مصلحة الضرائب المصرية
قطاع التدريب (عامة)
إدارة المادة العلمية

برنامج
الضريبة على
إيرادات المهن غير التجارية

طبقاً لأحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥
بإصدار قانون الضريبة على الدخل وتعديلاته

الباب الرابع
إيرادات المهن غير التجارية

الباب الرابع
إيرادات المهن غير التجارية

تمهيد :

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

الفصل الأول : الإيرادات الخاضعة للضريبة

- المادة رقم (٣٢) من قانون الضريبة على الدخل

الفصل الثانى : تحديد الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة

- المواد (٣٣ – ٣٥) من قانون الضريبة على الدخل
- المواد (٤٣ حتى ٤٦) من اللائحة التنفيذية للقانون

الفصل الثالث : الإعفاء من الضريبة

- المادة (٣٦) من قانون الضريبة على الدخل
- المواد (٤٧ حتى ٤٧ مكرراً) من اللائحة التنفيذية للقانون

وسنتناول بالشرح أحكام هذه المواد على الوجه التالى :

الفصل الأول

الإيرادات الخاضعة للضريبة

نطاق الضريبـــة

تنص المادة (٣٢) من القانون على ما يلي :

" تفرض الضريبة على :

١) صافى إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التى يمارسها الممول بصفة مستقلة ،ويكون العنصر الأساسى فيها العمل ، إذا كانت ناتجة عن مزاولة المهنة أو النشاط فى مصر .

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

٣) أية إيرادات ناتجة عن أية مهنة أو نشاط غير منصوص عليه فى المادة (٦) من هذا القانون " .

- وقد تم استبدال المادة (٣٢) بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ الصادر فى ٢٠١٤/٦/٣٠ والذى يُعمل به اعتباراً من أول يوليو ٢٠١٤ ، بالنص الآتى :

" تفرض الضريبة على :

١) صافى إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التى يمارسها الممول بصفة مستقلة ، ويكون العنصر الأساسي فيها العمل ، إذا كانت ناتجة عن مزاولة المهنة أو النشاط فى مصر ، وكذلك إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية المحققة فى الخارج إذا كانت مصر مركزاً لنشاطه المهنى .

٢) الدخل الذى يتلقاه أصحاب حقوق الملكية الفكرية من بيع أو استغلال حقوقهم فى مصر أو خارجها .

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

ويتضح من هذه النصوص :

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

أولاً : صافى إيرادات المهن الحرة والمهن غير التجارية

ويجب فى البداية أن نوضح المقصود بكل من المهن الحرة والمهن غير التجارية .

(أ) المهن الحرة :

اختلف الفقهاء فى وضع تعريف محدد لماهية المهن الحرة ، ولا يسعنا فى مجال تعريفها إلا ما أوردته محكمة النقض فى حكمها الصادر بتاريخ ١٩٦١/٤/١٣ إذ عرف المهن الحرة : " إنها المهن التى يباشرها الممولون بصفة مستقلة والتى يكون العنصر الأساسى فيها العمل ، وتقوم على الممارسة الشخصية لبعض العلوم والفنون ، ولا يمنع من اعتبارها كذلك أن يكون الربح فيها مختلطاً ونتيجة استثمار رأس المال والعمل متى كان العمل هو المصدر الأول والغالب " .

ونرى أن هذا التعريف هو أقرب ما يكون لماهية المهن الحرة .

(ب) المهن غير التجارية :

لم يصدر تعريف واضح محدد لماهية المهن غير التجارية وعلى ذلك فيمكن أن نأخذ فى تعريفها بمفهوم المخالفة ، فتكون أرباح المهن غير التجارية هى الأرباح التى لا تنتج من مزاولة المهن التجارية .

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

شروط سريان الضريبـــــة :

(أ) مزاولة المهنة بصفة مستقلة

يشترط لسريان الضريبة أن يزاول الممول المهنة ويمارس نشاطه لحساب نفسه وبكامل حريته وعلى مسئوليته ، فلا يكون مرتبطاً مع الغير بأى علاقة عمل تكون فى طبيعتها علاقة تبعية ، أو علاقة يفهم منها أنها علاقة الأجير برب العمل .
وإذا كانت علاقة الممول مع الغير ولو بعقد محرر أو شفهى ، وفى مقابل أجر دورى ولو ثابت ، ولكن الممول يمارس العمل بنفسه وتحت مسئوليته ، ففى هذه الحالة تخضع هذه الإيرادات للضريبة باعتبارها من إيرادات المهن غير التجارية .

أى أن ممارسة المهنة بصفة مستقلة تعنى

١) عدم التبعية للغير .
٢) القيام بالعمل تحت مسئوليته الشخصية .
٣) ناتج العمل من ربح أو خسارة يعود على الممول نفسه .

(ب) العنصر الأساسى هو العمل

يشترط لسريان الضريبة أن يكون العنصر الأساسى فى تحقيق الإيراد هو العمل دون رأس المال ، وإذا وجد رأس المال فإن دوره فى المهن غير التجارية يكون دوراً ثانوياً .
فمثلاً نجد رأس المال يعتبر ضرورياً ولازماً لبعض الأنشطة المهنية كجهاز الأشعة لطبيب الأشعة وكرسى الأسنان لطبيب الأسنان ، والمواد الكيماوية والميكروسكوبات لطبيب التحاليل ، وآلات الموسيقى للموسيقى ٠٠٠٠ وغيرها ضرورية ولازمة لمزاولة المهنة والنشاط ، إلا أنه لابد أن يعتمد عمل الممول أساساً على الممارسة الشخصية للعلوم وخبرته ومجهوده الذهني في مهنته ، وهى بلا شك العناصر الأساسية في التأثير على إيراداته ودخله من مهنته لأن عنصر رأس المال مهما كبر ومهما تنوع لا يمثل عنصراً أساسياً في تحقيق هذا الدخل .
بعكس الحال فى الأنشطة التجارية والصناعية التى يمثل رأس المال العنصر الأساسى فيها بجانب العمل.

