

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
و القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠
بإصدار قانون الإجراءات الضريبة الموحد وتعديلاته



إيرادات المهن غير التجارية

وستناول بالشرح أحكام هذه المواد على الوجه التالى :

الفصل الأول

الإيرادات الخاضعة للضريبة

نطاق الضريبة

تنص المادة (٣٢) من القانون على ما يلى :

" تفرض الضريبة على :

- (١) صافى إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التى يمارسها الممول بصفة مستقلة ، ويكون العنصر الأساسى فيها العمل ، إذا كانت ناتجة عن مزاوله المهنة أو النشاط فى مصر .
- (٢) الدخل الذى يتلقاه أصحاب حقوق الملكية الفكرية من بيع أو استغلال حقوقهم .
- (٣) أية إيرادات ناتجة عن أية مهنة أو نشاط غير منصوص عليه 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 الأساسى فيها العمل ، إذا كانت ناتجة عن مزاوله المهنة أو النشاط فى مصر ، وكذلك إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية المحققة فى الخارج إذا كانت مصر مركزاً لنشاطه المهني .
- (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 في المادة (٦) من هذا القانون ، سواء كانت هذه الإيرادات محققة في مصر أو في 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 في ثلاث بنود سنتناولها بالإيضاح على الوجه التالي :

أولاً : صافى إيرادات المهن الحرة والمهن غير التجارية

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

(أ) المهن الحرة :

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

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

وقد أصدر وزير المالية القرار رقم ٥٣١ لسنة ٢٠٠٥ بتحديد المهن غير التجارية في

تطبيق حكم المادة ٧٠ من قانون ضريبة الدخل المشار إليه وهي :

- ١ - المحاماة.
- ٢ - الطب.
- ٣ - الهندسة (بما في ذلك الهندسة الزراعية) .
- ٤ - الصحافة .

٥ - تأليف المصنفات العلمية والأدبية بما في ذلك إلقاء الأحاديث الفنية والعلمية والأدبية .

٦ - المحاسبة والمراجعة .

٧ - الخبرة بما في ذلك مهنة الخبير المثمن .

٨ - الترجمة .

٩ - القراءة والتلاوات الدينية .

١٠ - الرسم والنحت والخط .

١١ - الغناء والعزف والتلحين والرقص والتمثيل والإخراج والتصوير

السينمائي وتأليف المصنفات الفنية وغيرها من المهن السينمائية

والتليفزيونية والإذاعية والمسرحية .

١٢ - عرض الأزياء .

١٣ - التخليص الجمركي .

١٤ - القبانة .

١٥ - النسخ على الآلة الكاتبة والكمبيوتر وغيرها بالقطعة لمن يباشر هذا

النشاط بنفسه

وقد تم إضافة المهنة رقم ١٦ - الارشاد السياحي بموجب قرار وزير

المالية رقم ٤٣٤ لسنة ٢٠١٤ الصادر في ٣٠ نوفمبر سنة ٢٠١٤

(ب) المهن غير التجارية:

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

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

شروط سريان الضريبة :

(أ) مزاوله المهنة بصفة مستقلة

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

أى أن ممارسة المهنة بصفة مستقلة تعنى

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

(ب) العنصر الأساسى هو العمل

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

وطبقاً للمادة (٨ مكرراً) من اللائحة التنفيذية والمضافة بالقرار الوزاري رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ الصادر فى ٢٠١٥/٤/٦ والتي نصت على " فى تطبيق أحكام الفقرة الأولى من المادة (٦) ، والفقرة الأولى من المادة (١٧) والمادة (٣٢) من القانون ، تُعد مصر مركزاً للنشاط التجارى أو الصناعى أو المهني للشخص الطبيعى المقيم إذا كانت مقرراً يتخذ فيه قرارات الإدارة اللازمة لنشاطه أو مقرراً لمصالحه الرئيسية لهذا النشاط .

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 في مصر أو خارجها ، ومن ثم تفرض الضريبة على الإيرادات التي يحصل عليها أصحاب حقوق الملكية الفكرية كالأدباء والمخترعين والملحنين وغيرهم من بيع اختراعاتهم أو نتاج أفكارهم من إبداعات علمية أو أدبية أو فنية في مصر أو خارجها أو استغلال حقوقهم بأى صورة من الصور في مصر أو خارجها إذا كانت مصر مركزاً لنشاطه المهني.

