات بالتخصيص:

- يشمل الدخل الناتج عن استغلال العقارات أو بيعها داخل مصر، بما في ذلك العقارات المخصصة للاستخدامات المختلفة.

٧. التوزيعات على أسهم شركة أموال مقيمة في مصر:

- يشير إلى الدخل الناتج عن توزيع أرباح الأسهم من شركات الأموال المقيمة في مصر.

٨. حصص الأرباح التي تدفعها شركة أشخاص مقيمة في مصر:

- يشمل الأرباح التي يحصل عليها الشركاء في شركات الأشخاص المقيمة في مصر.

٩. العائد الذي تدفعه الحكومة، أو وحدات الإدارة المحلية، أو الأشخاص الاعتبارية العامة، أو أي شخص مقيم في مصر والعائد الذي يتم سداده من منشأة دائمة في مصر ولو كان مالكها غير مقيم فيها:

- يتعلق بالفوائد أو العوائد المدفوعة من قبل الحكومة المصرية أو الجهات المحلية أو أي شخص مقيم في مصر، بالإضافة إلى الفوائد المدفوعة من منشأة دائمة في مصر، حتى لو كان مالكها غير مقيم.

١٠. مبالغ الإيجار ورسوم الترخيص والإتاوات التي يدفعها شخص مقيم في مصر أو التي تدفع من منشأة دائمة في مصر ولو كان مالكها غير مقيم فيها:

- يشمل الإيجارات ورسوم الترخيص والإتاوات المدفوعة من قبل الأشخاص المقيمين في مصر أو من قبل منشأة دائمة في مصر حتى لو كان مالكها غير مقيم.

١١. الدخل من أي نشاط آخر يتم القيام به في مصر:

- يشير إلى أي دخل يحقق من أي نشاط يتم في مصر وليس مذكورًا بشكل محدد في الفقرات السابقة.

١٢. الأرباح الرأسمالية المحققة من التصرف في الأوراق المالية المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية، وكذلك الأرباح الرأسمالية المحققة من التصرف في الأوراق المالية للشركات المصرية المقيمة غير المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية، سواء كانت مقيدة أو غير مقيدة في الخارج:

- يشمل الأرباح الناتجة عن بيع الأوراق المالية المقيدة في البورصة المصرية، وكذلك الأرباح الناتجة عن بيع أوراق مالية لشركات مصرية مقيمة سواء كانت هذه الأوراق المالية مقيدة في الخارج أم لا[١].

- **فيما يتعلق بالإيرادات الخاضعة للضريبة والتي تخص فقط الأشخاص الطبيعيين، فقد حددتها المادة السادسة بتوضيح أن مجموع صافي الدخل للأشخاص الطبيعيين يتألف من المصادر التالية[٢]:**

١- المرتبات وما في حكمها: يشمل الأجور، الرواتب، المكافآت، وكل ما يتقاضاه الشخص الطبيعي مقابل عمله.

٢- النشاط التجاري أو الصناعي: يشمل الأرباح الناتجة عن ممارسة الأنشطة التجارية أو الصناعية.

٣- النشاط المهني أو غير التجاري: يشمل الدخل الناتج عن ممارسة المهن الحرة أو الأنشطة غير التجارية.

---

[١]) تم تعديل هذه البنود وفقًا للقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ لضمان شمولية وتحديد جميع أنواع الدخل المحققة في مصر والخاضعة للضريبة.

٢) تم تعديل هذه البنود بموجب القانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ لضمان شمولية وتحديد جميع أنواع الدخل المحقق في مصر والخاضعة للضريبة، سواء كانت من مصادر داخلية أو خارجية للأشخاص المقيمين.

٤- الثروة العقارية: يشمل الدخل الناتج عن استغلال أو بيع العقارات.

■ **رابعًا: النطاق الزمني**

النطاق الزمني والفترة الضريبية: هي كيف يتم تحديد الفترة الزمنية التي يتم خلالها حساب الضريبة للأشخاص الطبيعيين.

الفترة الضريبية هي سنة واحدة تبدأ من أول يناير وتنتهي في ٣١ ديسمبر من كل عام، ولكن تجوز محاسبة الممول عن فترة تقل عن سنة في حالة وفاته أو انقطاع إقامته أو التوقف الكلي عن مزاولة النشاط وذلك كله خلال الفترة الضريبية.

١. الفترة الضريبية الأساسية:

- مدة السنة: الفترة الضريبية هي سنة تقويمية كاملة تبدأ في ١ يناير وتنتهي في ٣١ ديسمبر من نفس العام.

- الغاية من هذا التحديد يساعد في تسهيل حساب الضرائب وتقديم الإقرارات الضريبية في نهاية كل عام.

٢. الفترات الضريبية الخاصة:

- حالات معينة: هناك حالات معينة قد تستدعي محاسبة الممول عن فترة تقل عن سنة، وهي:

- الوفاة: إذا توفي الشخص خلال السنة الضريبية، يتم حساب الضريبة عن الفترة التي عاشها فقط في تلك السنة.

- انقطاع الإقامة: إذا غادر الشخص البلاد وانقطعت إقامته في مصر بشكل دائم خلال السنة الضريبية، يتم حساب الضريبة عن الفترة التي كان مقيماً فيها في مصر فقط.

- التوقف الكلي عن مزاولة النشاط: إذا توقف الشخص عن ممارسة نشاطه التجاري أو المهني بشكل كلي خلال السنة الضريبية، يتم حساب الضريبة عن الفترة التي كان يزاول فيها نشاطه فقط.

- يسري النطاق الزمني للضريبة على أساس سنة كاملة، سواء كان النشاط الذي يمارسه الممول مستمرًا طوال العام أم يمارسه لبضعة أشهر فقط وفقًا لطبيعة وظروف النشاط. على سبيل المثال، يشمل ذلك استغلال الشواطئ في بعض المناطق السياحية التي تعمل خلال مواسم محددة في السنة.

- الواقعة المنشئة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين هي تحقيق الممول لإيراد صافي يتجاوز حد الإعفاء خلال السنة الميلادية التي تنتهي في ٣١ ديسمبر. كما تُعتبر وفاة الممول، أو انقطاع إقامته، أو التوقف الكلي عن مزاولة النشاط، وقائع منشئة للضريبة بالإضافة إلى كونها استثناءات على قاعدة السنة الضريبية.

- يشمل الإيراد السنوي للممول جميع المبالغ المحصلة خلال السنة، بغض النظر عن تاريخ استحقاقها.

الفصل الثاني

سعر الضريبة

يقصد بسعر الضريبة النسبة بين مبلغ الضريبة ومقدار المادة الخاضعة لها، أي أن سعر الضريبة هو العلاقة الدالة بين وعاء الضريبة (و)، ومقدار الضريبة واجبة الدفع (ض). بمعنى آخر، يتمثل سعر الضريبة في العلاقة الرياضية التي تعبر عن كيفية تحديد مبلغ الضريبة استنادًا إلى قيمة الوعاء الضريبي، حيث يمكن التعبير عنها بالمعادلة: ض = د (و)، حيث (د) هي دالة تمثل كيفية حساب الضريبة بناءً على الوعاء الضريبي.

١. سعر الضريبة في الضرائب القياسية

في النظم الضريبية الحديثة، يتم تطبيق سعر الضريبة عادةً وفقًا لنظامين رئيسيين: السعر النسبي الثابت والسعر التصاعدي. يطبق السعر النسبي الثابت عادة في الضرائب العينية، حيث يتم فرض نسبة ثابتة من الضريبة على كافة دافعي الضرائب بغض النظر عن مقدار دخلهم أو ثروتهم. هذا النظام يتميز بالبساطة والسهولة في التطبيق، حيث تكون الضريبة المستحقة نسبة ثابتة من الوعاء الضريبي، ما يجعله مناسبًا لتطبيقه على الضرائب التي لا تتطلب مراعاة الظروف الشخصية لدافعي الضرائب.

٢. السعر التصاعدي: تحقيق العدالة الضريبية

في المقابل، يتم تطبيق السعر التصاعدي في الضرائب الشخصية، أي الضرائب التي تراعي الظروف الشخصية والاجتماعية للممول. في هذا النظام، تزداد نسبة الضريبة مع زيادة الوعاء الضريبي، مما يعني أن دافعي الضرائب ذوي الدخول المرتفعة يدفعون نسبة أكبر من دخلهم مقارنةً بذوي الدخول المنخفضة. هذا النوع من التسعير يهدف إلى تحقيق العدالة الضريبية، حيث يتم توزيع العبء الضريبي بناءً على القدرة المالية الفعلية للأفراد.

السعر التصاعدي يُعتبر أكثر عدالة من السعر النسبي الثابت لأنه يأخذ في الاعتبار التفاوتات في القدرة على الدفع بين الأفراد. في حالة الضرائب التصاعدية، تزداد الضريبة بشكل متناسب مع زيادة الدخل، مما يساعد على تقليل الفجوات الاقتصادية بين مختلف فئات المجتمع.

٣. التصاعد الضريبي بالشرائح

رغم وجود أساليب متعددة لتطبيق التصاعد الضريبي، يُعتبر أسلوب التصاعد بالشرائح هو الأكثر شيوعًا وفعالية. في هذا الأسلوب، يتم تقسيم الدخل إلى شرائح، وكل شريحة تخضع لنسبة ضريبية معينة تتزايد مع ارتفاع الشريحة. على سبيل المثال، قد تخضع الشريحة الأولى من الدخل (الدخل الأدنى) لنسبة ضريبية منخفضة، بينما تخضع الشريحة الثانية (الدخل الأعلى) لنسبة أعلى، وهكذا.

هذا النظام يحقق عدالة ضريبية أكبر لأنه يسمح بتحميل الأثرياء عبئًا ضريبيًا أكبر مقارنةً بذوي الدخول المنخفضة، وبالتالي يساهم في تحقيق توزيع أكثر إنصافًا للثروة. أيضًا، يُسهم في زيادة الإيرادات الضريبية دون فرض عبء غير متناسب على الفئات الأكثر ضعفًا.

٤. تطبيق التصاعد بالشرائح في القانون المصري

في قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، تم تبني نظام التصاعد بالشرائح كوسيلة لتحقيق العدالة الضريبية. بموجب هذا النظام، يُقسم دخل الأفراد إلى شرائح مختلفة، وتُطبق نسبة ضريبية متزايدة على كل شريحة. على سبيل المثال، قد تكون الشريحة الأولى من الدخل معفاة من الضريبة، في حين تُفرض نسبة ضريبية منخفضة على الشريحة الثانية، وتزداد هذه النسبة مع ارتفاع الدخل.

هذا النظام يضمن أن الأفراد ذوي الدخل المنخفض لا يتحملون عبئًا ضريبيًا كبيرًا، بينما يدفع الأفراد ذوو الدخل المرتفع نسبة أكبر من دخلهم في شكل ضرائب. بالتالي، يساهم هذا النظام في تحقيق توزيع أكثر عدالة للأعباء الضريبية ويساعد في تقليل الفجوات الاقتصادية بين الأغنياء والفقراء.

من أبرز مزايا نظام التصاعد بالشرائح أنه يجمع بين البساطة والفعالية. فهو يوفر وسيلة واضحة وسهلة لتحديد الضريبة المستحقة، كما أنه يعزز من العدالة الاجتماعية من خلال تحميل الأثرياء عبئًا أكبر. هذا النظام أيضًا

يساعد في تعزيز الامتثال الضريبي، حيث يشعر دافعو الضرائب بأن النظام عادل ومعقول، مما يقلل من حالات التهرب الضريبي.

إضافةً إلى ذلك، يساعد نظام التصاعد بالشرائح في تحقيق الاستقرار المالي للدولة، حيث يوفر إيرادات ضريبية كافية لتمويل الخدمات العامة والمشروعات التنموية. كما أنه يمنح الحكومة القدرة على استخدام السياسة الضريبية كأداة لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية، مثل تقليل التفاوتات في الدخل والثروة، وتعزيز العدالة الاجتماعية.

جدول رقم (١) [١]

[١]) **هذه الشرائح طبقًا للقانون رقم ٧ لسنة ٢٠٢٤ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.**

الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، النصان الآتيان :

مادة (٨) :

يكون سعر الضريبة على النحو الآتي :

سعر الضريبة	صافى الدخل الذى لم يتجاوز ٦٠٠,٠٠٠ جنيه	صافى الدخل الذى يتجاوز ٦٠٠,٠٠٠ جنيه ولم يتجاوز ٧٠٠,٠٠٠ جنيه	صافى الدخل الذى يتجاوز ٧٠٠,٠٠٠ جنيه ولم يتجاوز ٨٠٠,٠٠٠ جنيه	صافى الدخل الذى يتجاوز ٨٠٠,٠٠٠ جنيه ولم يتجاوز ٩٠٠,٠٠٠ جنيه	صافى الدخل الذى يتجاوز ٩٠٠,٠٠٠ جنيه ولم يتجاوز ١,٢٠٠,٠٠٠ جنيه	صافى الدخل أكثر من مليون ومائتى ألف جنيه ١,٢٠٠,٠٠٠ جنيه
٠,٠٠٪	من ١ جنيه إلى ٤٠,٠٠٠ جنيه	–	–	–	–	–
١٠٪	أكثر من ٤٠,٠٠٠ جنيه إلى ٥٥,٠٠٠ جنيه	من ١ جنيه إلى ٥٥,٠٠٠ جنيه	–	–	–	–
١٥٪	أكثر من ٥٥,٠٠٠ جنيه إلى ٧٠,٠٠٠ جنيه	أكثر من ٥٥,٠٠٠ جنيه إلى ٧٠,٠٠٠ جنيه	من ١ جنيه إلى ٧٠,٠٠٠ جنيه	–	–	–
٢٠٪	أكثر من ٧٠,٠٠٠ جنيه إلى ٢٠٠,٠٠٠ جنيه	أكثر من ٧٠,٠٠٠ جنيه إلى ٢٠٠,٠٠٠ جنيه	أكثر من ٧٠,٠٠٠ جنيه إلى ٢٠٠,٠٠٠ جنيه	من ١ جنيه إلى ٢٠٠,٠٠٠ جنيه	–	–
٢٢,٥٪	أكثر من ٢٠٠,٠٠٠ جنيه إلى ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	أكثر من ٢٠٠,٠٠٠ جنيه إلى ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	أكثر من ٢٠٠,٠٠٠ جنيه إلى ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	أكثر من ٢٠٠,٠٠٠ جنيه إلى ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	من ١ جنيه إلى ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	–
٢٥٪	ما زاد على ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	ما زاد على ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	ما زاد على ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	ما زاد على ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	ما زاد على ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	من ١ جنيه إلى ١,٢٠٠,٠٠٠ جنيه
٢٧,٥٪	–	–	–	–	–	ما زاد على ١,٢٠٠,٠٠٠ جنيه

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

كيفية حساب صافي الوعاء الضريبي السنوي على دخل الأفراد من مرتبات أو مكافآت أو حوافز وغيرها من مصادر الدخل المرتبطة بالعمل:

١. تحديد الإيرادات السنوية:

يتم جمع جميع الإيرادات السنوية التي يحصل عليها الممول، بما في ذلك المرتبات، المكافآت، الحوافز، وأي إيرادات أخرى مشابهة.

٢. خصم الإعفاءات:

- الإعفاءات المقررة بقوانين خاصة: تشمل حصة الموظف في التأمينات الاجتماعية، أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي، اشتراكات صناديق الادخار، وحصة العاملين من الأرباح التي تُقرر توزيعها وفقاً للقانون.

- الإعفاء الشخصي السنوي: يتم خصم مبلغ قدره ٢٠,٠٠٠ جنيه كإعفاء شخصي للممول. وإذا كان الممول من ذوي الهمم، يزيد هذا المبلغ بنسبة ٥٠٪ ليصبح ٣٠,٠٠٠ جنيه.

٣. حساب صافي الوعاء الضريبي السنوي:

بعد خصم جميع الإعفاءات المذكورة أعلاه من إجمالي الإيرادات السنوية، يتم التوصل إلى صافي الوعاء الضريبي.

٤. تقريب صافي الدخل:

يتم تقريب مجموع صافي الدخل السنوي عند حساب الضريبة إلى أقرب عشرة جنيهات أقل.

٥. تطبيق الضريبة:

بعد تقريب صافي الدخل، يتم تطبيق النسب الضريبية المقررة على المبلغ الناتج وفقاً للقانون.

من الجدول رقم (١) نجد أن القانون قسم الشرائح الضريبية إلى سبعة شرائح تطبق على ستة أنواع من فئات الدخل.

الفئة الأولى هي تلك الفئة التي لا يتجاوز صافي الدخل فيها ٦٠٠,٠٠٠ جنيه وقرر القانون المعاملة الضريبية لهذه الفئة على الوجه الآتي:

قسم القانون دخل هذه الفئة إلى ستة شرائح:

- الشريحة الأولى (من ١ إلى ٤٠,٠٠) يطبق على هذا الدخل سعر ضريبة صفر.
- الشريحة الثانية (من ٤٠,٠٠١ إلى ٥٥,٠٠٠) يطبق على هذا الدخل سعر ضريبة ١٠٪.
- الشريحة الثالثة (من ٥٥,٠٠١ إلى ٧٠,٠٠٠) يطبق على هذا الدخل سعر ضريبة ١٥٪.
- الشريحة الرابعة (من ٧٠,٠٠١ إلى ٢٠٠,٠٠٠) يطبق على هذا الدخل سعر ضريبة ٢٠٪.
- الشريحة الخامسة (من ٢٠٠,٠٠١ إلى ٤٠٠,٠٠٠) يطبق على هذا الدخل سعر ضريبة ٢٢,٥٪.

- الشريحة السادسة (من ٤٠٠,٠٠١ إلى ٦٠٠,٠٠٠) يطبق على هذا الدخل سعر ضريبة ٢٥٪. وهذه الشريحة هي الحد الأقصى لهذه الفئة.

مثال: صافي الدخل السنوي ٦٠,٠٠٠ جنيه أحسب ضريبة الدخل:

الشرائح	صافى الدخل لا يتجاوز 600000		الفرق	سعر الضريبة	مبلغ الضريبة السنوى
	من	الى			
الأولى	1	40000	40000	0%	0
الثانية	أكثر من 40000	55000	15000	10%	1500
الثالثة	أكثر من 55000	70000	5000	15%	750
الاجمالى			60000		2250
الضريبة الشهرية					187.5

- **مثال: صافي الدخل السنوي ٥٠٠,٠٠٠ جنيه أحسب ضريبة الدخل:**

الشرائح	صافى الدخل لا يتجاوز 600000		الفرق	سعر الضريبة	مبلغ الضريبة السنوى
	من	الى			
الأولى	1	40000	40000	0%	0
الثانية	أكثر من 40000	55000	15000	10%	1500
الثالثة	أكثر من 55000	70000	15000	15%	2250
الرابعة	أكثر من 70000	200000	130000	20%	26000
الخامسة	أكثر من200000	400000	200000	22.5%	45000
السادسة	أكثر من 400000	600000	100000	25%	25000
	الاجمالى		500000		99750
	الضريبة الشهرية				8312.5

الفئة الثانية هي تلك الفئة التي يكون صافي الدخل فيها يتجاوز ٦٠٠,٠٠٠ جنيه ولا يتجاوز ٧٠٠,٠٠٠ جنيه وقرر القانون المعاملة الضريبية لهذه الفئة على الوجه الآتي:

لا يستحق الاستفادة من الشريحة الأولى المعفاة ويبدأ محاسبته بسعر الشريحة الثانية على أول ٥٥,٠٠٠ جنيه من دخله.

- الشريحة الثانية (من ١ إلى ٥٥,٠٠٠) يطبق على هذا الدخل سعر ضريبة ١٠٪.

- الشريحة الثالثة (من ٥٥,٠٠١ إلى ٧٠,٠٠٠) يطبق على هذا الدخل سعر ضريبة ١٥٪.
- الشريحة الرابعة (من ٧٠,٠٠١ إلى ٢٠٠,٠٠٠) يطبق على هذا الدخل سعر ضريبة ٢٠٪.
- الشريحة الخامسة (من ٢٠٠,٠٠١ إلى ٤٠٠,٠٠٠) يطبق على هذا الدخل سعر ضريبة ٢٢,٥٪.
- الشريحة السادسة (من ٤٠٠,٠٠١ إلى ٧٠٠,٠٠٠) يطبق على هذا الدخل سعر ضريبة ٢٥٪. وهذه الشريحة هي الحد الأقصى لهذه الفئة.

مثال: صافي الدخل السنوى ٦٥٠,٠٠٠ جنيه أحسب ضريبة الدخل:

الشرائح	صافى الدخل الذى تجاوز 600000 لم يتجاوز 700000		الفرق	سعر الضريبة	مبلغ الضريبة السنوى	ملاحظات
	من	الى				
الأولى	1	40000	0	0%	0	لا يحق له الاستفادة من الشريحة المعفاة
الثانية	أكثر من 40000	55000	55000	10%	5500	يبدأ من أقصى حد للشريحة الثانية
الثالثة	أكثر من 55000	70000	15000	15%	2250	
الرابعة	أكثر من 70000	200000	130000	20%	26000	
الخامسة	أكثر من200000	400000	200000	22.5%	45000	
السادسة	أكثر من 400000	700000	250000	25%	62500	
الاجمالى			650000		141250	
الضريبة الشهرية					11770.83	

<u>الفئة الثالثة هى تلك الفئة التى يكون صافى الدخل فيها يتجاوز ٧٠٠,٠٠٠ جنيه ولا يتجاوز ٨٠٠,٠٠٠ جنيه وقرر القانون المعاملة الضريبية لهذه الفئة على الوجه الآتى</u>:

لا يستحق الاستفادة من الشريحة الأولى المعفاة ولا تطبق عليه سعر الشريحة الثانية وتبدأ محاسبته بسعر الشريحة الثالثة على أول ٧٠,٠٠٠ جنيه من دخله.

- الشريحة الثالثة (من ١ إلى ٧٠,٠٠٠) يطبق على هذا الدخل سعر ضريبة ١٥٪.

- الشريحة الرابعة (من ٧٠,٠٠١ إلى ٢٠٠,٠٠٠) يطبق على هذا الدخل سعر ضريبة ٢٠٪.
- الشريحة الخامسة (من ٢٠٠,٠٠١ إلى ٤٠٠,٠٠٠) يطبق على هذا الدخل سعر ضريبة ٢٢,٥٪.

الشريحة السادسة (من ٤٠٠,٠٠١ إلى٨٠٠,٠٠٠) يطبق على هذا الدخل سعر ضريبة ٢٥٪. وهذه الشريحة هي الحد الأقصى لهذه الفئة.

مثال: صافي الدخل السنوي ٧٣٠,٠٠٠ جنيه أحسب ضريبة الدخل:

الشرائح	صافى الدخل الذى تجاوز 700000 لم يتجاوز 800000		الفرق	سعر الضريبة	مبلغ الضريبة السنوى	ملاحظات
	من	الى				
الأولى	1	40000	0	0%	0	لا يحق له الاستفادة من الشريحة المعفاة
الثانية	أكثر من 40000	55000	0	10%	0	لا يحق له الاستفادة من الشريحة الثانية
الثالثة	أكثر من 1	70000	70000	15%	10500	يبدأ من أقصى حد للشريحة الثالثة
الرابعة	أكثر من 70000	200000	130000	20%	26000	
الخامسة	أكثر من200000	400000	200000	22.5%	45000	
السادسة	أكثر من 400000	800000	330000	25%	82500	
الاجمالى			730000		164000	
الضريبة الشهرية					13666.6	

الفئة الرابعة هى تلك الفئة التى يكون صافى الدخل فيها يتجاوز ٨٠٠,٠٠٠ جنيه ولا يتجاوز ٩٠٠,٠٠٠ جنيه وقرر القانون المعاملة الضريبية لهذه الفئة على الوجه الآتى:

لا يستحق الاستفادة من الشريحة الأولى المعفاة ولا تطبق عليه سعر الشريحة الثانية، ولا الشريحة الثالثة وتبدأ محاسبته بسعر الشريحة الرابعة على أو ٢٠٠,٠٠٠ جنيه من دخله.

- الشريحة الرابعة (من ١ إلى ٢٠٠,٠٠٠) يطبق على هذا الدخل سعر ضريبة ٢٠٪.
- الشريحة الخامسة (من ٢٠٠,٠٠١ إلى ٤٠٠,٠٠٠) يطبق على هذا الدخل سعر ضريبة ٢٢,٥٪.

الشريحة السادسة (من ٤٠٠,٠٠١ إلى٩٠٠,٠٠٠) يطبق على هذا الدخل سعر ضريبة ٢٥٪. وهذه الشريحة هي الحد الأقصى لهذه الفئة.

مثال: صافي الدخل السنوي ٨٩٠,٠٠٠ جنيه أحسب ضريبة الدخل:

الشرائح	صافى الدخل الذى تجاوز 800000 لم يتجاوز 900000		الفرق	سعر الضريبة	مبلغ الضريبة السنوى	ملاحظات
	من	الى				
الأولى	1	40000	0	0%	0	لا يحق له الاستفادة من الشريحة الأولى حتى الشريحة الثالثة
الثانية	أكثر من 40000	55000	0	10%	0	
الثالثة	أكثر من 55000	70000	0	15%	0	
الرابعة	من 1	200000	200000	20%	40000	يبدأ من أقصى حد للشريحة الرابعة
الخامسة	أكثر من200000	400000	200000	22.5%	45000	
السادسة	أكثر من 400000	900000	490000	25%	122500	
الاجمالى			890000		207500	
الضريبة الشهرية					17291.66	

الفئة الخامسة هي تلك الفئة التي يكون صافي الدخل فيها يتجاوز ٩٠٠,٠٠٠ جنيه ولا يتجاوز ١,٢٠٠,٠٠٠ جنيه وقرر القانون المعاملة الضريبية لهذه الفئة على الوجه الآتي:

لا يستحق الاستفادة من الشريحة الأولى المعفاة ولا تطبق عليه سعر الشريحة الثانية، ولا الشريحة الثالثة ولا الشريحة الرابعة وتبدأ محاسبته بسعر الشريحة الخامسة على أو ٤٠٠,٠٠٠ جنيه من دخله.

- الشريحة الخامسة (من ١ إلى ٤٠٠,٠٠٠) يطبق على هذا الدخل سعر ضريبة ٢٢,٥٪.

الشريحة السادسة (من ٤٠٠,٠٠١ إلى١,٢٠٠,٠٠٠) يطبق على هذا الدخل سعر ضريبة ٢٥٪. وهذه الشريحة هي الحد الأقصى لهذه الفئة.

مثال: صافي الدخل السنوي ٩٤٠,٠٠٠جنيه أحسب ضريبة الدخل:

الشرائح	صافي الدخل الذى تجاوز 900000لم يتجاوز 1200000		الفرق	سعر الضريبة	مبلغ الضريبة السنوى	ملاحظات
	من	الى				
الأولى	1	40000	0	0%	0	
الثانية	أكثر من 40000	55000	0	10%	0	لا يحق له الاستفادة من الشريحة من الشريحة الأولى حتى الشريحة الرابعة
الثالثة	أكثر من 55000	70000	0	15%	0	
الرابعة	من 700000	200000	0	20%	0	
الخامسة	من 1	400000	400000	22.5%	90000	يبدأ من الحد الاقصى للشريحة الخامسة
السادسة	أكثر من 400000	1200000	540000	25%	135000	
الاجمالى			940000		225000	
الضريبة الشهرية					18750	

الفئة السادسة والأخيرة هى تلك الفئة التى يكون صافى الدخل فيها يتجاوز ١,٢٠٠,٠٠٠ جنيه وقرر القانون المعاملة الضريبية لهذه الفئة على الوجه الآتى:

لا يستحق الاستفادة من الشريحة الأولى المعفاة ولا تطبق عليه سعر الشريحة الثانية، ولا الشريحة الثالثة ولا الشريحة الرابعة ولا الخامسة ولا يطبق عليه غير شريحتين السادسة والسابعة.

- الشريحة السادسة (من ١ إلى١,٢٠٠,٠٠٠) يطبق على هذا الدخل سعر ضريبة ٢٥٪.
- الشريحة السابعة أي مبلغ يزيد عن (١,٢٠٠,٠٠٠) يخضع لسعر ضريبة ٢٧,٥٪.

مثال: صافي الدخل السنوي ١,٣٠٠,٠٠٠ جنيه أحسب ضريبة الدخل:

الشرائح	صافى الدخل أكثر من 1200000		الفرق	سعر الضريبة	مبلغ الضريبة السنوى	ملاحظات
	من	الى				
الأولى	1	40000	0	0%	0	
الثانية	أكثر من 40000	55000	0	10%	0	
الثالثة	أكثر من 55000	70000	0	15%	0	
الرابعة	من 700000	200000	0	20%	0	
الخامسة	أكثر من200000	400000	0	22.5%	0	
السادسة	من 1	1200000	1200000	25%	300000	يبدأ من الشريحة السادسة
السابعة	أكثرمن 1200000		100000	27.5%	27500	
الاجمالى			1300000		327500	
الضريبة الشهرية					27291.6	

الفصل الثالث

خصائص الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في مصر يتسم بالعديد من الخصائص التي تميزه وتحدد الطريقة التي يتم بها فرض الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين. هذا الفصل سيتناول بالتفصيل الخصائص الأساسية لهذه الضريبة في النقاط الآتية: أنها ضريبة شخصية، أنها ضريبة مباشرة، أنها ضريبة سنوية أقرب إلى الضريبة الموحدة منها للضريبة النوعية، وأنها ضريبة تجمع بين معايير التبعية الاجتماعية والاقتصادية.

أولًا: ضريبة شخصية

الضريبة الشخصية هي تلك التي تفرض على دخل الأفراد مع الأخذ في الاعتبار الحالة الشخصية والاجتماعية للممول[١]. يُعد هذا المبدأ من أبرز خصائص الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وفقًا لقانون الضريبة على الدخل المصري. ويعني ذلك أن تحديد الضريبة المستحقة لا يتم فقط

[١]) علي إبراهيم، الآثار الاقتصادية لقانون الضريبة على الدخل في مصر، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، ٢٠١٩، ص٤٨.

بناءً على مقدار الدخل الذي يحصل عليه الممول، ولكن أيضًا بناءً على وضعه الاجتماعي والشخصي.

على سبيل المثال، يأخذ القانون في الحسبان عدد أفراد الأسرة التي يعولها الممول، وحالته الاجتماعية مثل الزواج والإنجاب، وأيضًا أي إعفاءات أو تخفيضات قد يستحقها وفقًا لهذه الظروف. هذه المعاملة الشخصية تهدف إلى تحقيق العدالة الضريبية من خلال مراعاة الفوارق الاجتماعية والاقتصادية بين الأفراد، مما يضمن أن العبء الضريبي يتناسب مع القدرة الحقيقية للممولين على الدفع[١].

علاوة على ذلك، تساعد هذه الخاصية في تقليل التفاوتات الاقتصادية وتعزيز مبدأ العدالة الاجتماعية، حيث يتم تخفيف العبء الضريبي على الأسر ذات الدخل المحدود أو التي تتحمل أعباء اجتماعية كبيرة، بينما يُفرض عبء أكبر على الممولين ذوي الدخول المرتفعة الذين لا يتحملون نفس الأعباء.

ثانيًا: ضريبة مباشرة

[١]) ياسر فهمي، التخطيط الضريبي وقانون الضريبة على الدخل في مصر، دار الكتب القانونية، القاهرة، ٢٠١٨.

الضريبة المباشرة هي التي تُفرض مباشرة على الدخل أو الثروة، ويُعتبر الممول نفسه هو المسؤول عن دفعها إلى الدولة[١]. في سياق الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، تُعتبر هذه الضريبة من الضرائب المباشرة، حيث يتم تحصيلها مباشرة من دخل الأفراد وفقًا لما يحققونه من إيرادات خلال السنة الضريبية.

هذه الضريبة تتميز بأنها تفرض عبءً ماليًا مباشراً على الممولين، مما يجعلها أكثر وضوحًا وشفافية. فالممول يعرف تمامًا مقدار الضريبة التي يجب عليه دفعها بناءً على دخله السنوي، ولا يتم تمرير هذا العبء إلى مستهلكين أو أطراف أخرى كما يحدث في الضرائب غير المباشرة (مثل ضرائب المبيعات).

علاوة على ذلك، كون الضريبة مباشرة يعزز من فعالية النظام الضريبي، حيث يتم تحصيل الإيرادات الضريبية بطريقة أكثر انتظامًا واستقرارًا[٢]، مما يسهل على الدولة التخطيط المالي وتنفيذ سياساتها الاقتصادية. كما أن الطابع المباشر لهذه الضريبة يسهم في تعزيز الثقة بين الممولين والإدارة

[١]) علي إبراهيم، الآثار الاقتصادية لقانون الضريبة على الدخل في مصر، مرجع سابق، ص٤٧.

[٢]) حسين عبد الفتاح، أحكام الضريبة على دخل الأشخاص الاعتباريين في مصر، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٢٠، ص٥٥.

الضريبية، حيث يعرف الممول تمامًا كيف يتم حساب ضريبته وكيف تُستخدم في تمويل الخدمات العامة.

ثالثًا: الضريبة سنوية وأقرب إلى الضريبة الموحدة منها للضريبة النوعية:

تُفرض الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين في مصر على أساس سنوي[١]، مما يعني أن الدخل الذي يحققه الممول خلال عام كامل هو ما يُشكل الوعاء الضريبي لهذه الضريبة. هذا الطابع السنوي يتيح للممولين وللدولة على حد سواء تخطيطاً مالياً أكثر استقراراً وتنظيماً.

ومن ناحية أخرى، تُعتبر هذه الضريبة أقرب إلى الضريبة الموحدة منها للضريبة النوعية. الضريبة الموحدة تعني أن كافة أنواع الدخل، بغض النظر عن مصدرها، تخضع لنفس المعاملة الضريبية ضمن وعاء واحد. بالمقارنة، تُفرض الضريبة النوعية على أنواع معينة من الدخل بشكل منفصل، مثل الأجور أو الأرباح التجارية أو الدخل من الاستثمارات[٢].