(ج) ممارسة المهنة على وجه الاعتياد

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

(د) مزاولة المهنة أو النشاط فى مصر أو خارج مصر

أخذ المشرع حتى ٢٠١٤/٦/٣٠ بمبدأ إقليمية الضريبة كشرط لخضوع إيرادات المهن الحرة والمهن غير التجارية للضريبة المحققة فى مصر فقط .

واعتباراً من أول يولية ٢٠١٤ (تاريخ العمل بالقانون ٥٣ لسنة ٢٠١٤)أخذ المشرع بمبدأي الإقليمية وعالمية الإيراد لخضوع صافى إيرادات المهن الحرة والمهن غير التجارية للضريبة التى يمارسها الممول ، حيث أخضع للضريبة إيرادات المهن الحرة والمهن غير التجارية الناتجة عن مزاولة المهنة أو النشاط فى مصر ، وكذلك إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية المحققة فى الخارج إذا كانت مصر مركزاً للنشاط المهنى .

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

ويقصد بهذا البند الإيرادات التى يحصل عليها أصحاب حقوق الملكية الفكرية كالأدباء والمخترعين والملحنين وغيرهم من بيع اختراعاتهم أو نتاج أفكارهم من إبداعات علمية أو أدبية أو فنية أو استغلال حقوقهم بأى صورة من الصور فى مصر وذلك حتى ٢٠١٤/٦/٣٠ ، واعتباراً من أول يولية ٢٠١٤ ، يخضع للضريبة الدخل الذى يتلقاه أصحاب حقوق الملكية الفكرية من بيع أو استغلال حقوقهم فى مصر أو خارجها ، ومن ثم تفرض الضريبة على الإيرادات التى يحصل عليها أصحاب حقوق الملكية الفكرية كالأدباء والمخترعين والملحنين وغيرهم من بيع اختراعاتهم أو نتاج أفكارهم من إبداعات علمية أو أدبية أو فنية فى مصر أو خارجها أو استغلال حقوقهم بأى صورة من الصور فى مصر أو خارجها إذا كانت مصر مركزاً لنشاطه المهنى.

- **هذا وقد أصدرت المصلحة الكتاب الدورى رقم (٢٢) لسنة ٢٠١٧ بتاريخ ٢٠١٧/٤/٢٠بشأن محاسبة المؤلفين والملحنين والموسيقيين والمطربين وغيرهم عن ضريبة المهن الحرة وغير التجارية ، حيث ورد به مانصه :**

"سبق أن أصدرت المصلحة التعليمات التنفيذية رقم (٢٠) لسنه ١٩٨١ بشأن محاسبة المؤلفين والملحنين والموسيقين والمطربين عن ضريبة المهن الحرة وفى ضوء ما ورد بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ، وطبقاً لما جاء بالبند (٢) ، (٣) من المادة (٣٢) فى شأن الخضوع لضريبة المهن غير التجارية.

وفى إطار سعى المصلحة المتواصل لمد جسور الثقة بينها وبين الممولين بصفة عامة وأصحاب المهن غير التجارية خاصة بإعتبارهم قدوة لغيرهم من الممولين ، ولتكون سياستها فى ذلك حافز لكل ممول للمساهمة فى دفع عجلة التنمية بالقدر المناسب لطاقته دون ظلم او إجحاف وطبقاً لما جاء بالمادة (٢٢) من قانون الضريبة على الدخل **وتعديلاته والتى نصت على** :-

[تحدد الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة سنوياً على أساس صافى الإيرادات ، خلال السنة السابقة ، ويشمل الإيراد من المهن غير التجارية ....

ويكون تحديد صافى الإيرادات على أساس الإيراد الناتج عن العمليات المختلفة طبقاً لأحكام هذا القانون ....] .

ولما كانت المبالغ التى يحصل عليها المؤلفون والأدباء والملحنين وغيرهم من أصحاب حقوق الملكية الفكرية [مقابل حقوق النشر أو الإستغلال ، وكذلك المبالغ التى يحصل عليها ورثة أصحاب هذه الحقوق عن مؤلفاتهم أو أعمالهم الفنية عموماً والتى آلت إليهم بعد وفاة أصحابها إذ ما ظهرت فى صورة مرئية أو صوتية وتمثل حق الأداء العلنى] المحمية بقانون حماية الملكية الفكرية رقم ٨٣ لسنة ٢٠٠٢ والذى يتيح لأصحاب الحقوق الأصلية أو ورثتهم إبرام التصرفات القانونية المختلفة من [إجازة – تنازل – إيجار – بيع] والحصول على عائد نقدى مقابل تلك التصرفات .

فإن هذه المبالغ تعد إيراداً خاضعاً للضريبة طبقاً لأحكام البند (٢) من المادة (٣٢) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

لذا تنبه المصلحة إلى ضرورة إلتزام المأموريات بما يلى :

يتعين على كافة المأموريات مناقشة أصحاب حقوق الملكية أو ورثتهم مناقشة تفصيلية ووافية عن إيراداتهم عن تلك الحقوق ومعرفة أسم الجهة المباع لها / أو المستغلة ومحاسبتهم من كافة المبالغ الخاصة بحقوق النشر أو الاستغلال وكذلك المبالغ التى حصلوا عليها مقابل حق الأداء العلنى والحصول على كافة البيانات الخاصة بهذه المبالغ من جمعية المؤلفين والملحنين سنوياً نتيجة إذاعة إنتاجهم الفنى وخروجه فى صورة مسموعة أو مرئية واحتسابه ضمن إيراداتهم للتوصل إلى تحديد صافى الإيراد المهنى الحقيقى ٠

مع ضرورة خضوع أى إيرادات أخرى تحققت نتيجة ممارسة أى مهنة أو نشاط لم يرد ذكره بالمادة رقم (٦) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته لضريبة المهن الحرة وغير التجارية طبقاً للبند (٣) من المادة (٣٢) من القانون المشار إليه بعاليه على سند أن أحكام المهن الحرة وغير التجارية هى أحكام القانون العام ٠

على كل من قطاع المناطق الضريبية والإدارة المركزية للتوجيه والرقابة متابعة تنفيذ ما جاء بهذا الكتاب بكل دقة ٠ "

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

تقضى المادة (٦) من القانون بفرض الضريبة على مجموع صافى دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين من المصادر الآتية :

١) المرتبات وما فى حكمها .