▪ هذا وقد أصدرت المصلحة الكتاب الدوري رقم (٢٢) لسنة ٢٠١٧ بتاريخ

٢٠١٧/٤/٢٠ بشأن محاسبة المؤلفين والملحنين والموسيقيين والمطربين وغيرهم من

ضريبة المهن الحرة وغير التجارية ، حيث ورد به مانصه :

"سبق أن أصدرت المصلحة التعليمات التنفيذية رقم (٢٠) لسنة ١٩٨١ بشأن محاسبة المؤلفين والملحنين والموسيقيين 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 والتي

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 التي يحصل عليها المؤلفون والأدباء والملحنين وغيرهم من أصحاب حقوق الملكية الفكرية [مقابل حقوق النشر أو الإستغلال ، وكذلك المبالغ التي يحصل عليها ورثة أصحاب هذه الحقوق عن مؤلفاتهم أو أعمالهم الفنية عموماً والتي 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 والذي يتيح لأصحاب الحقوق الأصلية أو

ورثتهم إبرام التصرفات القانونية المختلفة من [إجازة - تنازل - إيجار - بيع] والحصول على عائد نقدي 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 إلزام المأموريات بما يلي :

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 التي حصلوا عليها مقابل حق الأداء العلني والحصول على كافة البيانات الخاصة بهذه المبالغ من جمعية المؤلفين والملحنين سنوياً نتيجة إذاعة إنتاجهم الفني وخروجه في صورة مسموعة أو مرئية واحتسابه ضمن إيراداتهم للتوصل إلى تحديد صافي الإيراد المهني الحقيقي .
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 بعالیه على سند أن أحكام المهن الحرة وغير التجارية هي أحكام القانون العام .
على كل من قطاع المناطق الضريبية والإدارة المركزية للتوجيه والرقابة متابعة تنفيذ ما جاء بهذا الكتاب بكل دقة . "

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

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

- (١) المرتبات وما في حكمها .
- (٢) النشاط التجارى أو الصناعى .
- (٣) النشاط المهني أو غير التجارى .

٤) الشروة 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 صافى الإيرادات , خلال السنة السابقة , ويشمل الإيراد من المهن غير التجارية عائدات التصرف في أية أصول مهنية وعائدات نقل الخبرات أو التنازل عن مكاتب مزاوله المهنة كليا أو جزئيا وأية مبالغ محصلة نتيجة لإغلاق المكتب .

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

- ١) رسوم القيد والاشتراكات السنوية ورسوم مزاوله المهنة .
- ٢) الضرائب التى يؤديها الممول بمناسبة مباشرة المهنة عدا الضريبة التى يؤديها 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 .

وستناول 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 مزاوله المهنة .

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

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

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

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

■ أوضحت الفقرة الأولى أيضاً أن إيرادات المهن غير التجارية تشمل بجانب إيرادات مزاوله المهنة الإيرادات التالية :

- أ- عائد التصرف فى أى أصل من أصول المهنة .
 - ب- عائد نقل الخبرات (التدريب أو الاستشارات) .
 - ج- عائد التنازل عن مكاتب مزاوله المهنة سواء تم التنازل عن كل تلك المكاتب أو جزء منها .
 - د- أية مبالغ قد يحصل عليها الممول نتيجة لإغلاق مكتبه .
- بمعنى أن أية أرباح رأسمالية أو تعويضات أو مبالغ يحصل عليها الممول بجانب إيرادات مزاوله المهنة وتتحقق نتيجة مزاوله 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 مزاوله المهنة ، وعائدات نقل الخبرات ، حيث تنص على ما يلى :

" يقصد بعائدات التصرف فى أية أصول مهنية وعائدات التنازل عن مكاتب مزاوله 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 مزاوله 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 " .

