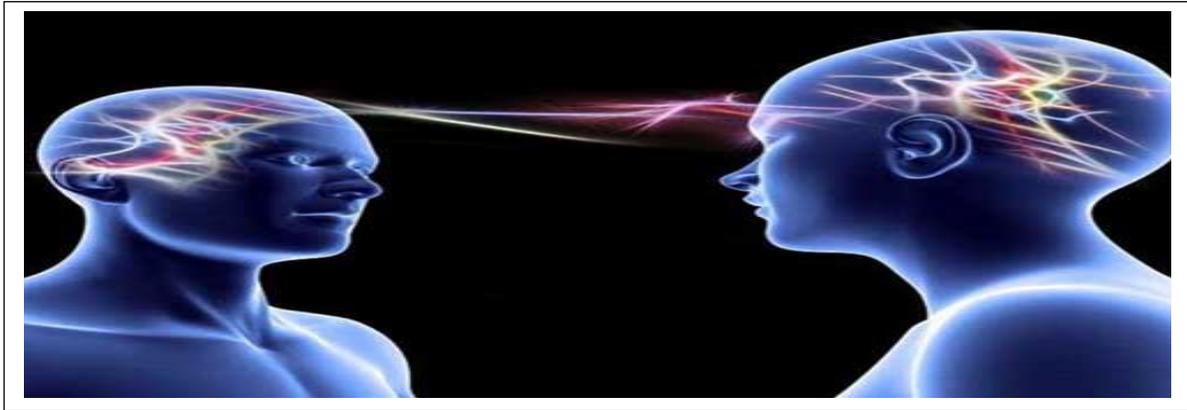


النقطة السادسة

سؤال و جواب فى

المهن الحرة





الجمعية المصرية

للمحاسبين والمراجعين القانونيين

المشهرة برقم ٢٥٠٨ لسنة ٢٠١٩

تتشرف الجمعية ان تهدي لسيادتكم نتائج اعمال الصالون الثقافي والذي استمر على مدار خمس ندوات لمناقشة المشاكل العملية في محاسبة المهن غير التجارية وقد استضاف الصالون

السادة:

- ١- أ.د عبد الرسول عبد الهادي – أستاذ المحاسبة والضرائب بكلية التجارة جامعة طنطا.
- ٢- أ.د مصطفى عبد القادر – رئيس مصلحة الضرائب سابقاً والخبير بالأمم المتحدة.
- ٣- أ. محمود جاب الله – مستشار رئيس المصلحة سابقاً، والمستشار بمكتب مصطفى شوقي Mazars.
- ٤- د. صبحي أبو زيد – رئيس مأمورية كبار مهن الاسكندرية .
- ٥- أ. محمد حسن عبد العظيم – الباحث فى الشأن الضريبي و الخبير الضريبي بالأمم المتحدة .
- ٦- أ. أحمد الغزالي – عضو لجان الطعن .

وقد أعد المادة العلمية وطرحها للنقاش :

- ١- أ. عبد الرؤف عادل الطرانيسى – رئيس اللجنة الداخلية المتخصصة رقم (٥) بدمياط .
 - ٢- أ. عبده حسين أبوالرجال – المحاسب القانوني .
وأدار الحوار أ. أنسي كمال الدين – المحاسب القانوني .
- وقد كانت نتائج هذا الحوار تلك المادة العلمية التي نقدمها للمتخصصين والعاملين بالحقل الضريبي ، لتكون حادياً لهم عند تناول موضوع المهن غير التجارية .

رئيس الجمعية

أ / مجدي بشر

رئيس اللجنة العلمية

أ / علاء جعفر

س ١ : كيف يتم محاسبة ستوديو التصوير نشاط مهني أم نشاط تجاري و صناعي ؟

ج ١ : لازال هناك لدى بعض الزملاء إختلاف فى الرأى بخصوص فحص نشاط ستوديو التصوير ، حيث كان فى السابق يُحاسب على أنه نشاط مهني ، وعلى ذلك وجب التنبيه أنه صدر قرار وزير المالية رقم ٤٥ لسنة ٢٠٠٣ بتاريخ ٢٠٠٣/١/١٣ و الذى أفاد بإعتبار نشاط ستوديوهات التصوير نشاطاً تجارياً و يُعمل به إعتباراً من أول يناير ٢٠٠٣ و قد صدر عن المصلحة التعليمات التنفيذية رقم (٢٧) بند ٥٣٠ لسنة ٢٠٠٣ بتاريخ ٢٠٠٣/٥/١٧ و هذا نصها :