٢) النشاط التجارى أو الصناعى .

٣) النشاط المهنى أو غير التجارى .

٤) الثروة العقارية .

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

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

مثال ذلك :

استغلال الورثة حقوق مورثهم المالية عن مؤلفاته التى آلت إليهم إذا ظهرت فى صورة مرئية أو صوتية (حق الأداء العلنى) ، أو الإرشاد عن جرائم التهرب الضريبى .

الفصل الثانى

تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة

تحديد صافى الإيرادات

تنص المادة (٣٣) من القانون علي ما يلى :

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

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

ويُعد من التكاليف واجبة الخصم ما يلى :

١) رسوم القيد والاشتراكات السنوية ورسوم مزاولة المهنة .

٢) الضرائب التى يؤديها الممول بمناسبة مباشرة المهنة عدا الضريبة التي يؤديها وفقا لأحكام هذا القانون .

٣) المبالغ التى يؤديها الممول إلي نقابته وفقا لنظامها الخاص بالمعاشات .

٤) أقساط التأمين علي الحياة والتأمين الصحى على الممول لمصلحته ومصلحة زوجه وأولاده القصر .

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

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

يتضح من نص هذه المادة :

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

وسنتناول فيما يلى الإيرادات الخاضعة للضريبة والتكاليف والمصروفات الواجبة الخصم

أولاً : الإيرادات الخاضعة للضريبة :

ورد بالفقرة الأولى من المادة (٣٣) من القانون الأحكام التالية :

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

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

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

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

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

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

- **أوضحت الفقرة الأولى أيضاً أن إيرادات المهن غير التجارية تشمل بجانب إيرادات مزاولة المهنة الإيرادات التالية :**

أ – عائد التصرف فى أى أصل من أصول المهنة .

ب –عائد نقل الخبرات (التدريب أو الاستشارات) .

ج –عائد التنازل عن مكاتب مزاولة المهنة سواء تم التنازل عن كل تلك المكاتب أو جزء منها .

د –أيه مبالغ قد يحصل عليها الممول نتيجة لإغلاق مكتبه .

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

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

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

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

ثانيا : التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم :

أوضحت الفقرة الثانية من المادة (٣٣) من القانون:

أن صافى الإيراد يتحدد على أساس إيراد مختلف العمليات بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة شاملة إهلاكات الأصول ، وذلك طبقاً لقواعد محاسبية مبسطة يصدر بها قرار من وزير المالية .

وتخصم المصروفات التى تم صرفها فعلاً (المبدأ النقدى) واللازمة لمباشرة النشاط والحصول على الإيراد خلال السنة .

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

علما بأنه يجوز فقط بالنسبة لبعض المصروفات الدورية اليقينية الثابتة التى لم تسدد حتى نهاية السنة الأخذ بمبدأ الاستحقاق ومن أمثلتها الإيجار .

وكذلك فى حالة الاستهلاكات فتخصم أقساط الاستهلاكات السنوية بصرف النظر عن أنها لم تدفع فى سنة المحاسبة .

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

-رسوم القيد والاشتراكات السنوية بالنقابات ورسوم مزاولة المهنة .
-الضرائب المؤداة والمتعلقة بمباشرة المهنة عدا الضريبة المؤداة طبقاً لهذا القانون .
-المبالغ المسددة للنقابات نظير المعاش ، وفقا لنظامها الخاص بالمعاشات .
-أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحى على الممول لمصلحته ومصلحة زوجه وأولاده القصر ، على أن يكون التأمين فى شركات خاضعة لأحكام قانون الإشراف والرقابة على التأمين فى مصر الصادر بالقانون (١٠) لسنة ١٩٨١ (م ٤٤ بند / ٤ لائحة) .

وقد أوضحت الفقرة الرابعة:

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

كما أوضحت الفقرة الخامسة عدم جواز تكرار خصم أى من هذين البندين من أى دخل آخر خاص بالممول وخاضع للضريبة ، وفى جميع الأحوال يكون اعتماد هذه التكاليف من واقع الإيصالات الصادرة عن الجهات المختصة (م ٤٤ / فقرة أخيرة لائحة) .

التبرعـات

تنص المادة (٣٤) من القانون على ما يلى :

" يخصم من صافى الإيرادات المنصوص عليها فى المادة (٣٢) من هذا القانون التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة أو التى تؤول إليها بما لا يجاوز صافى الإيراد السنوى ، وكذلك التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة لإشراف الحكومة ولمؤسسات البحث العلمى المصرية ، وذلك بما لا يجاوز ١٠% من صافى الإيراد السنوى .

ولا يجوز خصم ذات التبرعات من أى إيراد آخر من الإيرادات المنصوص عليها فى المادة (٦) من هذا القانون . "

ويتضح من نص هذه المادة ما يلى :

أن المشرع فرق بين نوعين من التبرعات :

١) التبرعات العينية أو المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة تخصم طالما كانت مؤيدة بالمستندات ولكن ألا تزيد قيمتها عن ١٠٠% من صافى الإيراد السنوى ، بمعنى ألا يؤدى خصم هذه التبرعات إلى تحقيق خسارة .

٢) التبرعات والإعانات المدفوعة لكل من :

- الجمعيات والمؤسسات الأهلية (بشرط أن تكون مصرية مشهرة) .
- دور العلم والمستشفيات (بشرط خضوعها للإشراف الحكومى) .
- مؤسسات البحث العلمى المصرية .

- تخصم هذه التبرعات بما لا يجاوز ١٠ % من صافى الإيراد السنوى .

ملحوظة :

لا يجوز خصم أياً من هذه التبرعات من أى إيراد آخر خاص بالممول وخاضع للضريبة .