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

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

- رسوم القيد والاشتراكات السنوية بالنقابات ورسوم مزاولة المهنة .
- الضرائب المؤداة والمتعلقة بمباشرة المهنة عدا الضريبة المؤداة طبقاً لهذا القانون .
- المبالغ المسددة للنقابات نظير المعاش ، وفقاً لنظامها الخاص بالمعاشات .
- أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته ومصلحة زوجته وأولاده القصر ، على أن يكون التأمين في شركات خاضعة لأحكام قانون الإشراف والرقابة على التأمين في 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 صافي 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 ، وفي جميع الأحوال يكون اعتماد هذه التكاليف من واقع الإيصالات الصادرة عن الجهات المختصة (م ٤٤ / فقرة أخيرة لائحة) .

التبرعات

تنص المادة (٣٤) من القانون على ما يلي :

" يخصم من صافي الإيرادات المنصوص عليها في المادة (٣٢) من هذا القانون التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة أو التي 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 يؤدي 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 أى من هذه التبرعات من أى إيراد آخر خاص بالمول 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 ٪ في حالة عدم إمساك دفاتر منتظمة .

يتضح من نص هذه المادة أنه :

يخصم من إجمالي 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 إجمالي إيراد الممول جميع التكاليف والمصروفات المؤيدة بمستندات واللازمة لمزاولة النشاط مثل الإيجار - الكهرباء - المياه - الغاز - المرتبات والأجور.... الخ ، طالما يتوفر فيها الشروط اللازمة للخصم والتي أوضحتها المادة (٤٥) من اللائحة التنفيذية للقانون حيث تنص على ما يلي :

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

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 التي 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 يلي :

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

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

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

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

■ **في هذا الخصوص أصدرت المصلحة الكتاب الدوري رقم (٤٨) لسنة ٢٠١٧ بتاريخ ٢٦/١١/٢٠١٧ بشأن التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات حيث ورد به ما نصه :**

" بمتابعة الأداء على مستوى المصلحة تبين وجود تباين واختلاف في المعالجة الضريبية للتكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات بالنسبة للنشاط المهني أو غير التجاري .

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

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

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

" يقصد بالتكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات في تطبيق أحكام البند (٢) من المادة (٢٢) من القانون " التكاليف والمصروفات التي يتعذر في الغالب نظراً

لطبيعتها إثباتها بمستندات خارجية " وتتوافر بالنسبة لها أذون صرف داخلية أو بيانات أسعار ، ومنها .

١ - مصروفات الانتقالات الداخلية .

٢ -

٣ -

ويشترط الا تزيد المصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات بما في ذلك الإكراميات على ٧٪ من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات

لذا تنبه المصلحة على كافة الأموريات بضرورة مراعاة الآتى :

- يتم احتساب التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات المنصوص عليها بالمادة (٤٦) من اللائحة التنفيذية للقانون ، نسبة لا تزيد عن ٧٪ من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات مثل { الإيجار - المرتبات والأجور - مصاريف الكهرباء - المياه - التليفونات - رسوم القيد والاشتراكات السنوية ورسوم مزاولة المهنة - الضرائب التي يؤديها الممول بمناسبة مباشرة المهنة عدا الضريبة التي يؤديها وفقاً للقانون - المبالغ التي يؤديها الممول إلى نقابته - أقساط التأمين }
- لا يدخل ضمن مفهوم المصروفات الإدارية والعمومية التي يتم احتساب قيمة الـ (٧٪) المشار إليها منها { المستلزمات الطبية - أتعاب استشارية - المبالغ المنصرفة للمساعدین 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 إجمالي 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 حكماً نسبة ١٠٪ من إجمالي الإيراد مقابل جميع التكاليف .

ترحيل الخسائر :

قررت المادة (٣٥) فى الفقرة الثانية منها سريان أحكام المادة (٢٩) بالنسبة لممولي المهن غير التجارية إذا كان الممول ممسكا لدفاتر منتظمة .
وتقتضى المادة (٢٩) بترحيل الخسائر المحققة فى إحدى السنوات إلى أرباح السنة التالية وإذا تبقى جزء من الخسائر يتم ترحيله سنوياً حتى السنة الخامسة ، ولا يجوز الترحيل بعد ذلك إلى أى 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 .

