

مشاكل المادة الثالثة من القانون رقم (٣٠) لسنة ٢٠٢٢تنص المادة الثالثة على الآتي :

" تربط الضرائب غير النهائية المستحقة في تاريخ العمل بهذا القانون على المنشآت والشركات التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي عشرة ملايين جنيه وفقاً لأحكام المادتين (٩٣ و ٩٤) من قانون تنمية المشروعات المتوسطة والصغيرة ومتناهية الصغر الصادر بالقانون رقم ١٥٢ لسنة ٢٠٢٠ وبما لا يقل عن قيمة الضرائب التي وردت في الإقرارات الضريبية لهذه المنشآت والشركات ، وذلك دون الإخلال بحق الممول في أن يختار أن يحاسب ضريبياً وفقاً للأحكام المقررة بقانون الضريبة على الدخل المشار إليه ."

و سنبدأ الآن في تناول المشاكل :

١ - ملف تم إنهاء الخلاف فيه بلجنة الطعن وفقاً لإحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ و تم إعلان المأمورية بالقرار (بغض النظر صدر القرار قبل القانون (٣٠) لسنة ٢٠٢٣ أو بعد صدوره) ، و عند قيام المأمورية بتنفيذ الربط على القرار ، طالب وكيل الطاعن بإعمال أحكام المادة الثالثة من القانون رقم (٣٠) لسنة ٢٠٢٣ على الربط ، فرفضت المأمورية طلبه بحجة أنه سبق إنهاء الخلاف طبقاً لأحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ و لم يطلب وكيل الطاعن بلجنة الطعن أعمال أحكام المادة الثالثة ، فكيف يتم الربط وفقاً لأحكام المادة الثالثة من القانون رقم (٣٠) لسنة ٢٠٢٣ ، فهل وكيل الطاعن له الحق في طلبه أم المأمورية على صواب ؟

ج ١ : في أول الأمر لن أعقب على قرارات لجان الطعن أو أنها صدرت طبقاً لصحيح القانون أو أنها خالفت القانون و لم تراعى وجوبية تطبيق أحكام المادة الثالثة و قامت بأعمال أحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من عدمه ، هي و شأنها تفعل ما تريد فالوزير المختص هو الجهة المختصة بالتعقيب على قرارات لجان الطعن حيث أنها تتبعه مباشرة كما أوضحت الفقرة الأخيرة من المادة رقم (٦١) من قانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ و التي نصت على الآتي :

" وتكون لجان الطعن دائمة، وتابعة إدارياً للوزير مباشرة، ويصدر قرار منه بتحديدتها وبيان مقارها واختصاصها المكاني ومكافآت أعضائها." .

و حيث أن قانون الإجراءات الضريبية الموحد كفل للطاعن و المأمورية على حد سواء حق الطعن على قراراتها ، كما هو وارد بنص المادة (٦٥) منه حيث نصت على الآتي :

المادة (٦٥) :

" لكل من المصلحة والممول أو المكلف الطعن في قرار لجنة الطعن أمام محكمة القضاء الإداري المختصة **خلال ستين يوماً** من اليوم التالي لتاريخ الإعلان بالقرار.

واستثناء من أحكام قانون مجلس الدولة الصادر بالقانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢، يكون الفصل في الدعاوى والطعون الضريبية دون العرض على هيئة مفوضي الدولة، وللمحكمة نظر هذه الدعاوى والطعون في جلسة سرية، ويكون الحكم فيها دائماً على وجه السرعة. "

و طالما أن للممول حق الطعن على قراراتها كما أشرنا فلن يضر الطاعن بذلك طالما أمامه مراحل أخرى للطعن و الفصل في الخلاف .

نعود للسؤال مرة أخرى هل الممول له الحق في طلبه أم المأمورية على صواب و نجد أنفسنا أمام إحتمالين و هما :

١ – إذا لم يمر على تاريخ إعلان الممول بالقرار مدة الستين يوماً كما أشارت الفقرة الأولى من المادة رقم (٦٥) من القانون ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ ، و بالتالي فلا زالت الضريبة هنا غير نهائية حيث يحق للممول الطعن على القرار أمام محكمة القضاء الإداري ، و طالما أن الضريبة لازالت في مرحلة النزاع إذا يحق للممول طلب أعمال أحكام المادة الثالثة من المأمورية عند الربط على قرار لجنة الطعن بشرط أن يقوم الممول بالطعن على القرار بالمحكمة .

٢ – إذا مر على القرار مدة الستين يوماً أصبح القرار محصناً و لا يجوز الطعن عليه و هنا أصبحت الضريبة نهائية و واجبة الأداء ، و بالتالي لا يحق للممول المطالبة بأعمال أحكام المادة

الثالثة من المأمورية عند تنفيذ الربط على القرار ، حيث أن المادة الثالثة تخاطب الضريبة المستحقة غير النهائية .

٢ - تم إنهاء الخلاف في الطعن باللجان الداخلية المتخصصة وفقاً لأحكام المادة الثالثة من القانون رقم (٣٠) لسنة ٢٠٢٣ (النشاط استيراد و تصدير و الضريبة النسبية المستحقة من واقع القرار هي ٣٥٠٠٠ جنية) ، وتم إخطار المأمورية بالقرار للتنفيذ (مع مراعاة أن الممول له مبلغ ١٥٠٠٠٠٠ جنية خصم وتحصيل تحت حساب الضريبة عن نفس السنوات) ، فرفضت المأمورية إستفادة الطاعن من مبلغ الخصم و التحصيل و طالبت به بسداد قيمة الضريبة المستحقة من واقع القرار و عللت ذلك بأنه لا يجوز الجمع بين أحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ و القانون رقم (٣٠) لسنة ٢٠٢٣ و الإستفادة من مميزات القانونين ، فطالب الطاعن بأعمال أحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ عند الربط إستناداً للفقرة الأخيرة من المادة الثالثة (وذلك دون الإخلال بحق الممول في أن يختار أن يحاسب ضريبياً وفقاً للأحكام المقررة بقانون الضريبة على الدخل المشار إليه) . فهل يحق للممول ذلك أم المأمورية على صواب ؟

ج ٢ : اختلفت الآراء بين مؤيد و معارض لرأى المأمورية و ذلك كالتالى :

الرأى الأول :

المأموريه على صواب فى عدم استجابتها لطلب الممول عند الربط فى تطبيق القانونين معاً حيث أن الأصل هو تطبيق أحكام المادة الثالثة من القانون (٣٠) لسنة ٢٠٢٣ ، وقد قامت اللجنة الداخليه المتخصصة بتطبيق صحيح القانون وذلك بتطبيق المادة الثالثه ، ولم يطلب الممول أمام اللجنة الداخلية المتخصصة تطبيق أحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، ولم يتمسك بذلك و عليه تكون المأموريه على صواب .

الرأى الثانى :

يبدأ أصحاب هذا الرأى بسؤال موجه لأصحاب الرأى الأول ، هل أحكام المادة الثالثة من القانون (٣٠) لسنة ٢٠٢٣ تُوقف العمل بأحكام مواد القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ و القانون ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ ؟ و الإجابة القاطعة بالطبع لا توقف عمل أحكامهم و الدليل على ذلك أن المأمورية ذاتها تقوم بأعمال أحكام المواد أرقام ٨٧ مكرر ، ١١٠ ، ٤٦ مكرر ، ٤٦ مكرر / ٣ ، ٥٦ مكررا الخ ، و ثابت ذلك من تعليمات المصلحة الصادرة برقم ٩٥ لسنة ٢٠٢٣ بتاريخ ٢٠٢٣/١١/٧ بالنند ثالثاً : الأحكام الإجرائية البند رقم (٥) حيث أفاد بالأتى :

٥ - لا يخل تطبيق أحكام هذه المادة بأحقية المصلحة فى تطبيق أحكام المواد أرقام [٤٦ مكرر ، ٤٦ مكرر ٣ ، ٥٦ مكرر ، ١١٠ ، ٨٧ مكرر] من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ و تعديلاته .

كذلك أفادت المادة رقم (٣٢) من قانون ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ قانون الإجراءات الضريبية الموحد :

مادة (٣٢) تنص على :

" يلتزم الممول أو المكلف بتقديم إقراره الضريبى من خلال الوسائل الإلكترونية المتاحة وذلك بعد الحصول على كلمة المرور السرية، وتوقيع إلكترونى مجاز طبقاً لأحكام القانون رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤ بتنظيم التوقيع الإلكتروني و بإنشاء هيئة تنمية صناعة تكنولوجيا المعلومات، ويعتبر مسئولاً عما يقدمه مسئولية كاملة.

وفى جميع الأحوال، يلتزم الممول بسداد مبلغ الضريبة المستحق من واقع الإقرار فى ذات يوم تقديمه، بعد استئزال الضرائب المخصومة أو المحصلة والدفعات المقدمة والعائد المستحق عليها إن وجد، وفى حال زيادة الضرائب المخصومة على مبلغ الضريبة المستحقة يتم استخدام الزيادة فى تسوية المستحقات الضريبية السابقة، فإن لم توجد مستحقات ضريبية سابقة التزمت

المصلحة برد الزيادة ما لم يطلب الممول كتابةً استخدام هذه الزيادة لسداد أى مستحقات ضريبية فى المستقبل .

ويعتبر تقديم الممول أو المكلف للإقرار بالطريقة المنصوص عليها فى هذه المادة بمثابة تقديمه لمأمورية الضرائب المختصة. "

و باستعراض النص نجد أن المشرع كفل للممول الحق فى الإستفادة من المبالغ المستحقة له فى خصمها من الضريبة المستحقة عليه سواء كانت (الضرائب المخصومة أو المحصلة والدفعات المقدمة والعائد المستحق عليها إن وجد) ، و أن المأمورية بتعنتها و برفضها طلب الممول بالإستفادة من المبالغ السابق خصمها وتحصيلها منه مخالفة بذلك صحيح القانون ، هى من أجبرت الممول على تقديم طلبه بأعمال أحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ دون وجه حق ، وحتى لاتضيع على الممول تلك المبالغ .

و على ذلك يكون أصحاب الرأى الثانى على قناعة بعدم أحقية المأمورية فى رفضها لطلب الطاعن بأعمال أحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، حيث أن المأمورية لو كانت أستجابت لطلب الطاعن بالإستفادة من مبالغ الخصم و التحصيل المستحقة له ، ما كان له أن يطلب بأعمال أحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أستناداً للفقرة الأخيرة من المادة الثالثة و التى تنص على :
(وذلك دون الإخلال بحق الممول فى أن يختار أن يحاسب ضريبياً وفقاً للأحكام المقررة بقانون الضريبة على الدخل المشار إليه) .

و أنا أؤيد و أدمع أصحاب الرأى الثانى لأنه يوافق صحيح القانون ، حيث أن المشرع لم يقيد النص فى المادة الثالثة بعدم الإستفادة من مبالغ الخصم و التحصيل تحت حساب الضريبة .