تعليمات تنفيذية للفحص رقم (٢٧) بند ٥٣٠ لسنة ٢٠٠٣**بشأن أسس المحاسبة الضريبية لنشاط ستوديوهات التصوير وتصوير الفيديو**

حرصاً من المصلحة على دعم روح الثقة والتعاون بينها وبين سائر ممولياها ومواكبة التغيرات الاقتصادية العامة والخاصة وتمشياً مع الواقع العملي حالياً ، قامت المصلحة بدراسة المشاكل والصعوبات التي أثارها ممولي هذا النشاط والمقترحات الخاصة بأسلوب المحاسبة الضريبية وتم العرض على السيد الأستاذ الدكتور / وزير المالية لتعديل القرار الوزاري رقم ١٦٩ لسنة ١٩٨٢ بشأن تحديد أصحاب المهن غير التجارية ، وتفضل سيادته بالموافقة وإصدار القرار الوزاري رقم ٤٥ لسنة ٢٠٠٣ بتاريخ ٢٠٠٣ / ١ / ١٣ الذي يقضي بإعتبار نشاط ستوديوهات التصوير نشاطاً تجارياً ويعمل به اعتباراً من أول يناير سنة ٢٠٠٣ .

وبناءً عليه قامت المصلحة بعمل دراسة شاملة على ضوء المتغيرات التي تم استحداثها على هذا النشاط ، وتم عقد العديد من الاجتماعات مع ممثلي النشاط بالغرف التجارية والاتحاد العام للغرف التجارية والتي توجت بالاتفاق معهم بتاريخ ٢٠٠٣ / ٥ / ٨ على ما يلي :-

أولا : ضوابط تحديد رقم الأعمال :

– يلتزم كل صاحب ستوديو تصوير بإصدار إيصالات تسليم سنوية مسلسلة الأرقام وتقديم صور أو كعوب تلك الإيصالات إلي المأمور المختص وقت المعاينة ، علي أن يتضمن الإيصال (عدد ومقاس وسعر الصور، وتاريخ التحرير) ، ويلتزم كذلك بإطلاع المأمور علي أرشيف النيجاتيف .

– كما يلتزم صاحب الأستوديو الذي يقوم بأعمال التحميض والطبع بتقديم فواتير شراء الورق الحساس .

ثانيا : أسس المحاسبة :

[١] رقم الأعمال : ويتم تحديده وفقا لما يلي :

أ – عدد حالات التصوير اليومية : تحدد من واقع إيصالات تسليم الصور " وفقا لما سبق ايضاحه " / الأفلام والصور المعدة للتسليم بالأظرف ونوعيتها / أرشيف النيجاتيف بعد توزيعه علي المقاسات المختلفة للصور / فواتير شراء الورق الحساس .

ب – أسعار التصوير : تحدد استرشادا بإيصالات تسليم الصور / الأسعار المعلنة بالمنشأة / الأسعار السائدة بالسوق / موقع المنشأة وشهرتها ومستوى تجهيزاتها .

ج – معاينة المنشأة وفروعها " إن وجدت " معاينات دقيقة ومتكررة لتحديد عدد صالات التصوير ومستوي تجهيزاتها من حيث (الديكورات - الكشافات - الخلفيات ...) / عدد كاميرات التصوير / عدد ونوعية ومقاسات الصور المعدة للتسليم بالأظرف (صور شخصية – صور عرائس – كارت – تكبيرات ...) / عدد كاميرات الفيديو / أجهزة الميكسر والفيديو وشاشات العرض واثر ذلك علي سعر تصوير الحفلة / عدد شرائط الفيديو (خام – مسجلة) / عدد ماكينات تحميض وطبع الأفلام (إن وجدت) / أنواع وكميات ما بها من

أفلام خام – كارت ومستلزمات التصوير) / قائمة الأسعار المعلنة / عدد العمال الفنيين والإداريين .

د – مناقشة الممول مناقشة شاملة لتحديد طبيعة النشاط بدقة / عدد حالات التصوير اليومية بمقاساتها المختلفة (٦ × ٤ - ٩ × ٦) وأسعارها / عدد حالات تصوير العرائس والكارت والتكبير أسبوعيا / عدد ونوعية تصوير الحفلات بالفيديو أسبوعيا وسعر الحفلة / حجم ونوعية الخامات ومصادر شرائها / عدد أيام العمل السنوية / المصروفات الإدارية والعمومية اللازمة لمباشرة النشاط .