تدريبات

تدريب (١) :

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

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

المصروفات

بيان	جنيه
مرتبات العاملين بالمكتب .	١٠٠٠٠
إيجار المكتب .	٦٠٠٠
كهرباء ومياه .	٢٤٠٠

المطلوب :

حل تدريب (١) :

21

																				٩ ٠ ٠ ٠
																				٩٩ ٠ ٠ ٠

ملحوظة :

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

تدريب (٢) :

فيما يلي 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 في ٢٠١٤/٩/٦ لإجراء عملية جراحية خارج مصر - ٣٠٠٠ جنيه أتعاب عملية جراحية مستحقة عن السنة السابقة - ٥٠٠٠ جنيه صافي إيراد التصرف في جهاز طبي - ٢٠٠٠٠ جنيه أتعاب عملية جراحية بمستشفى بدولة الكويت في ٢٣/٧/٢٠١٤) .

المصروفات

(١٠٠٠٠ جنيه مرتبات الممرضين - ٣٥٠٠ جنيه مصروفات كهرباء وغاز ومياه - ٣٠٠ جنيه اشتراك في 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) .

المطلوب :

تحديد الوعاء الخاضع للضريبة إذا علمت أن :

- (١) السيارة تستخدم للأغراض الشخصية بجانب العمل .
- (٢) الممول يمسك حسابات منتظمة.

حل تدريب (٢)

جنيه	جنيه	الإيرادات الخاضعة للضريبة
٣٠ ٠٠٠		أتعاب كشف بالعيادة
٢ ٠٠٠		أتعاب كشف بالمنزل
٤٠ ٠٠٠		أتعاب عمليات جراحية
١٠ ٠٠٠		أتعاب عملية جراحية لأحد السعوديين بالقاهرة
٥ ٠٠٠		عربون لإجراء عملية جراحية خارج مصر
٣ ٠٠٠		أتعاب مستحقة عن السنة السابقة
٢٠ ٠٠٠		أتعاب عملية جراحية بمستشفى بدولة الكويت فى
		٢٠١٤/٧/٢٣
٥ ٠٠٠		صافى إيراد التصرف فى جهاز طبى
	١١٥ ٠٠٠	□□□□□□□□□□□□□□□□ ■
		(يخصم منه)
		<u>(١) المصروفات الإدارية والعمومية (مؤيدة بمستندات)</u>
١٠ ٠٠٠		مرتبات المرضى
٣ ٥٠٠		م ٠ كهرباء وغاز ومياه
١ ٠٠٠		كتب ومراجع علمية
٢ ٠٠٠		م ٠ تليفون
٥ ٠٠٠		تذكرة سفر للخارج

إجمالي المصروفات المؤيدة بمستندات	(٢١٥٠٠)
<u>(٢) تكاليف ومصروفات لم يجر العرف على إثباتها</u>	(١٥٠٥)
<u>بمستندات</u>	
(٢١٥٠٠ × ٧ %)	
□ □ □ □ □ □ □ □ □ □ □ □ □ □ □ □ ■	٩١٩٩٥
□ □ □ □ □ □ □ □ □ □	

[illegible]

إيضاحات للحل

التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات

٢ ٠٠٠	مصرفات السيارة { ٣ ٠٠٠ × (٢ ÷ ٣) }
١ ٠٠٠	بعد استبعاد الثلث مقابل الاستخدام الشخصي شراء مطبوعات

بالضريبة إلا اعتباراً من أول الشهر التالي لانقضاء مدة الإعفاء سائلة الذكر مضافاً إليها مدة التمرين التي يتطلبها قانون مزاولة المهنة وفترات الخدمة العامة أو التجنيد أو الاستدعاء للاحتياط إذا كانت تالية لتاريخ بدء مزاولة المهنة ، وتخفيض 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 ، ويعمل 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 في ٢٠١٣/٥/١٨ ، والذي يعمل به اعتباراً من الفترة الضريبية ٢٠١٣ ، حيث جاء به ما نصه :

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

وبتضح مما سبق

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

(١) المنشآت التعليمية :

يقضى البند / ١ من المادة (٣٦) من القانون بإعفاء المنشآت التعليمية الخاضعة للإشراف الحكومي 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 يلي :

- 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 :

المدة من بداية الفترة الضريبية حتى

٢٠٠٨/٥/٤

صافى الوعاء الخاضع للضريبة ×

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 إلغاءه 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 ممغنطة (C D) فى هذه الحالات تخضع للضريبة .