في النظام المصري، تُعتبر الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين أقرب إلى النظام الموحد، حيث يتم جمع كافة مصادر الدخل تحت مظلة واحدة

[١]) المرجع السابق، ص٥٦.

[٢]) مصطفى عبد الرحمن، التحليل الضريبي لقانون الضريبة على الدخل، دار العلوم، القاهرة، ٢٠١٩، ص٣٢.

وتُحسب الضريبة على أساس إجمالي الدخل السنوي. هذا التوحيد يسهم في تبسيط النظام الضريبي، وتقليل التعقيدات المحاسبية، وتسهيل عملية الامتثال الضريبي للممولين[١].

رابعًا: الضريبة تجمع بين معايير التبعية الاجتماعية والاقتصادية

تجمع الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين في مصر بين معايير التبعية الاجتماعية والاقتصادية، مما يجعلها أداة فعالة في تحقيق العدالة الضريبية. تعتمد هذه الضريبة على مزيج من المعايير التي تأخذ في الحسبان الوضع الاقتصادي والاجتماعي للممول[٢].

من الناحية الاجتماعية، تأخذ الضريبة في الاعتبار العوامل التي تؤثر على قدرة الممول على الدفع مثل عدد أفراد الأسرة التي يعولها، وأي إعاقات أو ظروف اجتماعية خاصة. هذه العوامل تؤدي إلى تقديم إعفاءات أو

[١]) جمال عبد العظيم، تأثير التعديلات التشريعية على قانون الضريبة على الدخل، مكتبة الأنجلو المصرية، القاهرة، ٢٠١٦، ص٤٩.

[٢]) علي إبراهيم، الآثار الاقتصادية لقانون الضريبة على الدخل في مصر، مرجع سابق، ص٥١.

تخفيضات ضريبية للممولين، مما يساعد في تحقيق توازن بين العبء الضريبي والقدرة المالية الفعلية[١].

من الناحية الاقتصادية، يتم تحديد مقدار الضريبة بناءً على إجمالي الدخل السنوي للممول، مما يعكس مبدأ التقدمية الضريبية حيث يدفع الأفراد ذوو الدخل المرتفع نسبة أعلى من الضريبة مقارنةً بذوي الدخل المنخفض. هذا المبدأ يُسهم في تقليل الفجوة الاقتصادية بين مختلف فئات المجتمع، حيث يساهم الأكثر قدرة على الدفع في تمويل الخدمات العامة والمشروعات التنموية التي تستفيد منها الفئات الأقل دخلاً[٢].

بالإضافة إلى ذلك، يعكس هذا التجميع بين المعايير الاجتماعية والاقتصادية التزام الدولة بتحقيق التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية، حيث يتم استخدام الإيرادات الضريبية في تمويل الخدمات العامة مثل التعليم والصحة والبنية التحتية، مما يساهم في تحسين مستوى المعيشة لجميع المواطنين[٣].

---

[١]) عبد الله الشافعي، العدالة الضريبية في ضوء التعديلات الأخيرة على قانون الضريبة على الدخل، دار الفكر العربي، القاهرة، ٢٠٢١.

[٢]) ياسر فهمي، التخطيط الضريبي وقانون الضريبة على الدخل في مصر، دار الكتب القانونية، القاهرة، ٢٠١٨، ص٥٣.

[٣]) خالد عبد الحميد، قانون الضريبة على الدخل وتحديات تطبيقه في مصر، دار الثقافة القانونية، القاهرة، ٢٠٢١، ص٦٥.

الباب الثاني

المرتبات وما في حكمها

تمهيد وتقسيم:

تعتبر الإيرادات الناتجة عن العمل ضمن نطاق سريان الضريبة على المرتبات وما في حكمها. بمعنى أن مصدر الإيراد يكون من العمل لدى الغير وتحت إشرافه، حيث يجب أن تكون هناك علاقة تبعية بين العامل ورب العمل، وعدم استقلالية العامل. بغض النظر عن تسمية أو صور أو أسباب هذا الإيراد، فقد يكون هذا الإيراد أجراً أو مكافأة أو حافزًا.

ونستعرض في هذا الباب كيفية حساب الضريبة على المرتبات، والبدلات والعلاوات التي قد تضاف إلى المرتب، بالإضافة إلى الإعفاءات المقررة في هذا السياق. يتم التركيز على توضيح الإجراءات المطلوبة من أصحاب العمل والموظفين للامتثال للقوانين الضريبية ذات الصلة، على أن نقسم هذا الباب إلى:

الفصل الأول: نطاق سريان ضريبة المرتبات وما في حكمها.

الفصل الثاني: تحديد وعاء الضريبة وشروط سريانها.

الفصل الثالث: الإيرادات المعفاة من الضريبة.

الفصل الرابع: إجراءات وتحصيل الضريبة.

الفصل الأول

نطاق سريان ضريبة المرتبات وما في حكمها

تسري الضريبة على المرتبات وما في حكمها على كل ما يستحق للممول نتيجة عمله لدى الغير، سواء بعقد أو بدون عقد، بصفة دورية أو غير دورية، وأياً كانت مسميات أو صور أو أسباب هذه المستحقات، سواءً كانت عن أعمال أديت في مصر أو في الخارج ودفع مقابلها من مصدر في مصر، بما في ذلك الأجور والمكافآت والحوافز والعمولات والمنح والأجور الإضافية والبدلات والحصص والأنصبة في الأرباح والمزايا النقدية والعينية بأنواعها. كما تسري الضريبة على ما يستحق للممول من مصدر أجنبي عن أعمال أديت في مصر، وعلى مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام من غير المساهمين، وكذلك على مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين في شركات الأموال مقابل عملهم الإداري. وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون أسس تقدير قيمة المزايا العينية[١].

[١]) المادة (٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ "تسري الضريبة على المرتبات وما في حكمها على النحو الآتي:
١- كل ما يستحق للممول نتيجة عمله لدى الغير بعقد أو بدون عقد بصفة دورية أو غير دورية، وأياً كانت مسميات أو صور أو أسباب

تُفرض الضريبة على جميع المبالغ التي تُدفع لغير المقيمين، بغض النظر عن الجهة أو الهيئة التي تستخدمهم لأداء خدمات تحت إشرافها. كما تُفرض الضريبة على المبالغ التي يحصل عليها المقيمون من جهات غير جهات عملهم الأصلية، وذلك بنسبة ١٠٪ دون أي تخفيض لمواجهة التكاليف أو إجراء أي خصم آخر.

وبناءً على ما سبق، فإن هذه الإيرادات التي تشكل النطاق الموضوعي لسريان الضريبة على الدخل، تظهر أن المشرع قد توجه نحو تطبيق فكرة الشمولية بهدف توسيع قاعدة الضريبة. وطُبقت هذه الفكرة الشمولية بوضوح في فرض الضريبة على كل ما يستحق للممول العامل لدى الغير، بغض النظر عن دوام العمل أو عدمه، ومسميات أو صور أو أسباب هذه الإيرادات المستحقة، سواء أُدي العمل في مصر أو الخارج، وسواء كان

هذه المستحقات، وسواءً كانت عن أعمال أديت في مصر أو في الخارج ودفع مقابلها من مصدر في مصر، بما في ذلك الأجور والمكافآت والحوافز والعمولات والمنح والأجور الإضافية والبدلات والحصص والأنصبة في الأرباح والمزايا النقدية والعينية بأنواعها.

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

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

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

وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون أسس تقدير قيمة المزايا العينية.

المستحق للإيراد مقيمًا أو غير مقيم، وحاصلًا على الإيراد من جهة عمله الأصلية أو من جهات أخرى.

وسوف نتناول بشيء من التفصيل أنواع هذه الإيرادات:

أولًا: الإيرادات المدفوعة من مصدر في مصر.

كل ما يستحق للممول نتيجة عمله لدى الغير: يعني ذلك أن الشرط الوحيد لإخضاع كل ما يستحقه الممول للضريبة هو وجود علاقة تبعية، أي العمل لدى الغير، سواء تمت ممارسة هذا العمل بناءً على تعاقد بين الممول ورب العمل، أو بناءً على نصوص القوانين واللوائح المنظمة للعمل في القطاعين العام أو الخاص أو الحكومي. وسواء كان هذا العمل يُمارس بشكل دوري يتميز بالثبات والاستقرار أو بشكل عارض، وبغض النظر عن التسمية التي تُطلق على ما يستحقه العامل أو الموظف (مرتب، مكافأة، أجر، بدل، ..... إلخ).

يُلاحظ هنا أن المشرع قد أخذ صراحة بمبدأ التبعية الاقتصادية، أي وجود مصدر الإيراد المدفوع للممول في مصر، بغض النظر عن جنسية الممول. كما يُلاحظ أيضًا أن المشرع أشار صراحة إلى بعض الإيرادات الخاضعة للضريبة على سبيل المثال وليس الحصر، وسنشير إليها بشيء من التفصيل.

- **المرتب:** يُقصد المبلغ الذي يُمنح بانتظام للأفراد مقابل أدائهم لوظائفهم الأساسية، يتم دفع هذا المبلغ بشكل شهري وبصفة دورية، مما يعني أنه يُصرف بشكل منتظم ومستمر على مدار السنة. يتضمن هذا المبلغ التعويض المالي الأساسي الذي يتلقاه الموظفون عن أعمالهم الأساسية والمسؤوليات الموكلة إليهم في مناصبهم الوظيفية.
- **الأجور:** هي المبالغ التي تُمنح مقابل العمل اليدوي، وتُدفع عادة في فترات متقاربة مثل اليومية أو الأسبوعية، مما يميزها عن المرتبات والمهايا. يشمل الأجر كل ما يُعطى للعامل مقابل عمله، بغض النظر عن نوع العمل، بالإضافة إلى جميع العلاوات، وذلك وفقًا لنصوص عقد العمل.

يُستخدم لفظ "المرتب" أو "الماهية" عادة للإشارة إلى ما يتقاضاه موظفو الحكومة أو العاملون في المحلات والمنشآت التجارية والصناعية مقابل أعمالهم التي تتميز بالطابع الذهني. أما لفظ "الأجر" فيُستخدم للإشارة إلى ما يحصل عليه العمال مقابل أعمالهم التي تتميز بالطابع اليدوي أو الجسدي.

- **ما في حكم المرتب**: يشير إلى كافة المبالغ المالية والمزايا العينية التي يحصل عليها الفرد بالإضافة إلى المرتب الأساسي مقابل عمله. تشمل هذه المبالغ والمزايا كل ما يُمنح للعامل نتيجة لجهوده وخدماته بشكل دوري أو غير دوري. الأمثلة على ذلك تشمل:

١. **المكافآت:** أي مبالغ تُمنح للعامل بناءً على الأداء الجيد أو تحقيق أهداف معينة.

٢. **الحوافز:** مدفوعات إضافية تُقدم لتحفيز العامل على زيادة الإنتاجية أو الأداء.

٣. **العمولات**: مبالغ تُدفع كنسبة من قيمة المبيعات أو الصفقات التي يُتمها العامل.

٤. **المنح:** أي أموال تُعطى للعامل كمكافأة أو تقدير لجهوده.

٥. **الأجور الإضافية:** مبالغ تُدفع للعامل عن العمل الإضافي أو الساعات الإضافية.

٦. **البدلات**: مدفوعات تُقدم للعامل لتغطية نفقات محددة، مثل بدل الانتقال أو بدل السكن.

٧. **الحصص والأنصبة في الأرباح:** جزء من أرباح الشركة يُوزع على العاملين.

يمكن أن يتفق صاحب العمل مع العامل على أن يكون أجره حصة نسبية من الأرباح الصافية أو عمولة عن المبيعات التي تتم عن طريق العامل أو وفقًا لكميات المبيعات. يجب ملاحظة أن تحمل أصحاب العمل للخسارة وحدهم لا يجعل من عقد العمل عقد شراكة طالما أن العقد ينص على تبعية

العامل لصاحب العمل وخضوعه لتوجيهاته. وقد قضت محكمة النقض بأن الشخص الذي يقدم خدمات بعد تأسيس الشركة بناءً على اتفاق بينه وبين صاحبها، فإن ما يحصل عليه من إيراد يُعتبر أجرًا ناتجًا عن عقد العمل وليس عن عقد تأسيس الشركة. ولا يؤثر في هذه الحقيقة أن يكون الأجر في شكل نسبة من الأرباح أو مرتب ثابت أو مزيجًا بينهما، ويخضع هذا الأجر لضريبة المرتبات والأجور.

٨. المزايا النقدية والعينية:

المزايا النقدية: هي مبالغ يحصل عليها الممول بشكل دوري أو عرضي، لكنها تُعتبر تبعية وليست أساسية، سواء كانت مدفوعة من قِبل صاحب العمل أو من عملاء منشأته. يمكن أن تكون هذه المبالغ ناتجة عن التزام أو تقدير. لذلك، لا تُعد من ضمن المزايا النقدية تلك المبالغ التي تُمنح للعامل كمقابل لنفقات فعلية تكبدها لأداء عمله، لأن هذه المبالغ تُعتبر إنفاقاً وليس دخلاً. ورغم أن المشرع لم يحدد شروطًا واضحة لما يخضع وما لا يخضع من هذه المزايا النقدية للضريبة، إلا أن العرف قد استقر على أن هذه المزايا تخضع للضريبة بشرط ألا تكون مخصصة للإنفاق على أغراض الوظيفة.

المزايا العينية: تتمثل في الخدمات والمنافع المادية التي يحصل عليها الممول نتيجة عمله أو وظيفته أو مركزه، بالإضافة إلى المرتب أو الإيراد الأساسي. تُمنح هذه المزايا سواء على نحو مستمر أو عرضي. ويشترط

الفقه المالي أن تُمنح هذه المزايا للمستفيد مجانًا لتخضع للضريبة، وأن يكون الهدف منها مكافأة الموظف أو العامل شخصيًا وليس وظيفته.

■ كيفية حساب المزايا العينية

أوضحت المادة ١١ من اللائحة التنفيذية ضوابط حساب بعض المزايا العينية على النحو التالي:

١. سيارات الشركة التي تُوضع تحت التصرف الشخصي للعامل:

- تُحدد قيمة الميزة العينية بنسبة ٢٠٪ من تكلفة الوقود والتأمين والصيانة الدورية المتعلقة بهذه السيارات، سواء كانت مملوكة للشركة أو مستأجرة[١].

[١] **) مثال عن قيمة الميزة العينية للسيارة:**
افترض أن شركة ما توفر سيارة لأحد موظفيها لاستخدامه الشخصي، وتتحمل الشركة جميع تكاليف الوقود والتأمين والصيانة الدورية للسيارة على مدار العام. ولنفترض أن إجمالي هذه النفقات السنوية يبلغ ٥٠,٠٠٠ جنيه مصري.
الخطوات:
١. تحديد النفقات السنوية:
- إجمالي تكاليف الوقود والتأمين والصيانة الدورية التي تتحملها الشركة = ٥٠,٠٠٠ جنيه مصري.
٢. حساب قيمة الميزة العينية:
- تُحسب قيمة الميزة العينية بنسبة ٢٠٪ من إجمالي هذه النفقات.
- قيمة الميزة العينية = ٥٠,٠٠٠ جنيه × ٢٠٪ = ١٠,٠٠٠ جنيه مصري.
النتيجة:

٢. الهواتف المحمولة:

تُحدد قيمة الميزة العينية بنسبة ٢٠٪ من النفقات المتعلقة بالهاتف على مدار العام[١].

٣. القروض والسلفيات المقدمة من صاحب العمل:

عندما يحصل العامل على قرض من صاحب العمل يحتوي على ميزة معينة، تدخل هذه الميزة ضمن الإيراد الخاضع للضريبة. ينطبق هذا على

قيمة الميزة العينية التي تُضاف إلى دخل الموظف الخاضع للضريبة هي ١٠,٠٠٠ جنيه مصري.

[١] **) مثال عن قيمة الميزة العينية للهاتف المحمول:**
افترض أن شركة ما تتحمل نفقات الهاتف المحمول لموظف معين طوال العام. وتصل إجمالي هذه النفقات إلى ١٠,٠٠٠ جنيه مصري سنويًا.
الخطوات:
١. تحديد النفقات السنوية:
- إجمالي النفقات السنوية المتعلقة بالهاتف المحمول = ١٠,٠٠٠ جنيه مصري.
٢. حساب قيمة الميزة العينية:
- قيمة الميزة العينية تُحسب بنسبة ٢٠٪ من إجمالي النفقات.
- قيمة الميزة العينية = ١٠,٠٠٠ جنيه × ٢٠٪ = ٢,٠٠٠ جنيه مصري.
النتيجة:
قيمة الميزة العينية التي تُضاف إلى دخل الموظف الخاضع للضريبة هي ٢,٠٠٠ جنيه مصري.

أي مبالغ يحصل عليها العامل مقدماً أو تُسجل في سجلات صاحب العمل على حساب العامل. يتم حساب هذه الميزة بالضوابط التالية:

- يجب أن يتجاوز مبلغ القرض أو السلفة إجمالي ما حصل عليه العامل خلال الستة أشهر السابقة للحصول على القرض.

- يجب أن يكون القرض بدون عائد (فائدة) أو بفائدة تقل عن ٧٪.

تُحدد الميزة العينية هنا بنسبة ٧٪ من قيمة القرض إذا كان بدون عائد، أو بنسبة الفارق بين ٧٪ والنسبة الفعلية التي يدفعها العامل إذا كان العائد أقل من ٧٪[١].

[١]) مثال توضيحي: إذا كان أجر العامل خلال الستة أشهر الأخيرة ٨٠٠٠٠ جنيه، وحصل على قرض مقداره ١٠٠٠٠٠ جنيه، فإن الشرط الأول يتحقق لأن مقدار القرض تجاوز الأجر الذي حصل عليه العامل خلال الستة أشهر الأخيرة.

– إذا كان القرض بدون عائد، فإن الميزة العينية تكون ٧٠٠٠ جنيه، محسوبة كالتالي:

– ١٠٠٠٠٠ × ٧٪ = ٧٠٠٠ جنيه.

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

تُحدد الميزة العينية بما يتحمله رب العمل من الأقساط المدفوعة خلال العام.

٥. أسهم الشركة التي تُمنح بقيمة تقل عن القيمة السوقية للسهم:

تُحدد هذه الميزة بشرط أن يكون للعامل حق التصرف في الأسهم. إذا كان الحصول على الأسهم مصحوباً بقيود على حق التصرف، فلن تُحدد الميزة كأحد عناصر الإيراد إلا من التاريخ الذي يتمكن فيه العامل من التصرف

– إذا كان العائد ٣٪ فقط، فإن الميزة العينية تكون ٤٠٠٠ جنيه، محسوبة كالتالي:

– (٧٪ – ٣٪) = ٤٪

– ١٠٠٠٠٠ × ٤٪ = ٤٠٠٠ جنيه.

في الأسهم. تُحدد هذه الميزة على أساس الفارق بين القيمة السوقية للأسهم والقيمة التي حوسب العامل على أساسها[١].

ثانيًا: ما يستحق للممول من مصدر أجنبي عن أعمال أديت في مصر

تُعد المبالغ التي يستحقها الممول من مصدر أجنبي مقابل أعمال أُديت داخل مصر ضمن المرتبات وما في حكمها، حتى لو لم يتم استلام هذه المبالغ بالفعل. فهناك ثلاثة ضوابط رئيسية لهذا الحكم:

١. استحقاق المبالغ: لا يشترط أن يكون الممول قد حصل على هذه المبالغ بالفعل؛ يكفي أنها مستحقة له، أي أنها من حقه الحصول عليها حتى ولو لم يستلمها بعد.

---

[١]) إذا حصل العامل على ١٠٠٠ سهم بسعر ١٠ جنيه للسهم، بينما بلغت القيمة السوقية للسهم ٢٠ جنيهاً، يكون مقدار الميزة ١٠٠٠٠ جنيه، محسوبة كالتالي:

– (القيمة السوقية للسهم – القيمة التي حوسب عليها العامل) × عدد الأسهم = إجمالي الميزة.

– (٢٠ – ١٠) × ١٠٠٠ = ١٠٠٠٠ جنيه.

٢. مكان أداء الأعمال: يجب أن تكون الأعمال قد أُديت داخل مصر. يعني ذلك أن النشاط أو الخدمة الذي قام به الممول كان داخل الأراضي المصرية.

٣. مصدر الدخل: يجب أن يكون مصدر الدخل من الخارج. أي أن الجهة التي تدفع هذه المبالغ هي جهة أجنبية، مثل السفارات أو المراكز الثقافية الأجنبية الموجودة في مصر.

لنفرض أن هناك مترجمًا يُقيم في مصر ويعمل لدى سفارة أجنبية موجودة في القاهرة. يقوم هذا المترجم بترجمة الوثائق والمراسلات لصالح السفارة الأجنبية. في هذه الحالة، يحصل المترجم على أجره من السفارة التي تُعتبر مصدرًا أجنبيًا.

قد يُثار التساؤل حول خضوع المرتبات التي تُدفع عن خدمات تُؤدى جزئيًا في مصر وجزئيًا في الخارج للضريبة. على سبيل المثال، إذا كان المهندسون التابعون لبعض الشركات مكلفين بتصميم مشروعات في الخارج والإشراف على تنفيذها في مصر، ففي هذه الحالة تستحق الضريبة عن الجزء من الإيراد الذي يقابل ما أُدي من الخدمة في مصر، إذا أمكن تمييز المرحلة التي تُؤدى فيها الخدمات في مصر.

ولكن، إذا كانت الخدمة المقدمة والتي يُدفع الإيراد مقابلها تشكل وحدة واحدة يصعب تمييز مراحلها، فإن العبرة تكون بالخدمة ذاتها دون النظر إلى الأعمال التمهيدية لها. وبالتالي، تُستحق الضريبة إذا كانت الخدمة قد أُديت

في مصر، حتى إذا كان العمل التمهيدي لها قد تم في الخارج أو دُفعت أتعابها في الخارج.

ثالثًا: الإيرادات المدفوعة لرؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام وقطاع العمال العام من غير المساهمين.

تُعتبر الإيرادات المدفوعة لرؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام من غير المساهمين من أهم العناصر التي تخضع للضريبة. يندرج هؤلاء الأفراد ضمن فئة معينة من الموظفين الذين يحصلون على دخل نتيجة قيامهم بمهام إدارية وإشرافية في تلك الشركات، دون أن يكون لديهم حصص مساهمة في رأس مال الشركة[١].

١. الإيرادات المدفوعة: هذه الإيرادات تشمل جميع الأجور والمكافآت والمزايا المالية والعينية التي يحصل عليها رؤساء وأعضاء مجالس

[١]) لم يعد تعيين رئيس وأعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام مرتبطًا بالمكانة الاجتماعية، بل أصبح يتم بناءً على قرار من السلطة التنفيذية العليا (رئيس الجمهورية أو رئيس مجلس الوزراء أو الوزير المختص) ويعتمد على الكفاءة والإخلاص في العمل، وليس على ملكية حصة معينة في رأس مال الشركة. بذلك، فإن رئيس أو عضو مجلس الإدارة في هذه الشركات التي تملكها الدولة أو تساهم فيها يُعد من غير المساهمين. كما أن ما يتقاضاه من الشركة لا يُعتبر ناتجًا عن حصة ملكية، بل يُعتبر بمثابة أجر عن عمله. لذا، فإن الدخل الذي يحصل عليه (سواء كان مرتبًا أو مكافأة) يُعتبر دخلاً ناتجًا عن العمل، ويدخل ضمن إطار مفهوم المرتبات والأجور، وبالتالي يخضع للضريبة.

الإدارة. قد تتضمن هذه الإيرادات مرتبات شهرية، مكافآت سنوية، بدلات اجتماعات، بدلات سفر، وتأمين صحي، وغيرها من المزايا.

٢. شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام: تشير هذه الفئة إلى الشركات التي تملكها الحكومة بالكامل أو تسيطر على نسبة كبيرة من رأس مالها، وتعمل في مجالات متنوعة تشمل الصناعة، التجارة، الخدمات، وغيرها.

٣. من غير المساهمين: يقصد بذلك أن الأفراد الذين يحصلون على هذه الإيرادات لا يملكون حصصًا أو أسهمًا في الشركة. إنهم يُعينون في هذه المناصب الإدارية بناءً على مؤهلاتهم وخبراتهم الإدارية، وليس بناءً على مساهماتهم المالية في الشركة.

رابعًا: الإيرادات المدفوعة لرؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين في شركات الأموال مقابل عملهم الإداري.

تعتبر الإيرادات التي تُدفع لرؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين في شركات الأموال مقابل عملهم الإداري من بين العناصر الهامة التي تخضع للضريبة على الدخل، فشركات الأموال هي الشركات التي يعتمد تكوينها بشكل رئيسي على رأس المال المُستثمر، بغض النظر عن هوية المساهمين فيها. أمثلة على ذلك تشمل الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة.

يُعين رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين في شركات الأموال لإدارة الشركة والإشراف على تنفيذ سياساتها واستراتيجياتها. تشمل مسؤولياتهم اتخاذ القرارات الإدارية، وتوجيه العمليات اليومية، وضمان التزام الشركة بالقوانين واللوائح؛ وتشمل الإيرادات المدفوعة لرؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين ما يلي:

١. المرتبات الشهرية: مبالغ ثابتة تُدفع شهريًا كتعويض عن خدماتهم الإدارية.

٢. المكافآت السنوية: مبالغ إضافية تُدفع بناءً على أداء الشركة أو تحقيق أهداف معينة.

٣. بدلات الاجتماعات: مبالغ تُدفع مقابل حضور الاجتماعات الرسمية لمجلس الإدارة.

٤. بدلات السفر والإقامة: تغطية تكاليف السفر والإقامة المتعلقة بأداء واجباتهم.

٥. مزايا عينية: مثل السيارات، الهواتف المحمولة، والتأمين الصحي.

تُعتبر هذه الإيرادات دخلاً خاضعًا للضريبة وفقًا للقوانين الضريبية المعمول بها في البلاد. يتم جمع جميع المبالغ والمزايا التي يحصل عليها

رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين لتحديد الدخل السنوي الإجمالي الذي يُفرض عليه الضريبة.

خامسًا: الإيرادات المدفوعة لغير المقيمين أيا كانت جهات استخدامهم.

غير المقيمين: هم الأفراد الذين لا يقيمون بشكل دائم في البلد الذي يتم فيه دفع الإيرادات (مصر). يمكن أن يكونوا مقيمين في دول أخرى، ولكن يؤدون خدمات أو يعملون لصالح جهات داخل مصر.

تشمل الإيرادات المدفوعة لغير المقيمين جميع أنواع الدخل التي يحصلون عليها من جهات داخل مصر. يمكن أن تكون هذه الإيرادات نتيجة للعمل كموظفين، أو استشاريين، أو تقديم خدمات مؤقتة، أو أي شكل آخر من الأعمال.

تُخضع جميع الإيرادات المدفوعة لغير المقيمين للضريبة في البلد الذي تُدفع فيه، وذلك لضمان العدالة الضريبية وجمع الإيرادات اللازمة لدعم الخزانة العامة؛ مع مراعاة تطبيق الاتفاقيات الضريبية التي ابرمتها جمهورية مصر العربية مع الدول الأخرى.

الفصل الثاني

تحديد وعاء الضريبة وشروط سريانها

تمهيد وتقسيم:

يُعتبر موضوع ضريبة المرتبات (الدخل) من المواضيع المحورية في التشريعات الضريبية، حيث يهدف إلى تنظيم العلاقة بين الدولة والمكلفين بالضريبة فيما يتعلق بدخلهم الناتج عن العمل. يعد تحديد وعاء الضريبة وضبط شروط سريانها من المسائل الأساسية التي تضمن عدالة التحصيل الضريبي وتوازن الحقوق والواجبات بين الأطراف المعنية.

يهدف هذا الفصل إلى تقديم دراسة شاملة حول كيفية تحديد وعاء ضريبة المرتبات (الدخل)، مع التركيز على المكونات التي تدخل في حساب هذا الوعاء وفقاً للتشريعات الضريبية المصرية. في المبحث الأول، سنستعرض العناصر التي تشكل وعاء الضريبة، بما في ذلك المرتبات والمكافآت والحوافز والمزايا العينية التي يحصل عليها الموظف. وفي المبحث الثاني، سيتم تحليل شروط سريان الضريبة على هذه المرتبات، مع مراعاة الحالات الاستثنائية والإعفاءات التي قد تطبق على بعض الفئات.

المبحث الأول: تحديد وعاء الضريبة.

المبحث الثاني: شروط سريان ضريبة الدخل.

المبحث الأول

تحديد وعاء الضريبة

تتناول المادة ١٠ من قانون الضرائب كيفية تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة عن كل جزء من السنة تم الحصول فيه على إيراد خاضع للضريبة. توضح هذه المادة كيفية حساب الإيراد الشهري وتحويله إلى إيراد سنوي، وكذلك كيفية التعامل مع التغييرات في الإيراد وتوزيع المتجمد من المرتبات والأجور.

■ حساب الإيرادات الشهرية والسنوية

تُفرض الضريبة على المرتبات وما في حكمها سنويًا، وتستحق عن كل جزء من السنة الذي يُحصّل فيه إيراد خاضع للضريبة بنسبة مدته. يتم حساب الضريبة على أساس الإيراد الشهري بعد تحويله إلى إيراد سنوي.

فمثلًا: تسلم أحد الموظفين العمل في ٢٠٢٣/٨/١٥م وحصل على راتب قدره ٤٠٠٠ جنيه عن شهر أغسطس؛ كيف تحسب الضريبة.

الحل: يحول الراتب إلى شهري ثم سنوي

أي ٤٠٠٠ (عن نصف شهر) × ٢ ×١٢ شهر =٩٦٠٠٠جنيه ثم تحسب الضريبة السنوية ولتكن ٢٠٠٠ جنيه وتحول إلى شهري أي (٢٠٠٠ /١٢) × ٢/١ شهر.

■ **حساب الضريبة في حالة تغيير الإيراد**

في حالة حدوث تغيير في الإيراد الخاضع للضريبة خلال السنة، تعدل حسابات الإيراد من تاريخ التغيير على أساس الإيراد الجديد أو القديم، أيهما أقل، بعد تحويله إلى إيراد سنوي. يتم إجراء تسوية سنوية وفقاً للإجراءات والقواعد المحددة في اللائحة التنفيذية للقانون.

نفترض أن شخصًا كان يحصل على دخل شهري مقداره ٤٠٠٠ جنيه لمدة ٦ أشهر، ثم زاد دخله إلى ٥٠٠٠ جنيه لمدة ٦ أشهر المتبقية من السنة.

حساب الإيراد السنوي

١. **الإيراد السنوي للدخل القديم:**

٤٠٠٠جنيه × ١٢شهر = ٤٨٠٠٠ جنيه

الإيراد السنوي للدخل الجديد:

٥٠٠٠ جنيه × ١٢شهر = ٦٠٠٠٠ جنيه

اختيار الإيراد السنوي الأقل

نختار الإيراد السنوي الأقل وهو ٤٨٠٠٠ جنيه.

حساب الإيراد السنوي المتناسب مع فترة كل دخل

١. **الإيراد للفترة الأولى (٦ أشهر بدخل ٤٠٠٠ جنيه شهريًا):**

٤٨٠٠٠ × ٦ أشهر/ ١٢ شهرًا = ٢٤٠٠٠ جنيه

الإيراد للفترة الثانية (٦ أشهر بدخل ٥٠٠٠ جنيه شهريًا):

٤٨٠٠٠ × ٦ أشهر/ ١٢ شهرًا = ٢٤٠٠٠ جنيه

الإيراد السنوي الإجمالي ٢٤٠٠٠جنيه + ٢٤٠٠٠ جنيه = ٤٨٠٠٠ جنيه.

بذلك يكون الإيراد السنوي الإجمالي للشخص هو ٤٨٠٠٠ جنيه.

■ **توزيع متجمد المرتبات والأجور**

تتناول هذه المادة كيفية التعامل مع المتجمد من المرتبات والأجور وما في حكمها التي تُصرف دفعة واحدة في سنة ما. تحدد المادة كيفية توزيع هذه المبالغ على سنوات الاستحقاق، وإعادة حساب الإيراد الداخل في وعاء الضريبة عن كل سنة، وتسوية الضريبة المستحقة على هذا الأساس، مع استثناء مقابل الإجازات.

عندما يحصل الشخص على مبلغ متجمد من المرتبات أو الأجور دفعة واحدة في سنة معينة، فإن هذا المبلغ لا يُعتبر كاملاً إيرادًا لتلك السنة فقط. بدلاً من ذلك، يتم توزيعه على سنوات الاستحقاق التي يعود إليها هذا المبلغ.

هذا يعني أن المبلغ المتجمد يُقسم بالتساوي أو وفقًا للفترات الزمنية المستحقة له عبر السنوات السابقة.

لنفترض أن شخصًا تلقى متجمد مرتبات قدره ٢٤٠٠٠ جنيه في سنة واحدة، وهو مستحق عن ثلاث سنوات سابقة. يتم توزيع هذا المبلغ على سنوات الاستحقاق الثلاثة بالتساوي:

٢٤٠٠٠جنيه/ ٣ سنوات = ٨٠٠٠ جنيه.

بعد توزيع المبلغ المتجمد على سنوات الاستحقاق، يتم إعادة حساب الإيراد الداخل في وعاء الضريبة عن كل سنة من السنوات التي ينتمي إليها المبلغ المتجمد. هذا يعني أن الإيراد السنوي لكل سنة من سنوات الاستحقاق سيتم تعديله ليشمل الجزء الموزع من المبلغ المتجمد.