٣ - تم إنهاء الخلاف في الطعن باللجان الداخلية المتخصصة وفقاً لأحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتم إخطار المأمورية بالقرار و تم الربط عليه ، ثم ظهرت تعاملات جديدة للطاعن عن ذات السنوات فقامت المأمورية بإجراء فحص تكميلي و إخطار الطاعن به و تم إحالة الخلاف إلى اللجان الداخلية المتخصصة ، فطالب الطاعن أمام اللجنة بأعمال أحكام المادة الثالثة من القانون (٣٠) لسنة ٢٠٢٣ على الفحص التكميلي ، فرفضت اللجنة طلبه معللة ذلك بأنه سبق إنهاء الخلاف عن ذات السنوات وفقاً لأحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ (الأصل) فكيف يتم إنهاء الخلاف في الفحص التكميلي وفقاً لأحكام المادة الثالثة (الفرع) و أن الفرع لا بد و أن يتبع الأصل ، فما هو القرار الصحيح طلب الممول أم رأى اللجنة ؟

ج ٣ : و للإجابة على هذه المشكلة نجد أنفسنا أمام إحتمالين و كل إحتمال ينتج عنه رأى مؤيد ورأى معارض فلنبداً بعرض الرأيان ثم نناقش كلاً منهم :

الرأى الأول :

و يتبنى أصحاب هذا الرأى وجه النظر أن (الفرع يرتبط بالأصل و يتبعه) بمعنى أنه إذا تم إنهاء الخلاف للفحص الأصيل وفقاً لأحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، فلا يجوز إنهاء الخلاف للفحص التكميلي وفقاً لأحكام المادة الثالثة من القانون رقم (٣٠) لسنة ٢٠٢٣ ، طالما أن هذا الفحص يخص نفس السنوات السابق الفصل فيها .

الرأى الثانى : أؤيد هذا الرأى و أدممه

و يتبنى أصحاب هذا الرأى فكرة أن الفحص التكميلي هو حدث جديد نشأ فى زمن آخر نتج عنه ضريبة جديدة لازالت فى مرحلة الفحص (مستحقة و غير نهائية) و بالتالى طالما صدر قانون جديد خلال فترة إنهاء النزاع (القانون (٣٠) لسنة ٢٠٢٣) فطبقاً لقاعدة الأثر الفورى المباشر أو الأثر الرجعى بحسب الأحوال يحق للطاعن المطالبة بأعمال أحكام المادة الثالثة عن الفحص التكميلي أمام اللجان الداخلية المتخصصة متى تحققت شروط تطبيقها (أن تكون الضريبة مستحقة و غير نهائية و ألا يتجاوز رقم الأعمال السنوى عشرة ملايين جنيه) ، و على ذلك

فأنه إذا كان رقم الأعمال الخاص بالفحص الأصلي + رقم الأعمال الخاص بالفحص التكميلي مجتمعين خلال السنة لا يتجاوز العشرة ملايين جنيه ، يحق للممول طلب أعمال أحكام المادة الثالثة على الفحص التكميلي .

٤ - شركة واقع ناتجة عن ميراث منشأة فردية و نشاطها إيراد ثروة عقارية ، و أحد الورثة له نشاط استثمار عقارى فقامت المأمورية بفحص نشاط إيراد الثروة العقارية و الإستثمار العقارى بذات الملف (لا أعلم كيف فعلت المأمورية ذلك) و تم إخطار الورثة بالفحص و إحالة الخلاف للجنة المتخصصة و التى بدورها أحالته إلى لجنة الطعن ، و أثناء نظرلجنة الطعن للقرار تقدم الطاعن للمأمورية بطلب إنهاء الخلاف بلجنة فض المنازعات و التى استجابت لطلبه و تم إنهاء الخلاف طبقاً لأحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وفقاً للأسس الآتية :

الاستثمار العقارى = ١٠٠٠٠٠٠٠ جنيه × ١٦ % = ١٦٠٠٠٠٠ جنيه

إيراد الثروة العقارية = ١٠٠٠٠٠٠٠ جنيه × ٥٠ % = ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه ، و قامت المأمورية بتوزيع الأرباح على الورثة حسب الأنصبة الشرعية و تم الربط على القرار وفقاً لأحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ (قبل أن يصدر قرار لجنة الطعن) ، و تم إخطار لجنة الطعن بالقرار فصدر قرار لجنة الطعن بتأييد قرار لجنة فض المنازعات بالمأمورية و أخطرتها بالقرار ، و عند تنفيذ قرار لجنة الطعن بالمأمورية حضر الشريك صاحب نشاط الإستثمار العقارى و طالب بإلغاء الربط السابق و أعمال أحكام المادة الثالثة من القانون (٣٠) لسنة ٢٠٢٣ عن نصيبه فقط ، فرفضت المأمورية طلبه معللة ذلك بأنه سبق الربط على القرار ، فمن صاحب رأى الصحيح؟

ج ٤ : قبل الإجابة على هذه المشكلة لابد و أن نوضح أولاً أن المأمورية أخطأت فى محاسبة نشاط الأستثمار العقارى الفردى ضمن ملف شركة الواقع ونشاطه إيراد ثروة عقارية حيث أن الكيان القانونى مختلف وكان لابد من إعادة الفحص على الوجه الصحيح و فتح ملف فردى أستثمار عقارى لذلك الشريك و كان لزاماً على لجان الجودة و المراجعين و مديرى شئون

الفحص بالمأمورية تصويب هذا الخطأ قبل الإحالة للجنة الطعن ، أما و أن حدث ذلك فأفوض أمرى إلى الله سبحانه وتعالى و له فى خلقه شئون .

و النقطة الأخرى الهامة هل يحق للمأمورية إنهاء الخلاف بلجنة فض المنازعات بالمأمورية بعد إحالة الخلاف إلى لجنة الطعن ، و الإجابة نعم يحق للمأمورية ذلك إذا قدم الممول طلب للمأمورية بإنهاء الخلاف طالما أن لجنة الطعن لم تحجز الطعن للقرار بعد و ثابت ذلك بنص المادة رقم (٦٦) من القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد و التى نصت على الآتى :

المادة (٦٦) :

" يجوز للممول أو المكلف أو من يمثله طلب إجراء تسوية لأوجه الخلاف محل الطعن بموجب طلب يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة قبل حجز الطعن للقرار، ويجب على المأمورية إخطار اللجنة بهذا الطلب، والبت فيه خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديمه. وعلى لجنة الطعن حال إخطارها بتقديم الطلب وقف نظره إلى حين إخطارها من جانب المأمورية بما تم فيه. وفى جميع الأحوال، يتعين على المأمورية المختصة إخطار لجنة الطعن خلال خمسة أيام عمل من تاريخ انتهاء مدة الثلاثين يوماً بما تم فى الطلب، وعلى لجنة الطعن حال اتفاق المأمورية والممول أو المكلف على تسوية النزاع إثبات هذه التسوية فى محضر يوقع من الطرفين، ويُعد هذا المحضر سنداً تنفيذياً. "

ولكن كان لزاماً على المأمورية أن تنتظر صدور قرار لجنة الطعن أولاً للتأكد من اعتمادها للقرار قبل أن تقوم بالربط على اللجنة الداخلية بالمأمورية .

دعونا الآن نعود للسؤال هل يحق للممول طلب تنفيذ قرار لجنة الطعن وفقاً لأحكام المادة الثالثة من القانون رقم (٣٠) لسنة ٢٠٢٣ ، دائماً سنجد أنفسنا أمام رأى مؤيد و رأى معارض دعونا الآن نعرض الآراء و سند كل رأى ثم نترك الحكم لحضراتكم :

الرأى الأول : أؤيد هذا الرأى و أؤعمه

أصحاب هذا الرأى يؤعموا فكرة أنه لا يحق للممول طلب إنهاء الخلاف وفقاً لأحكام المادة الثالثة و ذلك حيث سبق الإؤفاق بلجنة فض المنازعات بالمأمورية و تم إنهاء الخلاف على ذلك و بالتالى أصبحت الضريبة نهائية وواجبة الأءاء ، و بالتالى لا يجوز أءمال أحكام المادة الثالثة عليها حيث أن تلك المادة آخاطب الضريبة المستحقة و غير النهائية .

الرأى الثانى :

أصحاب هذا الرأى يؤعموا فكرة أنه يحق للممول طلب إنهاء الخلاف وفقاً لأحكام المادة الثالثة طالما أن قرار لجنة الطعن صدر ولم يمر على علم الممول به مدة الستين يوماً ، إذا يجوز الطعن عليه بمحكمة القضاء الإدارى و بالتالى هنا تصبح الضريبة واجبة الأءاء و لكن لا زالت غير نهائية حيث لم تنتهى مراحل الطعن بعد ، و بالتالى يجوز أءمال أحكام المادة الثالثة على القرار لأنها آخاطب الضريبة غير النهائية .

٥ - ملف مهن حرة طبيب و موظف (مهن حرة + مرتبات) ، و تم إنهاء الخلاف باللجنة الداخلية المتخصصة وفقاً لأحكام المادة الثالثة من القانون رقم (٣٠) لسنة ٢٠٢٣ (قامت اللجنة باستبعاد إيراد المرتبات من رقم الأعمال و كذلك ضريبة المرتبات من ضريبة الإقرار و مقارنة ضريبة المهن الحرة الواردة بالإقرار الضريبى بالضريبة القطعية و أءتمدت الضريبة الأكبر أؤترشاداً بالتعليمات التنفيذية رقم ٩٥ لسنة ٢٠٢٣) ، و تم إءطار المأمورية بالقرار و عند التنفيذ بالمأمورية طالب الممول بحقه فى خصم ضريبة كسب العمل السابق إستقطاعها فى جهة عمله من الضريبة القطعية المستحقة عليه ، فرفضت المأمورية طلبه معللة السبب بأنه لم يتم الفصل فى إيراد المرتبات ضمن رقم الأعمال بالقرار فكيف يتم الإستفادة من الضريبة المتعلقة بهذا الإيراد ، فمن صاحب الحق و من صاحب الرأى الصحيح ؟

ج ٥ : فى البداية أؤد أن أؤضح أن لءى رأى مؤختلف بخصوص استبعاد إيراد المرتبات من رقم الأعمال السنوى و لماذا يتم استبعاده رغم أنه يءرج ضمن وءاء الإقرار الضريبى وفقاً لأحكام

المادة (٦) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، وحيث أنه إيراد ناتج من العمل مثله مثل إيراد المهن الحرة ناتج من العمل أيضاً ، فلماذا يتم استبعاد الإيراد من المرتبات من رقم الأعمال السنوي و خصوصاً أن نص المادة الثالثة جاء عاماً و لم يقيدھا المشرع بأنشطة معينة للتطبيق إذا هي واجبة التطبيق على كل الأنشطة طالما أن رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز عشرة ملايين جنيه ، و على ذلك المفروض أن يضاف إجمالي الإيراد من المرتبات قبل خصم إعفاءات المادة رقم (١٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إلى إجمالي الإيرادات من المهن الحرة في وعاء رقم الأعمال السنوي و إذا لم يتجاوز العشرة ملايين جنيه يتم أعمال أحكام المادة الثالثة عليه ، وفي هذه الحالة يحق للممول المطالبة بخصم ضريبة كسب العمل السابق استقطاعها منه في جهة عمله و خصم أي مبالغ أخرى مستحقة له (خصم – تحصيل – رصيد مسدد بالزيادة .. ألخ) حتى لا يثار كل هذا الجدل . **هذا رأى المتواضع يحتمل الصواب و يحتمل الخطأ .**

دعونا الآن نبتعد عن رأيي الشخصي السابق عرضه و ندرس المشكلة المعروضة حتى نتمكن من الوصول إلى الحل ، في البداية لابد أن نوضح أولاً للسادة الزملاء كيف قامت اللجنة بفصل ضريبة الإقرار إلى شقين ، الشق الأول يتعلق بالإيراد من الأجور و المرتبات و الذي يتم إستبعاده و الشق الثاني يتعلق بالإيراد من المهن الحرة و غير التجارية و هو ما يتم مقارنته بالضريبة القطعية و اعتماد الضريبة الأكبر ، و لكي نوضح ذلك لابد و أن نفرض مثلاً رقمياً ثم نقوم بحله خطوة بخطوة حتى تتضح طريقة الفصل للزملاء ، و هو ما يتم عمله باللجان الداخلية المتخصصة و لجان الطعن ، دعونا نبدأ الآن :