وبلاحظ بالنسبة لهذا البند ما يلى :

- أنه سبق أن أصدرت المصلحة التعليمية التفسيرية رقم (٣) للبند / ٥ من المادة (٨٢) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ الصادرة بتاريخ ١٠/٢١/١٩٨٧ والتي قضت بأن يندرج تحت بند التأليف الإعداد الفنى للأبناء 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 الأصلي ويخضع كل ما يتقاضون نظير هذا الإعداد للضريبة على المرتبات .

■ كما سبق أن أصدرت المصلحة كذلك التعليمات التفسيرية رقم (٢) للبند / ٥ من المادة (٨٢) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بتاريخ ١٩٨٧/٣/٢٨ والتي تقضى بعدم سريان الإعفاء الخاص بأرباح التأليف والترجمة على الترجمة الفورية لأنها لا تكون إلا في المؤتمرات والاحتفالات أو اللجان ، وأنها ترجمة شفوية مباشرة وليست ترجمة كتب أو مقالات ويتمثل طبيعتها في ترجمة خطاب أو حديث ، وقد اعتمدت هذه التعليمات على فتوى مجلس الدولة الصادرة في ١٩٨٥/٥/٥ بهذا المضمون .

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

(٣) إيرادات أعضاء هيئات التدريس بالجامعات والمعاهد :

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

وفي هذا الخصوص تنص المادة (٤٧) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلي :

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

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

(٤) إيرادات الفنانين التشكيليين :

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

(٥) إيرادات أصحاب المهن أعضاء النقابات :

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 الوزاري رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ .

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

المحاسبة الضريبية للمرشد السياحي

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

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

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

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

هذا بالإضافة إلى أن المشرع لم يقصر ممارسة مهنة الإرشاد السياحي على المؤهلين دراسياً ، وإنما أجاز الترخيص بممارستها لغير الحاصلين على مؤهلات دراسية أيضاً .
وقد وافقت المصلحة على هذه الفتوى وأصدرت التعليمات التفسيرية رقم (٤) للمادة ٨٢ بند (٤) بتاريخ ١٩٨٩/١٠/٣ بهذا المضمون .

معاملة الشركات التي تبشر نشاطاً مهنيًا

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

" في تطبيق حكم البند / ١ من المادة (٤٨) من القانون ، تعامل الشركات التي تبشر نشاطاً من أنشطة المهن الحرة سواء بعقد أو بدون عقد معاملة الأشخاص الاعتبارية وتحدد إيراداتها على أساس نقدي ومصرفاتها على أساس الاستحقاق .
وتطبق بشأنها أحكام الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية " .

طبقاً لنص هذه المادة :

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

كما نصت المادة (٤٢) من اللائحة التنفيذية من قانون الإجراءات الضريبية الموحد
بوجوب أن يتضمن بيانات الإيصال الإلكتروني بالإضافة إلى البيانات المنصوص عليها في
المادة (٣٧) من القانون البيانات الآتية : كود الخدمة طبقا لنظام التكويد الموحد الذي
يصدر بتحديد قرار من رئيس المصلحة .

وعلى كل ممول أو مكلف إمساك حسابات إلكترونية توضح الإيرادات والتكاليف السنوية ،
ويصدر الوزير قرارًا بتنظيم إمساك هذه الحسابات وضوابطها ، والضوابط اللازمة لتوافرها

والمكلفين المخاطبين به ، وذلك خلال مدة لا تتجاوز عامين من تاريخ العمل بهذا القانون ويجوز مدها لمدة مماثلة .