التكاليف اللازمة لتحقيق الإيراد

أوضحت الفقرة الأولى من المادة (٣٥) من القانون خصم التكاليف اللازمة لتحقيق الإيراد حيث تنص على ما يلى :

" يخصم من إجمالى إيراد الممول جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الإيراد من واقع الحسابات المنتظمة المؤيدة بالمستندات بما فى ذلك التكاليف والمصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات وطبقا لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون ، ويكون الخصم بنسبة ١٠% فى حالة عدم إمساك دفاتر منتظمة ".

يتضح من نص هذه المادة أنه :

يخصم من إجمالى إيرادات الممول جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة النشاط وتحقيق الإيرادات مع التفرقة بين حالتين :

١. في حالة إمساك الممول دفاتر منتظمة .

٢. في حالة عدم إمساك الممول لدفاتر منتظمة .

١) في حالة إمساك الممول دفاتر منتظمة :

أ – تكاليف ومصروفات مؤيدة بمستندات :

طبقاً لنص الفقرة الأولى من المادة (٣٥) من القانون يخصم من إجمالى إيراد الممول جميع التكاليف والمصروفات المؤيدة بمستندات واللازمة لمزاولة النشاط مثل الإيجار – الكهرباء – المياه – الغاز – المرتبات والأجور.... الخ ، طالما يتوفر فيها الشروط اللازمة للخصم والتى أوضحتها المادة (٤٥) من اللائحة التنفيذية للقانون حيث تنص على ما يلى :

" يشترط لخصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الإيرادات ، فى تطبيق حكم المادة (٣٥) من القانون ، ما يأتى :

١. أن يكون الممول ممسكا دفاتر وحسابات منتظمة .

٢. أن تكون التكاليف والمصروفات لازمة لمزاولة المهنة أو النشاط ، وأن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات فيما عدا التكاليف والمصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات " .

٣. تكاليف ومصروفات لم يجر العرف على إثباتها بمستندات " :

تنص الفقرة الأولى من المادة (٤٦) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" يسرى فى شأن تحديد المقصود بالتكاليف والمصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات المشار إليها فى المادة (٣٥) من القانون حكم المادة (٢٨) من هذه اللائحة"

طبقاً لنص هذه الفقرة ، والفقرة الأولى من المادة (٣٥) من القانون ، تخصم كذلك التكاليف والمصروفات اللازمة لمزاولة المهنة والتى يتعذر إثباتها بمستندات خارجية ويتوفر بالنسبة لها أذون صرف داخلية أو بيان أسعار والواردة بالمادة (٢٨) من اللائحة التنفيذية للقانون وبيانها كما يلى :

١) مصروفات الانتقالات الداخلية .

٢) مصروفات البوفيه للضيافة الداخلية لعملاء المنشأة .

٣) مصروفات النظافة .

٤) الدمغات العادية والنقابية اللازمة لتسيير أعمال المنشأة .

٥) مصروفات الصيانة العادية .

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

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

- **فى هذا الخصوص أصدرت المصلحة الكتاب الدورى رقم (٤٨) لسنة ٢٠١٧بتاريخ ٢٠١٧/١١/٢٦بشأن التكاليف والمصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات حيث ورد به ما نصه :**

" بمتابعة الأداء على مستوى المصلحة تبين وجود تباين واختلاف فى المعالجة الضريبية للتكاليف والمصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات بالنسبة للنشاط المهنى أو غير التجارى ٠

بدراسة الموضوع فى ضوء أحكام المادة (٣٥) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته والمادة (٤٦) من اللائحة التنفيذية للقانون التى نصت بالفقرة الأولى منها على :

" يسرى فى شأن تحديد المقصود بالتكاليف والمصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات المشار إليها فى المادة (٣٥) من القانون حكم المادة (٢٨) من هذه اللائحة "

وحيث أن المادة (٢٨) من اللائحة التنفيذية للقانون نصت على "

" يقصد بالتكاليف والمصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات فى تطبيق أحكام البند (٢) من المادة (٢٢) من القانون " التكاليف والمصرفات التى يتعذر فى الغالب نظراً لطبيعتها إثباتها بمستندات خارجية " وتتوافر بالنسبة لها أذون صرف داخلية أو بيانات أسعار ، ومنها ٠

١ - مصر وفات الانتقالات الداخلية ٠

٢ - .....

٣ - .....

ويشترط الا تزيد المصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات بما فى ذلك الإكراميات على ٧% من إحمالى المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات

لذا تنبه المصلحة على كافة المأموريات بضرورة مراعاة الآتى :

- يتم احتساب التكاليف والمصرفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات المنصوص عليها بالمادة (٤٦) من اللائحة التنفيذية للقانون ، نسبة لا تزيد عن ٧% من إجمالى المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات مثل { الإيجار – المرتبات والأجور – مصاريف الكهرباء – المياه – التليفونات – رسوم القيد والاشتراكات السنوية ورسوم مزاولة المهنة – الضرائب التى يؤديها الممول بمناسبة مباشرة المهنة عدا الضريبة التى يؤديها وفقاً للقانون – المبالغ التى يؤديها الممول إلى نقابته – أقساط التأمين }
- لا يدخل ضمن مفهوم المصروفات الإدارية والعمومية التى يتم احتساب قيمة الـ (٧%) المشار إليها منها { المستلزمات الطبية – أتعاب استشارية – المبالغ المنصرفة للمساعدين من ذوى المهنة – إهلاك الأصول الثابتة – أى تكاليف تشغيل لازمة لمباشرة المهنة }

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

٢) **فى حالة عدم إمساك الممول دفاتر منتظمة :**

تنص الفقرة الثانية من المادة (٤٦) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" وفى حالة عدم إمساك الممول دفاتر منتظمة تخصم نسبة ١٠% من إجمالى الإيرادات مقابل جميع التكاليف " .

طبقاً لنص هذه الفقرة ، ونص الفقرة الأولى من المادة (٣٥) من القانون فى حالة عدم إمساك الممول لدفاتر وحسابات منتظمة يخصم حكميا نسبة ١٠% من إجمالى الإيراد مقابل جميع التكاليف .