مثال : أحد الأطباء قدم إقراره الضريبي عن عام ٢٠٢٢ و كانت بيانات الإقرار كالتالي :

صافي الإيراد من الأجور و المرتبات السنوي = ١٠٠٠,٠٠٠ جنيه

صافي الإيراد من المهن الحرة و غير التجارية = ٣٥,٠٠٠ جنيه

مجموع صافي الدخل السنوي = ١٣٥,٠٠٠ جنيه

الضريبة المستحقة = ١٩,١٢٥ جنيه

الضريبة المستقطعة تحت حساب المرتبات = ١٢,١٢٥ جنية

الضريبة واجبة السداد = ٧٠٠٠ جنية

و الآن نوضح الخطوات العملية لفصل الجزء المتعلق بالمرتبات من ضريبة الإقرار :

١ - حساب الضريبة على الإيراد من الأجور و المرتبات وكأنه الوعاء الوحيد (كوعاء مستقل) و ذلك كالتالي : $١٥٠٠٠ \times ٠ + ٢,٥ \times ١٥٠٠٠ + ١٠ \times ١٥٠٠٠ + ١٥٠٠٠ \times ١٥$

$١٢,١٢٥ = ٢٠ \times ٤٠٠٠٠ + ١٥$ جنية

٢ - يتم خصم الضريبة الخاصة بالأجور و المرتبات بالخطوة الأولى من إجمالي الضريبة المستحقة على الإقرار ككل = $١٩,١٢٥ - ١٢,١٢٥ = ٧٠٠٠$ جنية

٣ - يتم مقارنة الضريبة المتعلقة بالمهن الحرة بالخطوة الثانية (٧٠٠٠ جنية) بالضريبة القطعية أو الضريبة النسبية بحسب الأحوال و اعتماد الضريبة الأكبر .

و الآن نعود إلى السؤال هل من حق الممول المطالبة بخصم ضريبة كسب العمل من الضريبة القطعية أو النسبية بحسب الأحوال المستحقة عليه ، و نجد كالعادة أننا أمام رأيان الأول مؤيد و الثاني معارض ، و سنتناول تلك الآراء و سند كل رأى و مبرراته و أسبابه كالتالي :

الرأي الأول : أؤيد هذا الرأي و أدعمه

أصحاب هذا الرأي يؤيدوا حق الممول في الإستفادة من كل المبالغ المخصومة أياً كانت أسباب الخصم و أياً كانت الجهة التي قامت بالخصم ، المهم أنها مبالغ سبق خصمها من الممول مقدماً و من حقه الإستفادة بها في تخفيض الضريبة المستحقة عليه ، (وخصوصاً أن الممول أدرج الإيراد من الأجور و المرتبات ضمن الإقرار الضريبي و ليس ذنبه أن قامت المأمورية بإستبعاد ذلك الإيراد عند أعمالها لأحكام المادة الثالثة دون سند) ، و يستندوا في ذلك إلى نص المادة رقم (٣٢) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ و سبق عرض نصها

عند الحديث عن المشكلة رقم (٢) ، و كذلك يستندوا إلى نص المادة رقم (٥٠) من ذات القانون المشار إليه و هذا نصها :

المادة (٥٠) :

" تقع المقاصة بقوة القانون بين ما هو مستحق للممول أو المكلف لدى المصلحة وما يكون مستحقاً عليه وواجب الأداء بموجب أى قانون ضريبي تطبقة المصلحة أو أى من المصالح الإيرادية التابعة لوزارة المالية.

ويحظر على وحدات الجهاز الإدارى للدولة، ووحدات الإدارة المحلية، والهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة وشركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام أداء أى مستحقات مالية للممول أو المكلف إلا بعد التحقق من براءة ذمته من الضريبة واجبة الأداء والمبالغ الأخرى.

وللممول أو المكلف أو من يمثله أن يطلب من المصلحة إصدار شهادة تفيد براءة ذمته من الضريبة والمبالغ الأخرى، وعلى المصلحة إصدار هذه الشهادة خلال أربعين يوماً من تاريخ طلبها، وذلك بعد التحقق من عدم وجود أى مستحقات ضريبية عليه ."

الرأى الثانى :

يرفض أصحاب هذا الرأى طلب الممول و يؤيدوا المأمورية فى رفضها لطلبه و السند فى ذلك أنه لم يتم إدراج الإيراد من الأجور و المرتبات ضمن رقم الأعمال و بالتالى فإن رقم أعمال الممول يقع فى شريحة ضريبة قطاعية أو نسبية أقل و يستفيد الممول من ذلك بـضريبة مخفضة ، فكيف يتم خصم ضريبة لم يضاف الإيراد المتعلق بها فى حساب الضريبة القطاعية ، وكيف يتم الاستفادة من الضريبة المتعلقة بهذا الإيراد المستبعد .

٦ – ملف إيراد ثروة عقارية تم إنهاء الخلاف فيه بلجنة فض المنازعات بالمأمورية وفقاً لأحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ و ذلك بالأسس الآتية :

صافى إيراد الثروة العقارية = ٤٥٠٠٠٠٠٠ جنيه \times ٥٠ % = ٢٢٥٠٠٠٠٠ جنيه

يخصم منه الضريبة العقارية المسددة (مادة ٤٥) = ٢٥٠٠٠٠٠ جنيه

صافى الإيراد الخاضع للضريبة = ٢٠٠٠٠٠٠٠ جنيه

ثم أتت ملاحظة الجهاز المركزى للمحاسبات بأن المأمورية أخطأت فى خصم الضريبة العقارية المسددة وعلت السبب فى ذلك بأن عقد الإيجار المبرم بين المالك و المستأجر موضح به أن المستأجر هو من يتحمل الضريبة العقارية ، فقامت المأمورية بإجراء فحص تكميلى بقيمة الضريبة العقارية المسددة باعتبارها إيراد ثروة عقارية و ذلك وفق الأسس الآتية :

صافى إيراد الثروة العقارية = ٢٥٠٠٠٠٠ جنيه \times ٥٠ % = ١٢٥٠٠٠٠ جنيه

وتم إخطار الممول بالنماذج و تم إحالة الخلاف إلى اللجنة الداخلية المتخصصة للفصل فيه ، و أمام اللجنة طالب وكيل الطاعن بأعمال أحكام المادة الثالثة من القانون (٣٠) لسنة ٢٠٢٣ على هذا الجزء من الإيراد ، فرفضت اللجنة طلبه بحجة أن هناك خلاف فى رأى حول ذلك ، و الموضوع مطروح أمامك فأى الطرفين على صواب ، و على أى أساس يتم إنهاء الخلاف ؟

ج ٦ : فى البداية وقبل أن نجيب أود أن أعلق على ملاحظة الجهاز المركزى للمحاسبات بأن عقد الإيجار المبرم بين المالك و المستأجر موضح به أن المستأجر هو من يتحمل الضريبة العقارية ، وكما تعلمنا أن أى إتفاق ضمن العقود يخالف صحيح القانون فهو باطل و لايجوز الإعتداد به أو اعتماده (لا يجوز الإتفاق على ما يخالف صحيح القانون) و حيث أن متحمل الضريبة و المكلف بأدائها هو مالك العقار حتى لو نص عقد الإيجار على خلاف ذلك ، حيث أشارت المادة رقم (٢) من قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم (١٩٦) لسنة ٢٠٠٨ على الآتى :

" المكلف بأداء الضريبة هو مالك العقار المبنى أو من له عليه حق عيني بالانتفاع أو الاستغلال ، سواء كان شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً ، و يكون الممثل القانوني للشخص الاعتباري أو للشخص الطبيعي غير كامل الأهلية مكلفاً بأداء الضريبة نيابة عن من يمثله "

و قد تم تعديل المادة (٢) بموجب المادة الثالثة من القانون رقم ١٠٣ لسنة ٢٠١٢ كالتالي :

" المكلف بأداء الضريبة هو الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي له الحق في ملكية العقار أو الإنتفاع به أو استغلاله ، ولو كان سند حقه غير مشهر ، و يكون الممثل القانوني للشخص الاعتباري أو للشخص الطبيعي غير كامل الأهلية مكلفاً بأداء الضريبة نيابة عن من يمثله "

ويتضح من النص أنه حتى لو تم الإتفاق بين المالك و المستأجر على خلاف ما ورد بنص المادة (٢) فهذا الإتفاق لا يعتد به ، و لو قام المستأجر بسداد الضريبة نيابة عن المالك فإنه يدفعها و يصدر الإيصال بأسم مالك العقار و ليس بأسم المستأجر ، إذا من حق المالك أن يخصم الضريبة العقارية المسددة من صافي إيراد الثروة العقارية تطبيقاً لحكم المادة (٤٥) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ و المعدلة بالقانون رقم ٧٣ لسنة ٢٠١٠ . هذا أولاً

نعود للإجابة على تلك المشكلة الفحص الأولى و الفحص التكميلي هل يجوز إنهاء الخلاف على أحدهما وفقاً لأحكام قانون ، و الفحص الأخر وفقاً لأحكام قانون آخر ، سبق و أن عرضنا الإجابة عند الحديث عن المشكلة رقم (٣) أختلفت الآراء بين مؤيد و معارض كالتالي :

الرأى الأول :

و يتبنى أصحاب هذا الرأى وجه النظر أن (الفرع يرتبط بالأصل و يتبعه) بمعنى أنه إذا تم إنهاء الخلاف للفحص الأصلي وفقاً لأحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، فلا يجوز إنهاء الخلاف للفحص التكميلي وفقاً لأحكام المادة الثالثة من القانون رقم (٣٠) لسنة ٢٠٢٣ ، طالما أن هذا الفحص يخص نفس السنوات السابق الفصل فيها .

الرأى الثانى : أؤيد هذا الرأى و أءعمه

و يتبنى أصحاب هذا الرأى فكرة أن الفحص التكميلى هو حدث جديد نشأ فى زمن آخر نتج عنه ضريبة جديدة لازالت فى مرحلة الفحص (مستحقة و غير نهائية) و بالتالى طالما صدر قانون جديد خلال فترة إنهاء النزاع (القانون (٣٠) لسنة ٢٠٢٣) فطبقاً لقاعدة الأثر الفورى المباشر أو الأثر الرجعى بحسب الأحوال يحق للطاعن المطالبة بأعمال أحكام المادة الثالثة عن الفحص التكميلى أمام اللجان الداخلية المتخصصة متى تحققت شروط تطبيقها (أن تكون الضريبة مستحقة و غير نهائية و ألا يتجاوز رقم الأعمال السنوى عشرة ملايين جنيه) ، و على ذلك فإنه إذا كان رقم الأعمال الخاص بالفحص الأصى + رقم الأعمال الخاص بالفحص التكميلى مجتمعين خلال السنة لا يتجاوز العشرة ملايين جنيه ، يحق للممول طلب أعمال أحكام المادة الثالثة على الفحص التكميلى .