إذا كانت السنوات الثلاث هي ٢٠٢١، ٢٠٢٢، و٢٠٢٣، وكان الشخص يحصل على دخل سنوي قدره ٤٨٠٠٠ جنيه في كل سنة منها، فإن الإيراد المعدل لكل سنة سيكون:

٤٨٠٠٠ جنيه + ٨٠٠٠ جنيه = ٥٦٠٠٠ جنيه

بناءً على الإيراد المعدل لكل سنة، يتم حساب الضريبة المستحقة عن كل سنة من سنوات الاستحقاق وفقًا للقوانين الضريبية السارية. ثم تُجمع

الضريبة المستحقة عن كل سنة لتحديد المبلغ الإجمالي للضريبة المستحقة عن السنوات السابقة.

إذا كانت الضريبة السنوية على دخل ٥٦٠٠٠ جنيه هي ١٠٪، فإن الضريبة المستحقة عن كل سنة ستكون:

٥٦٠٠٠ جنيه × ١٠٪ = ٥٦٠٠ جنيه.

إجمالي الضريبة المستحقة عن السنوات الثلاث سيكون:

٥٦٠٠ جنيه × ٣ سنوات = ١٦٨٠٠ جنيه.

تنص المادة على استثناء مقابل الإجازات من هذه القاعدة. هذا يعني أن أي مبالغ تُدفع للشخص كمقابل لإجازات غير مستغلة أو ما شابه لا تُوزع على سنوات الاستحقاق، بل تُعامل كمبلغ إجمالي يُضاف إلى دخل السنة التي تم فيها الدفع.

إذا تلقى الشخص ٥٠٠٠ جنيه كمقابل إجازات غير مستغلة في سنة معينة، فإن هذا المبلغ يُضاف إلى دخل تلك السنة بالكامل ولا يُوزع على السنوات السابقة.

المبحث الثاني

شروط سريان الضريبة

تعد شروط سريان ضريبة الدخل أساسية لفهم كيفية تطبيق القانون الضريبي على الأفراد؛ ومن هذه الشروط ما يتعلق بطبيعة الشخص المستفيد، والبعض الآخر بنوع العمل المنتج لهذا الإيراد، وهناك شروط أخرى تتعلق بالواقعة المنشأة للضريبة من ناحية ومصدر الدخل من ناحية أخرى؛ ونعرض هنا بشيء من التفصيل لهذه الشروط:

١. أن يكون المستفيد من الإيراد شخصًا طبيعيًا وليس معنويًا

الشخص الطبيعي: هو الإنسان الفرد الذي يتمتع بالشخصية القانونية بمجرد ولادته وتنتهي تلك الشخصية بالوفاة، وله حقوق والتزامات. فعندما تتوافر شروط الخضوع للضريبة، ومع تمتعه بذمة مالية وشخصية قانونية تمكنه من اكتساب الحقوق وتحمل الالتزامات، فإن جنسه أو عمره لا يؤثران على خضوعه للضريبة.

الشخص المعنوي: هو كيان قانوني يتمتع بالشخصية القانونية بفضل اعتراف القانون به، ويشمل الشركات، الجمعيات، المؤسسات الحكومية، والمنظمات غير الحكومية. يتمتع الشخص المعنوي بالحقوق والالتزامات القانونية ويمكنه تملك الأصول وتحقيق الإيرادات.

ضريبة الدخل تكون مستحقة على الأشخاص الطبيعيين وليس المعنويين في سياقات معينة مثل المرتبات والأجور. الأشخاص المعنويين يخضعون لأنواع أخرى من الضرائب مثل ضريبة الشركات.

٢. أن يكون العمل المنتج للإيراد عملاً تابعًا

العمل التابع: هو العمل الذي يؤديه الشخص لصالح جهة أخرى تحت إدارتها وإشرافها. يتسم العمل التابع بوجود علاقة تعاقدية بين العامل وصاحب العمل، حيث يتلقى العامل مقابلًا ماليًا على شكل راتب أو أجر.

القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وسّع مفهوم العمل التابع ليشمل كل ما يُدفع في مقابله للضريبة، بغض النظر عن المصدر المنظم لعلاقة العمل. سواء كان العمل بعقد أو بدون عقد، دورياً أو غير دوري، أو مهما كانت مسميات أو صور أو أسباب هذه المستحقات، فإنها تُخضع للضريبة.

عند تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة على المرتبات، تكون العبرة بعلاقة التبعية والخضوع وتحمل المسؤولية. فإذا كانت علاقة العامل بصاحب العمل تتميز بالتبعية والخضوع، وكان العامل يؤدي عمله تحت مسؤولية صاحب العمل ولحسابه، يُعتبر أجيرًا. لا يؤثر شكل الأجر الذي يتقاضاه العامل على هذا الاعتبار، سواء كان نقدًا أو عينًا أو نسبة من رقم المبيعات أو حصة من الربح دون المشاركة في الخسارة. هذا ما استقر عليه قضاء محكمة النقض.

يُعتبر الأجر ضروريًا في عقد العمل لأنه من عقود المعاوضة، على عكس عقد الوكالة الذي يمكن أن يكون بأجر أو بدون أجر، حيث يُعتبر عقد الوكالة أصلاً من عقود التبرع. إذا استحق الوكيل أجرًا عن عمله، فإن هذا الإيراد يُصنّف كأرباح تجارية وصناعية أو إيرادات المهن غير التجارية وفقًا للحالة.

٣. تحقق الواقعة المنشأة للضريبة

الواقعة المنشأة للضريبة: هي الحدث أو الفعل الذي يؤدي إلى استحقاق الضريبة وفقًا للقانون.

الواقعة المنشئة للضريبة على المرتبات تتمثل في استحقاق الممول للإيراد الخاضع للضريبة، وليس في القبض الفعلي. يُعتبر ذلك منطقيًا لأن هذه الضريبة تُحجز من المنبع، أي قبل أن يتم الاستيلاء الفعلي أو القبض الفعلي على الراتب أو الأجر. وبالتالي، تكون واقعة الاستحقاق، وليست واقعة القبض الفعلي، هي المنشئة لهذه الضريبة.

٤. مصدر المرتبات وما في حكمها:

فيما يتعلق بمصدر المرتبات وما في حكمها، يشترط لسريان الضريبة، طبقًا لنص المادة التاسعة بفقرتيها الأولى والثانية، أن تكون المبالغ المدفوعة مقابل العمل لدى الغير قد دفعت من مصدر داخل مصر. هذا يعني أن الجهة الدافعة لهذه المبالغ يجب أن تكون في مصر، سواء كان العمل قد أُدِّيَ داخل

مصر أو خارجها. ولا يُعتبر جنسية المستفيد من هذه المبالغ أو محل إقامته عاملًا مؤثرًا، كما أن طبيعة أو مسمى هذه المبالغ (مثل المرتبات، الأجور، المكافآت، الحوافز، العمولات، المنح، الأجور الإضافية، البدلات، الحصص أو الأنصبة في الأرباح، المزايا النقدية أو العينية، إلخ) غير مؤثرة على سريان الضريبة.

أما إذا كان مصدر هذه المبالغ أجنبيًا، فإن الضريبة لا تُفرض إلا إذا كانت الأعمال التي دُفعت هذه المبالغ مقابل أدائها قد أُدِّيت داخل مصر. هذا يعكس اعتماد المشرع على مبدأ التبعية الاقتصادية كشرط لسريان الضريبة.

الفصل الثالث

الإيرادات المعفاة من الضريبة والمبالغ غير الخاضعة للضريبة

يميز الفقه المالي عادةً بين الإعفاء من الضريبة وعدم الخضوع لها. يعود هذا التمييز إلى أن ما يُعفى من الضريبة يتم النص عليه صراحةً لأسباب متعددة يراها المشرع مبررًا لعدم إخضاعه للضريبة، رغم توافر شروط الخضوع لولا وجود النص المقرر للإعفاء. أما ما لا يخضع أصلاً للضريبة، فهي إيرادات لا يتم النص على إخضاعها للضريبة لأنها لا تتوافر فيها شروط الخضوع من الأصل.

المبحث الأول

المبالغ غير الخاضعة للضريبة

نصت المادة ١٢ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أنه لا تخضع للضريبة:

١. المعاشات

٢. مكافآت نهاية الخدمة

تخرج عن النطاق الموضوعي لتطبيق الضريبة، وفقًا لنص هذه المادة، المبالغ التي يحصل عليها الشخص بمناسبة أو بعد انتهاء مدة خدمته. يحصل

الشخص على مكافأة نهاية الخدمة بمناسبة انتهاء الخدمة ويستمر في الحصول على المعاش بعد انتهاء الخدمة.

أولًا: المعاشات:

المعاشات هي المبالغ التي تصرفها الهيئات العامة أو الحكومية بصفة دورية لموظفيها بعد بلوغهم سن التقاعد أو انتهاء خدمتهم لأي سبب قبل بلوغ هذا السن. ينطبق وصف المعاش أيضًا على المبالغ التي تُصرف للمستحقين عند وفاة العامل قبل بلوغ سن التقاعد أو بعد بلوغه، وذلك وفقًا لأحكام قانون التأمين الاجتماعي رقم ٧٩ لسنة ١٩٧٥م.

ثانيًا: مكافأة نهاية الخدمة:

حددت المادة ١٦ من اللائحة التنفيذية المقصود بمكافأة نهاية الخدمة بأنها المكافأة التي تحددها النظم المطبقة في الجهة أو الشركة أو المنشأة بمناسبة انتهاء خدمة العامل. في حالة عدم وجود هذه النظم أو عدم تنظيمها لهذه المكافأة، تُحدد مكافأة نهاية الخدمة وفقًا لأحكام قانون العمل.

يتضح من النص أن تنظيم مكافأة نهاية الخدمة قد يختلف من جهة إلى أخرى حسب النظام المطبق في كل جهة. وعند عدم وجود تنظيم لها، يتم تطبيق القاعدة العامة التي تقضي بها أحكام قانون العمل.

المبحث الثاني

الإيرادات المعفاة من الضريبة

تنص المادة ١٣ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٥٥؛ على مجموعة من الإعفاءات الضريبية التي يمكن أن يستفيد منها الممول، بالإضافة إلى الإعفاءات الضريبية الأخرى المقررة بقوانين خاصة. تهدف هذه الإعفاءات إلى تخفيف الأعباء الضريبية عن الأفراد وتحقيق العدالة الاجتماعية. فيما يلي شرح تفصيلي لكل بند من بنود هذه المادة:

■ **بنود الإعفاءات الضريبية**

١. مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه إعفاءً شخصياً سنوياً للممول:

- يتمتع كل ممول بإعفاء شخصي من الضريبة قدره ٢٠٠٠٠ جنيه سنويًا. هذا يعني أن أول ٢٠٠٠٠ جنيه من دخله السنوي لا يخضع للضريبة[١].

٢. اشتراكات التأمين الاجتماعي وغيرها مما يستقطع وفقاً لأحكام قوانين التأمين الاجتماعي أو أية نظم بديلة عنها:

[١]) هذا طبقًا لتعديل قانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بالقانون رقم ٧ لسنة ٢٠٢٤م

أوضحت المادة السابعة عشرة من اللائحة المقصود بالنظم البديلة بأنها "النظم التي يتم إنشاؤها وفقاً لأحكام القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٠ المشار إليه أو أي من القوانين المصرية الأخرى".

تُعفى الحصة التي يدفعها العاملون كاشتراكات في نظام التأمين الاجتماعي العام الخاضع لأحكام قانون التأمين الاجتماعي رقم ٧٩ لسنة ١٩٧٥ من الضريبة. ويُسمح بتقرير نظم تأمينية بديلة تطبقها بعض الشركات والمؤسسات بعد موافقة هيئة التأمينات الاجتماعية، إذا كانت هذه النظم توفر مزايا للمشتركين تفوق تلك التي يقررها القانون رقم ٧٩ لسنة ١٩٧٥.

تنشأ هذه النظم التأمينية البديلة وفقاً لأحكام القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٠ بشأن أنظمة التأمين الاجتماعي الخاص البديلة. وقد أعفى القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ هذه الاشتراكات ما دامت تتم وفقاً لأحكام القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٠. وبالتالي، إذا نشأ النظام التأميني الخاص البديل مخالفاً للقانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٠، أو نشأ وفقاً لأحكامه ثم خالفها بعد ذلك، فإن الاشتراكات المدفوعة وفقاً لهذا النظام المخالف لا تخضع للإعفاء.

٣. اشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاصة التي تنشأ طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة الصادر بالقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥:

صناديق التأمين الخاصة هي صناديق تُنشأ لغرض تقديم مزايا تأمينية للعاملين في المؤسسات والشركات المختلفة. هذه المزايا قد تشمل

المعاشات، ومكافآت نهاية الخدمة، وتعويضات الوفاة، وغيرها من المنافع التي تهدف إلى توفير الأمان المالي للعاملين.

بموجب قانون صناديق التأمين الخاصة رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥، يُسمح للعاملين بالاشتراك في هذه الصناديق من خلال خصم جزء من رواتبهم الشهرية، ويُعتبر هذا الجزء المعفى من ضريبة الدخل. ويُحدد القانون الحدود والأحكام التي تنظم هذا الإعفاء.

افترض أن عاملًا يساهم بمبلغ ١٠,٠٠٠ جنيه مصري سنويًا في صندوق تأمين خاص. هذا المبلغ يُعتبر من المبالغ المعفاة من ضريبة الدخل. إذا كان دخل العامل قبل خصم الاشتراكات هو ١٠٠,٠٠٠ جنيه مصري، فإن الدخل الخاضع للضريبة بعد خصم الاشتراكات سيكون ٩٠,٠٠٠ جنيه مصري فقط.

٤. أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته أو مصلحة الزوج أو أولاده القصر، وأية أقساط تأمين لاستحقاق معاش:

- تُعفى من الضريبة أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي المدفوعة من قبل الممول سواء لنفسه أو لصالح زوجته أو أولاده القصر، بالإضافة إلى أي أقساط تأمين لاستحقاق معاش.

- يشترط ألا تزيد جملة الإعفاءات في البندين (٣) و(٤) على ١٥٪ من صافي الإيراد أو ١٠٠٠٠ جنيه، أيهما أقل. ولا يجوز تكرار إعفاء

الاشتراكات والأقساط المنصوص عليها في هذين البندين ضمن أي دخل آخر منصوص عليه في المادة (٦) من القانون.

٥. المزايا العينية الجماعية التالية:

- الوجبة الغذائية التي تصرف للعاملين:

تُعفى من الضريبة الوجبات الغذائية التي تُصرف للعاملين.

- النقل الجماعي للعاملين أو ما يقابله من تكلفة:

- تُعفى من الضريبة تكاليف النقل الجماعي للعاملين أو ما يعادلها من تكاليف.

- الرعاية الصحية:

- تُعفى من الضريبة تكاليف الرعاية الصحية المقدمة للعاملين.

- الأدوات والملابس اللازمة لأداء العمل:

- تُعفى من الضريبة الأدوات والملابس التي يزود بها العاملين لأداء عملهم.

- المسكن الذي يتيحه رب العمل للعاملين بمناسبة أدائهم للعمل:

- تُعفى من الضريبة تكاليف توفير السكن للعاملين الذي يُقدمه رب العمل لأداء وظائفهم.

ويمكن القول بأن المزايا العينية فيما عدا ما ورد سابقًا، تُقدر نقدًا وتدخل في وعاء ضريبة المرتبات.

٦. حصة العاملين من الأرباح التي يتقرر توزيعها طبقاً للقانون:

- تُعفى من الضريبة حصة الأرباح التي يتم توزيعها على العاملين وفقًا لما ينص عليه القانون.

٧. ما يحصل عليه أعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي والمنظمات الدولية وغيرهم من الممثلين الدبلوماسيين الأجانب في نطاق عملهم الرسمي بشرط المعاملة بالمثل وفي حدود تلك المعاملة:

- تُعفى من الضريبة المبالغ التي يحصل عليها أعضاء السلك الدبلوماسي والقنصلي والمنظمات الدولية وغيرهم من الممثلين الدبلوماسيين الأجانب أثناء أداء واجباتهم الرسمية، بشرط أن تُعامل مصر بنفس المعاملة من قبل دول هؤلاء الممثلين.

الفصل الرابع

إجراءات وتحصيل الضريبة

تحصيل ضريبة المرتبات يتطلب إجراءات دقيقة ومحددة لضمان الامتثال الضريبي وتحقيق العدالة. تستند هذه الإجراءات إلى القوانين واللوائح المعمول بها، وتهدف إلى تحديد وجمع الضريبة المستحقة على المرتبات والأجور بفعالية.

الإجراءات المفروضة على المنشأة للامتثال الضريبى لضريبة الدخل

١. تسجيل المنشأة والعاملين:

يتعين على كل منشأة تسجيل نفسها لدى مصلحة الضرائب، بالإضافة إلى تسجيل كافة العاملين بها؛ يتم فتح ملف ضريبي للمنشأة والعاملين، حيث يتم تسجيل بيانات العاملين، بما في ذلك الرواتب والمزايا.

٢. تحديد الدخل الخاضع للضريبة:

تشمل هذه الخطوة تحديد جميع المبالغ التي تُدفع للعاملين وتخضع للضريبة. حيث يشمل الدخل الخاضع للضريبة المرتبات الأساسية، المكافآت، العمولات، البدلات، الأجور الإضافية، وأي مزايا نقدية أو عينية.

٣. حساب الضريبة المستحقة:

يتم حساب الضريبة المستحقة بناءً على الدخل الخاضع للضريبة والسعر الضريبي المقرر، تُستخدم جداول الضريبة المتدرجة لتحديد نسبة الضريبة المستحقة على الدخل. تُخصم الإعفاءات الضريبية المقررة (مثل الإعفاء الشخصي، اشتراكات التأمين الاجتماعي، إلخ) من الدخل الإجمالي للوصول إلى الدخل الصافي الخاضع للضريبة.

٤. استقطاع الضريبة من الرواتب:

يُلزم صاحب العمل باستقطاع الضريبة المستحقة من رواتب العاملين قبل صرفها لهم، تُستقطع الضريبة من الراتب الشهري لكل عامل بناءً على الحسابات السابقة، وتُحتفظ بها لتوريدها لمصلحة الضرائب.

٥. توريد الضريبة لمصلحة الضرائب:

يقوم صاحب العمل بتوريد الضريبة المستقطعة لمصلحة الضرائب في المواعيد المحددة، فيجب توريد الضريبة بشكل دوري (شهري أو ربع سنوي) حسبما تحدده اللوائح. يتم تقديم إقرارات ضريبية تفصيلية توضح قيمة الرواتب المدفوعة والضرائب المستقطعة.

٦. تقديم الإقرارات السنوية:

- التعريف: تُلزم المنشأة بتقديم إقرار سنوي يوضح تفاصيل الرواتب والضرائب المستقطعة والمسددة، ويتضمن الإقرار السنوي تفاصيل كافة

المدفوعات للعاملين، الضرائب المستقطعة، وأي تعديلات أو تسويات تمت خلال السنة المالية.

٧. الرقابة والتفتيش:

- التعريف: تقوم مصلحة الضرائب بإجراء عمليات تفتيش دورية للتأكد من صحة الإقرارات والتزام المنشآت باللوائح الضريبية، ويشمل التفتيش مراجعة السجلات المالية للمنشأة، التأكد من استقطاع وتوريد الضرائب بشكل صحيح، والتأكد من الامتثال الكامل للقوانين الضريبية.

■ **الالتزامات القانونية على صاحب المنشأة:**

- التسجيل والتحديث: يجب على المنشآت تسجيل كافة العاملين وتحديث بياناتهم بانتظام.

- الاستقطاع الصحيح: يجب على أصحاب العمل استقطاع الضريبة بشكل صحيح وفقًا للقوانين واللوائح.

- توريد الضرائب: يتعين على المنشآت توريد الضرائب المستقطعة في المواعيد المحددة.

- الاحتفاظ بالسجلات: يجب الاحتفاظ بسجلات دقيقة وشاملة تتعلق بالرواتب والضرائب لفترة محددة كما تنص عليها القوانين.

- التعاون مع مصلحة الضرائب: يتعين على المنشآت التعاون مع مفتشي الضرائب وتقديم أي مستندات أو معلومات مطلوبة خلال عمليات التفتيش.

تحصيل الضريبة من قبل الإدارة الضريبية المختصة:

يقصد بتحصيل الضريبة قيام الإدارة الضريبية المختصة بجمع الضرائب المستحقة لصالح الخزانة العامة في المواعيد المحددة. كما يتضمن هذا التحصيل التزام الممولين بسداد الضرائب المستحقة عليهم بالطرق والمواعيد التي يحددها القانون.

- **مراحل تحصيل الضريبة**

تحصيل الضريبة هو المرحلة النهائية من التنظيم الفني للضريبة. يتم ذلك بعد حدوث المراحل التالية:

١. حدوث الواقعة المنشئة للضريبة.

٢. تحديد الوعاء الضريبي

٣. فرض السعر الضريبي

٤. تحصيل الضريبة

بعد تحديد الوعاء الضريبي وفرض السعر الضريبي، يتم جمع الضريبة المستحقة وفقًا للطرق والمواعيد المحددة في القانون. تتضمن هذه العملية

إشعار الممولين بالمبالغ المستحقة عليهم والطرق المتاحة للدفع، مثل الدفع النقدي أو الإلكتروني.

الباب الثالث

إيرادات النشاط التجاري والصناعي

الباب الثالث

إيرادات النشاط التجاري والصناعي

تمهيد وتقسيم:

في إطار النظام الضريبي المصري، تشكل الإيرادات الناتجة عن النشاط التجاري والصناعي للشخص الطبيعي أحد الأعمدة الأساسية التي تقوم عليها المالية العامة للدولة. يُعتبر هذا النوع من الإيرادات ليس فقط مصدرًا رئيسيًا للدخل الفردي، بل أيضًا عنصرًا حيويًا في تعزيز العدالة الاجتماعية والمساهمة في توزيع الأعباء الضريبية بشكل عادل.

تتطلب إدارة هذه الإيرادات فهماً دقيقاً وشاملاً للتشريعات الضريبية، نظراً لأهميتها الكبيرة وتأثيرها المباشر على الاقتصاد الوطني. من هنا، يهدف هذا الباب إلى تقديم دراسة مفصلة حول الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي للأشخاص الطبيعيين، كما نظمها القانون المصري.

تم تقسيم هذا الباب إلى خمسة فصول رئيسية، كل منها يعالج جانبًا محددًا من الجوانب المرتبطة بهذه الإيرادات.

- يستعرض "الفصل الأول" نطاق الضريبة من خلال تحديد إيرادات المهن والمنشآت والأنشطة التي تخضع للضريبة.

- يتناول "الفصل الثاني" شروط خضوع إيرادات النشاط التجاري أو الصناعي للضريبة، مبرزاً المعايير التي يجب توافرها.

- يركز "الفصل الثالث" على تحديد وعاء الضريبة، وهو الأساس الذي تُحسب عليه الضريبة المستحقة.

- في "الفصل الرابع"، سيتم استعراض الإعفاءات المقررة من الضريبة، مع توضيح الفئات المستفيدة وشروط منح هذه الإعفاءات.

- وأخيرًا، يتناول "الفصل الخامس" قواعد التحصيل، موضحًا الآليات والإجراءات التي تعتمدها السلطات الضريبية لضمان جمع الضريبة بشكل فعّال وعادل.

الفصل الأول

تحديد إيرادات المهن والمنشآت والأنشطة التي تخضع للضريبة

تمر عملية التحاسب الضريبي[١] بعدة مراحل تشمل ما يلي:

١. قياس الدخل الخاضع للضريبة:

في هذه المرحلة، يتم حساب الدخل الإجمالي الذي يخضع للضريبة عن طريق مقارنة الإيرادات بالتكاليف المتعلقة بها، والتي كانت ضرورية لتحقيق تلك الإيرادات.

٢. ربط الضريبة:

بعد تحديد الدخل الخاضع للضريبة، يتم تحديد المكلف بالضريبة وتطبيق الإعفاءات المسموح بها قانوناً، وذلك للوصول إلى المبلغ النهائي الذي سيخضع للضريبة، والمعروف بوعاء الضريبة.

---

[١]) التحاسب الضريبي هو عملية تنظيمية فنية تتناول كيفية قياس المادة الخاضعة للضريبة (أي الربح الضريبي) وربطها (تحديد الضريبة المستحقة) وتحصيلها (جمع الضريبة). هذا التنظيم ضروري لضمان العدالة والدقة في عملية فرض الضرائب.

٣. تحصيل الضريبة:

في هذه المرحلة الأخيرة، يتم سداد الضريبة المستحقة من قبل المكلفين بها في المواعيد والأساليب التي يحددها القانون الضريبي.

- **الربح الضريبي:** هو الدخل الذي ينبغي أن يخضع للضريبة، ويتم تحديده بعد حساب جميع الإيرادات وطرح التكاليف المرتبطة بتلك الإيرادات.
- **وعاء الضريبة**: هو المبلغ الذي يتم فرض الضريبة عليه فعليًا بعد تطبيق الإعفاءات والخصومات. قد يحدث أن تكون الإعفاءات أعلى من الربح الضريبي، وفي هذه الحالة، قد لا يكون هناك وعاء ضريبي على الرغم من وجود ربح ضريبي.

التمييز بين الربح الضريبي ووعاء الضريبة مهم لأنه يوضح كيف يمكن أن تؤثر الإعفاءات على النتيجة النهائية للضريبة. ففي بعض الحالات، قد تكون الإعفاءات كافية لتغطية كل الربح الضريبي أو حتى تزيد عنه، مما يؤدي إلى عدم وجود وعاء ضريبي على الرغم من وجود ربح.

من الضروري التمييز بين الإيرادات التي يمكن أن تخضع للضريبة، والتي هي محور هذا الفصل، وبين وعاء الضريبة، أي صافي الأرباح الفعلية التي يتم فرض الضريبة عليها وفق السعر المحدد، وهو ما سيتم تناوله في الفصل الثالث من هذا الباب.

فيما يتعلق بتحديد الإيرادات التي يمكن أن تخضع للضريبة، والتي تتحقق نتيجة ممارسة المهن والمنشآت والأنشطة التجارية والصناعية وغيرها، كما هو منصوص عليه في الباب الثالث من الكتاب الثاني في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، نجد أن المواد (١٧)، (١٩)، (٢٠) قد تناولت بوضوح هذا التحديد. من خلال استقراء أحكام هذه المواد، يمكن القول بأن الإيرادات الخاضعة للضريبة تشمل ما يلي:

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

أرباح المنشآت التجارية أو الصناعية، وكذلك أرباح منشآت المناجم والمحاجر والبترول، تُعد من الفئات التي تخضع للضريبة وفقًا للقانون. هذه الأرباح يمكن تقسيمها إلى فئتين رئيسيتين:

أولًا: أرباح المهن والمنشآت التجارية أو الصناعية:

- المهن التجارية أو الصناعية: تشمل الأنشطة التي يقوم بها الأفراد أو الشركات بهدف تحقيق الربح من خلال إنتاج أو بيع السلع والخدمات. مثال على ذلك: شركات التصنيع، تجارة التجزئة والجملة، والحرف اليدوية أو هي الكيانات التي تتخصص في الأنشطة التجارية أو الصناعية، مثل المصانع، المتاجر، وورش العمل.

العمل الصناعي يشمل أي نشاط أو مهنة تهدف إلى تحويل المواد، سواء كانت مواد خام أو شبه مصنعة، من شكل إلى آخر بشكل جزئي أو كلي بغرض بيعها لتحقيق الربح. الصناعات التحويلية تعد أبرز مثال على هذا النوع من الأعمال.

ثانيًا: أرباح منشآت المناجم والمحاجر والبترول:

- منشآت المناجم: هي الكيانات التي تتخصص في استخراج المعادن والمواد الخام من باطن الأرض، مثل الفحم، الحديد، الذهب.

- منشآت المحاجر: تشمل الشركات أو الأفراد الذين يستخرجون مواد البناء مثل الحجر الجيري، الرمل، والرخام من الأرض.

- منشآت البترول: هي المنشآت التي تعمل في استخراج وتكرير النفط والغاز الطبيعي.

٢. أرباح أصحاب الحرف والأنشطة الصغيرة.

أرباح أصحاب الحرف والأنشطة الصغيرة تشمل الإيرادات التي يحققها الأفراد الذين يمارسون أعمالًا صناعية بسيطة ومحدودة، سواء بمفردهم أو بمساعدة عدد قليل من العمال أو الصبية. هؤلاء الأفراد عادةً ما يمتلكون مهارات خاصة أو حرفة يدوية، ويقومون بتحويل المواد الخام أو تقديم خدمات مباشرة إلى العملاء؛ فالحرفيون هم الأفراد الذين يمتلكون مهارة

معينة أو حرفة يدوية يتعلمونها ويطورونها على مر السنين. الحرف تتطلب عادةً التدريب والخبرة، ويمكن أن تكون موروثة من جيل إلى جيل، مثال على ذلك الحداد، والنجار، والحلاق.

تتسم الأنشطة بأنها صغيرة الحجم وتدار غالبًا من قبل شخص واحد أو بمساعدة عدد قليل من العاملين. عادةً ما يكون لهذه الأنشطة تأثير محلي، حيث تخدم المجتمع المحلي أو الزبائن القريبين.

- صفات أصحاب الأنشطة الصغيرة:

- الاعتماد على المهارات الشخصية: يعتمد أصحاب هذه الأنشطة بشكل كبير على مهاراتهم وخبراتهم.

- المرونة: عادة ما يتمتعون بالمرونة في تقديم خدماتهم وتعديلها بناءً على احتياجات الزبائن.

- التفاعل المباشر مع الزبائن: يمتاز هؤلاء الأفراد بالتواصل المباشر مع عملائهم، مما يسمح لهم بتقديم خدمات مخصصة وذات جودة.

٣. الأرباح الناتجة عن أي نشاط تجاري أو صناعي، حتى وإن اقتصر على صفقة واحدة.

يتعلق هذا البند بالصفقات التي يقوم بها الممولون المقيمون عند شراء أصول منقولة بغرض البيع.

ويشير القانون إلى أن الصفقة الواحدة تعتبر بمثابة كل عملية شراء يقوم بها الممول المقيم بهدف البيع.

والممول المقيم: المقصود هنا هو الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي يكون له مقر إقامة دائم في البلد التي يسري فيها هذا القانون، تشير المادة إلى الأصول المنقولة، وهي الأشياء التي يمكن نقلها من مكان لآخر، مثل السلع والبضائع.

- تستثني المادة الأصول التي يتم شراؤها للاستعمال الشخصي من حكم الصفقة الواحدة. بمعنى آخر، إذا اشترى شخص ما سيارة لاستخدامه الشخصي ثم باعها لاحقاً، فهذا البيع لا يعد "صفقة واحدة" ضمن هذا القانون.

فيشترط القانون أن يكون الشراء بغرض تجاري أو صناعي، أي أن نية الممول من شراء هذه الأصول هي بيعها لاحقًا لتحقيق الربح أو استخدامها في عمليات صناعية.

وهناك شرطاً زمنياً يجب أن يتم فيه البيع، وهو خلال فترة لا تتجاوز الاثني عشر شهراً من تاريخ الشراء. إذا تم البيع بعد هذه الفترة، فقد لا ينطبق حكم البند السابق.

يشترط أن تكون الصفقة قد تمت بهدف تجاري أو صناعي، بمعنى أن الهدف من شراء الأصل ليس مجرد امتلاكه، بل بيعه لتحقيق الربح أو استخدامه في الإنتاج الصناعي.

٤. الأرباح المتحققة من عمليات الوساطة.

- **السمسرة:** هي عملية يقوم بها شخص يُعرف بالسمسار الذي يتوسط بين البائع والمشتري لتسهيل عقد صفقة معينة، سواء كانت تلك الصفقة تتعلق بعقارات أو سلع أو خدمات. دور السمسار ينحصر عادة في الوساطة لإتمام الصفقة دون أن يكون طرفًا في العقد نفسه.

- **أرباح السمسرة:** يحصل السمسار على نسبة مئوية أو مبلغ محدد من قيمة الصفقة كأجر مقابل خدماته، وهذا الأجر يمثل الربح الذي يخضع لأحكام القانون المذكورة.

- **الوكالة بالعمولة:** هي علاقة تعاقدية يُعين فيها الشخص (الوكيل) من قبل طرف آخر (الأصيل) لإتمام صفقات معينة نيابة عن الأصيل، لكن باسم الوكيل نفسه وليس باسم الأصيل. في هذه العلاقة، يتحمل الوكيل المسؤولية المباشرة عن تنفيذ الصفقة، سواء كانت شراء، أو بيع، أو تأجير عقارات، أو سلع، أو خدمات.

- **أرباح الوكالة بالعمولة**: الأرباح التي يحصل عليها الوكيل بالعمولة تُعتبر نتيجة مباشرة لعمليات الوساطة التي يقوم بها، وتشمل العمولات التي يحصل عليها مقابل كل صفقة ينجزها.

- **الوساطة في تسويق القيم المنقولة:** تتعلق بعملية التوسط بين المشترين والبائعين للأوراق المالية مثل الأسهم، والسندات، وأدوات الدين الأخرى. الشخص الذي يقوم بهذه العملية يُعرف بالوسيط المالي.

- **أرباح الوساطة:** تتمثل في العمولات أو الأتعاب التي يحصل عليها الوسيط المالي مقابل خدماته في إتمام الصفقات بين الأطراف المختلفة.

جميع المفاهيم السابقة تتشارك في نقطة رئيسية وهي الوساطة لإتمام الصفقات. سواء كانت هذه الصفقات تتعلق بالعقارات، السلع، الخدمات، أو القيم المنقولة، فإن الأرباح التي يحصل عليها الوسطاء، سواء كانوا سماسرة أو وكلاء بالعمولة أو وسطاء ماليين، تُعتبر بمثابة أرباح تجارية تخضع للضرائب وأحكام القانون. كل من السمسار، والوكيل بالعمولة، والوسيط المالي يعتمد في تحقيق دخله على الوساطة وإتمام الصفقات بين الأطراف الأخرى.