هـ – الإقرارات الضريبية وإقرارات الثروة المقدمة من الممول للاسترشاد بما ورد بهما من بيانات .

و – بيانات التعامل : الخصم والإضافة / سجل التعاقدات / بيان مصلحة الضرائب علي المبيعات .

ز - الإطلاع علي ما لدى الممول من أجنداث / فواتير شراء الخ .

[٢] عدد أيام العمل : تحتسب بواقع ٣١٠ يوم سنويا مع الأخذ في الاعتبار أيام النوات بالمناطق الساحلية وإخطارات الممول عن فترات توقف النشاط بعد التحقق من جديتها .

[٣] نسبة مجمل الربح : تم الاتفاق على تحديد نسبة مجمل ربح للتصوير الفوتوغرافي وتصوير الفيديو بواقع ٣٧ % .

[٤] الأنشطة والإيرادات الاخرى : يراعي محاسبة المنشأة عن أي أنشطة أو إيرادات أخرى يثبت مزاولتها مثل :

أ - " تجارة الكاميرات ومستلزمات التصوير " و " تحميص وطبع الأفلام " ويتم المحاسبة الضريبية عنهما وفقا للاتفاقيات والتعليمات التنفيذية للفحص الصادرة بشأنهما رقمي (٢٨) و (٢٩) لسنة ٢٠٠٣ علي الترتيب .

ب- تجارة الألبومات والبراويز وتصوير المستندات .

[٥] المصروفات الإدارية والعمومية : يتم اعتماد المصروفات الفعلية اللازمة لمباشرة النشاط وفقا للتعليمات التنفيذية رقم (٨) لسنة ١٩٩٩ .

ثالثا : تراعى الأمور التالية :

١ - تطبق أسس المحاسبة الواردة بهذه الاتفاقية اعتبارا من أول يناير سنة ٢٠٠٣ طبقا لقرار وزير المالية رقم (٤٥) لسنة ٢٠٠٣ بتعديل بعض أحكام قرار وزير المالية رقم ١٦٩ لسنة ١٩٨٢ بشأن تحديد أصحاب المهن غير التجارية .

٢ - يلزم تطبيق أسس المحاسبة الواردة بهذا الاتفاق عند موافقة الممول عليها بالمأمورية

٣ - ضرورة الالتزام بتطبيق مبدأ استقلال السنوات الضريبية دون الالتزام بأسس المحاسبة عن السنوات السابقة .

٤ - يعاد النظر في هذا الاتفاق كلما طرأت عليه أية متغيرات جوهرية تؤثر على هذا النشاط سلبا أو إيجابا .

علي جميع المناطق الضريبية والإدارة المركزية للتوجيه والرقابة والإدارات التابعة لها مراعاة تنفيذ المأموريات لهذه التعليمات بكل دقة .

تحريرا في : ١٧ / ٥ / ٢٠٠٣

ملحوظة :

يجب مراعاة أن نسبة صافى ربح نشاط ستوديو التصوير وارده بملحق نسب صافى الربح الملحق بالتعليمات التنفيذية رقم (١٢) لسنة ٢٠١٢ هي ٣٠ % لكل أنشطة ستوديوهات التصوير و لم يتم التعديل حتى تاريخه .

تعليق :

- و يرى أ / **عبد حسين أبو الرجال** المحاسب القانونى و أ / **أنسى كمال الدين الغمري** المحاسب القانونى أن هناك مشكلة كبيرة بخصوص نشاط ستوديو التصوير مع مأموريات القيمة المضافة حيث تقوم بعض المأموريات بإعتبار هذا النشاط نشاط مهنى و تقوم بتسجيله جبراً دون أى سند من القانون و لم تراعى قرار وزير المالية رقم (٤٥) لسنة ٢٠٠٣ و الذى أعتبر هذا النشاط تجارى و صناعى ، و كأننا نعيش فى جزر منعزلة و كأن إجراءات الدمج هى حبر على ورق ولا يوجد أى تنسيق بين مأموريات القيمة المضافة و مأموريات الدخل ، رغم صدور بعض الأحكام لهذه الأنشطة بإلغاء التسجيل نتيجة الخطأ فى تصنيف النشاط ، و لكن دون جدوى فنحن فى كارثة حقيقية نرجوا أن يكون الدمج فعلى و حقيقى و يكون هناك تنسيق بين المصلحتين حتى تستقيم الأمور .