٧ – عند تطبيق أحكام المادة الثالثة من القانون رقم (٣٠) لسنة ٢٠٢٣ كيف يتم تحديد رقم الأعمال فى الأنشطة الآتية :

(المخايز البلدية – البقالة التموينية – تجارة المصوغات) ؟

ج ٧ : دائما ما تأتى الأنشطة الصادر لها إتفاقيات تحاسبية بالمشاكل عند تطبيق الضريبة القطعية ، حيث دائماً ما يثار مشكلة كيف يتم تحديد رقم الأعمال السنوى و الذى على أساسه سيتم إنهاء الخلاف ، و يبدأ الزملاء فى الإجتهد و البحث حيث أن المصلحة لم تصدر أى تعليمات لحسم هذا الجدل الدائر و سنعرض هنا بعضاً من الإجتهدات للوصول لرقم الأعمال فى الأنشطة الثلاثة المشار إليها :

أولاً : نشاط المخايز البلدية :

طبقاً للمعلومات الواردة من وزارة التموين فإن إنتاجية الجوال وزن ١٠٠ كيلو هى ١٤٥٠ رغيف وزن الرغيف ٩٠ جرام ، و يحصل المخبز على ٦٠ قرش على كل رغيف من مكتب

التموين بالإضافة إلى ٥ قروش عن كل رغيف يحصل عليها من المستهلك و بالتالى يكون تقدير رقم الأعمال السنوى طبقاً للمعادلة الآتية :

$$= \text{عدد الأجلة المنصرفة يومياً} \times ٣٦٥ \text{ يوم} \times ١٤٥٠ \text{ رغيف} \times ٦٥ \text{ قرش للرغيف}$$

و يضاف إليها الحافز المنصرف للمخبز من مكتب التموين و أى إيرادات أخرى يحصل عليها المخبز مثل إيراد بيع الأجلة الفارغة – إيراد بيع الخبز التالف - الخ) .

سيتم إتباع هذه الطريقة عند الفصل فى الخلاف إلا أن تصدر المصلحة تعليمات تخالف ذلك ، إلا إذا طالب الممول بأعمال أحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

ثانياً : تجارة المصوغات :

للبحث عن رقم الأعمال فى هذا النشاط ، و حيث صدرت التعليمات التنفيذية رقم (٩٦) لسنة ٢٠٢٢ بتاريخ ٢٠٢٢/١١/١٣ و التى يُعمل بها عن الفترات الضريبية من ٢٠١٦ حتى ٢٠٢٠ فقط و لا يجوز العمل بها لفترات ضريبية سابقة أو لاحقة و على ذلك لا بد من التقسيم إلى ثلاث فترات زمنية عند تحديد رقم الأعمال ، الفترة الأولى من عام ٢٠١٥ وماقبلها ، الفترة الثانية من ٢٠١٦ حتى ٢٠٢٠ ، الفترة الثالثة من ٢٠٢١ وما بعدها .

أولاً : رقم الأعمال خلال الفترة الأولى و الثالثة (٢٠١٥ وماقبلها و٢٠٢١ وما بعدها)

طبقاً للمعمول به حسب التعليمات خلال تلك السنوات يتم تحديد رقم الأعمال كالتالى :

عيار ٢١ : كمية الذهب بالمعاينة × معدل الدوران × سعر الجرام × ١٠٥ % مصنعية

عيار ١٨ : كمية الذهب بالمعاينة × معدل الدوران × سعر الجرام × ١١٠ % مصنعية

يضاف إليهم رقم أعمال الذهب المستعمل (كسر الذهب)

ثانياً : الفترة الثانية السنوات من ٢٠١٦ حتى ٢٠٢٠ طبقاً لتعليمات ٩٦ لسنة ٢٠٢٢

و يتم تحديد رقم الأعمال أسترشاداً بالتعليمات المذكورة على أساس قيمة المصنعية و هو ما يحصل عليه الممول بعكس المعمول به في السابق و ذلك كالتالي :

سيتم تحديد رقم الأعمال على أساس قيمة مصنعية جرام الذهب ، و يتم الوصول إليها عن طريق نسبة من أسعار الجرام الخام حسب كل عيار كالتالي :

$$\text{مصنعية الجرام} = \text{سعر جرام الذهب الخام} \times \text{النسبة المئوية لكل جرام}$$

| العيار | نوعية المشغولات الذهبية | قيمة المصنعية بنسبة من سعر جرام الذهب الخام |
|---------|-------------------------|--|
| عيار ١٨ | رفايح | ٨ % |
| عيار ١٨ | مثقلات | ٧ % |
| عيار ٢١ | رفايح | ٦ % |
| عيار ٢١ | مثقلات | ٥ % |

$$\text{رقم الأعمال} = \text{كمية الذهب} \times \text{معدل الدوران} \times \text{سعر الجرام} \times \text{نسبة مصنعية الجرام}$$

ثالثاً : نشاط البقالة التموينية :

سيتم الوصول إلى رقم الأعمال السنوي أسترشاداً بالتعليمات التنفيذية الصادرة عن المصلحة سواء التعليمات رقم ٢٣ لسنة ٢٠١٥ و تفصل في السنوات من ٢٠٠٦/٥/١ حتى ٢٠١٣/١٢/٣١ ، و التعليمات التنفيذية رقم ١ لسنة ٢٠١٨ و تفصل في السنوات من ٢٠١٤ حتى ٢٠١٦ ، و التعليمات التنفيذية رقم ٢٣ لسنة ٢٠٢٣ حيث تفصل في السنوات من ٢٠١٧/٧/١ حتى ٢٠٢٠/١٢/١٣ ، و بأستعراض التعليمات المشار إليها عاليه على إختلاف

السنوات من ٢٠٠٦ حتى ٢٠٢٠ نجد أنها أتت بتحديد هامش ربح لكل سلعة على حدة و لم تحدد قيمة السلعة (ثمن البيع) ثم هامش الربح منها كما كان معمولاً به في السابق و لذلك نجد أنفسنا أمام مشكلة و هي كيف نحدد رقم الأعمال عند الفحص أو عند إنهاء الخلاف باللجنة . فالوضع الحالي هو قيام المأمور بالإطلاع على المسحوبات و المحددة من قبل شركة سمارت المسئولة عن البطاقات التموينية حيث يسفر الإطلاع عن قيمة المسحوبات (بالجنيه و ليس بالكمية) من السلع المسعرة جبرياً (و ليس هامش ربح) ، بالإضافة إلى قيمة الحافز المنصرف عن السلع مقابل فرق نقاط الخبز و التي تباع بالسعر الحر ، أضف إلى ذلك ما يحصل عليه البقال التمويني من حافز على كل بطاقة بواقع واحد جنيه حسب عدد البطاقات المفعلة سنوياً لدى البقال التمويني و على ذلك يصبح رقم الأعمال كالتالي :

رقم الأعمال السنوي = قيمة المسحوبات المسعرة جبرياً + قيمة المنصرف مقابل فرق نقاط الخبز بالسعر الحر + حافز بواقع واحد جنيه عن كل بطاقة

و سنفرض مثال لنوضح الفرق بين أعمال أحكام المادة الثالثة ، و أعمال أحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، و الممول له كامل الحرية في أن يختار بين الطريقتين :

مثال :

قيمة مسحوبات السلع التموينية المسعرة جبرياً = ٥,٠٠٠,٠٠٠ جنيه ، قيمة المبالغ المنصرفة مقابل فرق نقاط الخبز = ١,٠٠٠,٠٠٠ جنيه ، عدد البطاقات المفعلة خلال العام ١٠,٠٠٠ بطاقة .

و المطلوب حساب الضريبة المستحقة بالطريقتين خلال عام ٢٠٢٢ بإستخدام المادة الثالثة من القانون ٣٠ لسنة ٢٠٢٣ ، و بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ؟

أولاً : بإعمال أحكام المادة الثالثة من القانون رقم (٣٠) لسنة ٢٠٢٣

رقم الأعمال السنوي = ٥,٠٠٠,٠٠٠ + ١,٠٠٠,٠٠٠ + ١٠,٠٠٠,٠٠٠ = ١٦,٠٠٠,٠٠٠ جنيه

الضريبة النسبية م (٩٣) = $6,010,000 \times 1\% = 60,100$ جنيته

ثانياً : بإعمال أحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥

صافى ربح ٢٠٢٢

السلع المسعرة جبرياً = $5,000,000 \times 3\%$ نسبة صافى ربح = ١٥٠,٠٠٠ جنيته

فرق نقاط الخبز = $1,000,000 \times 5,6\%$ نسبة صافى ربح = ٥٦,٠٠٠ جنيته

حافز البطاقات = $10,000 \times$ واحد جنيته حافز البطاقة = ١٠,٠٠٠ جنيته

مجموع صافى الدخل السنوى = ٢١٦,٠٠٠ جنيته

الضريبة المستحقة = ٣٥,٧٢٥ جنيته

و الممول صاحب الحق فى أن يختار بين الطريقتين بحرية كاملة

ملحوظة :

أحياناً و فى بعض الملفات تأتى المسحوبات فى صورة كميات وليس قيم مالية و خصوصاً فى السنوات السابقة ، و يقابل تلك الكميات هامش الربح للكيلو من كل صنف ، فكيف يتم الوصول إلى رقم الأعمال السنوى فى هذه الحالة ؟

فى هذه الحالة يمكن اللجوء إلى مكتب التمويل للحصول على بيان بأسعار السلع التموينية من كل صنف ، و بعد ذلك يتم حساب رقم الأعمال كالتالى :

رقم الأعمال من الصنف = الكمية المسحوبة بالكيلو \times سعر الكيلو حسب المعطن بقائمة الأسعار

و فيما يلى قائمة استرشادية تستطيع أن تطلبها من مكتب التمويل حسب سنوات الخلاف :

وزارة التموين و التجارة الداخلية - قائمة أسعار السلع التموينية ٢٠٢٠

| الوصف | الوحدة | سعر التاجر | هامش الربح | سعر المستهلك |
|-----------------|----------------|------------|------------|--------------|
| سكر معبأ | ١ كيلو | ٨,٢٥ | ٠,٢٥ | ٨,٥٠ |
| أرز معبأ | ١ كيلو | ٧,٨٠ | ٠,٢٠ | ٨,٠٠ |
| عدس مجروش | ٥٠٠ جم | ٧,٧٥ | ٠,٢٥ | ٨,٠٠ |
| فول معبأ | ٥٠٠ جم | ٩,٥٠ | ٠,٤٠ | ٩,٩٠ |
| مسلى صناعى | ٨٠٠ جم | ١٧,٠٠ | ٠,٢٥ | ١٧,٢٥ |
| شاي ناعم | ٤٠ جم | ٢,٩٠ | ٠,١٠ | ٣,٠٠ |
| صلصة | ٣٠٠ جم | ٤,٦٠ | ٠,١٥ | ٤,٧٥ |
| جبنة تتراباك | ٢٥٠ جم | ٤,٧٥ | ٠,٢٥ | ٥,٠٠ |
| جبنة تتراباك | ٥٠٠ جم | ٩,٢٥ | ٠,٢٥ | ٩,٥٠ |
| مسحوق أوتوماتيك | ١ ك | ١٥,٥٠ | ٠,٢٥ | ١٥,٧٥ |
| مسحوق عادى | ٨٠٠ جم | ١٠,٢٥ | ٠,٢٥ | ١٠,٥٠ |
| صابون غسيل | ١٢٥ جم | ٢,٠٠ | ٠,٢٥ | ٢,٢٥ |
| صابون تواليت | ١٢٥ جم | ٥,٢٥ | ٠,٢٥ | ٥,٥٠ |
| لبن جاف | ١٢٥ جم | ١٦,٥٠ | ٠,٥٠ | ١٧,٠٠ |
| خل | ٩٠٠ مللى | ٤,٠٠ | ٠,٢٥ | ٤,٢٥ |
| زيت خليط | ١ لتر | ١٦,٧٥ | ٠,٢٥ | ١٧,٠٠ |
| مكرونه | ١ كيلو | ٦,٧٥ | ٠,٢٥ | ٧,٠٠ |
| مكرونه | ٥٠٠ جم | ٣,٥٠ | ٠,١٥ | ٣,٦٥ |
| دقيق ورقى | ١ كيلو | ٦,١٥ | ٠,٣٥ | ٦,٥٠ |
| دقيق بلاستيك | ١ كيلو | ٦,١٥ | ٠,٣٥ | ٦,٥٠ |
| علبة كبريت | درج ١٢٠ عود | ٠,٩٠ | ٠,١٠ | ١,٠٠ |
| كيس ملح طعام | ٣٠٠ جم | ٠,٩٠ | ٠,١٠ | ١,٠٠ |
| حلاوة طحينية | بار ساده ٤٠ جم | ١,٨٠ | ٠,٢٠ | ٢,٠٠ |
| طحينة بيضاء | ظرف ٢٨ جم | ١,٩٠ | ٠,١٠ | ٢,٠٠ |
| سائل غسيل أوانى | كيس ٨٠ جم | ١,٨٠ | ٠,٢٠ | ٢,٠٠ |
| مرقة دجاج | علبة ٨ مكعب | ٢,٧٥ | ٠,٢٥ | ٣,٠٠ |
| كابتشينو أنواع | كيس ١٨ جم | ٢,٨٥ | ٠,١٥ | ٣,٠٠ |
| كمامة | إجبارى | ٨,٠٠ | ٠,٥٠ | ٨,٥٠ |

حافز واحد جنيه على كل بطاقة شهرياً ، السلع المنصرفة كفرق للخبز تحاسب بنسبة ربح البقالة العادية ٥,٦ % حسب القيمة الثابتة على ماكينة الصرف (فورى) كل شهر .