- الشروط واجبة التوافر لسريان الضريبة على أعمال الوساطة طبقًا للبند (٤) من المادة (١٩) من القانون:

١. **وجود عملية وساطة**

يشترط أن تكون هناك عملية وساطة فعلية بين طرفين أو أكثر. الوساطة هنا تعني تدخل الوسيط بغرض تقريب وجهات النظر بين الأطراف لتحقيق صفقة معينة سواء بيع، شراء، أو تأجير، مقابل أتعاب مالية (عمولة) والتي قد تتخذ شكل مبلغ محدد أو نسبة من الربح أو المبيعات أو المشتريات، أو غير ذلك.

٢. أن تتعلق عملية الوساطة بالبيع أو الشراء أو التأجير:

يشترط أن تكون عملية الوساطة مرتبطة بشكل مباشر بإحدى العمليات الثلاث: البيع، الشراء، أو التأجير.

العقود التي لا تتعلق بالبيع، الشراء، أو التأجير لا تعتبر ضمن نطاق الأعمال التي تخضع للضريبة وفقًا لهذا البند، مثل عقود العمل أو العقود الاستشارية.

٣. أن تتعلق عملية البيع، أو الشراء، أو التأجير بالعقارات، أو أي نوع من السلع، أو الخدمات، أو القيم المنقولة:

يجب أن تكون الصفقة التي يتم التوسط فيها تتعلق إما بالعقارات (مثل بيع أو تأجير عقار)، أو السلع (مثل بيع بضائع)، أو الخدمات (مثل التوسط للحصول على خدمة)، أو القيم المنقولة (مثل بيع الأسهم أو السندات).

هذا الشرط يوسع من نطاق التطبيق ليشمل كافة الأصول القابلة للبيع، الشراء، أو التأجير، سواء كانت مادية (عقارات، سلع) أو غير مادية (خدمات، قيم منقولة).

٤. توافر شرط الاحتراف للوسيط:

يشترط القانون أن يكون الوسيط محترفًا في هذا المجال، أي أن تكون الوساطة نشاطًا يمارسه بانتظام وباستمرارية كجزء من نشاطه التجاري أو المهني.

الاحتراف في الوساطة هو ما يجعل هذا النشاط خاضعًا للضريبة، لأن الاحتراف يشير إلى أن هذه الوساطة تُمارس بهدف الربح.

٥. تحقق استقلال الوسيط في أدائه لعمله:

يشترط أن يكون الوسيط مستقلًا في أداء وظيفته، بمعنى أنه لا يتبع توجيهات محددة من أحد الأطراف المتعاقدة، بل يتصرف بناءً على استقلاليته المهنية.

الفرق بين الاستقلالية والتبعية: إذا كان الوسيط يعمل كموظف أو تابع لأحد الأطراف، فإنه يفقد صفة الوسيط المستقل، وقد لا تنطبق عليه أحكام هذه المادة فيما يتعلق بالضريبة.

٥. الأرباح الناتجة عن تأجير المحلات التجارية أو الصناعية والآلات الميكانيكية والكهربائية.

تشير المحلات التجارية إلى الأماكن المخصصة لممارسة الأنشطة التجارية مثل بيع السلع والبضائع. هذه المحلات قد تشمل متاجر البيع بالتجزئة، المطاعم، والمكاتب التجارية؛ والمحلات الصناعية فهي الأماكن المخصصة للأنشطة الصناعية مثل التصنيع، التجميع، أو الإنتاج. قد تشمل المصانع، الورش، والمعامل.

فعندما يتم تأجير هذه المحلات من قبل مالكيها للآخرين بغرض استخدام هذه الأماكن لممارسة الأنشطة التجارية أو الصناعية، فإن المالك يحقق أرباحًا من هذه الإيجارات، وتشير الآلات الميكانيكية إلى الأجهزة أو المعدات التي تستخدم الطاقة الميكانيكية لأداء وظائف معينة. أمثلة على ذلك تشمل آلات التصنيع، الرافعات، المضخات، وغيرها؛ وتشمل الآلات الكهربائية الأجهزة التي تعمل بالطاقة الكهربائية مثل المحركات، المولدات، الأدوات الكهربائية الصناعية.

وعندما يقوم مالك هذه الآلات بتأجيرها إلى شركات أو أفراد لاستخدامها في أعمالهم، يتم تحقيق دخل من هذه العملية.

والأرباح هنا هي العائد المالي الذي يحصل عليه المالك من تأجير المحلات أو الآلات. يتم تحديد هذه الأرباح بناءً على قيمة الإيجار المتفق عليها مع المستأجر. وفقًا للقوانين الضريبية، هذه الأرباح تُعتبر دخلاً خاضعًا

للضريبة، لأن تأجير المحلات والآلات يعتبر نشاطًا اقتصاديًا يُحقق أرباحًا تجارية.

التأجير يتم من خلال عقد قانوني بين المالك والمستأجر، يتم فيه تحديد شروط التأجير، مدة العقد، مبلغ الإيجار، وغيرها من الشروط. هذا العقد ينظم العلاقة بين الطرفين ويحدد حقوق والتزامات كل منهما.

- يجب على المالك أن يقدم المحلات أو الآلات في حالة جيدة وصالحة للاستخدام وفقًا لما هو متفق عليه في العقد؛ وفى المقابل يجب على المستأجر الالتزام بدفع الإيجار في المواعيد المحددة واستخدام المحلات أو الآلات وفقًا للشروط المتفق عليها.

٦. أرباح نشاط النقل بأنواعه المختلفة.

أرباح نشاط النقل بأنواعه المختلفة تشمل الأرباح المحققة من نقل الركاب أو البضائع براً، بحراً، وجواً. هذه الأرباح تخضع للضريبة باعتبارها جزءًا من الدخل التجاري أو الصناعي للأفراد أو الشركات. تتطلب القوانين الضريبية أن يتم تقييم هذه الأرباح بشكل دوري، مع خصم التكاليف والنفقات التشغيلية لتحقيق الربح الصافي الخاضع للضريبة.

تفرض الضريبة على الأرباح التي تحققها الشركات أو الأفراد الذين يمارسون نشاط النقل بأنواعه المختلفة[١]. تُحسب الأرباح من خلال الفارق بين إيرادات النقل والنفقات التشغيلية المرتبطة بالنشاط.

يتم تقييم الأرباح الخاضعة للضريبة بناءً على الإيرادات من النشاط مخصومًا منها جميع التكاليف والنفقات الضرورية التي تكبدها الممول في سبيل ممارسة نشاط النقل.

---

[١]) أنواع أرباح نشاط النقل:

- أرباح النقل البري: يتم تحقيق الأرباح من خلال نقل الركاب أو البضائع عبر الطرق الداخلية. يمكن أن يشمل ذلك شركات النقل الجماعي، خدمات التوصيل، أو شركات الشحن البري.

- أرباح النقل البحري: تتأتى الأرباح من نقل البضائع بين الموانئ أو نقل الركاب بين البلدان عبر البحر. تشمل هذه الأرباح إيرادات الشحن البحري ورسوم النقل.

- أرباح النقل الجوي: تتحقق الأرباح من نقل الركاب والبضائع جواً. يمكن أن تشمل شركات الطيران التي تقدم خدمات النقل الداخلي والدولي، وكذلك شركات الشحن الجوي.

نفقات التشغيل المرتبطة بنشاط النقل: تكاليف مباشرة تشمل تكاليف الوقود، صيانة وسائل النقل، أجور السائقين أو الطاقم، ورسوم الطرق والموانئ.، وتكاليف غير المباشرة: تشمل التأمين على وسائل النقل، الإيجارات، النفقات الإدارية، والضرائب الأخرى.

يتعين على الشركات أو الأفراد الذين يمارسون نشاط النقل بأنواعه المختلفة التسجيل لدى السلطات الضريبية والإفصاح عن أرباحهم، يجب تقديم إقرار ضريبي دوري يوضح الأرباح الناتجة عن نشاط النقل، مع تضمين كافة التكاليف والنفقات لتحقيق الأرباح الصافية.

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

الأرباح الناتجة عن عمليات تقسيم الأراضي للتصرف فيها أو البناء عليها هي الأرباح المتحققة من بيع أو استثمار قطع الأراضي بعد تقسيمها إلى قطع أصغر بغرض بيعها كأراضٍ مستقلة أو للبناء عليها. هذا النوع من الأرباح يتأتى من الأنشطة العقارية التي تشمل تقسيم الأراضي الكبيرة إلى قطع أصغر يمكن بيعها أو تطويرها لتحقيق عوائد مالية.

٨. الأرباح الناتجة عن تشييد أو شراء العقارات بقصد بيعها على وجه الاحتراف.

الأرباح الناتجة عن تشييد أو شراء العقارات بقصد بيعها على وجه الاحتراف هي الأرباح المتحققة من الأنشطة العقارية التي تشمل بناء أو شراء العقارات بهدف بيعها بشكل متكرر ومنتظم كمصدر رئيسي للدخل، مما يعكس نية المضاربة والاحتراف في هذا النشاط.

لكي تسري الضريبة على الأرباح الناتجة في هذه الحالة، يجب توافر شروط معينة:

١. **يجب أن تسبق عملية بيع العقار عملية تشييده أو شرائه** :وهذا يعني عدم سريان الضريبة على العقارات التي انتقلت عن طريق الميراث أو الهبة أو الوصية.
٢. **توافر نية المضاربة** :يشترط أن يكون التشييد أو الشراء قد تم بغرض البيع، مما يعني أن الضريبة لا تسري على التصرفات في العقارات التي يتم تشييدها أو شراؤها أساساً بهدف الاستخدام الشخصي أو تحقيق دخل.
٣. **قيام الشخص بتشييد أو شراء العقار لحسابه الخاص وعلى مسئوليته** :إذا قام مقاول بتشييد عقار لحساب شخص آخر، فإن الضريبة تفرض على أرباح الشخص الآخر الذي قام ببيع العقار وليس المقاول.

٤. **ضرورة توافر الاحتراف في ممارسة الشراء والبيع** :وهذا لا يعني بالضرورة تكرار عمليات الشراء أو التشييد، بل يكفي أن يكون النشاط قد اتخذ طابعاً احترافياً يعكس نية تحقيق الربح.

٥. **عدم تأثير استخدام العقار بعد التشييد أو الشراء على سريان الضريبة:** تفرض الضريبة على الأرباح الناتجة عن بيع العقار بغض النظر عن الغرض من شرائه، سواء كان ذلك للسكن، كوحدة إدارية أو تجارية، أو لأي غرض آخر.

٦. **تحقق الربح الصافي:** يجب أن ينتج عن النشاط المذكور (التشييد أو الشراء ثم البيع) ربح صافي، أي بعد خصم التكاليف من الربح الإجمالي، ليشكل الوعاء الضريبي.

٧. **عدم اعتبار صفة القائم بالنشاط:** لا تؤثر صفة الشخص الذي يقوم بالنشاط على سريان الضريبة. وقد أكدت محكمة النقض هذا المبدأ، حيث قررت أن العبرة في خضوع عمليات شراء العقارات بنية إعادة بيعها بقصد المضاربة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، متى توافر عنصر الاعتياد، هي بطبيعة الاستغلال وليس بصفة المستغل، بغض النظر عن كون هذه العمليات تجارية أو مدنية، أو عن كون القائم بها تاجراً أو غير تاجر[١].

[١]) (نقض ١٥ ديسمبر ١٩٩٦، س ٩، ص ٧٣٤).

٩. أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي ومشروعات تربية الدواجن والدواب والمواشي والثروة السمكية.

التعديل الأخير بموجب القانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ جاء لتوسيع نطاق سريان الضريبة على الأرباح الناتجة من أنشطة زراعية واستثمارية محددة، وكذلك على الأرباح المتحققة من الاستثمار في الأوراق المالية في الخارج. وفقًا لهذا التعديل، أصبحت الضريبة تسري على الأرباح الناتجة عن:

١. منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي: هذه تشمل الأنشطة التي تهدف إلى تحويل الأراضي غير الصالحة إلى أراضٍ زراعية أو تطوير الأراضي الزراعية لزيادة إنتاجيتها.

٢. مشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها آلياً وحظائر تربية الدواب، وحظائر تربية المواشي وتسمينها: الضريبة تسري على الأرباح المتحققة من هذه الأنشطة بشرط أن يتجاوز عدد رؤوس الماشية عشرين رأساً، مما يعني أن الأنشطة الصغيرة التي تقل عن هذا العدد قد لا تخضع للضريبة.

٣. مشروعات مزارع ومصائد الثروة السمكية: أي نشاط مرتبط بتربية الأسماك أو استغلال مصادر الثروة السمكية بشكل تجاري يخضع كذلك للضريبة.

كما شمل التعديل فرض الضريبة على الأرباح الناتجة عن "الاستثمار في الأوراق المالية في الخارج أو التصرف فيها". وهذا يعني أن أي أرباح يحققها الشخص أو الكيان من استثماراته في الأسواق المالية خارج البلاد ستخضع للضريبة، مما يضمن أن الأرباح الخارجية لا تفلت من الرقابة الضريبية المحلية.

هذا التعديل يعكس توجه المشرع لتوسيع القاعدة الضريبية وزيادة الإيرادات من خلال فرض ضرائب على أنشطة متنوعة، سواء كانت داخل البلاد أو خارجها، مما يعزز العدالة الضريبية ويضمن تغطية أكبر للنشاطات الاقتصادية المختلفة.

١٠. الأرباح الرأسمالية.

هي الأرباح الناتجة عن بيع أو التصرف في أصول رأسمالية تمتلكها المنشأة أو الشركة، والتي تُستخدم في نشاطها التجاري أو الصناعي. هذه الأصول قد تشمل العقارات، الآلات، المعدات، البراءات، العلامات التجارية، وغيرها من الممتلكات التي تُعتبر جزءًا من أصول المنشأة أو الشركة.

تتنوع إلى:

- الأصول الثابتة: مثل الأراضي، المباني، الآلات، والمعدات التي تُستخدم في نشاط الشركة اليومي ولا تُشترى بهدف إعادة بيعها.

- الاستثمارات طويلة الأجل: مثل الأسهم أو الحصص في شركات أخرى التي تحتفظ بها المنشأة للاستثمار وليس للتداول اليومي.

تتحقق الأرباح الرأسمالية عندما تقوم الشركة ببيع أحد أصولها الرأسمالية بسعر أعلى من التكلفة المسجلة (التي قد تكون التكلفة الأصلية مخصومًا منها الإهلاك المتراكم)، يتحقق ربح رأسمالي، او التصرف بأي شكل آخر: كالتصفية، الهبة، أو المبادلة بأصل آخر. إذا كانت قيمة التصرف أعلى من التكلفة المسجلة للأصل، يُعتبر الفرق ربحًا رأسماليًا.

- الربح الرأسمالي= سعر البيع أو التصرف - التكلفة المسجلة للأصل.

- التكلفة المسجلة: قد تكون التكلفة الأصلية للأصل مخصومًا منها أي إهلاك قد تم تسجيله على مر السنوات.

استثناء المادة (٢٠) إعادة تقييم الأصول:

- عندما يقوم صاحب منشأة فردية بتقديم جزء من أصول منشأته كحصة عينية في رأس مال شركة مساهمة، فإنه عادةً ما يتم إعادة تقييم هذه الأصول لتحديد قيمتها السوقية الحالية. هذه العملية قد تُظهر زيادة في قيمة الأصول، مما ينتج عنه أرباح رأسمالية ناتجة عن الفرق بين القيمة الدفترية الأصلية للأصول وقيمتها المعاد تقييمها.

- وفقًا لنص المادة (٢٠)، فإن الأرباح الناتجة عن هذه الزيادة في قيمة الأصول لا تخضع للضريبة بشرط أن تكون الحصة العينية المقدمة في رأس مال الشركة مقابل أسهم اسمية[١].

■ **شروط الإعفاء:**

- الأسهم يجب أن تكون اسمية: أي يجب أن تكون هذه الأسهم مسجلة باسم صاحبها ولا يمكن تحويلها بشكل حر في السوق.

- عدم التصرف في الأسهم قبل مرور خمس سنوات: للإبقاء على الإعفاء الضريبي، يجب على صاحب الأسهم ألا يقوم ببيع أو نقل ملكية هذه الأسهم قبل مرور فترة زمنية محددة وهي خمس سنوات. هذا الشرط يهدف إلى منع التجار من الاستفادة من الإعفاء الضريبي بطريقة غير مشروعة عن طريق التصرف في الأسهم بسرعة بعد الحصول عليها.

[١]) - الأسهم الاسمية: هي الأسهم التي تكون مسجلة باسم حاملها ولا يمكن تداولها إلا بإجراءات قانونية معينة.

الفصل الثاني

شروط خضوع إيرادات النشاط التجاري أو الصناعي للضريبة

مقدمة:

تعد الضرائب من أهم الأدوات المالية التي تستخدمها الدول لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية. وفي سياق الأنشطة التجارية والصناعية، تُفرض ضرائب على الأرباح الناتجة عن هذه الأنشطة لضمان مساهمة الأفراد والشركات في تمويل الخدمات العامة التي تقدمها الدولة. ولتحديد ما إذا كان النشاط التجاري أو الصناعي خاضعًا للضريبة، يجب توافر شروط معينة. وفيما يلي شرح مفصل لهذه الشروط:

١. ممارسة الممول نشاطه على سبيل الاستقلال:

الاستقلال في ممارسة النشاط التجاري أو الصناعي يعني أن الشخص أو الكيان الممارس للنشاط يقوم بإدارته وتحمل مسؤولية النتائج بنفسه دون تبعية لجهة أخرى. ويعني ذلك أن الممول يتحمل المخاطر والقرارات المرتبطة بالنشاط، سواء كانت نتائجها إيجابية أو سلبية.

تطبيق الاستقلال في الممارسة:

- **الاستقلال الإداري**: يعني أن الممول هو الذي يدير النشاط بالكامل، ويشمل ذلك اتخاذ القرارات المتعلقة بالإنتاج، التسويق، التوظيف، والتوسع. على

سبيل المثال، صاحب مصنع يدير عملياته الإنتاجية والتسويقية بشكل مستقل عن أي شركة أخرى.

- **الاستقلال المالي:** يشمل تحمل الممول المسؤولية الكاملة عن الأرباح والخسائر التي يحققها النشاط. فهو يستثمر رأس ماله ويحقق عوائد، ويتحمل الخسائر إذا لم يكن النشاط مربحًا. في هذا السياق، إذا كان الممول يعتمد على تمويل خارجي أو شراكات، يجب أن تظل قراراته الاقتصادية تحت سيطرته.

الاستقلال هو أحد الشروط الأساسية لخضوع النشاط للضريبة لأنه يعكس طبيعة النشاط كمصدر دخل مستقل للممول. إذا كان النشاط يُمارس بطريقة غير مستقلة، مثل العمالة لدى جهة أخرى أو شراكات تعتمد على توجيهات شركاء آخرين، فقد لا يكون هذا النشاط خاضعًا لنفس المعايير الضريبية.

٢. توافر الاحتراف في ممارسة النشاط:

الاحتراف يشير إلى أن الممول يمارس نشاطه التجاري أو الصناعي بشكل متكرر ومنتظم، بحيث يصبح هذا النشاط حرفة أو مهنة يعتمد عليها بشكل رئيسي في تحقيق دخله. الاحتراف يُظهر أن النشاط ليس مجرد عمل عرضي أو هواية، بل هو مصدر دخل مستمر وذو طابع مهني.

- **تطبيق الاحتراف:**

- الاستمرارية: تعني أن الممول يقوم بالنشاط بشكل دوري، مثل تاجر يبيع البضائع بشكل منتظم، أو صاحب مصنع ينتج البضائع على مدار العام. هذه الاستمرارية هي مؤشر على أن النشاط ليس مؤقتًا، بل يشكل جزءًا أساسيًا من حياة الممول الاقتصادية.

- الخبرة والتخصص: الاحتراف يرتبط أيضًا بمستوى الخبرة والتخصص في النشاط. فعلى سبيل المثال، يمكن اعتبار طبيب يعمل في عيادته الخاصة ممارسًا لنشاط احترافي، لأنه يعتمد على مهاراته وخبراته في تقديم خدمات طبية بشكل متكرر.

- الاعتماد المالي: يشير إلى أن الممول يعتمد على هذا النشاط كمصدر رئيسي لدخله، مما يبرز أهمية الاحتراف في خضوعه للضريبة. فعندما يكون النشاط مصدر دخل مستمرًا ويشكل الجزء الأكبر من دخل الممول، فإنه يصبح خاضعًا للضريبة وفقًا للقوانين.

الاحتراف هو عنصر حاسم في تحديد ما إذا كان النشاط خاضعًا للضريبة لأنه يُظهر أن الممول يعتمد على هذا النشاط كمصدر دخل رئيسي. فالنشاط العرضي أو غير المستمر قد لا يخضع لنفس المعايير الضريبية، وبالتالي فإن توفر الاحتراف يعني وجود التزام ضريبي.

٣. توافر نية الكسب (قصد تحقيق الربح) لدى الممول:

نية الكسب تعني أن الممول يسعى من خلال ممارسته للنشاط التجاري أو الصناعي إلى تحقيق ربح. هذه النية هي التي تميز الأنشطة التجارية والصناعية عن الأنشطة غير الربحية أو الهوايات.

■ **تطبيق نية الكسب:**

- تحقيق الربح: يُظهر الممول من خلال نشاطه رغبته في تحقيق دخل يزيد عن التكاليف والنفقات. على سبيل المثال، صاحب متجر يسعى لتحقيق مبيعات تفوق تكاليف شراء البضائع وتكاليف التشغيل لتحقيق ربح.

- التخطيط والاستثمار: يشمل وضع خطط واستراتيجيات لتحقيق الربح، مثل تطوير المنتجات، توسيع الأسواق، وتحسين الكفاءة التشغيلية. هذه الخطوات تُظهر أن الممول لديه نية واضحة لتحقيق أرباح من نشاطه.

- القدرة على التكيف: قدرة الممول على تعديل نشاطه وفقًا لظروف السوق لتحقيق الربح تعكس وجود نية الكسب. فعلى سبيل المثال، إذا تغيرت الظروف الاقتصادية، يقوم الممول بتغيير استراتيجياته للبقاء مربحًا.

نية الكسب هي معيار أساسي في تحديد خضوع النشاط للضريبة. فالنشاط الذي لا يهدف إلى تحقيق الربح، مثل الأنشطة الخيرية أو التطوعية، قد لا يكون خاضعًا للضريبة. وبالتالي، فإن توفر نية الكسب يضع النشاط ضمن إطار الأنشطة التجارية والصناعية التي تستوجب فرض الضريبة عليها.

٤. توافر التبعية الاقتصادية أو الاجتماعية:

التبعية الاقتصادية أو الاجتماعية تشير إلى وجود علاقة تعتمد فيها المنشأة أو الشخص على نشاط آخر أو على جهة أخرى بشكل يجعله جزءًا من هيكل اقتصادي أو اجتماعي أوسع.

■ تطبيق التبعية الاقتصادية أو الاجتماعية:

- التبعية الاقتصادية: تظهر عندما يكون نشاط المنشأة أو الفرد معتمدًا بشكل كبير على أنشطة أخرى أو على إيرادات معينة لتحقيق الدخل. على سبيل المثال، مقاول بناء يعتمد على عقود مع شركات كبيرة لتنفيذ مشاريعه.

- التبعية الاجتماعية: تتجلى عندما يكون النشاط مرتبطًا بشكل كبير بعلاقات اجتماعية أو اقتصادية مع جهات معينة، مثل النقابات أو الغرف التجارية التي قد توجه أو تؤثر على نشاط الممول.

- التبعية التنظيمية: يحدث عندما يكون النشاط خاضعًا لتنظيمات أو قواعد معينة من جهات تنظيمية تؤثر على كيفية ممارسته. على سبيل المثال، الأنشطة المصرفية التي تخضع لتنظيمات البنوك المركزية.

التبعية الاقتصادية أو الاجتماعية تؤثر في كيفية تقييم النشاط وخضوعه للضريبة. فالنشاط الذي يظهر فيه هذا النوع من التبعية يكون غالبًا جزءًا من هيكل اقتصادي أكبر، مما يجعل من الضروري فرض الضريبة عليه

لضمان العدالة الضريبية بين مختلف الأنشطة الاقتصادية. كما أن التبعية قد تؤثر على تقييم مستوى الاستقلال والاحتراف في النشاط، مما يؤثر على قرارات فرض الضريبة.

الفصل الثالث

وعاء الضريبة

يشكل وعاء الضريبة أحد العناصر الأساسية في نظام الضريبة، حيث يُعتبر تحديد الوعاء الضريبي خطوة جوهرية لتحديد الالتزامات الضريبية المترتبة على المكلفين. يتضمن هذا الفصل دراسة تفصيلية للآليات والقواعد التي يعتمد عليها النظام الضريبي في تحديد وعاء الضريبة، والذي يُعد الأساس الذي يتم بناءً عليه فرض الضريبة وتحصيلها.

يبدأ الفصل بمناقشة قاعدة السنوية في حساب الأرباح الخاضعة للضريبة، حيث تركز هذه القاعدة على أهمية تحديد الفترات الزمنية المناسبة لحساب الأرباح، مما يضمن دقة وكفاءة العملية الضريبية. ثم ينتقل إلى تحديد الأرباح الإجمالية (الإيرادات الإجمالية)، والذي يتناول كيفية احتساب الإيرادات التي تندرج ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة.

بعد ذلك، يتطرق الفصل إلى "التكاليف واجبة الخصم"، والتي تعتبر جزءًا لا يتجزأ من عملية حساب الربح الصافي. فالتعرف على التكاليف القابلة للخصم يساهم في تحديد الربح الخاضع للضريبة بدقة أكبر. وأخيرًا، يركز الفصل على تحديد الربح الصافي كوعاء للضريبة، موضحًا الخطوات والمعايير التي يتم من خلالها الوصول إلى الربح الصافي الذي يُعد الوعاء النهائي الذي تُفرض عليه الضريبة.

من خلال هذا الفصل، سيتسنى لنا فهم كيفية تحديد وعاء الضريبة بشكل متكامل، مما يساهم في تعزيز فعالية النظام الضريبي وضمان عدالته، مما يستدعي تناول هذه الموضوعات بشيء من التفصيل كلًا في مبحث مستقل:

المبحث الأول: قاعدة السنوية في حساب الأرباح الخاضعة للضريبة.

المبحث الثاني: تحديد الأرباح الإجمالية (الإيرادات الإجمالية).

المبحث الثالث: التكاليف واجبة الخصم.

المبحث الرابع: تحديد الربح الصافي كوعاء للضريبة.

المبحث الأول

قاعدة السنوية في حساب الأرباح الخاضعة للضريبة

تم التأكيد على قاعدة السنوية في المحاسبة الضريبية في عدة مواضع في القانون، حيث تم تحديد الفترة الضريبية التي يجب انقضاؤها قبل مطالبة الممول بالضريبة. وفقًا للبند الثاني من المادة التاسعة من مواد الإصدار، تسري أحكام القانون على إيرادات النشاط التجاري والصناعي وإيرادات المهن غير التجارية وإيرادات الثروة العقارية للأشخاص الطبيعيين اعتباراً من الفترة الضريبية لعام ٢٠٠٥.

كما تنص المادة الخامسة على أن فترة المحاسبة الضريبية تكون "سنة مالية تبدأ من ١ يناير وتنتهي في ٣١ ديسمبر من كل عام، أو أي فترة أخرى مدتها اثنا عشر شهراً تُعتمد كأساس لحساب الضريبة." وتضيف المادة أنه "يجوز حساب الضريبة عن فترة تقل أو تزيد على اثني عشر شهراً، وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون إجراءات المحاسبة عن هذه الفترة." كما تستحق الضريبة في اليوم التالي لانتهاء الفترة الضريبية، وكذلك في حالات وفاة الممول، أو انقطاع إقامته، أو توقفه كلياً عن مزاولة النشاط.

وتؤكد المادة (١٧) على أن أرباح النشاط التجاري والصناعي، بالإضافة إلى الأرباح الناتجة عن بيع الأصول والتعويضات والتصفية، يتم تحديدها جميعًا على أساس ما تحقق منها خلال الفترة الضريبية، أي خلال السنة الميلادية أو فترة لا تقل عن اثني عشر شهراً، وهي الفترة التي تحققت فيها العمليات المنشئة للإيراد.

وتعزز المادة (٨٢) من القانون قاعدة السنوية بقولها: "يلتزم كل ممول بأن يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة إقرارًا ضريبيًا سنويًا على النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون."

■ مبدأ السنوية واستقلال السنوات الضريبية

يلاحظ هنا أنه على الرغم من أن القاعدة العامة تقضي بتطابق السنة المالية مع السنة التقويمية، إلا أن المشرع سمح بالاستثناء من هذه القاعدة في بعض الحالات. وفقًا لما ورد في المادة الخامسة، يجوز أن تكون الفترة الضريبية

ممثلة في أي فترة مدتها اثنا عشر شهراً تُتخذ كأساس لحساب الضريبة. ويأتي هذا الاستثناء استجابةً لطبيعة النشاط الذي تمارسه المنشأة وظروف عملها، خاصةً إذا كانت تلك الظروف موسمية وتتطلب أن تكون السنة المالية متداخلة. في مثل هذه الحالات، يتم الربط الضريبي على أساس السنة المتداخلة، سواء اعتمدت المنشأة على حسابات منتظمة أو على تقدير.

في هذا السياق، يُترك تحديد بداية السنة المتداخلة لتقدير الممول وفقًا للظروف التي يفرضها عليه نشاطه. لذلك، لا يحق لمصلحة الضرائب تعديل بداية السنة المتداخلة التي اعتمدها الممول دون موافقته. بناءً على ذلك، فإن وعاء الضريبة يشمل الأرباح التي حققها الممول خلال السنة الميلادية إذا كانت السنة المالية تطابق السنة الميلادية، أو يشمل الأرباح المحققة خلال السنة المالية المتداخلة التي تنتهي في السنة الميلادية التي يقدم عنها الإقرار الضريبي.

كما يجب الإشارة إلى أن مبدأ سنوية الضريبة يتضمن أيضًا مبدأ استقلال السنوات الضريبية، والذي يعني أن كل سنة ضريبية تُعامل بشكل مستقل عن السنوات الأخرى، بحيث يتم حساب الضريبة على الأرباح المتحققة خلال تلك السنة فقط، دون التأثير من سنوات سابقة أو لاحقة.

■ مبدأ استقلال السنوات الضريبية والاستثناءات عليه

تُعتبر كل سنة مالية ضريبية وحدة مستقلة بذاتها عن نتائج أعمال السنوات السابقة واللاحقة لها. بناءً على هذا المبدأ، لا يجوز خصم التزامات أو نفقات

سنة مالية معينة من سنة مالية لاحقة، ولا يجوز إضافة إيرادات من سنة سابقة إلى سنة لاحقة. كل سنة مالية تتحمل بالتزاماتها وتستقل بحقوقها. وقد أكدت محكمة النقض هذا المبدأ بقولها: "إن مقتضى مبدأ استقلال السنوات الضريبية هو أن الأرباح التي تحقق في سنة لا تمتد إلى غيرها من السنين السابقة أو اللاحقة عليها."

ورغم أن القاعدة العامة تقضي بسريان الضريبة على الأرباح السنوية وما يرتبط بها من مبدأ استقلال السنوات المالية، إلا أن هناك استثناءات متعددة لهذه القاعدة، وهو ما سيتم توضيحه في النقطة التالية

- **قيود واستثناءات على قاعدة سنوية الضريبة واستقلال السنوات المالية:**

أ- حالة عدول المنشأة عن طلب المحاسبة على أساس سنة متداخلة:

إذا بدأت المنشأة نشاطها خلال السنة، على سبيل المثال في ١ مارس ١٩٩٤، يمكنها اختيار سنة حسابية تزيد أو تقل عن اثني عشر شهراً حتى تصل إلى السنة الحسابية التي ترغب في اتباعها. وهذا يعني أن السنة الأولى للمنشأة قد تمتد من ١ مارس ٢٠١٩ إلى ٢٨ فبراير ٢٠٢٠. بعد ذلك، يمكن للمنشأة طلب المحاسبة اعتبارًا من ١ يناير ٢٠٢١ على أساس السنة المالية التي تتطابق مع السنة الميلادية. في هذه الحالة، تكون فترة

المحاسبة السابقة أقل من سنة (من ١ مارس ٢٠٢٠ إلى ٣١ ديسمبر ٢٠٢٠).

ب- بدء النشاط التجاري أو الصناعي خلال السنة الميلادية:

عندما يبدأ النشاط التجاري أو الصناعي خلال السنة الميلادية، يجوز حساب الضريبة عن فترة أقل من سنة، وهي الفترة الممتدة من بداية النشاط حتى نهاية السنة الميلادية. بعد ذلك، تتم المحاسبة سنويًا. وقد أجازت المادة الخامسة من القانون هذا الإجراء، مع تحديد اللائحة التنفيذية للقانون لإجراءات المحاسبة عن هذه الفترة.

ج- حالة توقف المنشأة عن ممارسة النشاط:

يمكن أن يكون التوقف جزئيًا أو كليًا. التوقف الجزئي يعني توقف الممول عن بعض أوجه النشاط أو عن فرع أو أكثر من الفروع التي يزاول فيها نشاطه، بينما يعني التوقف الكلي الانقطاع التام عن مزاولة جميع أوجه النشاط. في كلا الحالتين، يحاسب الممول ضريبيًا حتى تاريخ التوقف، مما يعني أن فترة المحاسبة قد تكون أقل من سنة.

وقد نصت المادة (٧٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على هذا الاستثناء: "إذا توقف الممول عن العمل توقفًا كليًا أو جزئيًا، تدخل في وعاء الضريبة الأرباح الفعلية حتى التاريخ الذي توقف فيه العمل." كما يتوجب على الممول إخطار مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يومًا من تاريخ

التوقف عن العمل، وإلا ستُحسب الأرباح عن سنة ضريبية كاملة، إلا إذا أثبت الممول أنه لم يحقق أي إيرادات بعد ذلك التاريخ.