ترحيل الخسائر :

قررت المادة (٣٥) فى الفقرة الثانية منها سريان أحكام المادة (٢٩) بالنسبة لممولى المهن غير التجارية إذا كان الممول ممسكا لدفاتر منتظمة .

وتقضى المادة (٢٩) بترحيل الخسائر المحققة فى إحدى السنوات إلى أرباح السنة التالية وإذا تبقى جزء من الخسائر يتم ترحيله سنوياً حتى السنة الخامسة ، ولا يجوز الترحيل بعد ذلك إلى أى سنه أخرى .

وقد سبق إيضاح هذه الأحكام عند تناول أحكام المادة (٢٩) من القانون .

ملحوظة : فى حالة تعدد مصادر الإيراد للممول يراعى عند ترحيل الخسائر ماورد بالكتاب الدورى رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٧ والسابق تناوله عند شرح المادة ٢٩ من القانون .

تدريبـــات

تدريب (١) :

فيما يلى بيان بإيرادات ومصروفات مكتب أحد المحامين عن عام ٢٠١٢ :

الإيرادات

جنيه	بيـان
٦٢٠٠٠	أتعاب قضايا حصل عليها خلال العام .
٢٠٠٠٠	مقدم أتعاب عن أحد القضايا التى تعاقد عليها ولم يتم بشأنها أى إجراء .
٣٠٠٠	مكافأة عن إرشاده عن إحدى جرائم التهرب الضريبى .
٢٥٠٠٠	أتعاب قضايا عن السنة السابقة .
٣٠٠٠٠	أتعاب عن إحدى القضايا التى باشرها فى سوريا .
١٠٠٠٠	أرباح تدريب لبعض مزاولى مهنة المحاماة .

المصروفات

جنيه	بيـان
١٠٠٠٠	مرتبات العاملين بالمكتب .
٦٠٠٠	إيجار المكتب .
٢٤٠٠	كهرباء ومياه .
٤٠٠٠	مصروفات تليفون المكتب .
٣٠٠٠	مصاريف السيارة .
٥٠٠	كتب ومطبوعات .
٥٠٠	اشتراكه فى نقابة المحامين
١٠٠٠٠	تبرعات منها (١٠٠٠ جنيه لفقراء الحى ، ٥٠٠٠ جنيه للحكومة والباقى لجمعيات خيرية مصرية مشهرة)

المطلوب :

تحديد الوعاء الخاضع للضريبة عن عام ٢٠١٢ إذا علمت أن الممول لا يمسك دفاتر منتظمة .

حل تدريب (١) :

الإيرادات الخاضعة للضريبة	جنيه	جنيه
أتعاب قضايا حصل عليها خلال العام	٦٢ ٠٠٠	
مقدم أتعاب عن أحد القضايا	٢٠ ٠٠٠	
أتعاب قضايا عن السنة السابقة	٢٥ ٠٠٠	
أرباح تدريب لبعض مزاولى مهنة المحاماة	١٠ ٠٠٠	
إيرادات أخرى (مكافأة إرشاد عن جرائم التهرب)	٣ ٠٠٠	
إجمالى الإيرادات		١٢٠ ٠٠٠
(يخصم منه)		
(١٠ %) مقابل جميع التكاليف والمصروفات حيث أن الممول لا يمسك حسابات منتظمة (م ٣٥ ق ، م ٤٦ ل)		١٢ ٠٠٠
صافى الإيراد السنوى		١٠٨ ٠٠٠
تبرعات للحكومة	٥ ٠٠٠	
تبرعات لجمعيات خيرية مصرية مشهرة (أقل من ١٠%) ١٠٨ ٠٠٠ × ١٠ % = ١٠ ٨٠٠	٤ ٠٠٠	
		٩ ٠٠٠
صافى الإيراد الخاضع للضريبة		٩٩ ٠٠٠

ملحوظة :

لم يدرج ضمن الإيراد أتعاب القضية التى تم مباشرتها بالخارج لعدم خضوعها للضريبة عام ٢٠١٢ .

تدريب (٢) :

فيما يلى بيان بإيرادات ومصروفات مكتب أحد الأطباء عن عام ٢٠١٤ :

الإيرادات

(٣٠٠٠٠ جنيه أتعاب كشف بالعيادة – ٢٠٠٠ جنيه أتعاب كشف بالمنازل – ٤٠٠٠٠ جنيه أتعاب عمليات جراحية – ١٠٠٠٠ جنيه أتعاب عملية جراحية لأحد السعوديين بالقاهرة – ٨٠٠٠ جنيه مرتب عن العمل بأحد المستشفيات الحكومية – ٥٠٠٠ جنيه عربون فى ٢٠١٤/٩/٦ لإجراء عملية جراحية خارج مصر – ٣٠٠٠ جنيه أتعاب عملية جراحية مستحقة عن السنة السابقة – ٥٠٠٠ جنيه صافى إيراد التصرف فى جهاز طبى – ٢٠٠٠٠ جنيه أتعاب عملية جراحية بمستشفى بدولة الكويت فى ٢٠١٤/٧/٢٣) .

المصروفات

(١٠٠٠٠ جنيه مرتبات الممرضين – ٣٥٠٠ جنيه مصروفات كهرباء وغاز ومياه – ٣٠٠ جنيه اشتراك فى معاش النقابة – ٨٠٠٠ جنيه تبرع للحكومة – ٢٠٠٠ جنيه تبرع لوحدة الإدارة المحلية بالشرقية – ٧٠٠٠ جنيه تبرعات للمؤسسات الخيرية المصرية المشهرة – ٣٦٠٠ جنيه أقساط تأمين على حياته لصالح أولاده القصر – ١٠٠٠ جنيه ثمن شراء كتب ومراجع علمية – ٣٠٠٠ جنيه مصروفات سيارة – ٢٠٠٠ جنيه مصروفات تليفون – ١٠٠٠ جنيه شراء مطبوعات – ١٢٠٠ جنيه مصروفات بوفيه – ٤٠٠ جنيه أدوات نظافة – ٥٠٠٠ جنيه ثمن تذكرة سفر للخارج – ١٠٠٠ جنيه إكراميات) .