ويجب أن يكون الإقرار الضريبي المشار إليه مستوفياً لبيانات النموذج المشار إليه ، وتؤدي الضريبة المستحقة من واقع الإقرار . ولا يُحتج بهذا الإقرار في مواجهة المصلحة حال عدم توقيعه أو عدم استيفاء بيانات النموذج المنصوص عليه في الفقرة الأولى من هذه المادة . ويسدد الممول أو المكلف رسمًا يصدر بتحديد قرار من الوزير نظير استخدامه للمنظومة الإلكترونية ، على ألا يجاوز هذا الرسم ألف جنيه سنوياً ، وقد صدر قرار وزير المالية رقم ٣٢ لسنة ٢٠٢١ بتحديد رسوم استخدام المنظومة الإلكترونية لمصلحة الضرائب المصرية بالنسبة للممولين المكلفين بمبلغ قدره ٣٢٥ جنيه مصري سنوياً (شامل الضريبة على القيمة المضافة)، كما تحدد رسوم استخدام المنظومة المشار إليها بالنسبة للممولين المكلفين بمبلغ قدره ٢٨،٥ جنيه مصري (شامل الضريبة على القيمة المضافة) عن اشتراك الشهر الواحد . كما نصت المادة (٣١): بوجوب تقديم الإقرار الضريبي المنصوص عليه في المادة (٢٩) من هذا القانون خلال المواعيد الآتية :

أولاً إقرار ضريبة القيمة المضافة:

إقرارات شهرية : على كل مكلف أن يقدم للمأمورية المختصة إقراراً شهرياً عن الضريبة على القيمة المضافة ، وضريبة الجدول المستحقة أو إحداهما ، بحسب الأحوال ، وذلك على النموذج المعد لهذا الغرض خلال الشهر التالي لانتهاء الفترة الضريبية . كما يجب على المكلف تقديم الإقرار ولو لم يكن قد حقق بيعاً أو أدى خدمات خاضعة للضريبة على القيمة المضافة أو ضريبة الجدول خلال الفترة الضريبية . ويجوز لرئيس المصلحة أو من يفوضه بالنسبة للمصدرين أو المستوردين أو مؤدى الخدمات الذين يقومون بالتصدير أو الاستيراد أو أداء الخدمة مرة واحدة أو مرتين في السنة الموافقة على الاكتفاء بتقديم الإقرار عن الشهر الذي تتم فيه عملية التصدير أو الاستيراد أو أداء الخدمة ، إذا ما اقترنت بواقعة بيع خلال هذه الفترة أو سداد مقابل تأدية الخدمة في الفترة ذاتها ، دون حاجة إلى تقديم إقرار شهري .^(١)

^١ سبق وان اصدر السيد / رئيس مصلحة الضرائب التعليمات رقم ٢ لسنة ٢٠١٩ ، بشأن الخدمات المهنية والاستشارية الخاضعة لضريبة الجدول ، حيث يتعين على كافة المأمورات "قيمة مضافة" الاكتفاء بالإقرار المقدم من مؤدى الخدمات المهنية والاستشارية عن الشهر الذي يتم فيه أداء الخدمة إذا ما اقترنت بسداد مقابل تأدية الخدمة في ذات الفترة ، دون الحاجة الى تقديم إقرار شهري

ثانياً إقرار ضريبة المرتبات :

يقدم المهني إقرار ضريبة المرتبات اذا قام بسداد مبالغ لأشخاص على سبيل مرتب أو ما في حكمه أو على سبيل أجر ويكون تقديم الإقرار على الوجه التالي:

(١) إقرارات ربع سنوية : يلتزم أصحاب الأعمال والملتزمون بدفع الإيرادات الخاضعة للضريبة على المرتبات وما في حكمها بالآتي :

تقديم إقرار ربع سنوي إلى مأمورية الضرائب المختصة في يناير وأبريل ويوليو وأكتوبر من كل عام على النموذج المعد لهذا الغرض ، موضحاً به عدد العاملين وبياناتهم كاملة ، وإجمالي المرتبات وما في حكمها المنصرفة لهم خلال الثلاثة أشهر السابقة ، والمبالغ المستقطعة تحت حساب الضريبة والمبالغ المسددة عن ذات المدة ، وصورة من إيصالات السداد ، وبيان بالتعديلات التي طرأت على هؤلاء العاملين بالزيادة أو النقص .
إعطاء العامل بناءً على طلبه كشفاً يبين فيه اسمه ثلاثياً ومبلغ ونوع الدخل وقيمة الضريبة المحجوزة .