■ حالات توقف المنشأة والإجراءات المرتبطة

إذا توقفت المنشأة عن العمل بسبب وفاة صاحبها، أو إذا توفي صاحبها خلال فترة الثلاثين يومًا المحددة لتقديم الإخطار عن التوقف، يتعين على الورثة إبلاغ مصلحة الضرائب بهذا التوقف خلال ستين يومًا من تاريخ وفاة مورثهم، وتقديم الإقرار الضريبي خلال تسعين يومًا من ذلك التاريخ.

كما يجب الإشارة إلى أن توقف المنشأة يُقَدَّر بناءً على الظروف المحيطة، حيث لا يُعتبر التوقف المترتب على طبيعة العمل الموسمية من قبيل التوقف عن العمل. على سبيل المثال، المنشآت التي تستغل الكبائن أو الشاليهات الموسمية لا تُعَد متوقفة إذا كانت غير نشطة خلال باقي العام.

أيضًا، لا تعتبر فترة التصفية، سواء كانت اختيارية أو إجبارية، بمثابة توقف عن العمل. بل تُعَد هذه الفترة امتدادًا للنشاط التجاري، حيث تستمر فيها عمليات التصفية التي تُعد جزءًا من الأعمال العادية للمنشأة.

■ حالة التنازل عن المنشأة قبل نهاية السنة المالية الضريبية

تُعَد حالة التنازل عن المنشأة قبل نهاية السنة المالية الضريبية استثناءً من قاعدة السنوية، وقد نصت على هذا الاستثناء المادة (٨٠) من القانون. تُلزم

المادة المتنازل بإخطار مأمورية الضرائب المختصة بالتنازل خلال ثلاثين يومًا من تاريخ حدوثه، وإلا ستُحسب الأرباح عن سنة ضريبية كاملة. كما يُلزم المتنازل بتقديم إقرار مستقل خلال ستين يومًا من تاريخ التنازل، يتضمن نتائج العمليات في المنشأة المتنازل عنها مرفقًا بالمستندات والبيانات اللازمة لتحديد الأرباح حتى تاريخ التنازل. ويجب إدراج بيانات هذا الإقرار ضمن الإقرار الضريبي السنوي للمتنازل.

يتحمل المتنازل والمتنازل إليه مسؤولية التضامن عن الضرائب المستحقة على أرباح المنشأة حتى تاريخ التنازل، وكذلك عن الضرائب المستحقة على الأرباح الرأسمالية الناتجة عن هذا التنازل. تُحدد الضريبة المستحقة على أرباح المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل، ويُمنح المتنازل إليه الحق في الطعن بشأن الضريبة التي هو مسؤول عنها.

ومن الجدير بالذكر أن المشرع لم يُعالج جزاء فرض الضريبة على أرباح سنة كاملة في حالة عدم إخطار المتنازل بالتنازل في المواعيد المحددة، وكان من الأفضل أن تُضاف عبارة مشابهة لتلك التي وردت في حالة التوقف عن العمل، وهي "إلا إذا أثبت المتنازل أنه لم يحقق أي أرباح بعد تاريخ التنازل."

كما يُلاحظ أن المشرع قد قصر حق الطعن في الضريبة المستحقة عن أرباح المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل على المتنازل إليه فقط، رغم أن كليهما يتحملان المسؤولية بالتضامن عن هذه الضرائب.

بما أن الضريبة تُفرض على المكلف، فإنه من المنطقي أن يُمنح المتنازل إليه نفس الحق في الطعن. ولتسهيل الأمر على المتنازل إليه وحماية حقوقه، نصت الفقرة الرابعة من المادة (٨٠) على أن للمتنازل إليه الحق في طلب بيان من مأمورية الضرائب المختصة حول الضرائب المستحقة على المنشأة المتنازل عنها. يجب على المأمورية تزويده بالبيان المطلوب في غضون تسعين يومًا من تاريخ الطلب عن طريق كتاب موصى عليه مع إشعار بالاستلام، وإلا تُعفى ذمته من الضريبة المطلوبة وتقتصر مسؤوليته على المبالغ الواردة في هذا البيان. ولا يُعتبر التنازل حجية فيما يتعلق بتحصيل الضرائب ما لم تُتخذ الإجراءات القانونية المتعلقة ببيع المحال التجارية ورهنها.

فيما يتعلق بانقطاع إقامة الممول في مصر، فإن القانون ينص في المادة (٥) على استثناء من مبدأ السنوية. تستحق الضريبة في اليوم التالي لانتهاء الفترة الضريبية، أو عند وفاة الممول، أو عند انقطاع إقامته أو توقفه كليًا عن مزاولة النشاط. في حالة انقطاع الإقامة، يتم محاسبة الممول ضريبيًا عن الأرباح المحققة فقط خلال الفترة السابقة لحدوث الانقطاع، والتي تكون عادةً أقل من سنة. ووفقًا للمادة الثانية، يُعتبر الشخص الطبيعي مقيمًا في مصر في حال كان لديه موطن في مصر أو إذا أقام في مصر لمدة تزيد عن ١٨٣ يومًا متصلة أو متقطعة خلال فترة اثني عشر شهرًا.

يشير النص إلى أن انقطاع الإقامة يُعتبر شرطًا معكوسًا لثلاث حالات: ١- فقدان الموطن في مصر، ٢- عدم استكمال المدة المحددة للإقامة، و٣-

انتهاء مهام الوظيفة في الخارج أو تلقي الدخل من جهة غير خزانة الدولة المصرية. بالنسبة للاستثناء من مبدأ استقلال السنوات المالية، ينص القانون الجديد في المادة (٢٦) على أنه "إذا اختتم حساب إحدى السنوات بخسارة، تُخصم هذه الخسارة من أرباح السنة التالية، وإذا تبقى جزء من الخسارة، يُنقل سنويًا إلى السنوات التالية حتى السنة الخامسة، ولا يُسمح بنقل أي جزء من الخسارة إلى سنة أخرى."

هذا النص يمنح الممول خمس سنوات، بالإضافة إلى سنة العجز، لاسترداد الخسارة من أرباح السنوات الخمس التالية. يعتبر هذا الاستثناء تطبيقًا لمبدأ العدل الضريبي، حيث يتوافق مع مبدأ المشاركة بين المكلف والخزانة العامة. رغم أن ترحيل الخسارة من سنة إلى أخرى يشكل خروجًا على مبدأ استقلال السنوات المالية، إلا أن هذا الاستثناء ضروري لطبيعة النشاط الاقتصادي ومصلحة الاقتصاد القومي.

يرى بعض الباحثين أن هذا الحكم يفيد فقط صاحب المنشأة الأصلي الذي سجلت الخسارة باسمه، مما يعني أنه في حالة تغيير صاحب المنشأة، لا يمكن ترحيل الخسارة، حتى لو بقيت الظروف الأخرى كما هي.

في حالة بقاء المنشأة على حالها بعد تغيير الشخص القائم عليها أو بعد وفاة المالك الأصلي، فإن الورثة لا يستفيدون من حق المورث في ترحيل الخسارة، حيث تُعتبر ذممهم المالية مستقلة عن ذمة المورث، حتى وإن استمروا في استغلال المنشأة. وفقًا لهذا المبدأ، لا يعترف الاجتهاد الفرنسي

بترحيل العجز للمؤسسة التي يستثمرها الورثة إذا حدث العجز في زمن المورث، ولا يُسمح بترحيل العجز في حالة دمج المؤسسة مع أخرى جديدة.

ومع ذلك، هناك رأي آخر يرى بأنه بغض النظر عن تغيّر شخصية القائم بالإدارة أو المستغل للمنشأة، فإن المؤسسة أو المنشأة تنتقل بجميع التزاماتها وحقوقها إلى المستغل الجديد، بما في ذلك حق الاستفادة من التنزيل أو الخصم الضريبي، طالما استمر النشاط الاقتصادي للمنشأة.

المبحث الثاني

تحديد الأرباح الإجمالية (الإيرادات الإجمالية)

نجد أن المشرع قد وصف الأرباح الخاضعة للضريبة بأنها "الأرباح المحققة أو التي تتحقق" و"الأرباح الناتجة." يعني هذان الوصفان أن الأرباح يجب أن تكون ثابتة الاستحقاق دون الحاجة لأن تكون قد تم قبضها فعليًا[١]؛ وأن تكون الأرباح محققة، أي ليست صورية أو مشكوك فيها

بالإضافة إلى ذلك، عند استقراء المواد (١٧)، (١٩)، و(٢٠) المتعلقة بتحديد الأرباح الإجمالية، يتضح أن المشرع يركز على الأرباح الناتجة من

[١]) تعتبر الأرباح محققة إذا كانت مثبتة ومؤكدة، سواء باتفاق الطرفين أو بحكم قضائي نهائي، وذلك بناءً على نظرية الحق الثابت.

النشاط التجاري أو الصناعي بكافة أشكاله، ويشترط أن تكون هذه الأرباح مثبتة وقابلة للتحقق بغض النظر عن قبضها فعليًا.

تشير الأرباح الناتجة عن النشاط التجاري والصناعي إلى أن هذه الأرباح لا تقتصر فقط على الأرباح الناتجة عن عمليات الاستغلال العادية أو الجارية، بل تشمل أيضًا الأرباح الفرعية أو الثانوية، وكذلك الأرباح الرأسمالية. يمكن تقسيم هذه الأرباح إلى نوعين: الأرباح الإجمالية العادية أو الجارية من ناحية، والأرباح الفرعية من ناحية أخرى.

أولاً: الأرباح الناتجة عن عمليات الاستغلال العادي (النشاط الجاري):

هذه الأرباح تشمل الإيرادات التي تنتج عن النشاط الذي أُنشئت المنشأة لمزاولته أصلاً، أو الإيرادات الناتجة عن النشاط الأصلي لصاحب المهنة أو الحرفة، سواء كانت تجارية أو صناعية. تتمثل أرباح النشاط الجاري في مجمل أرباح المتاجرة التي تتحقق من مزاولة المنشأة لنشاطها الرئيسي. وتختلف طبيعة العمليات التي تؤدي إلى هذه الأرباح بناءً على نوع النشاط:

- في النشاط الصناعي: تتحقق الأرباح من التعامل في البضائع التي أنتجتها المنشأة.

- في النشاط التجاري: تتحقق الأرباح من التعامل في البضائع التي يتم شراؤها لإعادة بيعها.

- في نشاط الخدمات: تتحقق الأرباح من العائدات الناتجة عن الخدمات المقدمة للغير.

- في نشاط المقاولات: تتحقق الأرباح من الأعمال التي تم إنجازها.

يتم قياس أرباح النشاط التجاري بشكل عام وفقاً لنموذج محدد يعتمد على نوع النشاط وأسلوب عمل المنشأة[١].

[١]) تحديد أرباح النشاط التجاري والصناعي والخدمات يتطلب حساب الفرق بين الإيرادات والنفقات وفقاً للأنشطة المختلفة، كما يلي:

١. الربح الإجمالي للمنشآت التجارية:

- يتم حسابه من خلال المعادلة: ثمن المبيعات خلال السنة + قيمة البضائع المتبقية في نهاية السنة - (قيمة المشتريات خلال السنة + قيمة البضائع الموجودة في بداية السنة). هذه المعادلة تُعرف بحساب المتاجرة.

٢. الربح الإجمالي للمنشآت الصناعية:

- يتم حسابه باستخدام المعادلة: ثمن المبيعات خلال السنة + قيمة المواد الأولية والمواد المصنعة المتبقية في نهاية السنة - (قيمة المشتريات خلال السنة + قيمة المواد الأولية والمواد المصنعة الموجودة في بداية السنة + نفقات صناعة السلع المنتجة خلال السنة). هذه المعادلة تُعرف بحساب التشغيل والمتاجرة.

٣. الربح الإجمالي لمنشآت الخدمات:

ثانيًا: أرباح العمليات العرضية أو الفرعية:

هذه الأرباح تنشأ من أنشطة ثانوية لا تشكل جزءًا من النشاط الأصلي أو الرئيسي للمنشأة، لكنها مرتبطة به بشكل غير مباشر. السبب في إضافة هذه الأرباح الفرعية إلى مجمل أرباح المنشأة أو الممول يعود إلى النصوص الواردة في القانون التي تشير إلى شمولية الأرباح التجارية والصناعية.

من أمثلة هذه الأرباح الفرعية، التعويضات التي تحصل عليها المنشأة أو الممول نتيجة هلاك أو استيلاء على أي أصل من أصول المنشأة، كما نصت عليه المادة (١/١٧). بالإضافة إلى ذلك، توضح هذه المادة أن "تحدد أرباح النشاط التجاري والصناعي على أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات التجارية والصناعية بما في ذلك ...".

كما تنص المادة (١٩) في فقرتها الثالثة على أن "تسري الضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي بما فيها الأرباح التي تتحقق من أي نشاط تجاري أو صناعي".

- يتم حسابه من خلال المعادلة: الإيرادات المحصلة من تأدية الخدمات - نفقات تأدية هذه الخدمات.

تُستخدم هذه المعادلات لتحديد الأرباح الإجمالية للأنشطة المختلفة، سواء كانت تجارية، صناعية، أو خدمية، وتُعتبر أساسية في الحسابات المالية للمنشآت.

تشير العبارات مثل "جميع العمليات التجارية والصناعية" وأي نشاط تجاري أو صناعي" إلى أن الضريبة تشمل جميع الأرباح الناتجة عن الأنشطة التجارية والصناعية، سواء كانت رئيسية أو فرعية.

تشمل الأرباح الناتجة عن العمليات الفرعية أو العرضية، سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، دائمة أو عرضية، عدة أمثلة كما يوضحها الفقه المالي والضريبي، مثل[١]:

١. المنح والإعانات التي تحصل عليها المنشأة بشرط أن تكون قد حصلت عليها نتيجة مباشرتها لنشاطها وبصفة قطعية.

٢. الإيرادات الناتجة عن إعادة تأجير المنشأة للعقارات التي استأجرتها سابقًا.

٣. الأرباح الناتجة عن شراء المنشأة لأسهم بأقل من قيمتها الاسمية.

٤. الإيرادات الناتجة عن ممتلكات المنشأة العقارية.

٥. التعويضات التي تحصل عليها المنشأة.

[١]) سمير عز الدين، التطبيقات العملية لقانون الضريبة على الدخل المصري، دار المطبوعات الجامعية، القاهرة، ٢٠٢١، ص١٢٤.

٦. الديون المعدومة التي تم تحصيلها في سنة لاحقة.

٧. العمولات الدائنة التي تتصل بمباشرة المهنة.

المبحث الثالث

التكاليف واجبة الخصم

يعتبر تحديد التكاليف واجبة الخصم للوصول إلى وعاء الضريبة المتمثل في الأرباح الصافية من الموضوعات الهامة التي قد تثير نزاعًا بين الإدارة الضريبية والممولين. فمصلحة الخزانة العامة، والتي تمثل الإدارة الضريبية، تسعى إلى تقليل التكاليف واجبة الخصم إلى أدنى حد ممكن لزيادة الحصيلة الضريبية. في المقابل، يسعى الممولون إلى تقديم الأدلة على أن كافة التكاليف المتعلقة بالنشاط يجب أن تُخصم لتقليل وعاء الضريبة وبالتالي تخفيض المبلغ المستحق.

وقد نصت المادة (٢٢) من القانون على ضرورة خصم التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الأرباح التجارية والصناعية، لكنها لم تقدم تعريفاً دقيقاً لمفهوم هذه التكاليف، ولم توضح الفروق بينها وبين النفقات أو استعمالات الدخل. وبالمثل، جاءت المادة (٢٣) من القانون لتحدد بعض أنواع التكاليف التي يجب خصمها، لكنها أيضاً لم تضع مفهوماً واضحاً لهذه التكاليف. وهنا يبرز دور الفقه المالي في تقديم تفسير واضح لهذا المفهوم.

في هذا السياق، يبرز اتجاهان رئيسيان في الفقه المالي. الاتجاه الأول يضيق من مفهوم التكاليف، حيث يُعرّفها بأنها المبالغ التي تنفقها المنشأة وتكون ضرورية لتحقيق الربح والحفاظ عليه. لكن هذا التعريف تعرض للنقد، على أساس أن بعض النفقات التجارية والصناعية لا تكون بالضرورة لازمة لتحقيق الربح، ورغم ذلك يجب خصمها، مثل الخسائر التي تلحق برأس المال والمنتجات.

أما الاتجاه الثاني، فيوسع من مفهوم التكاليف، ليشمل كل نفقات المنشأة التي ترتبط بوجودها وتُصرف في سبيل مصلحتها العامة، حتى لو لم تكن تلك النفقات موجهة مباشرة نحو تحقيق الربح أو المحافظة عليه.

في الاتجاه الموسع لمفهوم التكاليف، هناك رأي يرى أن التكاليف تشمل المصاريف التي تنشأ مباشرة وعادة عن ممارسة الحرفة أو المهنة. وبالتالي، فإن التكاليف تشمل كل ما يُدفع للحصول على الأرباح سواء كانت عادية أو رأسمالية أو فرعية.

ويرى الفقه المالي أن تحديد الشروط الواجب توافرها لاعتبار المصروفات تكاليف واجبة الخصم أكثر أهمية من مجرد تقديم تعريف محدد لهذه التكاليف.

عندما يقرر المشرّع إخضاع الدخل الصافي للضريبة، يصبح من الضروري خصم التكاليف التي تكبدها الشخص المكلف من أجل تحقيق هذا الدخل. وإذا كانت التكاليف واجبة الخصم، فإن استعمالات الدخل بعد

الحصول عليه لا تخصم من الإيرادات الإجمالية. وفي حالة الشخص الطبيعي، تتجلى استعمالات الدخل في أشكال مختلفة من الإنفاق مثل تلبية احتياجات الطعام، والملبس، والتنقل، وخدمة العاملين في المنزل، وغيرها. أما في حالة الشخص الاعتباري، فإن استعمالات الدخل يمكن أن تشمل نفقات متعددة مثل تكاليف إقامة الاحتفالات، أو استقبال الوفود الزائرة في الفنادق، أو نفقات سفرهم.

ويرجع عدم خصم استعمالات الدخل من الإيرادات الإجمالية إلى كونها نفقات لا ترتبط مباشرة بتحقيق الدخل، وإنما تأتي بعد تحقيقه.

لا تُدفع الاستعمالات في سياق ممارسة النشاط المادي للشخص المكلف، كما أن دفعها لا يرتبط مباشرة بتحقيق الإيراد الخاضع للضريبة. في المقابل، تُخصم التكاليف لأن دفعها يُعتبر ضرورياً لتشغيل المشروع وإدارته من أجل تحقيق الإيراد الخاضع للضريبة. غالباً ما يكون دفع هذه التكاليف سابقاً على تحقيق الأرباح، بينما تُدفع الاستعمالات عادة بعد تحقيق هذه الأرباح.

■ **شروط التكاليف واجبة الخصم:**

يشير التمييز السابق بين تكاليف الدخل واستعمالاته إلى أن مفهوم النفقة أوسع وأشمل من مفهوم التكلفة. فالنفقات تعني المقابل النقدي أو العيني الذي يدفعه الشخص مقابل الحصول على شيء مادي أو منفعة مادية أو معنوية (سواء كانت سلعاً أو خدمات)، بغض النظر عما إذا كان هذا الدفع مرتبطاً

بممارسة النشاط الشخصي المكلف أم لا، وسواء كان الدفع سابقاً أو لاحقاً لتحقيق الإيراد. **أما التكلفة، فهي ما يتطلب دفعها لممارسة النشاط، وغالباً ما يكون هذا الدفع سابقاً على تحقيق الإيراد ومن أجل الحصول عليه.**

وبناءً على ذلك، تُعدّ التكاليف نوعاً من النفقات، لكن ليست جميع النفقات تُعتبر تكاليف للدخل أو الإيراد. وهذا يعني أن مفهوم التكلفة جزء من مفهوم النفقة، لكنه أكثر تحديداً وتركيزاً على ما يلزم لتحقيق الإيراد.

إن مفهوم النفقات أوسع وأشمل من مفهوم التكاليف، ومع ذلك، يتعين توافر شروط محددة في كل نفقة حتى تعتبر تكلفة واجبة الخصم من الإيرادات الإجمالية للمنشأة أو الفرد.

يُحدد صافي الأرباح التجارية والصناعية الخاضعة للضريبة بناءً على إجمالي الربح بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق هذه الأرباح، ويشترط في التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يلي:

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

٢. أن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات.

من المهم ملاحظة أن اعتماد هذه الشروط يعكس التزاماً بمفهوم للتكاليف يوازن بين مصلحة الممول ومصلحة الخزانة العامة. حيث إن السماح

بخصم التكاليف التي جرت العادة على عدم إثباتها بمستندات هو في صالح الممول. وفي المقابل، فإن اشتراط ارتباط التكاليف بالنشاط وإثباتها بالمستندات، مما يحد من احتمالات التلاعب أو الصورية، هو في صالح الخزانة العامة. بذلك يكون المشرع قد نجح في الجمع بين المفهومين الموسع والمضيق للتكاليف واجبة الخصم.

ويضيف الفقه المالي شروطاً أخرى يجب توافرها في التكاليف لتصبح واجبة الخصم، ومنها:

١. أن تكون التكاليف مؤكدة وليست احتمالية.

٢. أن تكون مستحقة الدفع، حتى لو لم تُدفع فعلياً بعد. هذا يتماشى مع مبدأ المحاسبة الضريبية التي تعتمد على ما يستحق فعلاً وليس على ما تم قبضه فعلياً، كما تم توضيحه سابقاً.

٣. أن يكون الإنفاق قد تم بهدف تحقيق ربح خاضع للضريبة. أما ما يُنفق للحصول على إيرادات غير خاضعة للضريبة، فيُعد استعمالات للدخل وليس تكاليف واجبة الخصم.

٤. أن تكون التكاليف مدفوعة لتيسير الاستغلال العادي (الجاري) وليست من ضمن المصروفات الرأسمالية. فالتكاليف الجارية هي النفقات الضرورية التي تتطلبها طبيعة النشاط التجاري أو الصناعي لتسيير الاستغلال وإدارة النشاط الذي أنشئت المنشأة من أجله. في المقابل،

المصروفات الرأسمالية هي الأموال التي تُنفق لشراء أصول جديدة للمنشأة، باستثناء البضائع، أو لزيادة القدرة الإنتاجية للأصول الحالية. وبينما تتصف التكاليف الجارية بالتكرار الدوري، فإن المصروفات الرأسمالية لا تتمتع بهذه الخاصية. كما أن فوائد النفقات الرأسمالية تمتد لعدة سنوات لاحقة للسنة التي تم فيها الإنفاق، لذلك من الطبيعي ألا يتم تحميل حساب السنة التي تم فيها الإنفاق بجميع هذه النفقات، بل بجزء منها.

تم تحديد التكاليف واجبة الخصم وفقًا للمادة (٢٣) من القانون، والتي تنص على ما يلي:

أولًا: عوائد القروض المستخدمة في النشاط، بغض النظر عن قيمتها، وذلك بعد خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها قانونًا[١].

[١]) لتوضيح مفهوم "عوائد القروض المستخدمة في النشاط" وكيفية احتسابها في ضوء خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها قانونًا، سنستخدم المثال التالي:
افترض أن هناك شركة تستخدم قرضًا بقيمة ١,٠٠٠,٠٠٠ جنيه في نشاطها التجاري. العوائد التي دفعتها الشركة على هذا القرض خلال السنة المالية تبلغ ١٠٠,٠٠٠ جنيه. في نفس الوقت، حصلت الشركة على عوائد دائنة (مثل فوائد من ودائع أو استثمارات) قدرها ٣٠,٠٠٠ جنيه، وهذه العوائد معفاة من الضريبة بموجب القانون.
كيفية الحساب:
١. عوائد القروض المستخدمة في النشاط:
- العوائد التي دفعتها الشركة على القرض: ١٠٠,٠٠٠ جنيه.

تشجيعًا للنشاط التجاري أو الصناعي، نص البند الأول من المادة (٢٣) على اعتبار العوائد المدينة التي تستحق على القروض التي تعقدها المنشأة أو الممول ضمن التكاليف واجبة الخصم من الأرباح الإجمالية المتحققة خلال الفترة الضريبية. وفي هذا الصدد، قضت محكمة النقض بأن الفوائد التي تدفعها المنشأة على المبالغ المقترضة تُعد ضمن التكاليف الواجب خصمها، بشرط أن يكون القرض حقيقيًا ويهدف إلى إدارة المشروع والحفاظ عليه.

---

٢. العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها قانونًا:
- العوائد الدائنة المعفاة: ٣٠,٠٠٠ جنيه.
٣. خصم العوائد الدائنة من العوائد المدفوعة:
- وفقًا للقانون، يجب خصم العوائد الدائنة المعفاة من العوائد المدفوعة على القروض.
- بالتالي، العوائد المدفوعة القابلة للخصم تصبح: ١٠٠,٠٠٠ جنيه - ٣٠,٠٠٠ جنيه = ٧٠,٠٠٠ جنيه.
النتيجة:
في هذه الحالة، يمكن للشركة خصم ٧٠,٠٠٠ جنيه فقط من إجمالي الدخل الخاضع للضريبة كمصاريف عوائد القروض المستخدمة في النشاط، بعد خصم العوائد الدائنة المعفاة من الضريبة.

الهدف من هذا التنظيم هو التأكد من أن الشركة لا تستفيد من خصم العوائد الدائنة المعفاة من الضريبة بشكل مزدوج، أي أنها لا تخصم العوائد المدفوعة على القروض بالكامل إذا كانت قد حصلت على عوائد دائنة معفاة من الضريبة أو غير خاضعة لها. هذا يضمن أن الخصم يعكس النفقات الفعلية المرتبطة بالنشاط التجاري دون تضخيم غير مبرر.

فيما يتعلق بعوائد القروض، يشترط لاعتبارها ضمن التكاليف واجبة الخصم ما يلي:

١. استخدام القروض فعليًا في ممارسة النشاط الجاري للمنشأة: يجب أن تكون القروض قد استُخدمت بالفعل في الأنشطة التجارية أو الصناعية للمنشأة، وليس لأغراض أخرى.

٢. خصم العوائد المدينة بعد خصم العوائد الدائنة: يتم خصم العوائد المدينة بعد خصم العوائد الدائنة، أي العوائد التي تستحق لصالح المنشأة لدى الغير، وذلك لتجنب ازدواجية الخصم.

٣. شرط خضوع العوائد الدائنة للضريبة: لكي تخصم العوائد الدائنة للمنشأة، يجب أن تكون هذه العوائد غير خاضعة للضريبة أو معفاة منها قانونًا.

ثانيًا: إهلاك الأصول الخاصة بالمنشأة.

إهلاك الأصول أو ما يعرف بقيمة الاستهلاكات يشير إلى المبالغ المخصصة لمقابلة النقص التدريجي في قيمة الأصول الرأسمالية. هذه الأصول تتعرض للهلاك بسبب الاستعمال ومضي الوقت. عادةً ما ينطبق هذا الاستهلاك على الأصول المادية والصناعية والتجارية مثل المباني، الآلات، الأثاث، التركيبات، والتجهيزات المتنوعة. في المقابل، لا تخضع الأراضي لهذا الاستهلاك لأنها لا تتعرض للتلف أو النقص الطبيعي،

وينطبق ذلك أيضًا على الأعمال الفنية الأثرية، المجوهرات، والأصول الأخرى التي لا تتأثر بالاستهلاك.

إلى جانب ما يُعرف بالاستهلاك الصناعي، هناك ما يُعرف بـ "الاستهلاك المالي"، وهو يعني قيام المنشأة أثناء فترة نشاطها بسداد قيمة رأس المال أو قيمة ما عليها من ديون.

الاستهلاك المالي لا يُعد من التكاليف واجبة الخصم بخلاف الاستهلاك الصناعي. يمكن أن يكون الاستهلاك الصناعي ماديًا أو فنيًا أو قهريًا (غير إرادي)، ويُعوّض عنه من قبل شركات التأمين إذا كانت المنشأة قد أمنت على أصولها.

لإجراء الخصم التدريجي لقيمة استهلاكات الأصول، يُشترط أن يكون الاستهلاك حقيقيًا، أي أن يعكس خسارة مؤكدة لحقت بأصول المنشأة القابلة للاستهلاك (سواء كان هلاكًا ماديًا أو فنيًا). كما يجب أن يكون الاستهلاك معادلاً لقيمة النقص الفعلي الذي طرأ على الأصول.

وفيما يتعلق بتحديد مقدار النقص التدريجي في الأصول، حددت المادة (٢٥) من القانون النسب المئوية السنوية واجبة الخصم من قيمة الأصول حسب نوعها وطبيعتها. نصت المادة على ما يلي:

١. يُحتسب إهلاك أصول المنشأة بنسبة ٥٪ من تكلفة شراء أو إنشاء أو تطوير أو تجديد أو إعادة بناء أي من المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات، وذلك عن كل فترة ضريبية.

بالنسبة لشركات الامتياز التي تلتزم بتسليم موجوداتها في نهاية مدة الامتياز للهيئة المانحة بدون تعويض، يُسمح لها بإجراء استهلاك مالي، بحيث تخصم من أرباحها الإجمالية ما يلزم لاستهلاك سنداتها وأسهمها، نظرًا لأنها لن تحتفظ بأي ممتلكات تُسدد منها قيمة رأس المال عند انتهاء مدة الامتياز. وهذا يعني أن مدة استهلاك هذه الأصول هي ٢٠ سنة.

٢. إهلاك الأصول المعنوية: يتم احتساب نسبة ١٠٪ من تكلفة شراء، أو تطوير أو تحسين أو تجديد أي من الأصول المعنوية التي يتم شراؤها، بما في ذلك شهرة النشاط، وذلك عن كل فترة ضريبية. هذا يعني أن مدة استهلاك هذه الأصول المعنوية هي ١٠ سنوات.

٣. إهلاك فئات محددة من الأصول:

- (أ) الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات يتم إهلاكها بنسبة ٥٠٪ من أساس الإهلاكات لكل سنة ضريبية، مما يعني أن مدة استهلاك هذه الأصول هي سنتان.

- (ب) جميع أصول النشاط الأخرى يتم إهلاكها بنسبة ٢٥٪ من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية، مما يعني أن مدة استهلاك هذه الأصول هي أربع سنوات.

المادة (٢٦) من القانون توضح المقصود بأساس الإهلاك للأصول، حيث تنص على أن أساس الإهلاك هو القيمة الدفترية للأصول المدرجة في الميزانية الافتتاحية، والتي يتم زيادتها بما يعادل تكلفة الأصول المستخدمة، وتكلفة التطوير، أو التحسين، أو التجديد، أو إعادة البناء خلال الفترة الضريبية. كما يتم تخفيض هذا الأساس بقيمة الإهلاك السنوي، وقيمة بيع الأصول التي تم التصرف فيها، أو بقيمة التعويض الناتج عن فقدانها أو هلاكها خلال الفترة الضريبية[١].

[١]) افترض أن هناك شركة تمتلك آلة صناعية ضمن أصولها، والقيمة الدفترية لهذه الآلة في الميزانية الافتتاحية للسنة المالية الحالية هي ٥٠٠,٠٠٠ جنيه. خلال السنة المالية، قامت الشركة بما يلي:
١. شراء آلة جديدة بقيمة ٢٠٠,٠٠٠ جنيه.
٢. تحسين الآلة القديمة بتكاليف بلغت ٥٠,٠٠٠ جنيه.
٣. إهلاك سنوي للآلة القديمة بقيمة ٧٠,٠٠٠ جنيه.
٤. بيع آلة أخرى كانت قيمتها الدفترية ١٠٠,٠٠٠ جنيه مقابل ١٢٠,٠٠٠ جنيه.
٥. تعويض نتيجة فقدان أو هلاك أحد الأصول بقيمة ٣٠,٠٠٠ جنيه.
- كيفية الحساب:
١. أساس الإهلاك في بداية السنة:
- القيمة الدفترية للأصول المدرجة في الميزانية الافتتاحية: ٥٠٠,٠٠٠ جنيه.

في حالة كان أساس الإهلاك بالسالب، تُضاف قيمة التصرف في الأصل أو التعويض إلى الأرباح التجارية والصناعية للممول. وإذا لم يتجاوز أساس

---

٢. إضافة التكاليف الجديدة:
- تكلفة الأصول الجديدة المستخدمة: ٢٠٠,٠٠٠ جنيه.
- تكلفة التحسين: ٥٠,٠٠٠ جنيه.
- المجموع بعد الإضافة: ٥٠٠,٠٠٠ + ٢٠٠,٠٠٠ + ٥٠,٠٠٠ = ٧٥٠,٠٠٠ جنيه.

٣. تخفيض الأساس بالإهلاك السنوي:
- قيمة الإهلاك السنوي للآلة القديمة: ٧٠,٠٠٠ جنيه.
- المجموع بعد خصم الإهلاك: ٧٥٠,٠٠٠ - ٧٠,٠٠٠ = ٦٨٠,٠٠٠ جنيه.

٤. تخفيض الأساس بقيمة بيع الأصول:
- قيمة بيع الآلة التي تم التصرف فيها: ١٠٠,٠٠٠ جنيه.
- المجموع بعد خصم البيع: ٦٨٠,٠٠٠ - ١٠٠,٠٠٠ = ٥٨٠,٠٠٠ جنيه.

٥. تخفيض الأساس بقيمة التعويض:
- قيمة التعويض الناتج عن فقدان أو هلاك أحد الأصول: ٣٠,٠٠٠ جنيه.
- المجموع بعد خصم التعويض: ٥٨٠,٠٠٠ - ٣٠,٠٠٠ = ٥٥٠,٠٠٠ جنيه.