س ٢ : كيف يتم محاسبة المأذون الشرعى و موثقى العقود المسيحيين ، هل يتم محاسبتهم

كنشاط مهنى ، أم محاسبتهم كإيراد من الأجور و المرتبات ؟

ج ٢ : إن سبب الخلاف فى الرأى حول هذا الموضوع هو طبيعة عمل المأذون فهو لايتقاضى مرتب ثابت من جهة ما يعمل لحسابها ، و كذلك فهو غير ملتزم بالحضور إليها و الإنصراف منها و غير ملتزم بلوائح المكافآت و الجزاءات و هى السمات المعروفة بعلاقة التبعية ، بين الأجير (الموظف) و رب العمل ، معنى ذلك أنه لايتبع أحداً و يزاول النشاط بصفة مستقلة ، و هنا نحب أن نوضح أن المأذون هو شخص مفوض من وزارة العدل بإبرام عقود الزواج و الطلاق بالنيابة عنها أى أنه تابع لوزارة العدل بالرغم من عدم حصوله على مرتب منها ، و عدم توقيعه على دفاتر الحضور و الإنصراف فيها ، وهو ما قد استقر عليه رأى قضاء محكمة النقض على أن المأذون الشرعى وموثق عقود الزواج بالنسبة للمسيحيين **موظف عام** يخضع للضريبة على المرتبات والأجور وما فى حكمها . و قد صدر عن مصلحة

الضرائب المصرية التعليمات التنفيذية رقم ١٧ لسنة ٢٠١٦ لتوضيح ذلك و هذا نصها :

تعليمات تنفيذية للفحص رقم (١٧) لسنة ٢٠١٦

بشأن محاسبة المأذونين الشرعيين وموثقي العقود المسيحيين

سبق أن أصدرت المصلحة التعليمات التنفيذية رقم ٦١ لسنة ٢٠٠٢ بشأن أتعاب الزواج والطلاق عند محاسبة المأذونين وموثقي العقود المسيحيين .

وحيث قد استقر قضاء محكمة النقض على أن المأذون الشرعي وموثق عقود الزواج بالنسبة للمسيحيين موظف عام يخضع للضريبة على المرتبات والأجور وما في حكمها .

ونظراً لما لوحظ من اختلاف وتباين في المحاسبة لتلك الفئة بالمأمورية حيث أن المأذون يعتبر في حكم الموظف العام وبالتالي يخضع لضريبة المرتبات وما في حكمها .

ونظراً لصعوبة التوصل إلى الإيرادات التي يحصل عليها المأذون أو الموثق لعدم تبعيته لأي جهة يعرف منها قيمة الإيراد الذي سوف يحاسب عليه إلا عدد العقود الذي يقوم بتوثيقها بالمحكمة .

ومن منطلق حرص المصلحة على تحقيق العدالة الضريبية ودعم روح التعاون والثقة بينها وبين كافة فئات الممولين .

قامت الإدارة بعمل دراسة شاملة تضمنت ما يلي :

- الإطلاع على عينة من ملفات ممولي هذا النشاط .
- الدراسة المقدمة من نقابة المأذونين الشرعيين .
- الاجتماع مع السيد نقيب المأذونين وأعضاء مجلس إدارة نقابة المأذونين عدة مرات وقد توجت بالاجتماع الأخير الذي عقد بالمصلحة بتاريخ ٢٠١٦/٣/١٤ حيث تم الاتفاق على

ما يلي :

- يلتزم كل مأذون أو موثق بتقديم شهادة من المحكمة بعدد العقود التي تم توثيقها شهرياً على النموذج المُعد لذلك .