المطلــوب :

تحديد الوعاء الخاضع للضريبة إذا علمت أن :

١) السيارة تستخدم للأغراض الشخصية بجانب العمل .

٢) الممول يمسك حسابات منتظمة.

حل تدريب (٢)

الإيرادات الخاضعة للضريبة	جنيه	جنيه
أتعاب كشف بالعيادة	٣٠ ٠٠٠	
أتعاب كشف بالمنازل	٢ ٠٠٠	
أتعاب عمليات جراحية	٤٠ ٠٠٠	
أتعاب عملية جراحية لأحد السعوديين بالقاهرة	١٠ ٠٠٠	
عربون لإجراء عملية جراحية خارج مصر	٥ ٠٠٠	
أتعاب مستحقة عن السنة السابقة	٣ ٠٠٠	
أتعاب عملية جراحية بمستشفى بدولة الكويت فى ٢٠١٤/٧/٢٣	٢٠ ٠٠٠	
صافى إيراد التصرف فى جهاز طبى	٥ ٠٠٠	
▪ إجمالى الإيرادات		١١٥ ٠٠٠
(يخصم منه)		
١) المصروفات الإدارية والعمومية (مؤيدة بمستندات)		
مرتبات الممرضين	١٠ ٠٠٠	
م ٠ كهرباء وغاز ومياه	٣ ٥٠٠	
كتب ومراجع علمية	١ ٠٠٠	
م ٠ تليفون	٢ ٠٠٠	
تذكرة سفر للخارج	٥ ٠٠٠	
إجمالى المصروفات المؤيدة بمستندات		(٢١٥٠٠)
٢) تكاليف ومصروفات لم يجر العرف على إثباتها بمستندات		(١٥٠٥)
(٢١٥٠٠ × ٧ %)		
▪ صافى الإيراد السنوى قبل خصم التبرعات		٩١٩٩٥

٩١٩٩٥		▪ (ما قبلة) صافى الإيراد السنوى قبل خصم التبرعات
	٨ ٠٠٠	التبرعات الحكومية
	٢ ٠٠٠	تبرع لوحدة الإدارة المحلية بالشرقية
	٧ ٠٠٠	تبرعات لمؤسسات خيرية المصرية المشهرة (أقل من ١٠%)
		٩١٩٩٥ × ١٠ % = ٩١٩٩
(١٧ ٠٠٠)		
٧٤٩٩٥		▪ صافى الإيراد بعد خصم التبرعات
		(يخصم منه)
(٣ ٠٠٠)		أقساط التأمين على حياته لصالح أولاده القصروأشتراك فى معاش النقابة،الحد الأقصى ٣٠٠٠ جنيه
٧١٩٩٥		▪ الوعاء الخاضع للضريبة

إيضاحات للحل

التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات

٢ ٠٠٠	مصروفات السيارة { ٣ ٠٠٠ × (٢ ÷ ٣) } بعد استبعاد الثلث مقابل الاستخدام الشخصى
١ ٠٠٠	شراء مطبوعات
١ ٢٠٠	م ٠ بوفيه
٤٠٠	م ٠ أدوات نظافة
١ ٠٠٠	إكراميات
٥ ٦٠٠	إجمالى التكاليف والمصروفات غير المؤيدة بمستندات

التكاليف والمصروفات غير المؤيدة بمستندات يجب ألا تجاوز (٧ %) من المصروفات الإدارية والعمومية المؤيدة بالمستندات فتكون التكاليف والمصروفات غير المؤيدة بمستندات المعتمدة ضريبياً =(٢١٥٠٠ × ٧ % = ١٥٠٥ جنيه

الفصل الثالث

الإعفاء من الضريبة

حالات الإعفاء من الضريبة

تنص المادة (٣٦) من القانون على ما يلي :

" تعفى من الضريبة :

١) [(١)]المنشآت التعليمية الخاضعة لإشراف الحكومة أو لإشراف الأشخاص الاعتبارية العامة أو لإشراف القطاع العام أو قطاع الأعمال العام . [(١)]

٢) إيرادات تأليف وترجمة الكتب والمقالات الدينية والعلمية والثقافية والأدبية، عدا ما يكون ناتجا عن بيع المؤلف أو الترجمة لإخراجه فى صورة مرئية أو صوتية .

٣) إيرادات أعضاء هيئة التدريس بالجامعات والمعاهد وغيرهم عن مؤلفاتهم ومصنفاتهم التى تطبع أصلا لتوزيعها على الطلاب وفقا للنظم والأسعار التى تضعها الجامعات والمعاهد .

٤) إيرادات أعضاء نقابة الفنانين التشكيليين من إنتاج مصنفات فنون التصوير والنحت والحفر .

٥) إيرادات أصحاب المهن الحرة المقيدين كأعضاء عاملين فى نقابات مهنية فى مجال تخصصهم ، وذلك لمدة ثلاث سنوات من تاريخ مزاولة المهنة الحرة ، ولا يلزمون بالضريبة إلا اعتباراً من أول الشهر التالى لانقضاء مدة الإعفاء سالفة الذكر مضافا إليها مدة التمرين التى يتطلبها قانون مزاولة المهنة وفترات الخدمة العامة أو التجنيد أو الاستدعاء للاحتياط إذا كانت تالية لتاريخ بدء مزاولة المهنة ، وتخفض المدة المقررة للإعفاء إلى سنة واحدة لمن يزاول المهنة لأول مرة إذا كان قد مضى على تخرجه أكثر من خمسة عشر عاماً . ويشترط لسريان الإعفاء أن يزاول المهنة منفرداً دون مشاركة مع الغير ما لم يكن هذا الغير متمتعاً بالإعفاء ."

[(١)] تم إلغاء البند / ١ من المادة رقم (٣٦) من قانون الضريبة على الدخل بالقانون رقم ١١٤ لسنة ٢٠٠٨ ، ويُعمل به اعتباراً من ٢٠٠٨/٥/٦ .