النتيجة:

في نهاية السنة المالية، يصبح أساس الإهلاك للأصول المدرجة في الميزانية ٥٥٠,٠٠٠ جنيه. هذا المبلغ يمثل القيمة الدفترية للأصول بعد إضافة تكلفة الأصول الجديدة، والتحسينات، وتخفيضه بقيمة الإهلاك السنوي، وقيمة بيع الأصول التي تم التصرف فيها، والتعويض عن الأصول المفقودة أو المهلكة.

الإهلاك عشرة آلاف جنيه، فإن الإهلاك يُعتبر بالكامل من التكاليف واجبة الخصم.

إلى جانب خصم قيمة الاستهلاك، جاءت المادة (٢٧) من القانون لتقر خصم نسبة ٣٠٪ من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في الاستثمار في مجال الإنتاج، سواء كانت جديدة أو مستعملة، وذلك في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول. ويتم حساب أساس الاستهلاك وفقًا لطريقة القسط الثابت، التي حددها القانون بوضوح، على الرغم من تعدد طرق حساب قسط الاستهلاك مثل القسط المتناقص أو طريقة إعادة التقدير للأصول.

وفقًا للمادة (٢٥) من القانون، يتم احتساب قيمة الاستهلاك عن الفترة الزمنية المحددة بعد خصم نسبة الـ ٣٠٪ المذكورة. فيما يتعلق بالتاريخ الذي يبدأ عنده احتساب قيمة الاستهلاك، حسمت مصلحة الضرائب هذا الأمر بالتوجيه إلى أنه يجوز حساب الإهلاك قبل تاريخ الاستعمال الفعلي للأصول، مع التأكيد على أن هذه مسألة موضوعية يجب دراستها لكل حالة على حدة، مع تطبيق ما جرى عليه العمل والعرف. يشترط لتطبيق هذا الإجراء أن يكون لدى الممول دفاتر وحسابات منتظمة.

ثالثًا: الرسوم والضرائب التي تتحملها المنشأة، باستثناء الضريبة التي يدفعها الممول وفقًا لهذا القانون.

تُعتبر الرسوم والضرائب التي تتحملها المنشأة ضمن التكاليف واجبة الخصم من الأرباح الإجمالية وفقًا للبند الثالث من المادة (٢٣). يُستثنى من ذلك الضريبة التي يلتزم الممول بأدائها بموجب هذا القانون، فلا تُعد ضمن التكاليف واجبة الخصم.

من المعروف أن الرسوم تُدفع مقابل خدمات، بينما تُدفع الضرائب بصفة نهائية دون مقابل مباشر يعود على دافعها. لكي تُعتبر هذه الضرائب والرسوم تكاليف واجبة الخصم، يجب أن تُدفع بمناسبة مزاولة النشاط التجاري أو الصناعي للمنشأة.

تجدر الإشارة إلى أن الضريبة التي يدفعها الممول بموجب أحكام هذا القانون عن الأرباح المحققة خلال الفترة الضريبية تُعتبر استعمالًا للدخل غير واجب الخصم، لأنها تمثل حصة الدولة في هذه الأرباح.

فتُعتبر الرسوم والضرائب واجبة الخصم إذا كانت ترتبط مباشرة بمزاولة النشاط التجاري أو الصناعي، وتهدف إلى تيسيره وإتمامه. أما الرسوم والضرائب التي لا ترتبط بمزاولة النشاط فلا تُعد ضمن التكاليف واجبة الخصم. وفي هذا السياق، يمكن توضيح النقاط التالية:

(أ) الرسوم والضرائب واجبة الخصم هي تلك التي تقع عبئها على المنشأة مباشرة. أما الضرائب أو الرسوم التي تقع عبئها على الغير، حيث تقوم المنشأة بتحصيلها من المنبع وتوريدها لمصلحة الضرائب، مثل ضريبة الدخل على مرتبات العاملين، فلا يُسمح بخصمها.

(ب) من أمثلة الضرائب المباشرة واجبة الخصم: الضريبة العقارية، وذلك في حالة ما إذا كانت المنشأة تزاول نشاطها في عقار مملوك لها.

(جـ) رغم أن النص القانوني لم يحدد بوضوح ما إذا كانت الضرائب واجبة الخصم تشمل الضرائب المباشرة فقط أو غير المباشرة أيضًا، إلا أن الفقه والممارسة العملية قد اعتادا على خصم كلا النوعين من الضرائب، طالما كان دفعها ضروريًا لمباشرة النشاط. على سبيل المثال، تُعتبر الضريبة الجمركية المدفوعة على المواد الخام المستوردة واللازمة للإنتاج في المنشأة ضمن التكاليف واجبة الخصم. أما الضرائب التي يدفعها الممول دون أن تكون لها علاقة بمباشرة النشاط، فلا تُعد ضمن التكاليف واجبة الخصم.

(د) تُخصم أيضًا الضرائب الأجنبية طالما التزمت المنشأة بدفعها. على سبيل المثال، تُعتبر الضريبة العقارية ضمن المصروفات المرتبطة بالقيمة الإيجارية للعقار، وبالتالي تُعد من التكاليف واجبة الخصم.

أما الضرائب التي لا ترتبط بمباشرة النشاط، مثل الضريبة على التركات التي يدفعها الممول عن ثروة انتقلت إليه من مورث، فلا تُخصم من التكاليف.

(هـ) يجب أن تكون الرسوم والضرائب قد تحملتها المنشأة بالفعل لكي تُخصم ضمن التكاليف واجبة الخصم، أي أنها يجب أن تكون قد دُفعت فعليًا. هذا يعني أن المشرع الضريبي خرج عن مبدأ الاستحقاق المحاسبي في هذه

الحالة، وربما يبرر هذا الخروج برغبته في تحفيز الممولين على سداد ما يستحق عليهم من ضرائب، وبالتالي زيادة الحصيلة الضريبية.

رابعًا: أقساط التأمين الاجتماعى التى يتحملها صاحب المنشأة لصالح العاملين ولصالحه الشخصى، والتى تُدفع للهيئة القومية للتأمين الاجتماعى.

تشمل التكاليف واجبة الخصم أقساط التأمين الاجتماعي التي يدفعها صاحب المنشأة لصالح العاملين ولصالحه الشخصي، والتي يتم أداؤها للهيئة القومية للتأمين الاجتماعي. هذه الأقساط تُعتبر جزءًا من التكاليف واجبة الخصم لأنها نشأت نتيجة لمزاولة المنشأة نشاطها الصناعي أو التجاري، وتُعد بموجب القانون جزءًا من حصة المنشأة في المعاشات والتأمين الصحي، وتأمينات البطالة، وإصابات العمل، والشيخوخة.

يُلاحظ أن هذه الأقساط تُخصم من الأرباح بغض النظر عن قيمتها، أي دون وجود حد أقصى لمقدار هذه الأقساط. الشرط الأساسي هو أن تكون هذه الأقساط قد دُفعت بالفعل إلى الهيئة القومية للتأمين الاجتماعي، ولا تُخصم إذا دُفعت إلى أي هيئات أو صناديق أخرى.

خامسًا: المبالغ التى تستقطعها المنشآت سنويًا من أموالها أو أرباحها.

وفقًا لنص المادة (١) من القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ بشأن صناديق التأمين الخاصة، يُقصد بنظام الصناديق الخاصة كل نظام ينشئه مجموعة

من الأفراد، مثل جمعية أو نقابة أو غيرها، ممن تربطهم مهنة أو عمل مشترك أو أي علاقة أخرى، بهدف تقديم مزايا مالية أو اجتماعية لأعضائه أو المستفيدين منه. تشمل هذه المزايا معاشات محددة في حالات معينة مثل زواج العضو أو ذريته، بلوغ سن معينة، وفاة العضو أو من يعوله، التقاعد عن العمل، فقدان مصدر الرزق، وعدم القدرة على العمل بسبب المرض أو الحوادث، وغيرها من الحالات. وتتكون موارد الصندوق من عدة مصادر، من بينها اشتراكات الأعضاء ومساهمات الدولة أو الجهة التابعة للصندوق، كما نصت عليه المادة ١١ من القانون.

ولتشجيع المنشآت على إنشاء مثل هذه الصناديق والمساهمة فيها، نظرًا لأهميتها في تأمين مستقبل العاملين وتوفير الرعاية لهم، اعتبر المشرع أن المبالغ التي تساهم بها المنشأة في تلك الصناديق تُعد من التكاليف واجبة الخصم. ومع ذلك، فإن استفادة المنشأة من هذا الخصم تتوقف على استيفاء عدة شروط وضحتها الفقرة الخامسة من المادة (٢٣) من القانون الضريبي الجديد، وهي:

(أ) أن يكون نظام صندوق التوفير، أو الادخار، أو المعاش، أو مكافأة نهاية الخدمة قد تم إنشاؤه وفقًا لأحكام القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ بشأن صناديق التأمين الخاصة أو القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٠ بشأن أنظمة التأمين الاجتماعي الخاصة.

(ب) يجب أن يتضمن النظام الذي ترتبط به المنشآت لائحة أو شروطًا خاصة تنص على التزامات المنشأة تجاه مكافأة نهاية الخدمة أو المعاش، بحيث يكون واضحًا ما تؤديه المنشأة بموجب هذا النظام.

(جـ) يجب أن تكون أموال هذا النظام منفصلة ومستقلة عن أموال المنشأة، وأن تكون مستثمرة لحساب النظام الخاص.

(د) يجب ألا تزيد نسبة المبالغ المستقطعة سنويًا من أموال المنشأة عن ٢٠٪ من مجموع مرتبات وأجور العاملين بها.

سادسًا: أقساط التأمين التي يعقدها الممول ضد العجز أو الوفاة للحصول على مبلغ أو إيراد، بشرط ألا تتجاوز قيمة الأقساط ٣٠٠٠ جنيه في السنة.

يُسمح بخصم أقساط التأمين التي يعقدها الممول ضد عجزه أو وفاته، أو للحصول على مبلغ أو إيراد، على ألا تتجاوز قيمة الأقساط ٣٠٠٠ جنيه سنويًا. أي مبلغ يتجاوز هذا الحد لا يُعتبر تكاليف واجبة الخصم، بل يُعد استعمالًا للدخل ولا يُخصم من الأرباح الإجمالية.

سابعًا: التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة قابلة للخصم بغض النظر عن مقدارها.

تُعتبر التبرعات المدفوعة للحكومة، ووحدات الإدارة المحلية، وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة، تكاليف واجبة الخصم بغض النظر عن مقدارها. أما التبرعات التي تُدفع لغير الأشخاص الاعتبارية العامة، فلا تُعتبر تكاليف واجبة الخصم، بل تُعد استعمالًا للإيراد.

ثامنًا: التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة وفقًا لأحكام القوانين المنظمة لها، ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة لإشراف الحكومة، ومؤسسات البحث العلمي المصرية، وذلك بما لا يتجاوز ١٠٪ من الربح السنوي الصافي للممول.

التبرعات المقدمة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة وفقًا لأحكام القوانين المنظمة لها، وكذلك لدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي، ومؤسسات البحث العلمي المصرية، تُعتبر من التكاليف واجبة الخصم، وذلك بما لا يتجاوز ١٠٪ من الربح السنوي الصافي للممول. تجدر الإشارة إلى أن هذه النسبة كانت ٧٪ فقط في ظل القانون السابق. أما التبرعات التي تُدفع لغير هذه الجهات المحددة على سبيل الحصر فلا تُعتبر من التكاليف واجبة الخصم.

لا يُشترط أن يكون الهدف من هذه التبرعات تحقيق نفع مباشر للمنشأة، مثل الإعلان عنها أو خفض التكاليف العامة لنشاطها؛ يكفي أن تكون هذه التبرعات بدافع الإحسان المحض.

يُلاحظ أن التبرعات والإعانات لا تُعتبر في الأصل من التكاليف واجبة الخصم، لكن المشرع اعتبرها كذلك كحكم لتشجيع المنشآت على فعل الخير وتعزيز روح التعاون فيما بينها، مما يعود بالنفع على المجتمع ككل.

تاسعًا: الجزاءات المالية والتعويضات المستحقة على الممول نتيجة مسئوليته العقدية.

يُلاحظ أن المشرع اعتبر القيمة المالية للجزاءات المالية (مثل الغرامات، المصادرة، وغيرها) وكذلك التعويضات التي تترتب على الممول نتيجة مسئوليته العقدية ضمن التكاليف واجبة الخصم. هذا الخصم يُشترط لتحقيقه أن تكون هذه الجزاءات والتعويضات ناتجة عن المسئولية العقدية المتعلقة بنشاط المنشأة أو بمهنة الممول أو حرفته. على العكس من ذلك، الجزاءات أو التعويضات المالية الناتجة عن مسئولية جنائية لا تعتبر تكاليف واجبة الخصم من الأرباح الإجمالية. بالإضافة إلى ذلك، الجزاءات والتعويضات التي لا ترتبط بنشاط المنشأة، مثل التعويضات المتعلقة بأخطاء شخصية أو علاقات عائلية، لا تُعد من التكاليف واجبة الخصم.

عاشرًا: الديون المعدومة:

نصت المادة (٢٨) على اعتبار الديون المعدومة ضمن التكاليف واجبة الخصم من الأرباح الإجمالية المتحققة خلال الفترة الضريبية. ولتحقيق هذا الخصم، يجب على الممول استبعاد هذه الديون من دفاتر المنشأة وحساباتها،

وتقديم تقرير من أحد المحاسبين المقيدين بجدول المحاسبين والمراجعين يفيد توافر الشروط التالية:

١. أن يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة.

٢. أن يكون الدين مرتبطًا بنشاط المنشأة.

٣. أن يكون المبلغ المقابل للدين قد سبق إدراجه ضمن حسابات المنشأة.

■ **الشروط الإضافية لاعتبار الديون المعدومة تكاليف واجبة الخصم:**

من الشروط الضرورية لاعتبار الديون المعدومة ضمن التكاليف واجبة الخصم، يجب أن تكون المنشأة قد اتخذت إجراءات جادة لاستيفاء الدين، ولم تتمكن من تحصيله بعد مرور ١٨ شهرًا من تاريخ استحقاقه.

يُعتبر من الإجراءات الجادة لاستيفاء الدين ما يلي:

(أ) الحصول على أمر أداء في الحالات التي يسمح فيها القانون بذلك.

(ب) صدور حكم من محكمة أول درجة يُلزم المدين بأداء قيمة الدين.

(جـ) المطالبة بالدين ضمن إجراءات تنفيذ حكم بإفلاس المدين أو إبرام صلح واقٍ من الإفلاس.

في حال تم تحصيل الدين أو جزء منه بعد اعتباره دينًا معدومًا، يجب إدراج ما تم تحصيله ضمن إيرادات المنشأة في السنة التي تم التحصيل فيها.

من المهم ملاحظة أن هذه الإجراءات تم ذكرها على سبيل المثال وليس الحصر، وأن اعتبار الديون المعدومة تكاليف واجبة الخصم يتطلب الالتزام بالشروط التي أوردتها المادة. وكما أشارت محكمة النقض، فإن الديون المعدومة هي التي فقد الأمل في تحصيلها (نقض ١٩٨١/٥/٤ في الطعن رقم ١٢ لسنة ٧ ق).

تحديد التكاليف واجبة الخصم في القانون جاء على سبيل المثال وليس الحصر، وهو ما يصب في مصلحة الممول. فالتطور المستمر في الأنشطة التجارية والصناعية قد يؤدي إلى ظهور تكاليف جديدة تستحق الخصم. ما يعزز هذا الفهم هو أن المادة قد بدأت بعبارة "يعد من التكاليف"، مما يعني أن البنود المذكورة لاحقًا ليست كل التكاليف الممكنة، بل بعضها فقط. كما تشير عبارتا "على الأخص" إلى أن ما ذكره المشرع هو ما اعتبره ذا أهمية خاصة، لكنه لا ينفي وجود تكاليف أخرى أقل أهمية.

جدير بالذكر أن هناك تكاليف أخرى واجبة الخصم لم ترد في النص الحالي، ويرجع خصمها إما لتجنب الازدواج الضريبي، أو بسبب أحكام القضاء والتطبيق العملي في مصلحة الضرائب

المبحث الرابع

تحديد الربح الصافي كوعاء للضريبة

بعد خصم التكاليف سالفة البيان من الأرباح الإجمالية، ينتج الربح الصافي الذي يمثل الوعاء الفعلي للضريبة، أي الربح الذي يُطبق عليه السعر التصاعدي وفقًا للشريحة التي يقع فيها هذا الربح.

فرض الضريبة على الدخل الصافي يُعد من السمات الهامة التي تميز الضريبة الشخصية، ويساهم بشكل رئيسي في تحقيق العدالة الضريبية. تنص المادة (٢٢) على أن صافي الأرباح التجارية والصناعية الخاضع للضريبة يُحدد بناءً على إجمالي الربح بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق هذه الأرباح.

نظرًا للأهمية الخاصة التي يمثلها الربح الصافي (أو الدخل الصافي) كوعاء للضريبة، ظهرت في الفقه المالي نظريتان رئيسيتان لتحديد هذا الربح، هما: "نظرية حساب الاستغلال" و "نظرية الميزانية".

■ **نظرية حساب الاستغلال:**

وفقًا لهذه النظرية، يُحدد الدخل أو الربح الصافي من خلال الفرق بين إيرادات عمليات المتاجرة والاستغلال العادية من جهة، وبين تكاليف هذه العمليات من جهة أخرى. بمعنى آخر، يتحدد الربح الصافي، الذي يُشكل

وعاء الضريبة، بناءً على ناتج عمليات الاستغلال (الممارسة الجارية لنشاط المنشأة) فقط. وهذا يعني أن الأخذ بهذه النظرية يضيق من مفهوم وعاء الضريبة، حيث ينحصر الوعاء في نتيجة النشاط الفعلي أو الحقيقي الذي أُنشئت المنشأة لممارسته. ولا شك أن هذا التضييق في الوعاء يصب في مصلحة الممول على حساب مصلحة الخزانة العامة من الناحية المالية.

■ **نظرية حساب الميزانية:**

وفقًا لهذه النظرية، يُحدد الربح الصافي بناءً على الفرق بين إجمالي أصول (أو حقوق) المشروع من جهة، وإجمالي خصوم (أو التزامات) المشروع من جهة أخرى. بعبارة أخرى، يتم حساب الفرق بين فائض أصول المنشأة على خصومها في بداية الفترة الضريبية وفائض أصولها على خصومها في نهاية تلك الفترة، كما يظهر في ميزانيتها.

تطبيق هذه النظرية يؤدي إلى توسيع نطاق الوعاء الضريبي ليشمل أنواعًا متعددة من الأرباح، بما في ذلك الأرباح التي قد لا تكون ناتجة عن الممارسة الفعلية للنشاط، مثل أرباح العمليات الرأسمالية والأرباح الناتجة عن إعادة تقييم الأصول. وبالتالي، سيتضمن وعاء الضريبة في هذه الحالة أرباحًا محاسبية وليس فقط أرباحًا حقيقية. ويستلزم اتباع هذه الطريقة تقييم جميع أصول وخصوم المنشأة في بداية ونهاية الفترة الضريبية.

وفقًا لنظرية حساب الميزانية، يتم تقييم أصول وخصوم المنشأة في بداية ونهاية الفترة الضريبية تبعًا لقيمتها الحقيقية وليس لقيمتها الدفترية. هذا

يعني أن الضريبة قد تُفرض على أرباح لم تتحقق فعليًا، وإنما تظهر فقط من الناحية المحاسبية نتيجة زيادة قيمة بعض الأصول عند إعادة تقييمها.

السؤال الذي يطرح نفسه هنا هو: أي من النظريتين اعتمدها المشرع المصري عند فرض الضريبة على الربح الصافي الناتج عن الأنشطة التجارية والصناعية؟

من استقراء نصوص القانون الجديد بشكل عام، ونص المادة (١٧) بشكل خاص، نجد أن المشرع المصري جمع بين النظريتين في التطبيق. فالمادة (١٧) تقرر أن أرباح النشاط التجاري والصناعي تُحدد بناءً على جميع العمليات التجارية والصناعية خلال الفترة الضريبية، أي العمليات الجارية أو العادية التي وُجدت المنشأة أساسًا لمزاولتها، وهذا يعبر عن مفهوم الاستغلال العادي أو الجاري. بالإضافة إلى ذلك، تتضمن نفس المادة أيضًا الأرباح الرأسمالية (الناتجة عن بيع الأصول) والأرباح الفرعية (الناتجة عن التعويضات)، وكذلك الأرباح المحاسبية التي لم تنتج عن الممارسة الفعلية، ولكن نتجت عن إعادة تقييم الأصول في بعض الأحيان (كما هو منصوص عليه في المادة ٢٠).

وتطبيقًا لذلك، قضت محكمة النقض المصرية بسريان الضريبة على جميع الأرباح التي تحققها المنشأة من جميع الأعمال التي تباشرها، سواء كانت هذه الأرباح ناتجة عن الاستغلال الجاري أو عن عمليات أخرى.

يرى بعض الفقهاء أن هذا الجمع بين النظريتين يُظهر أن المشرع المصري اتخذ موقفًا وسطيًا، يجمع بين تحديد الربح الصافي بناءً على النشاط الفعلي وفي نفس الوقت يشمل الأرباح المحاسبية الأخرى.

الفصل الرابع

الإعفاءات المقررة من الضريبة

إلى جانب الإعفاءات المقررة للأعباء العائلية، كما وردت في المادة السابعة من القانون، تناولت المادة (٣١) من نفس القانون إقرار إعفاءات موضوعية أخرى من الضريبة. هذه الإعفاءات ترتبط بطبيعة النشاط التجاري أو الصناعي المستهدف للربح، وقد تم إقرارها لدوافع اقتصادية واجتماعية.

- الإيرادات المعفاة من الضريبة تشمل ما يلي:

١. أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي: وهذا إعفاء مؤقت.

٢. أرباح منشآت الإنتاج الداجني وتربية النحل والمواشي: وهو أيضًا إعفاء مؤقت.

٣. ناتج الاستثمارات في الأوراق المالية: يتمتع بإعفاء دائم.

بحسب المادة، وفيما يتعلق بالنطاق الموضوعي لتطبيق الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، تستحق الضريبة على ما يزيد عن خمسة آلاف جنيه من مجموع صافي الدخل الذي يحققه الممول المقيم خلال السنة.

أولًا: أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي

وفقًا للبند الأول من المادة (٣١) من القانون، يُعفى من الضريبة أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي لمدة عشر سنوات، تبدأ من تاريخ مزاولة النشاط. يهدف هذا الإعفاء إلى تشجيع عمليات استصلاح الأراضي واستزراعها، بهدف تعزيز الإنتاج في القطاع الزراعي، نظرًا لما لهذا القطاع من أهمية اقتصادية واجتماعية كبيرة.

ومن الملاحظ أن القانون يفصل بين الأرباح الناتجة عن استصلاح الأراضي وتلك المتحققة من استزراعها. يعود السبب في ذلك إلى أن نشاط استصلاح الأراضي غالبًا ما يسبق نشاط استزراعها، وقد يختلف القائمون على كل نشاط من المنشآت. لذا، فقد قررت النصوص القانونية منح كل منهما إعفاءً ضريبيًا لمدة عشر سنوات.

فيما يتعلق ببدء حساب مدة الإعفاء، أوضح النص أن هذه المدة تبدأ من تاريخ بدء مزاولة النشاط.

ثانيًا: أرباح منشآت الإنتاج الداجني وتربية النحل والمواشي وغيرها

وفقًا للبند الثاني من المادة (٣١) من القانون الجديد، يُعفى من الضريبة أرباح منشآت الإنتاج الداجني، تربية النحل، حظائر تربية المواشي وتسمينها، مشروعات مصايد ومزارع الأسماك، وأرباح مشروعات مراكب الصيد، وذلك لمدة عشر سنوات من تاريخ بدء مزاولة النشاط.

من الجدير بالذكر أن الإعفاء المنصوص عليه في هذا البند يستهدف تشجيع المشروعات التي تساهم في تحقيق الأمن الغذائي في مصر. ولذلك، تم إقرار الإعفاء للأرباح الناتجة عن عدة أنشطة، بما في ذلك:

١. منشآت الإنتاج الداجني.

٢. حظائر تربية المواشي وتسمينها.

٣. مشروعات مصايد ومزارع الأسماك.

٤. أرباح مشروعات مراكب الصيد.

الهدف من هذا الإعفاء هو دعم وتعزيز الأنشطة التي تسهم في تحسين الأمن الغذائي، وهو ما يعكس الأهمية الاستراتيجية لهذه المشروعات في تحقيق الاستقرار الغذائي والاجتماعي.

ثالثًا: ناتج الاستثمارات في الأوراق المالية[١]

رابعًا: عوائد القيم المنقولة[٢]

خامسًا: عوائد التوفير وشهادات الاستثمار

[١]) تم الغاء هذا البند بموجب أحكام القرار بقانون رقم 53لسنة 2014.
[٢]) تم الغاء هذا البند بموجب القرار بقانون 54لسنة 2014

أعفى البند الخامس من المادة (٣١) العوائد التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون من الضريبة. يشمل هذا الإعفاء العوائد الناتجة عن الودائع وحسابات التوفير في البنوك المسجلة في جمهورية مصر العربية، وشهادات الاستثمار والادخار والإبداع التي تصدرها هذه البنوك، بالإضافة إلى العوائد الناتجة عن الودائع وحسابات التوفير في صناديق البريد، وكذلك الأوراق المالية وشهادات الإيداع التي يصدرها البنك المركزي.

يهدف هذا الإعفاء الدائم إلى تشجيع الادخار لدى الأشخاص الطبيعيين، وذلك بهدف تعزيز الاستثمار ورفع معدلات تكوين رؤوس الأموال الإنتاجية في المجتمع.

سادسًا: أرباح المشروعات الممولة من الصندوق الاجتماعي للتنمية

أعفى البند السادس من المادة (٣١) الأرباح التي تتحقق من المشروعات الجديدة المنشأة بتمويل من الصندوق الاجتماعي للتنمية من الضريبة، وذلك في حدود نسبة التمويل المقدم من الصندوق. يسري هذا الإعفاء لمدة خمس سنوات، ابتداءً من تاريخ مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج، بحسب الأحوال. ويُلاحظ أن هذا الإعفاء لا يطبق إلا على نسبة الأرباح التي تتناسب مع حجم التمويل المقدم من الصندوق.

الفصل الخامس

قواعد التحصيل

أولاً - الواقعة المنشئة والإقرار الضريبي والربط:

تمر الضريبة بمراحل متعددة ومتتالية تنتهي بتحصيلها وإعداد الضريبة المستحقة للإدارة الضريبية. تتضمن هذه المراحل تقدير الأرباح التي تشكل وعاء الضريبة، وتقديم الإقرار الضريبي، ثم ربط الضريبة بناءً على الإقرار المقدم من الممول، مع التزام الممول بالسداد وفقًا لما يقرره القانون.

تحصيل الضريبة يُعتبر آخر مراحل التنظيم الفني لها. وبعد تحقق الواقعة المنشئة لدين الضريبة، والتي تحدث بعد انتهاء الفترة الضريبية، يستحق دين الضريبة في اليوم التالي لانتهاء تلك الفترة. كما تُستحق الضريبة بوفاة الممول، أو بانقطاع إقامته، أو توقفه كليًا عن مزاولة النشاط.

وتنص المادة الخامسة من القانون على أن الضريبة تستحق في اليوم التالي لانتهاء الفترة الضريبية. وتعتبر الواقعة المنشئة للضريبة على الإيرادات، وخاصة الأرباح التجارية والصناعية، مرور الفترة الضريبية المقررة، أو جزء منها في بعض الحالات الاستثنائية، مع تحقيق أرباح صافية تُعتبر وعاء الضريبة وتخضع للسعر الضريبي المقرر.

تم إلغاء المواد ٨٢، ٨٤ بموجب أحكام قانون الإجراءات الضريبية .وقد نظم قانون الإجراءات الضريبية تقديم الإقرارات الضريبية في الباب الرابع من القانون.

وفقًا للمادة ٢٩، يلتزم كل ممول أو مكلف أو من يمثله قانونًا بتقديم إقرار ضريبي عن الفترة الضريبية إلى المأمورية المختصة، وذلك على النموذج المعد لهذا الغرض .وبموجب قانون الإجراءات الضريبية، أصبح تقديم الإقرار الضريبي يتم بصورة إلكترونية.

أما المادة (٣١) فتُلزم كل ممول خاضع لأحكام قانون الضرائب على الدخل بتقديم إقرار ضريبي سنوي، على أن يتم تقديم الإقرار بالنسبة للشخص الطبيعي قبل الأول من أبريل من كل عام .ولا يُعتد بالإقرار المقدم إذا لم تُستوفَ جميع الجداول والبيانات الواردة في نموذج الإقرار .يسري هذا الالتزام أيضًا على الممولين خلال فترة الإعفاء الضريبي.

ويجب أن يُوقع الإقرار من قبل الممول أو من يمثله قانونًا .وإذا أُعدّ الإقرار من قبل محاسب مستقل، فيجب أن يُوقع المحاسب بجانب الممول أو ممثله القانوني، وإلا يُعتبر الإقرار كأنه لم يُقدَّم .وفي جميع الأحوال، يجب أن يكون الإقرار موقعًا من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين، وذلك بالنسبة لشركات الأموال والجمعيات التعاونية، وكذلك للأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص إذا تجاوز حجم أعمالهم مليوني جنيه سنويًا. بالنسبة للممولين الذين تنقطع إقامتهم في مصر، يجب عليهم تقديم الإقرار

الضريبي قبل ستين يومًا على الأقل من انقطاع الإقامة، إلا إذا كان الانقطاع لسبب مفاجئ خارج عن إرادتهم .وفي حالة توقف الممول عن مزاولة نشاطه في مصر بشكل كلي، يجب عليه تقديم الإقرار الضريبي خلال ستين يومًا من تاريخ التوقف.

تتناول المادة (٣٢) من قانون الإجراءات الضريبية رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ إجراءات سداد الضريبة المستحقة من قبل الممول عند تقديم الإقرار الضريبي. هذا النص يعالج بشكل خاص كيفية التعامل مع المبلغ المستحق من الضرائب وكيفية تسوية الفروق الناتجة عن الدفعات المقدمة أو الضرائب المخصومة.

١. سداد مبلغ الضريبة المستحق عند تقديم الإقرار:

- التزام الممول بالسداد: الممول ملزم بسداد مبلغ الضريبة المستحق في نفس اليوم الذي يقدم فيه الإقرار الضريبي. هذا يعني أن الممول يجب أن يكون مستعدًا لدفع المبلغ الكامل للضريبة عند تقديم الإقرار.

- استنزال الضرائب المخصومة والدفعات المقدمة: قبل سداد المبلغ النهائي، يسمح للممول باستنزال (أي خصم) الضرائب التي تم خصمها أو تحصيلها من دخله سابقًا، وكذلك الدفعات المقدمة التي دفعها خلال السنة الضريبية.

- الضرائب المخصومة أو المحصلة: تشمل الضرائب التي تم خصمها مسبقًا من دخل الممول من خلال مصادر أخرى مثل الأجور أو الأرباح أو غيرها.

- الدفعات المقدمة: هي المبالغ التي دفعها الممول على مدار السنة كدفعات مقدمة على حساب الضريبة النهائية.

٢. الفائض في الضريبة المخصومة أو المحصلة:

- التجاوز عن مبلغ الضريبة المستحقة: إذا كانت الضرائب المخصومة أو المحصلة والدفعات المقدمة تزيد على مبلغ الضريبة المستحقة، ينتج عن ذلك فائض.

- تسوية المستحقات السابقة: يمكن استخدام هذا الفائض أولاً لتسوية أي مستحقات ضريبية سابقة على الممول. هذا يعني أن أي ديون ضريبية قائمة يمكن تغطيتها باستخدام هذا الفائض قبل التفكير في أي إجراء آخر.

٣. رد الفائض أو استخدامه في المستقبل:

- رد الفائض: إذا لم يكن هناك أي مستحقات سابقة لتسويتها بالفائض، تكون مصلحة الضرائب ملزمة برد هذا الفائض للممول.

- استخدام الفائض للمستحقات المستقبلية: بدلاً من استرداد المبلغ، يمكن للممول أن يطلب كتابةً من مصلحة الضرائب استخدام هذا الفائض لسداد

أي مستحقات ضريبية مستقبلية. هذا الطلب يجب أن يكون مكتوبًا، ويعتبر بمثابة توجيه من الممول لمصلحة الضرائب لاستخدام الفائض بطريقة معينة.

فيما يتعلق بربط الضريبة، تنص المادة (٨٩) من القانون على أن الضريبة تُربط على الأرباح الثابتة وفقًا للإقرار المقدم من الممول، ويتم هذا الربط بشكل مباشر بناءً على الإقرار، ويُعتبر الإقرار في حد ذاته ربطًا للضريبة والتزامًا بأدائها في الموعد القانوني المحدد.

كما تقرر المادة (٩٠) أن للمصلحة الحق في تعديل الربط استنادًا إلى البيانات الواردة في الإقرار والمستندات المؤيدة له. وفي حالة عدم تقديم الممول لإقراره الضريبي أو عدم تقديمه للبيانات والمستندات المؤيدة للإقرار، يجوز للمصلحة إجراء ربط تقديري للضريبة بناءً على أي بيانات متاحة لديها. وإذا توافرت لدى المصلحة مستندات تثبت عدم مطابقة الإقرار للواقع، فإنها تملك تعديل الربط وفقًا لهذه المستندات.

المادة (٦٣) تنص على التزام الممول بسداد الضريبة وفقًا لنظام الدفعات المقدمة على ثلاث دفعات متساوية، تُسدد في مواعيد لا تتجاوز الثلاثين من يونيو، والثلاثين من سبتمبر، والحادي والثلاثين من ديسمبر من كل عام. كما يُسمح للممول بعد أداء الدفعة الثانية بإخطار المصلحة بخفض القسط الثالث أو عدم أدائه إذا تبين له أن أرباحه للعام الكامل ستكون أقل من الأرباح المقدرة للعام السابق.