- يتم حصر المأذونين الشرعيين وموثقي العقود المسيحيين بالرجوع إلى محكمة الأحوال الشخصية التي تقع في دائرة اختصاص الأمورية , ويتم الرجوع إلى سجلات الحصر والحاسب الآلي بالأمورية للتحقق من إن كل مأذون أو موثق له ملف ضريبي ويتم فتح ملفات مستجدة لمن ليس له ملف .
- وبموجب الخطاب الوارد من النقابة وكذلك بموجب التزام النقابة بالتوقيع على محضر الاجتماع فقد التزمت النقابة أمام المصلحة باتخاذ الإجراءات اللازمة بصفتها الممثل القانوني للمأذونين بأن يلتزم كل مأذون أو موثق بسداد مبلغ ستة جنيهاً عن كل وثيقة (زواج – طلاق – تصادق – رجعة – توثيق إلخ) للأمورية المختصة شهرياً .
- في حالة زيادة العقود لكل مأذون عن ٣٠٠٠ عقد سنوياً يتم سداد مبلغ ١٠ جنيهاً عن كل عقد يزيد عن ذلك .
- يتعين على الأمورية المختصة تسوية المبالغ في نهاية كل عام طبقاً لعدد العقود التي تم توثيقها وبما لا يخالف أحكام المادة ١١ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية وذلك في ضوء الأسس التالية :
- إجمالي عدد العقود السنوية وفقاً للشهادات المقدمة من المحكمة .
- الأجر الذي يحصل عليه المأذون أو الموثق عن كل وثيقة (زواج – طلاق – تصادق – رجعة – توثيق إلخ) .
- ويراعى خصم الإعفاء الشخصي والشريحة المعفاة وفقاً لأحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ولائحته التنفيذية .
- يعمل بهذه التعليمات اعتباراً من اليوم التالي لتاريخ صدورها ويجوز الاسترشاد بقواعد المحاسبة الواردة بها في الحالات السابقة والتي محل نزاع أمام الأموريات واللجان الداخلية
- يعاد النظر في هذه القواعد كل خمس سنوات في ضوء ما يستجد من ظروف .
- على كافة وحدات المصلحة مراعاة تنفيذ ما ورد بهذه التعليمات .

- وعلى جميع المناطق الضريبية والمأموريات التابعة لها والإدارة المركزية للتوجيه والرقابة مراعاة تنفيذ ما جاء بهذه التعليمات بكل دقة .

صدرت في : ٢٩ / ٣ / ٢٠١٦ .

ثم صدر الفتوى الآتية برقم ١٦٨ فى ٢٠٢٠/٣/١٨ لتوضح طريقة التطبيق و هذا نصها :

مصلحة الضرائب المصرية – قطاع الفحص و التحصيل – الإدارة المركزية للفحص الضريبي
السيد الأستاذ / رئيس اللجنة النقابية للمأذونين الشرعيين

تحية طيبة و بعد

بالإشارة إلى كتاب سيادتكم الوارد بتاريخ ٢٠٢٠/٢/١٤ برقم ٤٢٠ بشأن الإفادة عن كيفية تطبيق التعليمات التنفيذية رقم ١٧ لسنة ٢٠١٦ ، وبعرض الموضوع على السيد الأستاذ وكيل أول الوزارة – رئيس قطاع الفحص و التحصيل بتاريخ ٢٠٢٠/٣/١٦ قد وافق و أقر سيادته (أوافق و يتم إخطار المأذونيين) على الرأى الآتى :

و نظرا لصعوبة التوصل إلى الإيرادات التى يحصل عليها المأذون أو الموثق لعدم تبعيته لأى جهة يعرف منها قيمة الإيراد الذى سوف يُحاسب عليه إلا عدد العقود الذى يقوم بتوثيقها بالمحكمة .

ومن منطلق حرص المصلحة على تحقيق العدالة الضريبية و دعم روح التعاون و الثقة بينها و بين كافة المموليين و بناءً على الخطاب الصادر من المصلحة للسيد الأستاذ المستشار رئيس المكتب الفنى للنائب العام بالتكريم بإخطار السادة رؤساء الأقاليم الشرعيين لنيابات الأسرة بملى النموذج المعد لذلك بعدد العقود لكل مأذون و موثق و التنبيه المشدد على السادة المأذونيين و الموثقين بسرعة سداد الضريبة المستحقة عليهم حسب العقود المبرمة من تاريخ ٢٠١٦/٤/١ حتى تاريخه ، و بالتالى فإن المقصود بتطبيق البروتوكول الموقع بين مصلحة الضرائب و نقابة المأذونيين الشرعيين بالجمهورية بتاريخ ٢٠١٦/٣/١٤ و الذى بمقتضاه تم الإتفاق على أن يتم دفع مبلغ ٦ جنيه على كل عقد على كافة أنواع العقود من زواج و طلاق و تصادق و رجعة

و كذلك الزواج المدنى ، و مبلغ ١٠ جنية على مازاد عن ثلاثة آلاف عقد و بالتالى يجب الإلتزام بالبروتوكول و إتباع الآتى :