٨ - ماهى حالة التصرف العقارى التى يمكن إنهاء الخلاف فيها وفقاً لأحكام المادة الثالثة من القانون رقم (٣٠) لسنة ٢٠٢٣ ؟

ج ٨ : هى فى حالة تكرار التصرف العقارى ، و بذلك يتحول من تصرف عقارى إلى نشاط استثمار عقارى حيث تنص الفقرة الأخيرة من المادة (٤٢) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بعد التعديل بموجب القانون رقم (١٥٨) لسنة ٢٠١٨ الصادر فى ٢٥/٧/٢٠١٨ على الأتى :

" و يُخصم ما تم سداده من هذه الضريبة من إجمالى الضرائب المستحقة على الممول فى حالة تطبيق البند (٧) من المادة (١٩) من هذا القانون . "

و حيث ينص البند رقم (٧) من المادة رقم (١٩) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على الأتى ٧ - الأرباح التى يحققها من يزاولون تشييد أو شراء العقارات لحسابهم بقصد بيعها على وجه الإحتراف سواء نتج الربح عن بيع العقار كله أو مجزأ إلى شقق أو غرف أو وحدات إدارية أو تجارية أو غير ذلك .

و معنى ذلك أنه فى حالة تكرار التصرف العقارى العارض يتحول النشاط من تصرف عقارى عارض خاضع لأحكام المادة (٤٢) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ (لا ينطبق عليها أحكام المادة الثالثة من القانون رقم (٣٠) لسنة ٢٠٢٣) ، إلى نشاط تجارى و صناعى - استثمار عقارى خاضع لأحكام البند رقم (٧) من المادة رقم (١٩) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ و ينطبق عليه أحكام المادة الثالثة طبقاً لما أشارت إليه التعليمات التنفيذية رقم (٩٥) لسنة ٢٠٢٣ فى البند أولاً : أحكام عامة

٢ - الأوعية التى تسرى بشأنها هذه المادة :

أ - وعاء النشاط التجارى و الصناعى .

ب - وعاء النشاط المهنى و غير التجارى .

ج - وعاء الثروة العقارية عدا التصرفات العقارية .

٩ - هل يجوز إنهاء الخلاف و الربط وفقاً لأحكام المادة الثالثة من القانون رقم (٣٠) لسنة

٢٠٢٣ عن الفترات الضريبية قبل عام ٢٠٠٥ ؟

ج ٩ : لا يجوز أعمال أحكام المادة الثالثة من القانون رقم (٣٠) لسنة ٢٠٢٣ عن الفترات الضريبية قبل عام ٢٠٠٥ أى السنوات ٢٠٠٤ و ما قبلها و ذلك للأسباب الآتية :

١ - وردت المادة الثالثة ضمن أحكام القانون رقم (٣٠) لسنة ٢٠٢٣ و هو مختص بتعديل أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، و السنوات السابقة على ٢٠٠٥ كانت مخاطبة بقانون آخر و هو القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ و بالتالى لا تنطبق أحكام المادة الثالثة المشار إليها على السنوات قبل ٢٠٠٥ .

٢ - و كذلك نص المادة الثالثة من القانون (٣٠) لسنة ٢٠٢٣ حيث أفادت بالآتى :

" تربط الضرائب غير النهائية المستحقة في تاريخ العمل بهذا القانون على المنشآت والشركات التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوى عشرة ملايين جنيه وفقاً لأحكام المادتين (٩٣ و ٩٤) من قانون تنمية المشروعات المتوسطة والصغيرة ومتناهية الصغر الصادر بالقانون رقم ١٥٢ لسنة ٢٠٢٠ وبما لا يقل عن قيمة الضرائب التي وردت في الإقرارات الضريبية لهذه المنشآت والشركات ، وذلك دون الإخلال بحق الممول في أن يختار أن يحاسب ضريبياً وفقاً للأحكام المقررة بقانون الضريبة على الدخل المشار إليه ."

و بالنظر للفقرة الأخيرة من المادة الثالثة المشار إليها عليه " وفقاً للأحكام المقررة بقانون الضريبة على الدخل المشار إليه " ، و القانون المشار إليه هنا هو قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، و بالتالى السنوات السابقة عليه ٢٠٠٤ و ما قبلها لا ينطبق عليها أحكام المادة الثالثة .

رأى معارض :

طالما أن الضريبة مستحقة و لازالت غير نهائية في تاريخ تفعيل القانون (٣٠) لسنة ٢٠٢٢ وهو ٢٠٢٣/٦/١٦ ، و بغض النظر عن السنوات قبل ٢٠٠٥ أو بعدها ، فيحق للممول أعمال أحكام المادة الثالثة المشار إليها عاليه عن السنوات قبل ٢٠٠٥ ، إستناداً لقاعدة رجعية القوانين ، و بالتالي يتم تطبيق القانون الأحدث على السنوات السابقه عليه طالما لم يكتمل المركز القانوني لتلك السنوات إلا خلال المدى الزمني لتفعيل القانون الجديد .

١٠ – هل يجوز أعمال أحكام المادة الثالثة من القانون رقم (٣٠) لسنة ٢٠٢٣ على السنوات الضريبية ٢٠٢٣ و ما بعدها ؟

ج ١٠ : بالنظر لنص المادة الثالثة المشار إليها نجد أن مجال تطبيق أحكامها على الضرائب غير النهائية و قد عرفت التعليمات التنفيذية للفحص رقم (٩٥) لسنة ٢٠٢٣ أن الضريبة غير النهائية هي الضريبة التي لم تستنفذ طرق الطعن عليها ، و بالتالي يتم تطبيقها على أي ضريبة مستحقة غير نهائية في المراحل الآتية : (في مرحلة الفحص – في مرحلة نظر الطعن أمام لجنة فض المنازعات بالمأمورية – في مرحلة نظر الطعن أمام اللجان الداخلية المتخصصة – في مرحلة نظر الطعن أمام لجنة الطعن – في مرحلة نظر الطعن أمام محكمة القضاء الإداري – في مرحلة نظر الطعن أمام المحكمة الإدارية العليا) ، و أن المادة الثالثة وجوبية التطبيق في كل المراحل المشار إليها عاليه ، دون إغفال حق الممول في أن يختار بين أعمال أحكام المادة الثالثة أو أعمال أحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، و السؤال الآن ماهي الفترات الضريبية التي سيطبق عليه أحكام المادة الثالثة ، فهل هي الفترات الضريبية التي تنتهي قبل تاريخ ٢٠٢٣/٦/١٦ ، أم هي الفترات الضريبية التي تنتهي بعد ٢٠٢٣/٦/١٦ (بداية تفعيل القانون رقم ٣٠ لسنة ٢٠٢٣) ، أم هي مزيج بين الفترتين أي تطبق على الفترات الضريبية قبل و بعد

تاريخ ٢٠٢٣/٦/١٦ . و هنا إختلفت الآراء بين مؤيد و معارض و سنعرض الآن وجهات النظر أمام حضراتكم لنصل للرأى الأرجح :

الرأى الأول :

يرى أصحاب هذا الرأى بأن هدف المشرع من المادة الثالثة هو القضاء على المنازعات الضريبية بعد أن تجاوزت القضايا المرفوعة على مصلحة الضرائب المصرية المليون قضية و أن المادة أنت كمرحلة إنتقالية مؤقتة لتحقيق هذا الهدف فقط ثم يتم إيقاف العمل بها . أى أنها تختص بالفترات الضريبية السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون ٢٠٢٣/٦/١٦ و المقصود هنا السنوات ٢٠٢٢ وما قبلها ، و كذلك الفترة من ٢٠٢٣/١/١ حتى ٢٠٢٣/٦/١٥ إذا تم التوقف عن النشاط قبل ٢٠٢٣/٦/١٦ لأى سبب من أسباب التوقف (التوقف – الوفاة – مغادرة البلاد ألخ) . و لا يتم تطبيقها على الفترة الضريبية ٢٠٢٣ و ما بعدها .

الرأى الثانى :

و يرى أصحاب هذا الرأى أن المادة الثالثة تطبق من تاريخ تفعيل القانون أى من ٢٠٢٣/٦/١٦ أستناداً لنص المادة الثانية عشرة من القانون رقم ٣٠ لسنة ٢٠٢٣ حيث أفادت بالآتى :

(المادة الثانية عشرة)

ينشر هذا القانون في الجريدة الرسمية ، ويعمل به من اليوم التالي لتاريخ نشره .

يبصم هذا القانون بخاتم الدولة ، وينفذ كقانون من قوانينها . صدر برئاسة الجمهورية في ٢٦ ذى القعدة سنة ١٤٤٤ هـ (الموافق ١٥ يونية سنة ٢٠٢٣) .

بمعنى أنه يطبق على الفترات الضريبية ٢٠٢٣ و ما بعدها ، حيث أن الأصل فى القوانين أنها تسرى وفقاً لقاعدة الأثر الفورى المباشر من تاريخ العمل بها ، و لا تسرى بأثر رجعى إلا إذا نص القانون على ذلك صراحةً . وهو ما لم يحدث .

الرأى الثالث :

و يتبنى أصحاب الرأى الثالث مزيج من الرأى الأول و الثانى و الجمع بينهما ، بمعنى أنها تطبق على السنوات السابقة على صدور القانون و كذلك على السنوات اللاحقة على صدوره ، و أن النص الموضح للمادة الثالثة و كذلك المادة الثانية عشرة معاً يعطى الأثر الفورى المباشر و الأثر الرجعى فى نفس الوقت و ذلك كالتالى :

١ – الأثر الفورى : بأستعراض نص المادة الثانية عشرة و التى نصت على أنه يعمل به من اليوم التالى لتاريخ نشره فى الجريدة الرسمية أى من تاريخ ٢٠٢٣/٦/١٦ ، و لم تحدد مدة لإنهاء العمل بهذا القانون و بالتالى يتم العمل به حتى تعديله أو إلغائه و الذى لم يحدث حتى الآن ، و بالتالى يسرى على الفترات الضريبية ٢٠٢٣ و ما بعدها إلى أن يتم إلغائه أو تعديله .