أولاً: إجراءات الفحص والتصحيح:

إذا كانت المصلحة لديها مستندات تثبت عدم مطابقة الإقرار الضريبي للواقع، فإنها ملزمة بإخطار الممول وإجراء الفحص اللازم لتصحيح الإقرار وتحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة. وتنص الفقرة الأخيرة من المادة (٩١) على أنه يحق للممول المطالبة باسترداد المبالغ المسددة بالزيادة تحت حساب الضريبة خلال خمس سنوات من تاريخ نشوء حقه في الاسترداد.

المادة (٩٤) تنص على أن المصلحة ملزمة بفحص إقرارات الممولين سنويًا من خلال عينة يتم تحديدها وفقًا لقواعد ومعايير يصدر بها قرار من الوزير بناءً على عرض رئيس المصلحة.

ثانيًا: قواعد الخصم والدفعات المقدمة والتحصيل تحت حساب الضريبة:

سعى المشرع في القانون الجديد إلى إحكام عملية تحصيل الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين الذين يزاولون نشاطًا تجاريًا أو صناعيًا. ولذلك، تم اعتماد نظام الخصم والدفعات المقدمة والتحصيل تحت حساب الضريبة، وهو نظام كان مطبقًا في معظم القوانين الضريبية السابقة. وفقًا لهذا النظام، تقوم بعض الجهات بخصم مبالغ معينة أو قبول دفعات مقدمة أو تحصيل مبالغ محددة تحت حساب الضريبة عند تعاملها مع من يزاولون الأنشطة التجارية والصناعية التي تخضع إيراداتها للضريبة. يتم توريد هذه المبالغ إلى مأموريات الضرائب المختصة في مواعيد محددة.

ونظرًا للطبيعة المحاسبية لهذه القواعد، سنقتصر هنا على عرض أهم القواعد الواردة في القانون الضريبي الجديد.

١ - قواعد الخصم:

وردت قواعد الخصم في المادتين (٥٩) و(٦٠) من القانون. وتنص المادة (٥٩) على ما يلي:

(سيتم تقديم النصوص المتعلقة بقواعد الخصم بالتفصيل وفقًا لما ورد في القانون.)

وفقًا للمادة (٥٩) من القانون، تلتزم الجهات والمنشآت المحددة بتوريد نسبة معينة من كل مبلغ يتجاوز ٣٠٠ جنيه يُدفع على سبيل العمولة، أو السمسرة، أو مقابل عمليات الشراء، أو التوريد، أو المقاولات، أو الخدمات إلى أي شخص من القطاع الخاص. يصدر قرار من الوزير بتحديد هذه النسبة، والتي لا يجوز أن تتجاوز نسبة معينة من هذا المبلغ، وذلك تحت حساب الضريبة المستحقة على هؤلاء الأشخاص. يُستثنى من هذا الالتزام الأقساط المدفوعة لشركات التأمين.

الفئات المستثناة من الخصم تشمل[١]: (تعرف بجهات الإلتزام)

- وزارات الحكومة ومصالحها.

- وحدات الإدارة المحلية.

- الهيئات العامة والهيئات الاقتصادية أو الخدمية.

- شركات ووحدات القطاع العام.

- شركات قطاع الأعمال العام.

- شركات الأموال والمنشآت والشركات الخاضعة لقوانين الاستثمار.

[١]) الفئات المذكورة تُعرف بجهات الالتزام، وهي الجهات التي تلتزم بالقيام بالخصم عند التعامل مع أي شخص من القطاع الخاص .وتجدر الإشارة إلى أنه بعد صدور القانون رقم 159لسنة 2023، والذي بموجبه تم إلغاء الإعفاءات الضريبية لجهات الدولة، أصدرت مصلحة الضرائب المصرية تعليمات رقم 6لسنة .2024وبموجب هذه التعليمات، ألزمت مصلحة الضرائب جهات الالتزام المنصوص عليها في المادة 59عند التعامل مع جهات الدولة التي تزاول أنشطة اقتصادية أو استثمارية بتطبيق الخصم على جهات الدولة أيضًا .
وبذلك، أصبح الخصم لا يُطبق فقط عند التعامل مع شركات القطاع الخاص، بل يشمل أيضًا جهات الدولة التي تزاول أنشطة اقتصادية أو استثمارية، بما يضمن تحقيق المساواة وتعزيز قواعد المنافسة العادلة بين هذه الجهات وغيرها.

- شركات الأشخاص التي يتجاوز رأس مالها خمسين ألف جنيه، بغض النظر عن شكلها القانوني.

- الشركات المنشأة بموجب قوانين خاصة.

- الشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة.

- فروع الشركات الأجنبية.

- مخازن الأدوية ومكاتب الاستيراد.

- الجمعيات التعاونية.

- المؤسسات الصحفية.

- المعاهد التعليمية والنقابات والروابط، والأندية، ومراكز الشباب، والاتحادات.

- المستشفيات والفنادق.

كما تلتزم الجهات والمنشآت الأخرى التي يُصدر الوزير قرارًا بتحديدها بتوريد المبالغ التي تم خصمها إلى المصلحة وفقًا للإجراءات المحددة في اللائحة التنفيذية للقانون. وفي حالة عدم قيام الجهة أو المنشأة بخصم أو توريد المبالغ المطلوبة، يتعين عليها أن تدفع للمصلحة تلك المبالغ بالإضافة إلى مقابل تأخير.

المادة (٦٠) من القانون تنص على أن أشخاص القطاع الخاص المشار إليهم في المادة (٥٩) يُعفون من الخضوع لأحكام الخصم تحت حساب الضريبة إذا ثبت للمصلحة أنهم يمتلكون سجلاً منتظمًا يلتزمون بموجبه بأداء المبالغ الربع سنوية المدفوعة مقدماً، وذلك وفقاً لأحكام الفصل الثاني من هذا الباب.

٢ ـ قواعد الدفعات المقدمة:

تنص المادة (٦١) على أن نظام الدفعات المقدمة في تطبيق أحكام هذا القانون يعني قيام الممول بأداء مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة عليه عن الفترة الضريبية، وذلك بنسبة ٦٠٪ من أي من التالي:

١. آخر ضريبة أقر بها الممول.

٢. الضريبة التي يقدرها الممول عن السنة التي يرغب في تطبيق نظام الدفعات المقدمة عليها، في حالة عدم تقديمه لإقرار ضريبي سابق أو إذا كان الإقرار الضريبي السابق يتضمن خسارة.

وتنص المادة (٦٢) على أن للممول حرية الاختيار بين الالتزام بنظام الخصم تحت حساب الضريبة (وفقًا للمادة ٥٩) وبين الالتزام بأحكام نظام الدفعات المقدمة المنصوص عليها في هذا الفصل.

المادة (٦٣) تنص على التزام الممول، وفقًا لنظام الدفعات المقدمة، بسداد النسبة المنصوص عليها في المادة (٦١) من هذا القانون على ثلاث دفعات متساوية. (تتناول بقية فقرات المادة الإجراءات والمواعيد المتعلقة بتسديد هذه الأقساط).

كما تنص المادة (٦٤) على أنه يحق للممول تعديل اختياره لنظام الدفعات المقدمة والانتقال إلى نظام الخصم تحت حساب الضريبة وفقًا للمادة (٥٩)، ولكن ذلك مشروط بتحقيق شرطين محددين.

أما المادة (٦٥) فتقر إعفاء الممول من تطبيق نظام الدفعات المقدمة في حالتين محددتين:

١. إذا تكبد الممول خسارة ضريبية لمدة سنتين متتاليتين.

٢. إذا تم تغيير الشكل القانوني للمنشأة أو الشركة.

كما تمنح المادة (٦٥) المصلحة الحق في حرمان الممول من تطبيق النظام إذا تبيّن لها وجود فروق جوهرية بين تقديرات الممول لأرباحه وبين الأرباح الفعلية التي خضعت للضريبة في كل سنة يطبق فيها النظام.

■ قواعد التحصيل تحت حساب الضريبة:

توضح المواد (٦٦) و(٦٧) و(٦٨) و(٦٩) قواعد التحصيل تحت حساب الضريبة على النحو التالي:

- مادة (٦٦): على الجهات التي تمنح تراخيص للاتجار بالجملة في الخضر والفواكه والحبوب وغيرها من المواد الغذائية، أو تلك التي تمنح تراخيص لمزاولة الأنشطة الحرفية، أن تحصل عند تجديد الترخيص مبلغًا تحت حساب الضريبة المستحقة.

المادة (٦٦): تنص على أن الجهات التي تمنح تراخيص للاتجار بالجملة في الخضر والفواكه والحبوب وغيرها من المواد الغذائية، أو التي تمنح تراخيص لمزاولة الأنشطة الحرفية، ملزمة بتحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة ممن يصدر باسمه التجديد. ويُحظر على هذه الجهات تجديد الترخيص إلا بعد تحصيل هذا المبلغ. يُصدر الوزير قرارًا يحدد هذا المبلغ، بحيث لا يتجاوز ١٠٪ من رسم التجديد.

المادة (٦٧): تلتزم مصلحة الجمارك بتحصيل نسبة من قيمة واردات أشخاص القانون الخاص تحت حساب الضريبة المستحقة عليهم. تُحدد هذه النسبة بقرار من الوزير، على ألا تزيد عن ٢٪ من قيمة الواردات.

المادة (٦٨): تفرض نفس الالتزام على المجازر عند قيامها بذبح لحساب أشخاص القانون الخاص الخاضعين للضريبة. يُصدر الوزير قرارًا يحدد نسبة ما تحصله المجازر من رسوم الذبح، بحيث لا تزيد هذه النسبة عن ١٠٪ من قيمة الرسوم المقررة.

تم إلغاء المادة (٦٩) بموجب قانون الإجراءات الضريبية، لتحل محلها المادة (١٠)، التي تلزم أقسام المرور بالامتناع عن تجديد أو نقل رخصة

تسيير مركبات الأجرة أو النقل المملوكة لأي شخص من أشخاص القطاع الخاص، إلا بعد تقديم ما يثبت سداد الضريبة واجبة الأداء على النموذج المعد لهذا الغرض.

الباب الرابع

إيرادات المهن غير التجارية (المهن الحرة)

في ظل التطورات الاقتصادية والاجتماعية المتسارعة، تبرز الحاجة إلى إطار قانوني وتنظيمي شامل يغطي مختلف أوجه الأنشطة الاقتصادية، بما في ذلك المهن غير التجارية أو ما يعرف بالمهن الحرة. يشمل هذا الباب دراسة شاملة لإيرادات هذه المهن من منظور ضريبي، حيث يتم تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة، وتفصيل شروط الخضوع لتلك الضرائب. كما سيتم استعراض الأسس والقواعد المتعلقة بتحديد وعاء الضريبة، مع التركيز على تحديد الإيرادات الصافية بعد خصم التكاليف والإعفاءات المعترف بها قانونًا. وفي إطار التوازن بين تحقيق العدالة الضريبية وتشجيع أصحاب المهن الحرة على الاستمرار في ممارسة نشاطاتهم، يتناول هذا الباب أيضًا الإيرادات التي تتمتع بإعفاءات ضريبية وفقًا للنظم والتشريعات المعمول بها. وختامًا، سيتم مناقشة أحكام تحصيل هذه الضرائب لضمان التزام المكلفين بها بشكل فعال ومنظم، بما يعزز من إيرادات الدولة دون إثقال كاهل الممولين.

وقبل الولوج في ذلك نريد التأكيد على أن إيرادات المهن الحرة (أو المهن غير التجارية)[١] تُعد النوع الثالث من الإيرادات الناتجة عن العمل (كسب العمل)، إلى جانب إيرادات النشاط التجاري والصناعي، والمرتبات والأجور وما في حكمها. وعلى الرغم من أن العمل يُعتبر العنصر المشترك بين هذه الأنواع الثلاثة من الإيرادات الخاضعة للضريبة، إلا أن هناك تمييزًا واضحًا بينها بناءً على طبيعة العمل المنتج للإيراد ومدى مساهمة رأس المال في تحقيقه.

فالعمل المنتج للمرتبات والأجور وما في حكمها يُعتبر عملًا تابعًا، بينما العمل المنتج لإيرادات كل من النشاط التجاري والصناعي من جهة، والمهن الحرة من جهة أخرى، يُعتبر عملًا مستقلًا. ومع ذلك، يظل هناك فرق بين هذين النوعين الأخيرين من الإيرادات؛ إذ يختلط العمل المنتج لإيرادات النشاط التجاري والصناعي برأس المال بهدف إنتاج تلك الإيرادات. أما بالنسبة للمهن الحرة، فإن العمل يُعد العنصر الرئيسي في إنتاج الإيرادات،

---

[١]) عرفت محكمة النقض المهن غير التجارية: – بأنها تلك المهن التي يباشرها الممول بصفة مستقلة، ويكون العنصر الأساسي فيها هو العمل، وتعتمد على الممارسة الشخصية لبعض العلوم والفنون. ولا يمنع من اعتبارها كذلك أن يكون الربح مختلطًا نتيجة استثمار رأس المال والعمل، طالما كان العمل هو المصدر الأساسي والغالب للإيراد.

على الرغم من أن هناك بعض الحالات التي قد تستدعي استخدام رأس المال بشكل محدود حسب طبيعة المهنة. ومع ذلك، يحتفظ هذا العمل بسماته الخاصة التي تميزه عن العمل المنتج للمرتبات والأجور من جهة، وأرباح النشاط التجاري والصناعي من جهة أخرى.

لدراسة هذا الباب بشكل شامل، يمكن تقسيمه إلى الفصول التالية:

الفصل الأول: الإيرادات الخاضعة للضريبة وشروط الخضوع.

الفصل الثاني: تحديد وعاء الضريبة.

الفصل الثالث: الإيرادات المعفاة من الضريبة.

الفصل الرابع: أحكام التحصيل.

الفصل الأول

الإيرادات الخاضعة للضريبة وشروط الخضوع

في تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة، ورد في نص المادة (٣٢) من القانون ما يلي:

تُفرض الضريبة على:

١. صافي إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التي يمارسها الممول بصفة مستقلة، ويكون العنصر الأساسي فيها العمل، إذا كانت ناتجة عن مزاولة المهنة أو النشاط في مصر، وكذلك إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية المحققة في الخارج إذا كانت مصر مركزاً لنشاطه المهني[١].

٢. الدخل الذي يتلقاه أصحاب حقوق الملكية الفكرية من بيع أو استغلال حقوقهم، في مصر أو خارجها[٢].

[١]) تم تعديل هذا البند بالقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤، المنشور بالجريدة الرسمية بالعدد (٢٦) مكرر (أ) في ٣٠ يونيو ٢٠١٤، بإضافة الإيرادات المحققة في الخارج إذا كانت مصر مركزًا للنشاط المهني.

[٢]) تم تعديل هذا البند بالقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤، المنشور بالجريدة الرسمية بالعدد (٢٦) مكرر (أ) في ٣٠ يونيو ٢٠١٤، بإضافة " في مصر أو خارجها" ليُخضع الدخل المحقق خارج مصر للضريبة عند تحقق إقامة الشخص في مصر.

٣. أية إيرادات ناتجة عن أية مهنة أو نشاط غير منصوص عليه في المادة (٦) من هذا القانون، سواء كانت هذه الإيرادات محققة في مصر أو في الخارج إذا كانت مصر مركز للمهنة أو النشاط.

حدد المشرع في البند الأول الشروط الأساسية التي يجب توافرها لفرض الضريبة على الإيرادات الناتجة من المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية. هذه الشروط تشمل:

- سريان الضريبة على الإيراد الصافي: يتم فرض الضريبة على الإيراد الصافي وليس الإجمالي.

- العمل كمصدر رئيسي للإيراد: يجب أن يكون العمل هو العنصر الأساسي في إنتاج الإيراد، والمتمثل في ممارسة مهنة حرة أو مهنة غير تجارية.

- ممارسة المهنة بشكل مستقل: يجب أن تتم ممارسة هذه المهن بشكل مستقل.

- شرط الإقليمية: يجب أن تكون ممارسة هذه المهن داخل مصر.

هذه الشروط تؤكد على أن الضريبة تستهدف الإيرادات التي تعتمد بشكل أساسي على الجهد الشخصي في ممارسة مهن حرة أو غير تجارية، مع مراعاة أن تكون هذه الأنشطة مُزاولة في مصر.

سريان الضريبة على الدخل الناتج عن التصرف في حقوق الملكية الفكرية أو استغلال هذه الحقوق بأي شكل من أشكال الاستغلال.

سريان الضريبة على أي إيرادات ناتجة عن مهنة أو نشاط غير منصوص عليه في المادة (٦) من هذا القانون. هذا يعني أن الضريبة على إيرادات المهن الحرة تعتبر ضريبة القانون العام في مصر.

قبل الخوض في شروط خضوع هذه الإيرادات للضريبة، سنقوم بتوضيح مفهوم المهن الحرة أو غير التجارية، مفهوم حقوق الملكية الفكرية، وضريبة القانون العام في مصر.

أولًا: صافي إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التي يمارسها الممول بصفة مستقلة، ويكون العنصر الأساسي فيها هو العمل، إذا كانت ناتجة عن مزاولة المهنة أو النشاط في مصر وكذلك إيرادات

المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية المحققة في الخارج إذا كانت مصر مركزاً لنشاطه المهني[١].

١. من خلال البند الأول من المادة (٣٢)، يبدو أن النص يشير إلى أن المهن الحرة أو غير التجارية هي تلك المهن التي يعتمد فيها العمل بشكل أساسي على المعرفة أو المهارة الفنية في تطبيق العلوم أو الفنون لخدمة الآخرين.

هذا النص يشير إلى أن الضريبة تُفرض على صافي الإيرادات الناتجة من هذه المهن، بشرط أن تكون الممارسة مستقلة، وأن يكون العمل هو العنصر الأساسي في توليد الإيرادات. يتضح من ذلك أن المهن الحرة تشمل تلك التي تعتمد على الخبرة الشخصية، مثل الطب، القانون، الهندسة، والمحاسبة، حيث تُعتبر إيرادات هذه المهن خاضعة للضريبة وفقًا للقانون المصري.

بمعنى آخر، العبرة في إخضاع الأرباح الناتجة عن هذه المهن للضريبة تكمن في توافر شروط معينة، أبرزها أن يتطلب العمل الممارس فيها مهارة

[١]) تم تعديل هذا البند بالقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤، المنشور بالجريدة الرسمية بالعدد (٢٦) مكرر (أ) في ٣٠ يونيو ٢٠١٤، بإضافة الإيرادات المحققة في الخارج إذا كانت مصر مركزًا للنشاط المهني.

ذهنية بحتة لدى صاحبها. هذا التمييز هو ما يفصل بين المهن الحرة أو غير التجارية وبين الأنشطة التي تتعلق بإنتاج السلع أو بيعها.

على هذا الأساس، قيل إنه لا يمكن لشركة أن تمارس مهنة حرة، حيث تُعتبر الأرباح الناتجة عن عمل مثل التصوير إيرادًا للنشاط التجاري إذا تمت ممارسته ضمن إطار شركة أو مشروع تجاري.

عندما يتخذ النشاط المهني شكل المشروع التجاري، بحيث يتجاوز نطاق طبيعة المهنة الحرة، سواء من ناحية كبر رأس المال المستخدم أو من ناحية استخدام عدد كبير من العمال واستقبال عدد كبير من العملاء، يصبح صاحب المنشأة ليس العنصر الأساسي الوحيد في النشاط. في هذه الحالة، يتغير تصنيف النشاط ليخرج من نطاق المهنة الحرة[١].

نظرًا لأن نص المادة (٣٢) لم يحدد بشكل حصري أو حتى استثنائي قائمة المهن الحرة أو غير التجارية، فقد اتفق الفقه والقضاء والممارسات العملية على اعتبار بعض المهن كمثال لهذه الفئة من الأنشطة. من هذه المهن: (المحاماة، الطب، الهندسة، بما في ذلك الهندسة الزراعية، الصحافة، تأليف المصنفات العلمية والأدبية وإلقاء الأحاديث الفنية أو العلمية أو الأدبية،

---

[١]) كما أشارت محكمة استئناف المنصورة في حكمها بتاريخ ١٠ مارس ١٩٩٤.

المحاسبة والمراجعة، الترجمة، القراءات والتلاوة الدينية، الخبرة، بما في ذلك مهنة الخبير المثمن، الرسم والتصوير والنحت والخط، الغناء والتلحين والرقص والتمثيل والإخراج والتصوير السينمائي، تأليف المصنفات الفنية وغيرها من المهن السينمائية والتلفزيونية والإذاعية والمسرحية، عرض الأزياء، التخليص الجمركي، النسخ على الآلة الكاتبة أو الحاسب الآلي بالقطعة لمن يباشر هذا النشاط بنفسه)

كما وردت هذه المهن كأمثلة في قرار وزير المالية رقم ٦٩ لسنة ١٩٨٢، بشأن تحديد المهن التي تخضع لنظام الخصم تحت حساب الضريبة.

الفقرة الثالثة من المادة (٣٢) أكدت على سريان الضريبة على هذه الأنشطة وغيرها من المهن الحرة التي لا تتخذ شكل المشروع التجاري الكبير، حيث يبقى العمل الشخصي هو العنصر الأساسي في إنتاج الإيرادات.

فيما يتعلق باستخدام مصطلحي "المهنة" و"النشاط" في النص القانوني، يبدو أن هناك تمييزًا بينهما من الناحية اللغوية والقانونية (وفقًا لسياق النص) رغم تقاربهما في الهدف من حيث النتيجة المرجوة.

- الفرق بين "المهنة" و"النشاط"[١]:

[١]) قضت محكمة النقض بأن لفظ "المهنة" يختلف عن لفظ "النشاط"، حيث استخدم المشرع لفظ "أو" بينهما لإخضاع جميع الأنشطة التي لا تخضع

- المهنة: تستلزم ممارسة متكررة لنشاط معين بنية الربح. بمعنى آخر، تتطلب الانقطاع إلى عمل معين واحتراف ممارسته بشكل مستمر. المهنة تعني الالتزام الدائم بممارسة عمل محدد، مثل الطب أو المحاماة.

- النشاط: لا يستوجب الاحتراف أو التكرار المنتظم للعمل. يمكن أن يشير إلى جهد يُبذل لفترة معينة، سواء كانت قصيرة أو طويلة، ينتج عنه ربح أو دخل يعتمد عليه الشخص في معيشته. مثال على ذلك هو المضاربة في الأوراق المالية في البورصة، حيث يمكن أن يعتبر نشاطًا مربحًا ولكنه لا يصل إلى مرتبة المهنة.

ثانيًا: حقوق الملكية الفكرية

تسري الضريبة على الدخل الذي يتلقاه أصحاب حقوق الملكية الفكرية من بيع أو استغلال حقوقهم. النص على ذلك ورد في البند الثاني من المادة (٣٢) من القانون، وهو نص يهدف إلى ضمان حصول الدولة على الضريبة المستحقة من أصحاب هذه الحقوق عند استغلالها بأي شكل من الأشكال (بيع، تنازل، أو غيرها).

لضريبة أخرى للضريبة على المهن غير التجارية، حتى وإن لم يكن النشاط يُمارس كمهنة معتادة لصاحبه. (نقض ١٤٢٥ لسنة ٦٥ ق)

في الآونة الأخيرة، أصبحت قضايا حماية حقوق الملكية الفكرية موضوعًا للنقاش الواسع على المستويات المحلية، العربية، والعالمية، بهدف تحقيق توازن بين حماية حقوق أصحاب الملكية الفكرية وحقوق المستفيدين منها.

المشرع في هذا السياق لم يشترط احتراف أصحاب حقوق الملكية الفكرية لممارسة هذه الأنشطة، مما يعني أن الضريبة تفرض على الإيرادات الناتجة عن استغلال هذه الحقوق بغض النظر عن مستوى الاحتراف.

بوجه عام، تنقسم الملكية الفكرية إلى قسمين رئيسيين:

١. الملكية الصناعية: تشمل براءات الاختراع[١]، والعلامات التجارية[٢]، وقمع المنافسة غير المشروعة. تُعتبر هذه الأشكال جزءًا لا يتجزأ من الملكية الفكرية، حيث تتعلق بحماية الابتكارات الجديدة والتمييز بين السلع والخدمات الخاصة بالمؤسسات.

٢. حقوق المؤلف: تشمل حماية المصنفات الأدبية والفنية، وتضمن حقوق المؤلفين في حماية أعمالهم من التعدي والاستغلال غير المشروع.

---

[١]) براءة الاختراع: تمثل تطويرًا جديدًا في مجال البحث أو التكنولوجيا، يُمنح للمخترع حقوقًا حصرية لفترة زمنية معينة.

[٢]) العلامة التجارية: هي رمز أو مجموعة من الرموز تُستخدم لتمييز السلع أو الخدمات الخاصة بمؤسسة معينة عن غيرها.

الملكية الفكرية تشمل مجموعة واسعة من الحقوق المتعلقة بالسلع والخدمات، بما في ذلك العلامات التجارية، المؤشرات الجغرافية، والأسماء والأشكال التجارية. تلعب القوانين المانعة للمنافسة غير المشروعة دورًا هامًا في حماية هذه الحقوق، حيث تضع قواعد قانونية تحمي الأسرار التجارية وتمنع تقليد أو تقليل قيمة العلامات التجارية. هذا الإطار القانوني يمنح المستهلكين القدرة على التعرف على المنتجات بشكل صحيح وتجنب الخداع بواسطة البيانات الخاطئة أو الإعلانات المضللة.

حقوق المؤلف: تتعلق بأعمال التأليف التي تعبر عن الأفكار بصورتها الأصلية في شكل ملموس. يشمل نطاق هذه الحقوق مجموعة متنوعة من الإبداعات الفكرية، بدءًا من الشعر وصولًا إلى برامج الحاسب الآلي، ومن الرسومات الهندسية إلى فن الرسم والنحت، ومن الموسيقى إلى الرسومات المعمارية. كما تتضمن حقوق المؤلف ما يُعرف بـ "الحقوق المجاورة"، التي تحمي حقوق الناشرين، والمنتجين، وفناني الأداء، وهيئات البث الإذاعي.

براءات الاختراع وحقوق المؤلف: هي أدوات تمكن المبدعين والمستثمرين من استرداد تكاليف استثماراتهم في الوقت والمال، من خلال طرح منتجات جديدة مبتكرة في الأسواق.

وقد ذهب البعض إلى أن سريان الضريبة على أرباح أو إيرادات ناتجة عن أية مهنة أو نشاط غير منصوص عليهما في القانون يتطلب توافر شرطين أساسيين:

١. استقلالية النشاط: يجب أن يكون النشاط أو المهنة يمارسها الممول بصفة مستقلة.

٢. الهدف من الربح: يجب أن يكون الهدف من ممارسة النشاط أو المهنة هو تحقيق الربح المالي.

هذه الشروط تؤكد على شمولية الضريبة على المهن غير التجارية كضريبة عامة، تهدف إلى تغطية جميع الإيرادات التي لا تخضع لضريبة نوعية أخرى.

لضمان سريان الضريبة على الإيرادات الناتجة عن المهن غير التجارية، هناك شرطان رئيسيان يجب توافرهما:

الشرط الأول: أن يكون النشاط غير خاضع لأي ضريبة نوعية مصرية أخرى. بمعنى أن النشاط الذي يخضع للضريبة على إيرادات المهن غير التجارية يجب ألا يكون مشمولاً بأي ضريبة أخرى محددة مثل الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

الشرط الثاني: أن يكون أساس هذا النشاط هو العمل. إذا كان النشاط يعتمد على اختلاط رأس المال والعمل، ولم يتم فرض الضريبة عليه كأرباح تجارية أو صناعية لعدم توافر شروط الخضوع لهذه الضريبة، فإنه يخضع للضريبة على إيرادات المهن غير التجارية.

أمثلة على الأنشطة التي تخضع للضريبة:

١. تأجير طبيب لعيادته بمعداتها: يُعتبر هذا النشاط غير خاضع لأي ضريبة نوعية أخرى، وبالتالي يخضع للضريبة على إيرادات المهن غير التجارية.

٢. تأجير حق الإعلان: ما لم يكن المؤجر خاضعًا أصلاً للضريبة على إيرادات نشاطه التجاري أو الصناعي، فإنه يخضع للضريبة على إيرادات المهن غير التجارية.

- **شروط سريان ضريبة المهن الحرة**:

الشرط الأول: الاستقلال: نصت المادة (٣٢) صراحةً على هذا الشرط في البند الأول، حيث تفرض الضريبة على صافي إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التي يمارسها الممول بصفة مستقلة. يتحقق شرط الاستقلال إذا كان الممول يعمل لحسابه الخاص دون أن يكون مرتبطًا بعلاقة تبعية مع جهة أخرى.

لكي يُعتبر الممول مستقلاً ويخضع لضريبة المهن غير التجارية، يجب أن يكون عمله غير مرتبط بعقد عمل أو تنظيم قانوني معين مع جهة أخرى، وإلا فإنه يُعتبر أجيرًا ويخضع لضريبة المرتبات والأجور. يُعد شرط الاستقلال في ممارسة المهنة أحد أهم الفروق التي تميز إيرادات المهن غير التجارية عن إيرادات المرتبات والأجور، حيث يشترط في الإيرادات الأخيرة توافر علاقة تبعية بين الممول وصاحب العمل.

- الأطباء المقيدون لدى مؤسسة علاجية: إذا كان هؤلاء الأطباء مقيدين في قائمة الأخصائيين المعتمدين دون أن تربطهم بالمؤسسة أي علاقة عمل أو علاقة تعاقدية، فإن صافي الدخل الذي يحصلون عليه يُعتبر من إيرادات نشاط المهن غير التجارية، لأنه ليس ناتجًا عن علاقة وظيفية بينهم وبين المؤسسة العلاجية.

- عضو هيئة التدريس بكلية الطب: يخضع للضريبة على المرتبات عن راتبه الذي يتقاضاه من الجامعة، ولكنه في الوقت نفسه يخضع للضريبة على نشاطه المهني الحر الذي يمارسه في عيادته الخاصة.

- المطرب أو الممثل المرتبط بعقد عمل: إذا ارتبط أحد المطربين أو الممثلين مع فرقة مسرحية أو سينمائية بعقد عمل للقيام بدور معين مقابل أجر محدد، فإن هذا الأجر يخضع لضريبة المرتبات. في الوقت نفسه، إذا قام بالغناء أو التمثيل بصفة مستقلة للجمهور أو في محطة الإذاعة، فإن

الإيرادات الناتجة عن هذا النشاط المستقل تخضع لضريبة إيرادات المهن الحرة.

من الضروري التمييز بين الدخل الناتج عن عقد العمل والدخل الناتج عن عقد المقاولة. فالدخل الناتج عن عقد العمل يُعتبر مرتبًا أو أجرًا ويخضع لضريبة المرتبات، بينما يُعتبر الدخل الناتج عن عقد المقاولة إيرادًا تجاريًا أو صناعيًا، ويخضع لنوع آخر من الضرائب.

الشرط الثاني: الاحتراف

يشترط لتحقيق الاحتراف أن تتكرر العمليات اللازمة لمزاولة المهنة أو النشاط بشكل منتظم. الأعمال العارضة، التي تحدث بشكل استثنائي وغير متكرر، لا تخضع للضريبة.

كلمة "مهنة" تشير إلى امتهان النشاط، أي احتراف الشخص للعمل بصفة مستمرة وعلى وجه الاعتياد بقصد الارتزاق أو الكسب. أما "النشاط"، فيقل في درجته عن المهنة، حيث يتطلب تكرارًا، لكنه قد يكون لمدة قصيرة أو طويلة ولا يحمل نفس درجة الاعتياد. تحديد عدد المرات التي تتكرر فيها العمليات لتأخذ طابع النشاط الخاضع للضريبة يُعتبر أمرًا تقديريًا يعتمد على الظروف وطبيعة كل عمل.

لكي تخضع الإيرادات للضريبة، يجب أن تُزاول المهنة فعليًا. فإذا توقف الشخص عن ممارسة مهنته بسبب مرض أو لتغيبه عن البلاد، فإن الضريبة

لا تستحق في هذه الحالات. وبالتالي، المحامي الذي يقيد اسمه في جدول المحامين، ولكنه لا يزاول مهنة المحاماة لا يخضع للضريبة.

الشرط الثالث: نية الكسب (قصد الربح)

يعني هذا الشرط أن الممول يجب أن يزاول مهنته بهدف تحقيق أرباح، أي إيرادات تزيد عن النفقات. إذا كان الشخص يمارس المهنة فقط لإشباع هواية، أو لأداء خدمة مجانية، أو لنشر العلم، أو الثقافة، أو لفعل الخير، فإن الضريبة لا تسري، حتى لو تحققت بعض الإيرادات من مزاولة هذه المهنة.

على سبيل المثال، إذا أنشأ أحد الأطباء مستوصفًا لعلاج الفقراء مجانًا، فإن الإيرادات التي قد تتحقق لهذا المستوصف نتيجة التبرعات أو المنح أو الإعانات لن تكون خاضعة للضريبة، لأنه لا توجد نية للكسب في هذه الحالة.

هذه الشروط تؤكد أن الضريبة تُفرض فقط عندما يتم مزاولة النشاط بشكل احترافي ومستمر، وبنية تحقيق الربح، وليس عندما يتم النشاط لأغراض أخرى غير ربحية.

من المهم الإشارة إلى أن الضريبة تُفرض على الأرباح بغض النظر عما إذا كان الشخص الذي يزاول النشاط المهني حاصلًا على الترخيص اللازم من الجهات المختصة. على سبيل المثال، الإيرادات التي يحققها المدرس

من الدروس الخصوصية، أو المحاسب الذي يمارس مهنته بشكل مستقل دون أن يكون مقيدًا في سجل المحاسبين والمراجعين، تخضع للضريبة.