أولاً : المقصود بتسوية تلك المبالغ فى نهاية العام إلى أن تتم التسوية الضريبية فى نهاية العام بناء على عدد العقود المسجلة بالمحكمة و المدونة بالخطاب الموقع من رئيس القلم الشرعى مضروباً فى قيمة الضريبة للعقد وفقاً للبروتوكول بحيث يساوى المبالغ المسددة فى نهاية العام و ذلك على النحو التالى :

نفترض أن المأذون قام بعمل عدد ٣٥٠ حالة سنوياً مضروباً فى قيمة العقد بعد خصم المصروفات الإدارية للمحكمة و ثمن العقد و دمغة الزواج و ليكن صافى العقد ١٤٠ جنية فيكون إجمالى الإيراد السنوى ٤٩٠٠٠ جنية يخصم منها الإعفاء الشخصى ٧٠٠٠ جنية و الشريحة المعفاة ٨٠٠٠ جنية فيكون إجمالى الإيراد الصافى الخاضع ٣٤٠٠٠ جنية الوعاء الخاضع الـ ٢٢٠٠٠ جنية الأولى $\times 10\% = 2200$ جنية ، الباقى الشريحة الثانية ١٢٠٠٠ جنية $\times 15\% = 1800$ جنية ، إجمالى الضريبة = ٤٠٠٠ جنية \times نسبة الخصم الضريبى الواقع فى أعلى شريحة = ٢٢٠٠ جنية على عدد العقود ٣٥٠ عقد = ٦,٥ جنية.

ثانياً : إذا لم يصل عدد العقود إلى حد الخضوع يُضرب العدد أياً كان سواء زواج أو طلاق أو تصادق أو رجعة أو زواج مدنى $\times 6$ جنيهاً حتى و لو عقد واحد .

ثالثاً : أن هذه المبالغ تعتبر نهائية عندما يتم تسويتها و دفع الضريبة على عدد العقود كما يجوز الإسترشاد بتلك القواعد فى محاسبة الحالات السابقة التى مازالت محل نزاع أمام المأموريات و اللجان الداخلية و تطبق على كافة المأذونيين على مستوى الجمهورية .

وحيث أن البروتوكول يبدأ من ٢٠١٦/٣/١٤ و يعاد النظر فيه كل خمس سنوات فى ضوء ما يستجد من ظروف إقتصادية و إجتماعية و بالتالى سينتهى فى تاريخ ٢٠٢١/٣/١٤ .

وتفضلوا بقبول وافر الإحترام و التقدير

مدير عام الإدارة / عزت عبد العزيز

تحريراً فى : ٢٠٢٠/٣/١٧

ثم صدر الفتوى الآتية برقم ١٩٤ فى ٢٤/١٢/٢٠٢٠ توضح التطبيق و هذا نصها :

مصلحة الضرائب المصرية – قطاع الفحص و التحصيل – الإدارة المركزية للفحص الضريبي

السيد الأستاذ / رئيس مأمورية ضرائب الزقازيق ثالث

تحية طيبة و بعد

بالإشارة إلى كتاب السيد المأذون / محمد على عبد الرحمن مأذون شرعى ملف رقم
الوارد إلى الإدارة بتاريخ ١/٢٠/٢٠٢٠ برقم ١٩٤٢ بشأن عدم قيام مأموريتكم بتطبيق الكتاب
الدورى رقم (١٧) لسنة ٢٠١٦ بناء على البروتوكول الموقع بين مصلحة الضرائب و نقابة
المأذونين الشرعيين بالجمهورية .

نحيط علم سيادتكم أنه بناء على البروتوكول الموقع بين مصلحة الضرائب و نقابة المأذونيين
الشرعيين بالجمهورية بتاريخ ١٤/٣/٢٠١٦ و الذى بمقتضاه تم الإتفاق على أن يتم دفع مبلغ
٦ جنيه على كل عقد على كافة أنواع العقود من زواج و طلاق و تصادق و رجعة و كذلك
الزواج المدنى ، و مبلغ ١٠ جنيه على مازاد عن ثلاثة آلاف عقد و بالتالى يجب الإلتزام من
المأمورية و السادة المأذونيين و إتباع الآتى :

أولاً : المقصود بتسوية تلك المبالغ فى نهاية العام أى أن عدد العقود المسجلة بالمحكمة و
المدونة بالخطاب المرفق و الموقع من رئيس القلم الشرعى يساوى المبالغ المسددة فى نهاية
العام .