٢ – الأثر الرجعى : و يتضح الأثر الرجعى فى نص المادة الثالثة حيث أفادت بأنه تربط الضرائب غير النهائية المستحقة فى تاريخ العمل بهذا القانون ، و بالطبع فإن الضريبة غير النهائية المستحقة فى تاريخ العمل بهذا القانون لابد و أن تكون نتجت عن فحص فترات ضريبية سابقة على تاريخ تفعيل هذا القانون و المقصود هنا السنوات ٢٠٢٢ و ما قبلها ، و كذلك الفترة من ٢٠٢٣/١/١ حتى ٢٠٢٣/٦/١٥ إذا تم التوقف عن النشاط قبل ٢٠٢٣/٦/١٦ لأى سبب من أسباب التوقف (التوقف – الوفاة – مغادرة البلاد إلخ) . و بالتالى فإن أصحاب الرأى الثالث يروا أن المادة الثالثة تطبق على أى ضريبة مستحقة و غير نهائية على كل الفترات الضريبية السابقة و اللاحقة على تفعيل أحكام هذا القانون .

١١ – عند إحالة الخلاف إلى اللجان الداخلية المتخصصة أو لجان الطعن و الإحالة تتضمن عدد من السنوات ، فهل يحق للجنة إنهاء الخلاف لبعض السنوات وفقاً لأحكام المادة الثالثة من القانون رقم (٣٠) لسنة ٢٠٢٣ ، و البعض الآخر وفقاً لأحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ؟

ج ١١ : إذا أستعرضنا نص المادة الثالثة من القانون رقم (٣٠) لسنة ٢٠٢٣ نجد الأتى :

" تربط الضرائب غير النهائية المستحقة في تاريخ العمل بهذا القانون على المنشآت والشركات التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي عشرة ملايين جنيه وفقاً لأحكام المادتين (٩٣ و ٩٤) من قانون تنمية المشروعات المتوسطة والصغيرة ومتناهية الصغر الصادر بالقانون رقم ١٥٢ لسنة ٢٠٢٠ وبما لا يقل عن قيمة الضرائب التي وردت في الإقرارات الضريبية لهذه المنشآت والشركات ، وذلك دون الإخلال بحق الممول في أن يختار أن يحاسب ضريبياً وفقاً للأحكام المقررة بقانون الضريبة على الدخل المشار إليه ."

وبالقراءة الأولية للنص نجد أن المشرع لم يضع أي قيود و لم يحدد عما إذا كانت الإحالة لأكثر من سنة أو لكل سنة على حدة و لم يحدد ضرورة أن يتم إنهاء الخلاف على كافة السنوات طبقاً لحكم المادة الثالثة المشار إليها ، و طبقاً للقاعدة الفقهية (ما لم يقيد بنص يؤخذ على إطلاقه) و كذلك طبقاً لمبدأ (استقلال السنوات الضريبية) ، و طبقاً للفقرة الأخيرة من المادة الثالثة المشار إليها عليه ، فمن حق الممول أن يختار أن يطبق المادة الثالثة على سنوات ، و أن يطبق أحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على السنوات الأخرى بشرط أن يقدم طلب بذلك كما أشارت التعليمات التنفيذية رقم (٩٥) لسنة ٢٠٢٣ .

١٢ – كيف يتم حساب الضريبة على توزيعات الأرباح في شركات الأشخاص (شركات التضامن – شركات التوصية البسيطة) إذا تم إنهاء الخلاف في الطعن وفقاً لأحكام المادة الثالثة من القانون رقم (٣٠) لسنة ٢٠٢٣ ، حيث اختلفت الآراء في طريقة حساب تلك الضريبة ؟

ج ١٢ : اختلفت الآراء في طريقة حساب تلك الضريبة ، و لذلك سنفرض مثال لنوضح الفكرة بين مؤيد و معارض :

شركة تضامن نشاط تجارة موبليات رقم الأعمال السنوي ٨٠٠,٠٠٠ جنيه عام ٢٠٢٢ و على ذلك يكون صافي الربح السنوي كالتالي :

صافي ربح ٢٠٢٢ = ٨٠٠,٠٠٠ جنيه × ١٤ % نسبة صافي ربح = ١١٢,٠٠٠ جنيه

والسؤال الآن كيف يتم حساب الضريبة على توزيعات الأرباح ؟

الرأى الأول : أؤيد و أءعم هذا الرأى

بأعمال أحكام المادة الثالثة نجد أن رقم الأعمال يقع فى الشريحة الثالثة للضريبة القطعية المادة (٩٤) من القانون ١٥٢ لسنة ٢٠٢٠ بمبلغ ٥,٠٠٠ جنيه .

الأرباح القابلة للتوزيع = ١١٢,٠٠٠ صافى الربح - ٥,٠٠٠ الضريبة = ١٠٧,٠٠٠ جنيه
الضريبة على توزيعات الأرباح = $١٠\% \times ١٠٧,٠٠٠ = ١٠٧٠٠$ جنيه .

الرأى الثانى :

بعد أعمال أحكام المادة الثالثة نجد أن رقم الأعمال يقع فى الشريحة الثالثة للضريبة القطعية المادة (٩٤) من القانون ١٥٢ لسنة ٢٠٢٠ بمبلغ ٥,٠٠٠ جنيه . وبعد حساب الضريبة القطعية و هى الخاصة بالنشاط التجارى و الصناعى ، ثم يتم العودة للعمل بأحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لحساب الضريبة على توزيعات الأرباح حيث أنه هو القانون الذى فرضها و تحسب كالتالى :

ضريبة القرار = ١١٢,٠٠٠ جنيه $\times ٢٢,٥\% = ٢٥,٢٠٠$ جنيه .

الأرباح القابلة للتوزيع = ١١٢,٠٠٠ صافى الربح - ٢٥,٢٠٠ الضريبة = ٨٦٨٠٠ جنيه

الضريبة على توزيعات الأرباح = $١٠\% \times ٨٦,٨٠٠ = ٨٦٨٠$ جنيه .

١٣ - كيف يتم حساب الضريبة على الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الأوراق المالية غير المقيدة بالبورصة (سوق الأوراق المالية المصرية) ، عند طلب الطاعن إنهاء الخلاف وفقاً لأحكام المادة الثالثة من القانون رقم (٣٠) لسنة ٢٠٢٣ ؟

ج ١٣ : بالنسبة لأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الأوراق المالية المقيدة بالبورصة المصرية فتحاسب بسعر قطعى (١٠ %) [المادة ٤٦ مكرراً / ٣ ، ٤٩ مكرراً] و بالتالى فهى توضع

في وعاء مستقل بالإقرار الضريبي و لا تدرج ضمن رقم الأعمال السنوى ، و قد ورد بالتعليمات التنفيذية رقم (٩٥) لسنة ٢٠٢٣ فى النقطة أولاً : أحكام عامة البند رقم (٥) ما يؤكد ذلك :

٥ - رقم الأعمال السنوى :

قيمة المبيعات أو الإيرادات السنوية **بعد استبعاد الإيرادات التى تخضع فى أوعية مستقلة و** منها [توزيعات الأرباح - الأرباح الرأسمالية للأوراق المالية المقيدة - عائد أدون و سندات الخزانة] شريطة ألا تتجاوز قيمة المبيعات أو الإيرادات السنوية بعد الاستبعاد عشرة ملايين جنيه خلال الفترة الضريبية .

أما بالنسبة للأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع أوراق مالية غير مقيدة بسوق الأوراق المالية المصرية فهى تخضع للضريبة بالسعر العام للقانون طبقاً لحكم المادة رقم (٨) للشخص الطبيعى ، المادة رقم (٤٩) للشخص الاعتبارى ، و بالتالى تلك الأرباح المشار إليها تدرج ضمن رقم الأعمال بالإقرار الضريبي المقدم ، و بالتالى فهى تدخل ضمن رقم الأعمال و يحق للممول إعمال أحكام المادة الثالثة على تلك الأرباح المشار إليها .

س ١٤ : كيف يتم أعمال أحكام المادة الثالثة من القانون رقم (٣٠) لسنة ٢٠٢٣ على ملفات شركة الواقع الناتجة عن ميراث منشأة فردية هل يتم تقسيم رقم الأعمال على الورثة حسب نصيب كل وريث أم يتم اعتبار رقم الأعمال وحدة واحدة خاص بالمنشأة ككل ؟

ج ١٤ : دائماً ما يثار هذا السؤال باعتبار أن شركة الواقع هى حالة خاصة و استثنائية من الشركات حيث تم استثنائها بموجب القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من الأشخاص الاعتبارية ، و معاملتها ضريبياً كالأشخاص الطبيعيين ، و بعد صدور القانون (٣٠) لسنة ٢٠٢٣ و تفعيل المادة الثالثة ثار الجدل مرة أخرى هل يتم تقسيم رقم الأعمال السنوى على الورثة (الشركاء) كما كان يحدث بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، أم يتم معاملة الشركاء كوحدة واحدة دون تقسيم رقم الأعمال السنوى ، و حيث أن نص المادة الثالثة جاء عاماً ولم يتناول الحالات الإستثنائية و أنها تخاطب رقم الأعمال السنوى و ليس صافى الربح السنوى ، و كذلك ليس لها

علاقة بتوزيع الأرباح و أستبعاد الشريحة المُعفاة من نصيب كل شريك كما يحدث بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، وعلى ذلك فإن الإجابة على هذا الإستفسار أنه لن يتم تقسيم رقم الأعمال على الشركاء فى شركة الواقع و سيتم معاملتهم ضريبياً كوحدة واحدة سواء بالضريبة النسبية (م ٩٣) أو الضريبة القطعية (م ٩٤) بحسب الأحوال .

س ١٥ : هل يجوز أعمال أحكام المادة الثالثة من القانون رقم (٣٠) لسنة ٢٠٢٣ على قيمة مقابل التأخير المحسوب على الضريبة ؟

ج ١٥ : فرض القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ مقابل التأخير بموجب حكم المادة ١١٠ لسنة ٢٠٠٥ و المادة ١٢٧ من اللائحة التنفيذية ، و يُحسب مقابل التأخير على قيمة ما لم يتم سداده من الضريبة المستحقة على الممول و بالتالى فإن مقابل التأخير لا يدخل ضمن رقم الأعمال الخاضع لحكم المادة الثالثة لأنه يبدأ حسابه بعد الوصول للضريبة ، و إنما يتأثر بشكل غير مباشر بالمعالجة الضريبية للمادة الثالثة ، فكلما إنخفضت الضريبة القطعية أو النسبية بحسب الأحوال نتيجة تطبيق المادة الثالثة ينخفض مقابل التأخير المحسوب على ما لم يسدد من تلك الضريبة حسب قواعد حساب مقابل التأخير . و بالتالى لا يجوز أعمال أحكام المادة الثالثة من القانون رقم (٣٠) لسنة ٢٠٢٣ على مقابل التأخير .