هذا وقد صدر القانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ باستبدال البند / ٥ من المادة رقم (٣٦) من قانون الضريبة على الدخل فى ٢٠١٣/٥/١٨ ، والذى يُعمل به اعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠١٣ ، حيث جاء به ما نصه :

" صافى إيرادات أصحاب المهن الحرة المقيدين كأعضاء عاملين فى نقابات مهنية فى مجال تخصصهم ، وذلك لمدة ثلاث سنوات من تاريخ مزاولة المهنة الحرة وبحد أقصى خمسون ألف جنيه سنوياً ، ولا يلزمون بالضريبة إلا اعتباراً من أول الشهر التالى لانقضاء مدة الإعفاء سالفة الذكر مضافا إليها مدة التمرين التى يتطلبها قانون مزاولة المهنة وفترات أداء الخدمة العامة أو التجنيد أو الاستدعاء للاحتياط إذا كانت تالية لتاريخ بدء مزاولة المهنة ، وتخفض المدة المقررة للإعفاء إلى سنة واحدة لمن يزاول المهنة لأول مرة إذا كان قد مضى على تخرجه أكثر من خمسة عشر عاماً . "

ويتضح مما سبق

تناولت المادة (٣٦) من القانون حالات الإعفاء من الضريبة وهى :

١) المنشآت التعليمية :

يقضى البند / ١ من المادة (٣٦) من القانون بإعفاء المنشآت التعليمية الخاضعة للإشراف الحكومى أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو القطاع العام أو قطاع الأعمال العام ، وذلك حتى ٢٠٠٨/٥/٤ ، قبل إلغائه بالقانون رقم ١١٤ لسنة ٢٠٠٨ ويعمل به اعتباراً من ٢٠٠٨/٥/٥ .

ويتم تحديد أرباح المنشآت التعليمية المشار إليها بالبند / ١ عن الفترة من ٢٠٠٨/٥/٥ حتى نهاية الفترة الضريبية تطبيقاً لأحكام القانون ١١٤ لسنة ٢٠٠٨ كما يلى :

- يتم تحديد صافى الوعاء الخاضع للضريبة عن الفترة الضريبية .
- يتم حساب ما يخص الفترة الضريبية المعفاة من الضريبة حتى ٢٠٠٨/٥/٤ وفقاً للمعادلة التالية :

$$\text{صافى الوعاء الخاضع للضريبة} \times \frac{\text{المدة من بداية الفترة الضريبية حتى ٢٠٠٨/٥/٤}}{\text{مدة الفترة الضريبية}}$$

–يخصم من صافى الوعاء الخاضع للضريبة للفترة الضريبية قيمة ما يخص الفترة الضريبية قبل ٢٠٠٨/٥/٥ المعفاة من الضريبة .

وعلى ذلك فإن المنشآت التعليمية الخاصة غير الخاضعة لإشراف أى من هذه الجهات لا تتمتع بالإعفاء الضريبى الوارد بالبند / ١ من المادة (٣٦) من القانون قبل إلغائه وذلك مثل معاهد تعليم الخياطة أو الكمبيوتر أو الرقص أو الباليه وأمثالها من تلك المنشآت والمعاهد .

٢) إيرادات التأليف والترجمة :

قرر البند / ٢ من المادة (٣٦) من القانون إعفاء إيرادات التأليف والترجمة للكتب والمقالات الثقافية والأدبية والدينية والعلمية ، فيما عدا الإيرادات الناتجة عن بيع المؤلف أو الترجمة فى صورة مرئية أو صوتية أى ظهورها بالسينما أو التليفزيون أو الإذاعة ، أو بيع المؤلف أو الترجمة مع اسطوانة ممغنطه (C D) فى هذه الحالات تخضع للضريبة .

ويلاحظ بالنسبة لهذا البند ما يلى :

- **أنه سبق أن أصدرت المصلحة التعليمات التفسيرية رقم (٣) للبند / ٥ من المادة (٨٢) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ الصادرة بتاريخ ١٩٨٧/١٠/٢١ والتى قضت بأن يندرج تحت بند التأليف الإعداد الفنى للأنباء والتعليق على الأخبار الذى يقوم به من تكلفهم الإذاعة المصرية بإعداد نشرات إخبارية متخصصة فى المجالات الاقتصادية أو الاجتماعية أو غيرها من المجالات العلمية أو الثقافية وذلك من غير العاملين بالإذاعة لأن هذا الإعداد يعد تأليفاً لاعتماده على فكر ثقافة المعد ومجهوده الشخصى ؛ أما بالنسبة لمعدى النشرات من العاملين بالإذاعة فإنهم لا يخضعون للضريبة على أرباح المهن غير التجارية حيث يعتبر ذلك امتداداً لعملهم الأصلى ويخضع كل ما يتقاضون نظير هذا الإعداد للضريبة على المرتبات .**
- **كما سبق أن أصدرت المصلحة كذلك التعليمات التفسيرية رقم (٢) للبند / ٥ من المادة (٨٢) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بتاريخ ١٩٨٧/٣/٢٨ والتى تقضى بعدم سريان الإعفاء الخاص بأرباح التأليف والترجمة على الترجمة الفورية لأنها لا تكون**

إلا فى المؤتمرات والاحتفالات أو اللجان ، وأنها ترجمة شفوية مباشرة وليست ترجمة كتب أو مقالات ويتمثل طبيعتها فى ترجمة خطاب أو حديث ، وقد اعتمدت هذه التعليمات على فتوى مجلس الدولة الصادرة فى ١٩٨٥/٥/٥ بهذا المضمون .

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

٣) إيرادات أعضاء هيئات التدريس بالجامعات والمعاهد :

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

وفى هذا الخصوص تنص المادة (٤٧) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" يشترط للتمتع بالإعفاء الضريبى ، المنصوص عليه بالبند / ٣ من المادة (٣٦) من القانون ، الالتزام بالنظم والأسعار التى تضعها الجامعات والمعاهد ، وفى حالة الإخلال بهذا الشرط يخضع هذا الإيراد للضريبة " .