ثانياً : لا تتم المطالبة بالإعفاء الشخصى ولا الشريحة المعفاة حيث أن هذه المبالغ تعتبر نهائية

عندما يتم تسويتها و دفع الضريبة على عدد العقود .

ثالثاً : أن البروتوكول الذى تم بين المصلحة و النقابة تم فى ضوء القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ و
تعديلاته . و على المأمورية المختصة حساب الضريبة النهائية فى حدود الضريبة المتفق عليها
بعدد العقود المسجلة بالمحكمة مع الزام المأذون بسداد تلك الضريبة شهرياً كضريبة مرتبات و
تسويتها سنوياً على عدد العقود بالقيمة الواردة بعاليه .

و تفضلوا سيادتكم بقبول و لفر الإحترام و التقدير .

تحريراً فى : ٢٠٢٠/١٢/٢٢ المدير العام / عزت عبد العزيز

وكيل الوزارة – رئيس الإدارة المركزية للفحص / مختار توفيق عباس ٢٠٢٠/١٢/٢٤

وبعد هذا العرض للفتوتين و التعليمات ١٧ لسنة ٢٠١٦ نجد أنفسنا أمام سؤال هام هل

أصبحت ضريبة الأجور و المرتبات على نشاط المأذون الشرعى ضريبة قطعية بواقع ٦ جنيه أو ١٠ جنيه عن كل وثيقة بغض النظر عن الإعفاء الشخصى و الشريحة المعفاة حيث أفادت الفتوى الثانية المشار إليها عاليه بالآتى :

ثانياً : لا تتم المطالبة بالإعفاء الشخصى ولا الشريحة المعفاة حيث أن هذه المبالغ تعتبر نهائية عندما يتم تسويتها و دفع الضريبة على عدد العقود .

والسؤال الآن ... هل يجوز لتعليمات أو فتوى أو حتى إتفاقية بين مصلحة الضرائب المصرية و إحدى طوائف المجتمع إيقاف العمل بمواد من التشريع الضريبى و نجد ذلك واضحاً فى البند

ثانياً المشار إليه عاليه بمعنى عدم المطالبة بالإعفاء الشخصى معناه إيقاف العمل بالبند (١) من

المادة (١٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، وعدم المطالبة بالشريحة المعفاة معناه إيقاف

العمل بالمادة (٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ... سؤال مطروح للبحث و الدراسة .

س ٣ : و السؤال الآخر الذى يطرح نفسه طالما أن المصلحة أستقر رأيها على اعتبار نشاط

المأذون الشرعى هو ممول أجور و مرتبات لماذا تطالب المصلحة المأذون بتقديم الإقرار

الضريبى و لماذا تقوم شعبة الحصر و المعلومات بفتح ملف ضريبى له ؟

ج ٣ : حيث أفادت المادة (٨٢) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أن حالات الإعفاء من تقديم

الإقرار الضريبى ثلاث حالات منها أصحاب الأجور و المرتبات ، و كذلك وردت فى المادة (٣١)

من قانون ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ نفس الحالات المعفاة ... و الإجابة على هذا السؤال أنه بالرغم

من اعتبار المأذون تابع لوزارة العدل إلا أنه لا يحصل على مرتب من وزارة العدل و لا تقوم

وزارة العدل بخصم ضريبة منه و توريدها إذا كيف يتم محاسبته عن الإيرادات التى يحصل

عليها فلم تجد المصلحة بديل غير المعاملة الضريبية الموضحة بالتعليمات ١٧ لسنة ٢٠١٦ .

ملحوظة هامة :

- بخصوص موثقى العقود المسيحيين (على خلاف المأذون الشرعى) فهو موظف بالكنيسة و يحصل على مرتب من الكنيسة مقابل إبرامه لعقود الزواج و توثيقها ، وهو بذلك تنطبق عليه شروط علاقة التبعية الكاملة لأنه موظف تابع لجهة عمل و كذلك يحصل على الإيراد من تلك الجهة مقابل أدائه لعمل محدد وواضح .

س ٤ : هل علاقة التبعية بين المأذون ووزارة العدل هي علاقة تبعية كاملة أم منقوصة ؟

ج ٤ : سنجيب على هذا السؤال برأى أ.د / رمضان صديق مستشار وزير المالية و مستشار رئيس مصلحة الضرائب المصرية .