س ١٦ : هل الممول ملزم عند التعامل مع اللجان الداخلية المتخصصة إذا كانت رغبته إنهاء الخلاف وفقاً لأحكام القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بأن يقدم رغبته فى صورة طلب ورقى و يحصل على رقم وارد و تاريخ وارد لطلبه من اللجنة ؟

ج ١٦ : أثير هذا السؤال بسبب طلب المأموريات من اللجان الداخلية المتخصصة ضرورة أن يقدم الممول الطلب باللجنة و بالصورة المشار إليها بالسؤال عليه ، و بالرجوع لنص الفقرة الأخيرة من الماد الثالثة و التى أفادت بالآتى :

" وذلك دون الإخلال بحق الممول فى أن يختار أن يحاسب ضريبياً وفقاً للأحكام المقررة بقانون الضريبة على الدخل المشار إليه . "

و باستعراض النص لم يشير المشرع أساساً بتقديم أى طلب و لم يحدد شكلاً أو طريقة لتقديم الطلب وكذلك لم يرجع شكل الطلب إلى اللائحة التنفيذية ، إذاً لماذا نضيق واسعاً ولماذا نقيّد المطلق ، إذاً من حق الممول أن يختار الطريقة التي يعبر بها عن طلبه ، فله الحق أن يقدم الطلب ورقياً و يحصل على رقم وارد و تاريخ وارد ، و كذلك يستطيع أن يذكر طلباته شفاهة و على اللجنة إثبات طلباته بمحضر الجلسة على أن يقوم الممول بالتوقيع عليها للتأكيد على طلبه ، و على ذلك نرى أن الممول له الحق في أن يختار الطريقة التي تناسبه طالما أن المشرع لم يذكر في النص طريقة محددة و إنما أفاد بأن " للمول الحق في أن يختار " .

س ١٧ : هل يجوز أعمال أحكام المادة الثالثة من القانون رقم (٣٠) لسنة ٢٠٢٣ على أنشطة المهن الحرة و غير التجارية ؟

ج ١٧ : في البداية نطرح سؤال هل المادة الثالثة لها علاقة بقانون تنمية المنشآت المتوسطة و الصغيرة و متناهية الصغر الصادر بالقانون رقم (١٥٢) لسنة ٢٠٢٠ ، و الإجابة على هذا السؤال هي المادة الثالثة لا تتعلق من قريب أو من بعيد بالقانون ١٥٢ لسنة ٢٠٢٠ ، و إنما هي مادة مستقلة صدرت بموجب القانون رقم (٣٠) لسنة ٢٠٢٣ لغرض معين و هو إنهاء الخلاف في كل النزاعات المتركمة لدى مصلحة الضرائب المصرية و ذلك بطريقة بسيطة و ميسرة على الممولين ، و كل ما هنالك أن المشرع أستعار الطريقة و النسب و الضريبة القطعية من المادتين أرقام ٩٣ و ٩٤ من القانون ١٥٢ لسنة ٢٠٢٠ بدلاً من أن يكرر ذكر الطريقة بنص المادة الثالثة ، و كذلك أتت المادة الثالثة بدون قيود و لم يحدد المشرع أنشطة معينة أو مصادر دخل تطبق عليها أحكام المادة الثالثة ، و إنما جاء النص عاماً و موسعاً و لا يوجد بالنص سوى شرط واحد أن يكون رقم الأعمال السنوى لا يتجاوز عشرة ملايين جنيه خلال سنة الخلاف و أن تكون الضريبة غير نهائية و لم يستثنى المشرع أنشطة المهن الحرة و غير التجارية ، إذاً لماذا نضيق واسعاً و لماذا نقيّد المطلق و لماذا نجتهد و نتوسع في تفسير النصوص ، و أن تطبيق المادة الثالثة على أنشطة المهن الحرة لا يعنى أن أنشطة المهن الحرة تعتبر من المنشآت الصغيرة بالعكس أنشطة المهن الحرة لاتعتبر من المنشآت الصغيرة و

ثابت ذلك من قرار وزير المالية رقم (٤١٤) لسنة ٢٠٠٩ وقرار وزير المالية رقم (٥٤) لسنة ٢٠١٢ ، و أن تطبيق المادة الثالثة عليها لا يعنى أنها منشآت صغيرة . و هذا ما يؤكد أن المادة الثالثة ليس لها علاقة بالقانون رقم (١٥٢) لسنة ٢٠٢٠ .

س ١٨ : طيب قدم إقراره الضريبي عن عام ٢٠٢٢ بضريبة مستحقة قدرها ٥٠٠٠٠ جنية طبقاً لأحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، و بعد صدور القانون رقم (٣٠) لسنة ٢٠٢٣ قام الطبيب بتقديم إقرار مُعدل بضريبة مستحقة ١٠٠٠٠٠ جنية ، و طالب الممول بأعمال أحكام المادة الثالثة من القانون (٣٠) لسنة ٢٠٢٣ ، فهل تقوم المأمورية بالفحص و مقارنة الضريبة القطعية بأى ضريبة هل تتم المقارنة بضريبة الإقرار الأصلي أم تتم مقارنة الضريبة بضريبة الإقرار المعدل ؟

ج ١٨ : واجهت معظم المأموريات هذه المشكلة أنه بمجرد صدور القانون (٣٠) لسنة ٢٠٢٣ سارع الممولين أو وكلائهم بتقديم إقرار معدل و كذلك المطالبة بالفحص طبقاً لحكم المادة الثالثة لكي يستفيدوا من الميزة الجديدة التي منحها المشرع ، و بالنظر إلى السؤال نجد أن المأمورية وقعت في حيرة من أمرها عند الفحص هل يتم مقارنة الضريبة القطعية بضريبة الإقرار الأصلي أم بضريبة الإقرار المعدل ، و لكي نحسم هذا الأمر لابد و أن نعود أولاً إلى نصوص القانون الخاصة بالأقرار المعدل لكي نحسم هذا الجدل ، و بالنظر إلى مواد القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ نجد أن المادة رقم (٨٧) نصت على الآتى :

المادة (٨٧) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تنص على :

” إذا اكتشف الممول خلال فترة تقادم دين الضريبة سهواً أو خطأ في إقراره الضريبي الذي تم تقديمه إلى مأمورية الضرائب المختصة ، يلتزم فوراً بتقديم إقرار ضريبي مُعدل بعد تصحيح السهو أو الخطأ .

وإذا قام الممول بتقديم الإقرار الضريبي المعدل خلال ثلاثين يوماً من الموعد القانوني لتقديم الإقرار، يعتبر الإقرار المعدل بمثابة الإقرار الأصلي.

ويكون لبنوك وشركات ووحدات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام والأشخاص الاعتبارية العامة تقديم إقرار نهائي خلال ثلاثين يوماً من تاريخ اعتماد الجمعية العمومية لحساباتها، وتؤدي فروق الضريبة من واقعها.

وفي حالة تقديم إقرار معدل وفقاً للفقرتين الثانية والثالثة، لا يعتبر الخطأ أو السهو في الإقرار مخالفة أو جريمة جنائية. "

تم إلغاء المادة رقم (٨٧) بموجب المادة رقم (٤) من القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ و تم استبدالها بالمادة رقم (٢٢) منه .

و كذلك أفادت المادة رقم (١١٢) من اللائحة التنفيذية بالآتي :

المادة رقم (١١٢) من اللائحة التنفيذية :

لا يجوز للممول تقديم إقرار ضريبي معدل ، طبقاً للمادة (٨٧) من القانون ، إذا استعمل إحدى الطرق التي يعد فيها متهرباً طبقاً للمادة (١٣٣) من القانون، وتم اكتشاف ذلك من قبل المصلحة

المادة (٣٣) : القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ تنص على الآتي :

يجب على الممول إذا اكتشف **خلال السنة التالية** لتاريخ انتهاء الميعاد المحدد لتقديم الإقرار السنوي المنصوص عليه في البند (ج) من الفقرة الأولى من المادة (٣١) من هذا القانون سهواً أو خطأً في إقراره الضريبي الذي تم تقديمه لمأمورية الضرائب المختصة أن يتقدم بإقرار ضريبي معدل بعد تصحيح السهو أو الخطأ.

وإذا قام الممول بتقديم الإقرار المعدل خلال ثلاثين يوماً من انتهاء الميعاد القانوني لتقديم الإقرار، يعتبر الإقرار المعدل بمثابة الإقرار الأصلي.

ويكون لبنوك وشركات ووحدات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام والأشخاص الاعتبارية العامة التي تباشر نشاطاً مما يخضع للضريبة تقديم إقرار نهائي على النموذج

المعد لهذا الغرض خلال ثلاثين يوماً من تاريخ اعتماد الجمعية العمومية لحساباتها، وتؤدي فروق الضريبة من واقعها.

وفي حالة تقديم إقرار مُعدل وفقاً للفقرتين الثانية والثالثة من هذه المادة، لا يعتبر الخطأ أو السهو في الإقرار تهرباً ضريبياً .

ويجوز للمكلف أن يقدم إقراراً معدلاً عن الإقرار السابق تقديمه في الميعاد.

ويسقط حق الممول أو المكلف في تقديم إقرار معدل في الحالتين الآتيتين:

١ - اكتشاف إحدى حالات التهرب الضريبي.

٢ - الإخطار بالبدا في إجراءات الفحص وفقاً لأحكام الفقرة الأولى من المادة (٤١) من هذا القانون.

المادة (٣٤) من القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ تنص على الآتي :

إذا تقدم الممول أو المكلف بإقرار معدل متضمناً ضريبة أقل من الضريبة الواردة بالإقرار الأصلي، فلا يحق له استرداد أو تسوية فرق الضريبة إلا بعد مراجعة المصلحة وتأكيداتها من صحة الاسترداد أو التسوية، وذلك خلال ستة أشهر من تاريخ تقديمه طلب الاسترداد أو التسوية.

و باستعراض نصوص المواد الموضحة عاليه نجد أنفسنا أمام أمرين :

الأول: هل الممول قدم الإقرار الضريبي المعدل في الميعاد القانوني طبقاً للنصوص المذكورة .

بخصوص البند الأول نقسم السنوات إلى فترتين الفترة الأولى من ٢٠٠٥ حتى ٢٠١٩ حيث أن فترة تقادم دين الضريبة كانت خمس سنوات طبقاً لنص المادة ٨٧ من القانون بشرط أن تكون المأمورية لم تبدأ في إجراءات الفحص ، بمعنى أنه إذا قدم الممول الإقرار الضريبي المعدل خلال الخمس سنوات المحسوبة من اليوم التالي لإنتهاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار السنوي

دون أن تبدأ الأمورية في إجراءات الفحص وعليه يتم اعتماد الإقرار المعدل و على الأمورية التأكد من صحة البيانات الواردة به حيث يقع عبء الإثبات هنا على الأمورية ، بالإضافة إلى أنه إذا قدم الممول الإقرار المعدل خلال ثلاثين يوماً من انتهاء الميعاد القانوني لتقديم الإقرار الأصلي ، يعتبر الإقرار المعدل بمثابة الإقرار الأصلي و يعتد به .

الفترة الثانية من ٢٠٢٠ حتى الآن حيث صدر القانون ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ و أفادت المادة (٣٣) منه على أنه يجب على الممول إذا اكتشف خلال السنة التالية لتاريخ انتهاء الميعاد المحدد لتقديم الإقرار السنوي المنصوص عليه في البند (ج) من الفقرة الأولى من المادة (٣١) من هذا القانون سهواً أو خطأً في إقراره الضريبي الذي تم تقديمه لمأمورية الضرائب المختصة أن يتقدم بإقرار ضريبي معدل بعد تصحيح السهو أو الخطأ. و معنى ذلك أن المهلة المتاحة أمام الممول لتقديم الإقرار المعدل أصبحت سنة واحدة فقط يبدأ حسابها من اليوم التالي لانتهاج الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي السنوي بعد أن كانت خمس سنوات ، بالإضافة إلى أنه إذا قدم الممول الإقرار المعدل خلال ثلاثين يوماً من انتهاء الميعاد القانوني لتقديم الإقرار الأصلي ، يعتبر الإقرار المعدل بمثابة الإقرار الأصلي و يعتد به .