الشرط الرابع: غلبة العمل في إنتاج الدخل

نصت المادة (٣٢) صراحة على هذا الشرط، حيث تُفرض الضريبة على صافي الإيرادات الناتجة عن المهن الحرة أو غير التجارية، على أن يكون العنصر الأساسي في هذه الإيرادات هو العمل.

يُعتبر هذا الشرط منطقيًا وطبيعيًا، نظرًا لأن إيرادات المهن الحرة أو المهن غير التجارية تُعد نوعًا من إيرادات كسب العمل. يُميز هذا الشرط هذه الإيرادات عن تلك التي تتحقق من النشاط التجاري أو الصناعي، حيث يتطلب الأخير اندماج رأس المال مع العمل.

لا يمنع من سريان الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية أن يستعين صاحب المهنة ببعض رؤوس الأموال لممارسة مهنته. فعلى سبيل المثال، الطبيب الذي يستعين في عيادته ببعض الأدوات والأجهزة الطبية، تظل إيراداته خاضعة للضريبة لأن العمل، بمعنى العلم والخبرة والمهارة والجهد الذهني والبدني، هو العنصر الرئيسي في إنتاج الدخل. حتى في المهن التي تتطلب أدوات وأجهزة مرتفعة التكاليف، مثل طب الأسنان أو الأشعة أو التحاليل الطبية، تظل مساهمة العمل هي الأهم في إنتاج الدخل، مما يجعل هذه الإيرادات خاضعة للضريبة على المهن غير التجارية.

عمل الطبيب والجهد البشري المبذول في عيادته، بما في ذلك جهده الذهني والبدني، يظل العنصر الأساسي في تحقيق أرباحه. وبشكل عام، تعتمد المهن الحرة أساسًا على نتاج الفكر، أو ثمرة الإبداع، أو الدراية العلمية، أو المواهب الشخصية.

- الطبيب الذي يفتتح مستشفى أو مصحة: إذا توسع الطبيب في نشاطه ليشمل تقديم خدمات إضافية مثل الطعام والإقامة، بحيث يصبح لهذه الخدمات أهمية تفوق الجانب الفني من العمل الطبي، فإن نشاطه يتحول إلى منشأة تجارية. في هذه الحالة، يخضع الإيراد الناتج للضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي.

- طبيب الأسنان الذي يصنع ويبيع منتجات: إذا قام طبيب الأسنان بتصنيع منتجات مثل معجون الأسنان أو المساحيق وبيعها ليس فقط لعملائه، بل أيضًا للجمهور أو الصيدليات، فإن أرباحه من هذا النشاط تُصنف كنشاط تجاري وصناعي وتخضع للضريبة وفقًا لذلك.

- احتفاظ الطبيب بأسِرَّة في العيادة: إذا احتفظ الطبيب بعدد من الأسرة في عيادته لإيواء المرضى دون تقاضي أجر إضافي مقابل الإقامة أو تقديم الطعام، فإن هذا لا يحول عيادته إلى مستشفى. في هذه الحالة، تظل إيراداته خاضعة للضريبة على أرباح النشاط المهني فقط.

الفصل الثاني

تحديد وعاء الضريبة

يعد تحديد وعاء ضريبة المهن الحرة أحد الجوانب الأساسية التي تساهم في تحقيق العدالة الضريبية وضمان الالتزام بالقوانين المالية. يتطلب هذا الأمر فهماً دقيقاً لطبيعة الوعاء الضريبي والمكونات التي تندرج تحته، بالإضافة إلى القدرة على تحديد الفترة الضريبية التي يُعتبر فيها الدخل خاضعًا للضريبة.

يهدف هذا الفصل إلى استعراض وتوضيح مختلف الجوانب المتعلقة بتحديد وعاء ضريبة المهن الحرة، بدءًا من بيان طبيعة هذا الوعاء ومكوناته، مرورًا بتحديد الفترة الضريبية التي يتحقق فيها الدخل، وصولاً إلى مناقشة التكاليف التي يمكن خصمها من الإيرادات الإجمالية.

علاوة على ذلك، سنتناول في هذا الفصل القواعد التي تنظم خصم التبرعات المدفوعة لجهات محددة، والنسب المعينة التي تلتزم بها، بالإضافة إلى توضيح كيفية تطبيق الخصم الحكمي للتكاليف وآليات ترحيل الخسائر إلى الفترات الضريبية اللاحقة؛ سنتناول في هذا الفصل المباحث الآتية:

المبحث الأول: بيان طبيعة وعاء الضريبة ومكوناته.

المبحث الثاني: تحديد الفترة الضريبية التي يتحقق فيها هذا الوعاء.

المبحث الثالث: التكاليف واجبة الخصم من الإيرادات الإجمالية.

المبحث الرابع: تقرير خصم التبرعات المدفوعة لجهات محددة وبنسب معينة.

المبحث الخامس: الخصم الحكمي للتكاليف وترحيل الخسائر.

المبحث الأول

بيان طبيعة وعاء الضريبة ومكوناته

يتمثل وعاء الضريبة في صافي الإيرادات المتحققة للممول، حيث يتم احتساب هذا الصافي من خلال خصم الإعفاءات والتكاليف المدفوعة، بما في ذلك إهلاك الأصول المستخدمة في مباشرة المهنة. وتنص على ذلك المادة (٣٣) في فقرتها الأولى، حيث تحدد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة سنويًا.

بعبارة أخرى، وعاء الضريبة هو صافي الدخل الذي يحققه الممول بعد خصم التكاليف والإعفاءات المقررة قانونيًا. هذا الصافي هو الذي يُخضع للضريبة، ويشمل جميع الإيرادات المتحققة من مزاولة المهنة الحرة أو غير التجارية بعد استبعاد النفقات الضرورية لتحقيق هذه الإيرادات.

وعاء الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية يتمثل في الأرباح التي تم قبضها فعليًا خلال السنة السابقة. هذا يميز هذه الإيرادات عن الضريبة على

إيرادات النشاط التجاري والصناعي، التي تفرض على الأرباح المستحقة للمنشأة خلال السنة المالية حتى وإن لم تُقبض فعليًا[١].

هذا التحديد يضمن حماية أصحاب المهن الحرة وغير التجارية، نظرًا لوضعهم الخاص الذي يختلف عن ذوي المهن التجارية. فمحاسبتهم على أساس الأرباح المستحقة قد يؤدي إلى إلحاق الضرر بهم من خلال فرض ضريبة على أرباح لم يحصلوا عليها فعليًا. ولهذا السبب، اعتمدت مصلحة الضرائب هذا المبدأ[٢].

عند اتخاذ الربح النقدي المقبوض فعليًا أساسًا للمحاسبة الضريبية، يشمل وعاء الضريبة المتحصلات التي تم قبضها في السنة الخاضعة للضريبة، حتى لو كانت عن عمليات تمت في سنوات سابقة. هذا يعزز من دقة العدالة الضريبية ويجنب فرض ضرائب على أرباح غير محصلة.

وفقًا للتعليمات الصادرة من مصلحة الضرائب، لا يقتصر مفهوم المتحصلات التي تشملها الإيرادات على المبالغ المحصلة نقدًا فقط (الأساس

---

[١]) قضت محكمة النقض بأن الضريبة على المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية هي ضريبة متميزة، يتحدد وعاؤها بالأرباح التي قبضها الممول أو وُضعت فعليًا تحت تصرفه عن عمليات باشرها خلال السنة أو في سنوات سابقة، وليس بالأرباح التي استُحقت ولم تُقبض بعد. (نقض ٢٥٤ لسنة ٦٨ق)

[٢])فتوى مجلس الدولة رقم ١٨٣/٢٥/١٣ بتاريخ ١٩٨٥/١/١.

النقدي للمحاسبة)، بل يتسع ليشمل أي إيرادات أديت للممول، سواء بقبضها نقدًا، أو عبر شيكات، أو بوضعها تحت تصرفه في حسابه الجاري، أو عبر المقاصة، أو بأي طريقة أخرى.

■ **الفترة الضريبية التي يتحقق خلالها الوعاء**

حددت المادة (٣٣) الفترة الضريبية بسنة واحدة، حيث نصت على أن "تحدد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة سنويًا خلال السنة السابقة". كما أكدت المادة الخامسة في الكتاب الأول المتعلق بالأحكام العامة للقانون أن الفترة الضريبية هي السنة المالية التي تبدأ من ١ يناير وتنتهي في ٣١ ديسمبر من كل عام، أو أي فترة ضريبية أخرى مدتها اثنا عشر شهرًا تُتخذ أساسًا لحساب الضريبة.

من الممكن أيضًا حساب الضريبة عن فترة تقل أو تزيد على اثني عشر شهرًا. تستحق الضريبة في اليوم التالي لانتهاء الفترة الضريبية، كما تستحق عند وفاة الممول، أو انقطاع إقامته، أو توقفه عن مزاولة النشاط.

أما بالنسبة للمبالغ والأتعاب وسائر الإيرادات المتعلقة بالمهنة والمقبوضة مقدمًا عن عمليات لم تُنجز حتى نهاية السنة الضريبية، فإنها تُدرج ضمن وعاء الضريبة في السنة التي حصلت فيها، وليس في سنة أداء العملية.

وهكذا، فإن قاعدة السنوية تُعتبر الأساس في المحاسبة الضريبية، مع وجود بعض الاستثناءات التي سبق توضيحها عند الحديث عن إيرادات النشاط التجاري أو الصناعي.

■ **التكاليف واجبة الخصم من الإيرادات الإجمالية المحققة:**

تنص المادة (٣٣) في فقرتها الثانية على أن تحديد صافي الإيرادات يكون على أساس الإيراد الناتج عن العمليات المختلفة وفقًا لأحكام هذا القانون، وذلك بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة، بما في ذلك إهلاك الأصول. يتم كل ذلك وفقًا لأصول محاسبية مبسطة يصدر بها قرار من الوزير.

تشمل التكاليف واجبة الخصم ما يلي:

١. رسوم القيد والاشتراكات السنوية ورسوم مزاولة المهنة.

٢. الضرائب التي يؤديها الممول بمناسبة مباشرة المهنة، باستثناء الضريبة التي يؤديها وفقًا لأحكام هذا القانون.

٣. المبالغ التي يدفعها الممول إلى نقابته وفقًا لنظامها الخاص بالمعاشات.

٤. أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي التي يدفعها الممول لمصلحته ومصلحة زوجه وأولاده القصر.

وفي تطبيق أحكام البندين (٣و٤) من الفقرة الثالثة من هذه المادة يشترط ألا تزيد جملة ما يعفى للممول على نسبة (١٥٪) من صافي الإيراد الخاضع للضريبة أو مبلغ (١٠٠٠٠) جنيه سنويا، أيهما أقل.

(أ) الضريبة تُفرض على الأرباح الصافية المتحققة خلال الفترة الضريبية، وليس على إجمالي الإيرادات.

(ب) قبل خصم التكاليف المذكورة، يجب حساب إجمالي الإيرادات الناتجة من كافة العمليات المتعلقة بممارسة المهنة الحرة أو غير التجارية. يشمل هذا الإجمالي:

- الإيرادات العادية الناتجة من مباشرة المهنة.

- الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف في أصول مهنية مثل بيع الأجهزة أو المعدات أو الأدوات المستخدمة في المهنة.

- العوائد الناتجة عن نقل الخبرات، مثل التدريب، أو التنازل عن مكاتب مزاولة المهنة كليًا أو جزئيًا.

- أي مبالغ محصلة نتيجة إغلاق المكتب أو محل ممارسة المهنة.

تجدر الإشارة إلى أن هناك خلافًا بين الكتاب حول مسألة إخضاع الأرباح الرأسمالية للضريبة بالنسبة لأصحاب المهن الحرة. يرى البعض أن هذه الأرباح تُعتبر ثروة جديدة تحققت للممول ويمكنه التصرف فيها، تمامًا مثل

الأرباح الناتجة عن النشاط المهني، وبالتالي يجب إخضاعها للضريبة. ويستند هذا الرأي إلى المادة (٦٧) من القانون السابق، التي تتعلق بتحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة.

تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة يتم على أساس نتيجة العمليات المختلفة بعد خصم جميع التكاليف. ومن ثم، يمكن أن تشمل "العمليات المختلفة" التصرفات في الأصول المستخدمة في ممارسة المهنة[١].

■ خصم التبرعات:

[١]) نصت الفقرة الأولى من المادة (٣٣) صراحة على أن "الإيراد يشمل عائدات التصرف في أية أصول مهنية". وهذا السياق يشير إلى أن الأرباح الفرعية، التي تتحقق من نشاط يتصل بالمهنة بشكل غير مباشر، تخضع أيضًا للضريبة، على سبيل المثال، الإيراد الذي يحققه الطبيب من تأجير جزء من عيادته لشخص آخر يُعتبر إيرادًا خاضعًا للضريبة، حتى لو كان هذا الإيراد فرعيًا وغير متصل مباشرة بمزاولة المهنة.

تنص المادة (٣٤) على أنه: يُخصم من صافي الإيرادات المنصوص عليها في المادة (٣٢) التبرعات المدفوعة لجهات محددة وفقًا لنسب معينة.

وفقًا لنص المادة (٣٤) من القانون، يُسمح بخصم التبرعات المدفوعة للحكومة، ووحدات الإدارة المحلية، والأشخاص الاعتبارية العامة، أو تلك التي تؤول إليها، من صافي الإيراد السنوي، بشرط ألا تتجاوز قيمة صافي الإيراد السنوي للممول. كما يُسمح بخصم التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة طبقًا للقوانين المنظمة لها، ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة لإشراف الحكومة، والمؤسسات البحثية المصرية، ولكن بشرط ألا يتجاوز الخصم ١٠٪ من صافي الإيراد السنوي.

- عدم تكرار الخصم: لا يجوز خصم نفس التبرعات من أي إيراد آخر وارد في المادة (٦) من هذا القانون، مما يعني أن التبرعات تُخصم مرة واحدة فقط ضمن الإيرادات المحددة.

■ التقدير الحكمي للتكاليف وترحيل الخسائر:

م (٣٥) - يُخصم من إجمالي إيراد الممول جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الإيراد من واقع الحسابات المنتظمة المؤيدة بالمستندات، بما في ذلك التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات، وفقًا لما تحدده اللائحة التنفيذية. في حالة عدم إمساك دفاتر منتظمة، يكون الخصم بنسبة ١٠٪.

- **المزايا الممنوحة للممول الذي يمسك بدفاتر منتظمة:**

١. خصم جميع التكاليف: يحق للممول خصم جميع التكاليف المتعلقة بنشاطه وفقًا لما ورد في الدفاتر والمستندات التي تؤكد إنفاقها، بما في ذلك التكاليف التي لم يجرِ العرف على إثباتها بمستندات أو تسجيلها في الدفاتر.

٢. ترحيل الخسائر: يُسمح للممول بترحيل الخسائر لمدة تصل إلى خمس سنوات، وذلك وفقًا لما تقرره المادة (٢٩) فيما يتعلق بترحيل خسائر النشاطين التجاري أو الصناعي.

ومع ذلك، لا يستطيع الممول الاستفادة من هذه المزايا إلا إذا كان يمسك حسابات منتظمة ومؤيدة بالمستندات الصحيحة.

- **عواقب عدم إمساك دفاتر منتظمة:**

١. خصم التكاليف حكميا: في حالة عدم وجود دفاتر منتظمة، يُخصم التكاليف بشكل حكمي بنسبة ١٠٪ من إجمالي الإيرادات المتحققة، بغض النظر عن اعتراض الممول.

٢. عدم ترحيل الخسائر: إذا ختم حساب الممول السنوي في إحدى السنوات بخسارة، فلن يتمكن من ترحيل الخسائر وفقًا للمادة (٢٩) من القانون.

الفصل الثالث

الإيرادات المعفاة من الضريبة

وفقًا لنص المادة (٣٦)، تُعفى من الضريبة الفئات التالية

١. المنشآت التعليمية: المنشآت التعليمية الخاضعة لإشراف الحكومة أو الأشخاص الاعتبارية العامة، وكذلك المنشآت تحت إشراف القطاع العام أو قطاع الأعمال العام[١].

٢. إيرادات تأليف وترجمة الكتب والمقالات الدينية والعلمية والثقافية والأدبية، عدا ما يكون ناتجا عن بيع المؤلف أو الترجمة لإخراجه في صورة مرئية أو صوتية.
٣. إيرادات أعضاء هيئة التدريس بالجامعات والمعاهد وغيرهم عن مؤلفاتهم ومصنفاتهم التي تطبع أصلا لتوزيعها على الطلاب وفقا للنظم والأسعار التي تضعها الجامعات والمعاهد.
٤. إيرادات أعضاء نقابة الفنانين التشكيليين من إنتاج مصنفات فنون التصوير والنحت والحفر.

[١]) ألغى هذا البند بموجب المادة ١٢ من القانون رقم ١١٤ لسنة ٢٠٠٨ - الجريدة الرسمية العدد ١٨ مكرر بتاريخ ٢٠٠٨/٥/٥ (الموازنة العامة).

٥. صافى ايرادات أصحاب المهن الحرة المقيدين كأعضاء عاملين في نقابات مهنية في مجال تخصصهم، وذلك لمدة ثلاث سنوات من تاريخ مزاولة المهن الحرة وبحد أقصى خمسون ألف جنيه سنويًا، ولا يلزمون بالضريبة إلا اعتباراً من أول الشهر التالي لانقضاء مدة الإعفاء سالفة الذكر مضافاً إليها مدة التمرين التي بتطلبها قانون مزاولة المهنة، وفترات أداء الخدمة العامة أو التجنيد أو الاستدعاء للاحتياط إذا كانت تالية لتاريخ بدء مزاولة المهنة ، وتخفض المدة المقررة للإعفاء إلى سنة واحدة لمن يزاول المهنة لأول مرة إذا كان قد مضى على تخرجه أكثر من خمسة عشر عاماً.

- **إعفاء جوائز الدولة من الضريبة:**

في عدة قوانين، أعفى المشرع جوائز الدولة من الضريبة، مما يبرز الاهتمام بتشجيع التميز والإبداع في مجالات متنوعة دون تحميل أصحابها أعباء ضريبية[١].

---

[١]) وفقًا للمادة الأولى من القانون رقم ١١٠ لسنة ١٩٦٢، والمعدل بالقوانين رقمي ١١٥ و١٦٠ لسنة ١٩٦٣، تُعفى من الضريبة جوائز الدولة للعلوم والآداب المنشأة بالقانون رقم ٣٣٨ لسنة ١٩٥٣، وجوائز الدولة للإنتاج الفكري، وجوائز الدولة لتشجيع العلوم والفنون والعلوم الاجتماعية المنشأة

الجائزة التشجيعية للإخراج السينمائي لا تُعفى من الضريبة، وذلك لأن الإخراج السينمائي يُعتبر نشاطًا مهنيًا يخضع للضريبة.

بالقانون رقم ٢٧ لسنة ١٩٥٨، بالإضافة إلى جوائز الدولة للمتفوقين في الألعاب الرياضية.

الفصل الرابع

تحصيل الضريبة

يُعد تحصيل ضريبة المهن الحرة من الموضوعات الأساسية في النظام الضريبي، حيث يعكس التزام الدولة بتنظيم العلاقة الضريبية بين الممولين من أصحاب المهن الحرة ومصلحة الضرائب. يهدف هذا الفصل إلى استعراض الآليات والإجراءات المتعلقة بعملية تحصيل ضريبة المهن الحرة، والتي تتسم بتنوعها واختلافها عن تلك المرتبطة بالأنشطة التجارية أو الصناعية.

يعتمد تحصيل هذه الضريبة على مبادئ قانونية وإدارية تُراعي خصوصية الأنشطة المهنية الحرة، مثل الاستشارات القانونية، الهندسة، الطب، وغيرها من المهن التي تُمارس بشكل مستقل. في هذا السياق، يتناول الفصل تحديد المواعيد القانونية لسداد الضريبة، وطريقة حسابها، بالإضافة إلى العقوبات التي قد تُفرض على المخالفين للأحكام الضريبية. كما سيتم مناقشة التسهيلات التي تقدمها الدولة للممولين في هذا القطاع، مثل إمكانية السداد على أقساط أو تقديم إقرارات ضريبية إلكترونية، وذلك لتعزيز الامتثال الطوعي وتخفيف الأعباء الإدارية.

تحصيل الضريبة يُعتبر المرحلة الأخيرة في التنظيم الفني للضرائب، ويتطلب من الممول الالتزام بسداد الضريبة المستحقة عليه من نشاطه المهني في المواعيد المحددة. تقع الواقعة المنشئة للضريبة في موقع وسطي

بين التزامات تسبقها وأخرى تليها. وتشمل الإجراءات المرتبطة بهذه الواقعة الربط والتحصيل، وفحص الإقرارات، والخصم، والتحصيل تحت حساب الضريبة.

■ **الواقعة المنشئة للضريبة:**

تتمثل في تحقق أرباح صافية تزيد عن حدود الإعفاءات المقررة والتكاليف واجبة الخصم خلال الفترة الضريبية، سواء كانت هذه الفترة سنة كاملة أو أقل من ذلك في الحالات الاستثنائية المعروفة مثل توقف النشاط، أو انقطاع الإقامة، أو التنازل، أو بدء النشاط خلال السنة الميلادية.

■ **قياس الإيرادات الخاضعة للضريبة:**

عند قياس الإيرادات الخاضعة للضريبة، يمكن استخدام أحد الأساسين: الأساس النقدي أو أساس الاستحقاق.

- الأساس النقدي: يتم قياس الإيرادات بناءً على ما تم تحصيله فعليًا خلال الفترة الضريبية، بصرف النظر عن المدة التي استغرقها تحقيق هذه الإيرادات.

- أساس الاستحقاق: يعتمد على إدراج الإيرادات في الحساب الضريبي بمجرد استحقاقها، بغض النظر عن واقعة التحصيل الفعلي.

من الناحية العملية، تأخذ مصلحة الضرائب بالأساس النقدي عند قياس الإيرادات الخاضعة للضريبة. وفقًا لتعليماتها:

١. الأساس النقدي: يشمل وعاء إيرادات نشاط المهن غير التجارية المتحصلات في السنة الضريبية، حتى لو كانت عن عمليات تمت في سنوات سابقة.

٢. المبالغ المقبوضة مقدمًا: الأتعاب والإيرادات المقبوضة مقدمًا عن عمليات لم تتم حتى نهاية السنة الضريبية تُدرج ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة في السنة التي تم تحصيلها فيها، وليس في سنة أداء العملية.

٣. أنواع المتحصلات: المتحصلات لا تقتصر على المبالغ النقدية فقط، بل تشمل أيضًا أي إيرادات أدت للممول سواء بشيكات أو بوضعها تحت تصرفه في حسابه الجاري أو بطرق أخرى من طرق الأداء.

- **الالتزامات السابقة على حدوث الواقعة المنشئة للضريبة:**

١. تقديم إخطار مزاولة النشاط أو المهنة: يتعين على الممول تقديم إخطار عند بدء مزاولة النشاط أو المهنة، وهذا الالتزام يسري أيضًا على ممولي الضريبة المفروضة على إيرادات النشاط التجاري أو الصناعي أو الحرفي.

- يسري الالتزام بتقديم الإخطار أيضًا في حالة إنشاء فرع أو مكتب جديد، أو نقل المقر، أو أي تغيير يتعلق بالنشاط أو المنشأة. ويجب تقديم الإخطار خلال ثلاثين يومًا من تاريخ حدوث هذا التغيير.

٢. الالتزام باستخراج بطاقة ضريبية:

- يلتزم كل ممول يزاول نشاطًا تجاريًا، أو صناعيًا، أو حرفيًا، أو نشاطًا غير تجاري، وكذلك كل من يزاول نشاطًا مهنيًا بصفة مستقلة، بتقديم طلب لمصلحة الضرائب لاستخراج البطاقة الضريبية.

- يجب أن تكون البطاقة الضريبية ضمن إجراءات التأسيس، أو الترخيص، بمزاولة المهنة أو النشاط أو تجديده. وعلى مصلحة الضرائب إصدار البطاقة الضريبية للممول (المادة (٢٧) من قانون الإجراءات الضريبية رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠.

٣. الالتزام بإمساك الدفاتر والسجلات:

تم إلغاء المادة (٧٨) بموجب قانون الإجراءات الضريبية رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠م، وقد تضمنت المادة (٣٨) من قانون الإجراءات الضريبية ضوابط الالتزام بمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية .حيث يُلزم كل ممول يزاول نشاطًا تجاريًا، أو صناعيًا، أو حرفيًا، أو مهنيًا، إذا تجاوز رقم أعماله السنوي مبلغ خمسمائة ألف جنيه، بمسك السجلات والدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في قانون التجارة والصناعة رقم ١٧ لسنة ١٩٩٩.

أما شركات الأموال الخاضعة لأحكام قانون شركات الأموال رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١م، فهي ملتزمة بمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية بغض النظر عن رقم أعمالها .كما أُلزمت الجهات المذكورة بالاحتفاظ بالدفاتر والسجلات المحاسبية لمدة خمس سنوات تالية للفترة الضريبية التي يُقدَّم عنها الإقرار.

■ **التزامات الممول أثناء ممارسته النشاط وبعد تحقق الواقعة المنشئة للضريبة:**

١. الالتزام بالإخطار عن توقف النشاط:

تم إلغاء المادة (٧٩) بموجب قانون الإجراءات الضريبية .وقد جاءت المادة (٢٨) من قانون الإجراءات لتنظيم حالات الإخطار بأي تغييرات تطرأ على البيانات السابقة المقدمة عند التسجيل .حيث يُلزم الممول بإخطار مصلحة الضرائب بأي تغيير يحدث خلال ثلاثين يومًا من وقوع هذا التغيير .وفي حالة وفاة الممول، يقع عبء الإخطار على ورثته، ويجب أن يتم ذلك خلال ٦٠ يومًا من تاريخ الوفاة.

٢. الالتزام بتقديم إخطار في حالة التنازل:

- يجب تقديم إخطار إلى مصلحة الضرائب في حالة التنازل عن المنشأة خلال ثلاثين يومًا من حدوث التنازل. إذا لم يتم الإخطار، تُحسب الأرباح عن سنة كاملة.

- يلتزم المتنازل أيضًا بتقديم إقرار مستقل خلال ستين يومًا من تاريخ التنازل، مبينًا فيه نتيجة عمليات المنشأة ومرفقًا به المستندات اللازمة.

- **الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي بعد التنازل أو التوقف:**

تناولت المادة (31) من قانون الإجراءات الضريبية مواعيد خاصة لتقديم الإقرار الضريبي في حالات معينة .ففي حالة وفاة الممول خلال الفترة الضريبية، يتعين على الورثة أو وصي التركة أو المصفّي تقديم إقرار ضريبي خلال تسعين يومًا من تاريخ الوفاة .

أما الممول الذي ينقطع عن الإقامة في مصر، فيجب عليه تقديم الإقرار الضريبي قبل انقطاع إقامته بستين يومًا، إلا إذا كان هذا الانقطاع لسبب مفاجئ .

وفي حالة توقف الممول عن النشاط، يجب عليه تقديم الإقرار خلال ستين يومًا من تاريخ التوقف .

كما يُلزم الممول المتنازل عن كل أو جزء من المنشأة بتقديم إقرار مستقل خلال ستين يومًا من تاريخ التنازل، يتضمن نتيجة العمليات التي أجريت في المنشأة حتى تاريخ التنازل.

- **الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي:**

تم إلغاء المادة(٨٢) بموجب قانون الإجراءات الضريبية .وقد نظمت المادة (٣١) من قانون الإجراءات الضريبية تفاصيل تنظيم الإقرارات الضريبية.

فيما يتعلق بضريبة القيمة المضافة، يلتزم المكلف بتقديم إقرار شهري عن الضريبة على القيمة المضافة، وذلك على النموذج المعد لهذا الغرض خلال الشهر التالي لانتهاء الفترة الضريبية.

بالنسبة للإقرارات الربع سنوية، يلتزم أصحاب الأعمال والملتزمون بدفع الإيرادات الخاضعة للضريبة على المرتبات وما في حكمها بتقديم إقرار ربع سنوي إلى مأمورية الضرائب المختصة في يناير وأبريل ويوليو وأكتوبر من كل عام على النموذج المعد لهذا الغرض .بالإضافة إلى ذلك، يجب إعداد إقرار ضريبي سنوي يتضمن التسوية النهائية لضريبة المرتبات.

أما الإقرار السنوي، فيتعلق بممولي الضريبة على أرباح المهن الحرة وأرباح النشاط التجاري والصناعي والحرفي.

وطبقًا للمادة (٣١)، يُعفى الممول من تقديم الإقرار الضريبي في الحالات التالية:

١- إذا كان دخل الممول مقتصرًا على المرتبات وما في حكمها.
٢- إذا كان دخله مقتصرًا على إيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافي الدخل حدًا معينًا.

٣- إذا اقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها وإيرادات الثروة العقارية، ولم يتجاوز صافي دخله منها المبلغ المحدد في الشريحة المعفاة من قانون الضريبة..

١. قواعد الخصم:

- وفقًا للمادة (٧٠)، تلتزم الجهات المحددة في المادة (٥٩) من القانون بأن تخصم نسبة ٥٪ تحت حساب الضريبة من كل مبلغ يزيد على مئة جنيه يُدفع لأصحاب المهن غير التجارية التي يصدر بتحديدها قرار من الوزير.

- الجهات الملتزمة بالخصم تشمل وزارات الحكومة، مصالحها، وحدات الإدارة المحلية، الهيئات العامة، وغيرها من الجهات والمنشآت التي يحددها الوزير.

٢. قواعد التحصيل تحت حساب الضريبة:

- نصت المادة (٧١) على القواعد المتعلقة بالتحصيل تحت حساب الضريبة، حيث تقوم الجهات المحددة بتحصيل جزء من المبالغ المدفوعة للممولين كدفعة تحت حساب الضريبة المستحقة عليهم، وذلك وفقًا للإجراءات والضوابط التي يحددها القانون واللوائح التنفيذية[١].

[١]) التحصيل تحت حساب الضريبة:

توريد المبالغ المحصلة:

- وفقًا للمادة (٧٢)، تلتزم الجهات المنصوص عليها في المواد (٦٦)، (٦٧)، (٦٨)، (٦٩)، (٧٠)، (٧١) من هذا القانون بتوريد قيمة ما حصلته

---

١. التزام المحاكم ومأموريات الشهر العقاري:

– تلتزم أقلام كتاب المحاكم على اختلاف درجاتها بتحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة عند تقديم صحف الدعاوى أو الطعون لقيدها.

– تلتزم مأموريات الشهر العقاري بتحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة عند التأشير على المحررات بالصلاحية للشهر، وذلك من المحامي الموقع على الصحيفة أو المحرر.

٢. التزام المستشفيات:

– تلتزم كل مستشفى بتحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة من الطبيب أو الأخصائي الذي يقوم بأداء عمل بها لحسابه الخاص.

٣. التزام مصلحة الجمارك:

– تلتزم مصلحة الجمارك بتحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة من كل من يزاول مهنة التخليص الجمركي عن كل بيان جمركي يقدمه للمصلحة.

تحت حساب الضريبة إلى مصلحة الضرائب، وذلك وفقًا للإجراءات والمواعيد التي تحددها اللائحة التنفيذية.

- في حالة عدم خصم أو توريد المبالغ الواجب خصمها، تلتزم الجهة بدفع هذه المبالغ للمصلحة بالإضافة إلى ما يستحق عليها من مقابل تأخير.

- **استثناءات الخصم والتحصيل:**

- تنص المادة (٧٣) على أنه لا تسري أحكام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة على المبالغ التي تدفع إلى الممول خلال فترة إعفائه أو عدم خضوعه للضريبة.

قائمة المراجع:

- محمود السيد مصطفى، قانون الضريبة على الدخل المصري: شرح وتحليل، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٢٠.
- أحمد عبد الهادي، الضريبة على الدخل في مصر: دراسة مقارنة، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، ٢٠١٩.
- سمير عز الدين، التطبيقات العملية لقانون الضريبة على الدخل المصري، دار المطبوعات الجامعية، القاهرة، ٢٠٢١.
- هشام عبد الله، النظام الضريبي المصري: القواعد والآثار، دار الثقافة القانونية، القاهرة، ٢٠١٨.
- محمد السعيد محمد، الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين: تفسير وتأصيل قانوني، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، ٢٠١٧.
- جمال عبد العظيم، تأثير التعديلات التشريعية على قانون الضريبة على الدخل، مكتبة الأنجلو المصرية، القاهرة، ٢٠١٦.
- مصطفى عبد الرحمن، التحليل الضريبي لقانون الضريبة على الدخل، دار العلوم، القاهرة، ٢٠١٩.
- حسين عبد الفتاح، أحكام الضريبة على دخل الأشخاص الاعتباريين في مصر، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٢٠.

- عبد الله الشافعي، العدالة الضريبية في ضوء التعديلات الأخيرة على قانون الضريبة على الدخل، دار الفكر العربي، القاهرة، ٢٠٢١.
- ياسر فهمي، التخطيط الضريبي وقانون الضريبة على الدخل في مصر، دار الكتب القانونية، القاهرة، ٢٠١٨.
- محمد عبد العال، قانون الضريبة على الدخل: الأسس والتطبيقات، دار المطبوعات الحديثة، القاهرة، ٢٠٢٢.
- أحمد يوسف، التطور التاريخي لقانون الضريبة على الدخل في مصر، دار الهلال، القاهرة، ٢٠١٧.
- علي إبراهيم، الآثار الاقتصادية لقانون الضريبة على الدخل في مصر، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، ٢٠١٩.
- خالد عبد الحميد، قانون الضريبة على الدخل وتحديات تطبيقه في مصر، دار الثقافة القانونية، القاهرة، ٢٠٢١.
- مصطفى كمال، التحليل المقارن لقوانين الضريبة على الدخل في مصر والعالم العربي، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٢٠.