(٢) إعداد إقرار ضريبي بالتسوية النهائية في نهاية السنة وتقديمه لمأمورية الضرائب المختصة خلال شهر يناير من كل سنة ، موضحاً به إجمالي الإيرادات التي تقاضاها العامل خلال السنة مخصصاً منها جميع الاستقطاعات والإعفاءات المقررة قانوناً ، وعلى صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيراد سداد ما يستحق من فروق الضريبة ، إن وجدت ، دون الإخلال بحقه في الرجوع على العامل بما هو مدين به .

ثالثاً إقرار ضريبة الدخل :

إقرارات سنوية : يلتزم كل ممول خاضع لأحكام قانون الضريبة على الدخل بأن يقدم لمأمورية الضرائب المختصة إقراراً ضريبياً سنوياً على النموذج المعد لهذا الغرض وملحقاته . ولا يعتد بالإقرار المقدم دون استيفاء جميع الجداول والبيانات الواردة بنموذج الإقرار وملحقاته في الميعاد المحدد لتقديم الإقرار .

ويجب تقديم ذلك الإقرار خلال المواعيد الآتية :

قبل أول أبريل من كل سنة تالية لانتهاؤ الفترة الضريبية عن السنة السابقة لها بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين، كما يلتزم الممول بتقديم الإقرار عن فترات إعفائه من الضريبة،

ويعتبر تقديم الإقرار لأول مرة إخطارًا بمزاولة النشاط .

كما أورد المشرع مواعيد خاصة لتقديم الإقرار في البند (د) من ذات المادة: حيث نصت في حالة وفاة الممول أو المكلف خلال الفترة الضريبية ، يجب على الورثة أو وصى التركة أو المصفي ، بحسب الأحوال ، أن يقدم الإقرار الضريبي عن الفترة أو الفترات السابقة التي لم يحل ميعاد تقديم إقراراتها حتى تاريخ الوفاة ، وذلك خلال تسعين يومًا من هذا التاريخ ، وأن تؤدي الضريبة المستحقة على الممول أو المكلف من مال التركة .

وعلى الممول أو المكلف الذي تنقطع إقامته بمصر أن يقدم الإقرار الضريبي قبل انقطاع إقامته بستين يومًا على الأقل ما لم يكن هذا الانقطاع لسبب مفاجئ خارج عن إرادته . وعلى الممول الذي يتوقف عن مزاولة نشاطه بمصر توقفًا كليًا أن يقدم الإقرار الضريبي خلال ستين يومًا من تاريخ التوقف .

كما أن على الممول المتنازل في حالة التنازل عن كل أو بعض المنشأة أن يتقدم خلال ستين يومًا من تاريخ التنازل بإقرار مستقل مبينًا به نتيجة العمليات بالمنشأة المتنازل عنها مرفقًا به المستندات والبيانات اللازمة لتحديد الأرباح حتى تاريخ التنازل ، على أن تدرج بيانات هذا الإقرار ضمن الإقرار الضريبي السنوي للمتنازل .

ويوقع الإقرار المنصوص عليه في البندين (أ ، ب) من الفقرة الأولى من هذه المادة من الملتزم بتقديم الإقرار أو من يمثله ، ويوقع الإقرار المنصوص عليه في البند (ج) من الفقرة ذاتها من الممول أو من يمثله قانونًا ، وإذا أعد الإقرار المنصوص عليه بالبند (ج) محاسب مستقل ، فإن عليه التوقيع على الإقرار مع الممول أو من يمثله قانونًا ، وإلا اعتبر الإقرار كأن لم يكن . ويجب أن يكون الإقرار المنصوص عليه في البند (ج) من الفقرة الأولى من هذه المادة موقعًا من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين طبقًا للقانون المنظم لذلك ، وذلك بالنسبة لشركات الأموال والجمعيات التعاونية والأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص إذا تجاوز رقم الأعمال لأي منهم مليوني جنيه سنويًا .

لمزيد من المعلومات :

بخصوص تعليمات محاسبة أنشطة المهن الحرة:

<https://www.incometax.gov.eg/pand.asp>

بخصوص القرارات الوزارية المرتبطة بالمهن الحرة :

<https://www.incometax.gov.eg/karar91.asp>

بشأن نماذج قانون الإجراءات الضريبية الموحد ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ :

<https://www.incometax.gov.eg/laforms.php>