مع مراعاة أنه يسقط حق الممول في تقديم إقرار ضريبي معدل إذا استخدم إحدى حالات التهريب الضريبي و قامت الأمورية بإثبات ذلك ، أو قامت الأمورية بالإخطار بالبده في إجراءات الفحص وفقاً لأحكام الفقرة الأولى من المادة (٤١) من هذا القانون .

الثاني : مدى صحة بنود الإقرار من عدمه و هل هناك مبرر للتخفيض و هل الممول يتحايل باستخدام إحدى طرق التهريب الضريبي .

و هنا يقع عبء الإثبات على الأمورية و عليها أن تبرر و توضح أسباب عدم قبولها للإقرار المعدل و لماذا لم يتم إعماده حيث نصت المادة رقم (٣٩) من القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ على الآتي :

المادة (٣٩) القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ :

يقع عبء الإثبات على المصلحة في الحالتين الآتيتين :

- (أ) تصحيح الإقرار أو تعديله أو عدم الاعتداد به إذا كان مقدماً طبقاً للشروط والأوضاع المنصوص عليها في هذا القانون.
- (ب) تعديل الربط وفقاً لأحكام القانون الضريبي .

الخلاصة :

١ – على المأمورية قبول الإقرار المعدل إذا كان مستوفى النواحي الشكلية و المواعيد القانونية كما سبق و أن ذكرنا عليه ، و إذا لم يستوفى الشروط على المأمورية عدم أعماده و أعتبره كأن لم يكن .

٢ – إذا لم تستطيع المأمورية تقديم الدليل القاطع على عدم صحة الإقرار المعدل المقدم من الممول فعليها قبول الإقرار و تقوم بإجراء المقارنة بين ضريبة الإقرار المعدل و الضريبة القطعية ، دون أن تعتمد على الظن و التخمين و الدخول في النوايا و البحث عن أغراض الممول من ذلك . و إذا أثبتت المأمورية بالدليل القاطع عدم صحة الإقرار المعدل المقدم من الممول فعليها عدم أعماده و تقوم بإجراء المقارنة بين ضريبة الإقرار الأصلي و الضريبة القطعية .

س ١٩ : في الحالات الدفترية ... عند إعمال أحكام المادة الثالثة ... هل تقوم المأمورية بفحص رقم الأعمال فقط أم على المأمورية فحص كل بنود قائمة الدخل من إيرادات و تكاليف و مصروفات متنوعة ؟

ج ١٩ : حيث أن المادة الثالثة تطبق على كل الحالات سواء كانت تقديرية أو دفترية حيث جاءت عامة و غير مقيدة . أما بخصوص الحالات الدفترية فالأفضل أن يتم فحص بنود قائمة الدخل بالكامل ، فقد يقدم الممول إقراره و نتيجة النشاط خسارة ، أو قد يخفي الممول بعض فواتير

المشتريات من أجل تخفيض رقم المبيعات ، أو قد تكتشف المأمورية من فواتير بعض أنواع المصروفات مثل مصروفات النقل أو عمولة البيع أن الممول أخفى جزء من المبيعات ولم يثبتته بالدفاتر إذا الأفضل أن يتم فحص كافة بنود قائمة الدخل ، بالإضافة إلى أنه لو كان الكيان القانوني شخص اعتباري (شركة أشخاص مثلاً) كيف سيتم حساب الضريبة على توزيعات الأرباح بدون فحص كل البنود التي ساهمت في تحقيق ذلك الربح إذا الخلاصة لابد من الفحص لكافة بنود قائمة الدخل في الحالات الدفترية للتأكد من صحة نتيجة الإقرار الضريبي . و بعد الإنتهاء من الفحص و التأكد من سلامة الدفاتر أو تعديلها ، يتم إعمال أحكام المادة الثالثة على رقم الأعمال وفقاً لإحكام المادة ٩٣ أو ٩٤ من القانون رقم ١٥٢ لسنة ٢٠٢٠ بحسب الأحوال .

س ٢٠ : ملف مهن حرة طبيب و يتمتع بإعفاء البند رقم (٥) من المادة رقم (٣٦) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ و الملف منظور أمام اللجان الداخلية المتخصصة ، فهل تقوم اللجنة بالفصل في الخلاف وفقاً لأحكام المادة الثالثة من القانون (٣٠) لسنة ٢٠٢٣ أم يتم إنهاء الخلاف وفقاً لأحكام القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ؟

ج ٢٠ : في البداية نعرض نص البند (٥) من المادة (٣٦)

تعفى من الضريبة :

" صافي إيرادات أصحاب المهن الحرة المقيد كاعضاء عاملين في نقابات مهنية في مجال تخصصهم ، وذلك لمدة **ثلاث سنوات** من تاريخ مزاولة المهن الحرة **وبعد أقصى خمسون ألف جنيه سنوياً** ، ولا يلزمون بالضريبة إلا اعتباراً من أول الشهر التالي لانقضاء مدة الإعفاء سائلة الذكر مضافاً إليها مدة التمير التي يتطلبها قانون مزاولة المهنة و فترات 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 ."

بالنظر إلى الحالة المعروضة أمامنا نجد أنفسنا أمام إحتمالين إما صافي الإيراد أقل من ٥٠,٠٠٠ جنية و إما صافي الإيراد أكبر من ٥٠,٠٠٠ جنية و سنفرض مثلاً رقمياً في الحالتين لنوضح الفكرة :

الإحتمال الأول : صافي الإيراد أقل من ٥٠.٠٠٠ جنية

مثال : طبيب بداية نشاطه ٢٠١٦/٧/١ و كان إجمالي إيرادات المهن الحرة الفترة من ٢٠١٦/٧/١ حتى ٢٠١٦/١٢/٣١ مبلغ ١٥٠٠٠ جنية و عام ٢٠١٧ مبلغ ٣٠٠٠٠ جنية و عام ٢٠١٨ مبلغ ٣٥٠٠٠ جنية و عام ٢٠١٩ مبلغ ٤٠٠٠٠ جنية ، و على ذلك يكون حساب أسس التقدير و الضريبة كالتالي :

| ٢٠١٩ | ٢٠١٨ | ٢٠١٧ | ٢٠١٦/٧/١ حتى ١٢/٣١ ٢٠١٦ | السنوات البيان |
|-------|-------|-------|-------------------------------|------------------------------|
| ٤٠٠٠٠ | ٣٥٠٠٠ | ٣٠٠٠٠ | ١٥٠٠٠ | إجمالي الإيراد |
| ٤٠٠٠ | ٣٥٠٠ | ٣٠٠٠ | ١٥٠٠ | يخصم ١٠ % تكاليف |
| ٣٦٠٠٠ | ٣١٥٠٠ | ٢٧٠٠٠ | ١٣٥٠٠ | صافي الإيراد |
| ٢٥٠٠٠ | ٥٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠ | أعفاء البند (٥) المادة (٣٦) |
| ١١٠٠٠ | _____ | _____ | _____ | الوعاء الخاضع للضريبة |
| ٤٥ | _____ | _____ | _____ | ضريبة القانون ٢٠٠٥/٩١ |
| ١٠٠٠ | ١٠٠٠ | ١٠٠٠ | ١٠٠٠ | ضريبة المادة الثالثة |
| ٩١ ق | ٩١ ق | ٩١ ق | ٩١ ق | نتيجة المقارنة (الأفضل هو) |

و بالنظر للجدول عاليه و بإجراء المقارنة نجد أن تطبيق القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ هو الأفضل للممول و بالتالي على اللجنة أن توضح للممول ذلك و إما أن يقدم طلب باللجنة أو أن يذكر طلبه شفاهة و على اللجنة أن تثبته بمحضر الجلسة و يوقع عليه الممول أثباتاً لطلبه .

و السؤال الآن هل إعمال أحكام المادة الثالثة يوقف العمل بأحكام البند (٥) من المادة (٣٦) ، بمعنى أنه إذا تم تطبيق المادة الثالثة لا يحق لصاحب المهنة الحرة أن يحصل على إعفاء الثلاث سنوات سؤال مطروح للمناقشة .

الإحتمال الثاني : صافي الإيراد أكبر من ٥٠.٠٠٠ جنيه

مثال : طبيب بداية نشاطه ٢٠١٦/٧/١ و كان إجمالي إيرادات المهن الحرة الفترة من ٢٠١٦/٧/١ حتى ٢٠١٦/١٢/٣١ مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه و عام ٢٠١٧ مبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه و عام ٢٠١٨ مبلغ ٩٠٠٠٠ جنيه و عام ٢٠١٩ مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه ، و على ذلك يكون حساب أسس التقدير و الضريبة كالتالي :

| السنوات | ٢٠١٦/٧/١ حتى ١٢/٣١ ٢٠١٦ | ٢٠١٧ | ٢٠١٨ | ٢٠١٩ | البيان |
|-----------------------------|-------------------------------|-------|-----------|-----------|--------|
| إجمالي الإيراد | ٤٠٠٠٠ | ٨٠٠٠٠ | ٩٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | |
| يخصم ١٠ % تكاليف | ٤٠٠٠ | ٨٠٠٠ | ٩٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | |
| صافي الإيراد | ٣٦٠٠٠ | ٧٢٠٠٠ | ٨١٠٠٠ | ٩٠٠٠٠ | |
| أعفاء البند (٥) المادة (٣٦) | ٢٥٠٠٠ | ٥٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠ | ٢٥٠٠٠ | |
| الوعاء الخاضع للضريبة | ١١٠٠٠ | ٢٢٠٠٠ | ٣١٠٠٠ | ٦٥٠٠٠ | |
| ضريبة القانون ٢٠٠٥/٩١ | ٤٥٠ | ٢٩٦ | ١٢٩٢,٥ | ٧٨١٦,٢٥ | |
| ضريبة المادة الثالثة | ١٠٠٠ | ١٠٠٠ | ١٠٠٠ | ١٠٠٠ | |
| نتيجة المقارنة (الأفضل هو) | ق ٩١ | ق ٩١ | م الثالثة | م الثالثة | |

و بالنظر للجدول عاليه و بإجراء المقارنة نجد أن تطبيق القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ هو الأفضل للممول خلال السنوات ٢٠١٦ و ٢٠١٧ ، و أعمال أحكام المادة الثالثة هو الأفضل خلال السنوات ٢٠١٨ و ٢٠١٩ و بالتالى على اللجنة أن توضح للممول ذلك و إما أن يقدم طلب باللجنة بأعمال أحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ عن السنوات ٢٠١٦ و ٢٠١٧ أو أن يذكر طلبه شفاهة و على اللجنة أن تثبته بمحضر الجلسة و يوقع عليه الممول أثباتاً لطلبه ، و تقوم اللجنة بإعمال أحكام المادة الثالثة عن السنوات ٢٠١٨ و ٢٠١٩ حيث أنها الأفضل للممول .

و السؤال الآن هل يجوز إعمال أحكام المادة الثالثة عن سنوات معينة و أعمال أحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ عن السنوات الأخرى الإجابة نعم طبقاً لمبدأ استقلال السنوات الضريبية ، و سبق توضيح ذلك عند الإجابة على السؤال رقم ١١ .

ملحوظة :

هذه هى بعض المشاكل المطروحة ، و سنوالى حضراتكم بالمشاكل الأخرى عند اعدادها تباعاً

خالص تحياتى و تقديرى لزملائى الأفاضل

عبد الرؤف عادل الطرائسى

٢٠٢٤/١/١٦