وقد جاء هذا النص تشجيعاً لهم على إمداد الطلاب بمؤلفاتهم ومساهمة من المشرع فى تخفيض أسعار الكتب الجامعية .

٤) إيرادات الفنانين التشكيليين :

يقضى البند / ٤ من المادة (٣٦) من القانون بإعفاء إيرادات الفنانين التشكيليين أعضاء النقابة عن أنتاج مصنفاتهم من فنون النحت والتصوير والحفر ، وقد جاء هذا الإعفاء أيضاً لتشجيع المواهب فى هذه الفنون على زيادة أعمالهم وإنتاجهم الفنى منها .

٥) إيرادات أصحاب المهن أعضاء النقابات :

طبقاً للبند / ٥ من المادة (٣٦) من القانون تعفى إيرادات أصحاب المهن الحرة المقيدين كأعضاء عاملين فى نقابات مهنية فى مجال تخصصاتهم على النحو التالى :

١) لمدة ثلاث سنوات من تاريخ مزاولة المهنة الحرة ، ويخضع للضريبة اعتباراً من أول الشهر التالى لانقضاء مدة الإعفاء ، مضافاً إليها مدة التمرين التى يتطلبها قانون المزاولة ، وفترات الخدمة العامة أو التجنيد أو الاستدعاء للاحتياط ، إذا كانت تالية لتاريخ بدء المزاولة .

٢) لمدة سنة واحدة لمن يزاول المهنة لأول مرة إذا كان قد مضى على تخرجه أكثر من ١٥ عاماً .

ويشترط لسريان الإعفاء مزاولة المهنة منفرداً ، دون مشاركة مع الغير ، ، ما لم يكن هذا الغير متمتعاً بالإعفاء .

إيرادات أصحاب المهن أعضاء النقابات

اعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠١٣ طبقاً للقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ والقرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥

فى هذا الخصوص تنص المادة (٤٧ مكرراً)[١] من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

"إذا تجاوز صافى الإيرادات الحد الأقصى للإعفاء المنصوص عليه فى حكم البند / ٥ من المادة (٣٦) من القانون فى أية سنة من سنوات الإعفاء التزم الممول بتوريد الضريبة على ما يجاوز هذا الحد عند تقديم الإقرار المتعلق بالسنة الضريبية الخاصة بها."

فى ضوء ماسبق:

١) تعفى هذه الإيرادات لمدة ثلاث سنوات من تاريخ مزاولة المهنة الحرة بحد أقصى خمسون ألف جنيه سنوياً ، ويخضع للضريبة على صافى إيراداته السنوية اعتباراً من أول الشهر التالى لانقضاء مدة الإعفاء ، مضافاً إليها مدة التمرين التى يتطلبها قانون المزاولة ، وفترات الخدمة العامة أو التجنيد أو الاستدعاء للاحتياط ، إذا كانت تالية لتاريخ بدء المزاولة .

٢) لمدة سنة واحدة لمن يزاول المهنة لأول مرة إذا كان قد مضى على تخرجه أكثر من ١٥ عاماً .

---

(١) المادة (٤٧ مكرراً) مضافة بالقرار الوزارى رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ .

ويلتزم الممول بتوريد الضريبة على ما يجاوز الحد الأقصى للإعفاء المشار إليه عند تقديم الإقرار الضريبى المتعلق بالسنة الضريبية المعفاة ، وفقاً للمادة رقم (٤٧ مكرراً) من اللائحة التنفيذية للقانون.

المحاسبة الضريبية للمرشد السياحى

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

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

- وقد ثار خلاف فى الرأى حول مدى تمتع المرشدين السياحيين المرخص لهم بمزاولة المهنة والمقيدين بجدول نقابة المرشدين السياحيين من غير الحاصلين على بكالوريوس الإرشاد السياحى بالإعفاء المقرر بالبند /٤ من المادة (٨٢) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

وبعرض الموضوع على مجلس الدولة انتهى رأى اللجنة الثالثة لقسم الفتوى بتاريخ ١٩٨٩/٦/٢٦ إلى انطباق حكم الإعفاء الضريبى المقرر بالبند الموضح بعالية عليهم استناداً إلى أن الإعفاء المشار إليه قد ورد عاماً مطلقاً بالنسبة لكافة أصحاب المهن الحرة دون تفرقة بين ذوى المؤهلات الدراسية وغير الحاصلين على مؤهلات دراسية منهم طالما توافرت شروط الإعفاء الخاصة بقيدهم كأعضاء عاملين فى النقابة المهنية الخاصة بمهنتهم ، ومزاولتهم المهنة الحرة منفردين .

هذا بالإضافة إلى أن المشرع لم يقصر ممارسة مهنة الإرش .اد السياحى على المؤهلين دراسياً ، وإنما أجاز الترخيص بممارستها لغير الحاصلين على مؤهلات دراسية أيضاً .

وقد وافقت المصلحة على هذه الفتوى وأصدرت التعليمات التفسيرية رقم (٤) للمادة ٨٢ بند (٤) بتاريخ ١٩٨٩/١٠/٣ بهذا المضمون .

معاملة الشركات التى تباشر نشاطًا مهنياً

تنص المادة (٥٤) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

" فى تطبيق حكم البند / ١ من المادة (٤٨) من القانون ، تعامل الشركات التى تباشر نشاطا من أنشطة المهن الحرة سواء بعقد أو بدون عقد معاملة الأشخاص الاعتبارية وتحدد إيراداتها على أساس نقدى ومصروفاتها على أساس الاستحقاق .

وتطبق بشأنها أحكام الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية " .

طبقاً لنص هذه المادة :

فى حالة مزاولة النشاط المهنى من خلال شركة أشخاص أو وجود أى مشاركة مهنية ، تعد هذه الشركات من الأشخاص الاعتبارية وتخضع لأحكام الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية مع تحديد الإيرادات على الأساس النقدى وتحديد المصروفات على أساس الاستحقاق ، ويلتزم بتقديم الإقرار الضريبي الخاص بالأشخاص الاعتبارية .