رأى أ.د / رمضان صديق فى تفسير علاقة التبعية بين المأذون الشرعى ووزارة العدل تعليقا

على التعليمات التنفيذية رقم ١٧ لسنة ٢٠١٦

فإنها جاءت عامة، و يصعب تطبيقها، ويستفاد منها أن الإيراد الذى يحصل عليه المأذون من توثيق عقود الزواج وإشهارات الطلاق والرجعة والتصادق هو إيراد ناتج من العمل .

فهناك علاقة تبعية بين المأذون وبين وزارة العدل، باعتباره موظفًا عُموميا، طبقا للائحة المأذونين الصادرة بقرار وزير العدل فى ١٤/١/١٩٥٥م، وبالتالي يخضع هذا الإيراد للضريبة على المرتبات. وفى نفس الوقت يتعين على المأذون سداد ضريبة المرتبات المستحقة على كل ما حصل عليه مقابل عمله نقدا أو عينا، وفق المادة (١٦) من قانون الضريبة على الدخل الصادر برقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمادة (٢٣) من لائحته التنفيذية .

ورأى مجلس الدولة أن عمل المأذون هو نوع من الوظيفة العامة، وأنه يُعَيَّنُ بموافقة وزارة العدل، ويخضع لها فى التأديب، ولا تخرج مهنته عن تحرير وثائق الزواج والطلاق مقابل تحصيل الرسوم المحددة، وذلك بموجب الفتوى رقم ١٨٣ - ٢٠٣ / ٢٠٣ بتاريخ ١٩٥٠/٧/٢. وهذا الرأى مؤداه خضوع ما يحصل عليه للضريبة على المرتبات .

واختلف البعض مع ما ذهب اليه مجلس الدولة

ورأوا أنه لا يكفي لتبرير ذلك أن يكون المأذون موظفا عاما، فلا يخضع للضريبة الموظفون فقط، كما أن العبرة في الخضوع للضريبة بطبيعة الإيراد لا بشخص الحاصل عليه، فضلا عن أن المأذون الشرعي يحصل علي مبالغ متغيرة تتوقف علي ظروف كل عقد ومستوي المتعاملين معه، مما يجعل ما يحصل عليه المأذون الشرعي أقرب إلي إيرادات المهن غير التجارية منه إلي الضريبة علي المرتبات والأجور، إلى أن حسمت محكمة النقض المصرية الأمر.

واستقر قضاء النقض الضريبي علي أن المأذون الشرعي موظفًا عامًّا يختص دون غيره بتوثيق عقود الزواج وإشهارات الطلاق والرجعة والتصديق علي ذلك بالنسبة للمسلمين من المصريين، وما يحصل عليه من ذوى الشأن نقدًا أو عينًا مقابل توثيقه العقود والشهادات يخضع للضريبة علي المرتبات . (أحكام النقض في الطعون أرقام ٣٠٩ لسنة ٤٦ ق. في ١٩٧٨/٢/٢١ ، ٧٧٦ لسنة ٥٠ ق. في ١٩٧٨/١/١٦ ، ٥٠ لسنة ٧٧٧ لسنة ٥٠ ق. في ١٩٨٤/٢/٢٧ - د. رمضان صديق - مرجع سابق)

وقضت محكمة النقض بأن ما يخضع للضريبة علي المرتبات لا يقتصر علي ما يأخذه المأذون من ذوى الشأن علي مقدار الرسوم المقررة قانونا، بل يُضاف إليها جميع ما يحصل عليه من ذوى الشأن نقدًا وعينًا بمناسبة توثيقه هذه العقود، لأن نصوص المواد (٦١) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩م، (٥٥) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١م قبل التعديل، (٤٩) من ذلك القانون بعد التعديل، والمادة (٩) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، جميعها جاءت صريحة جلية قاطعة الدلالة علي المراد منها، فلا محل لتخصيص النص أو تقييده أو تأويله بدعوى استهزاء الحكمة التي أملتة وقصد الشارع منه، لأن محل هذا البحث إنما يكون عند غموض النص أو وجود لبس فيه. (نقض رقم ١٧٥٤ لسنة ٧٣ جلسة ٢٠٠٧/١٢/١٣).

وقضت بأن المقرر - في قضاء محكمة النقض - أن البين من استقراء نصوص لائحة المأذونين الصادر بها قرار وزير العدل في ١٠ / ١ / ١٩٩٥ أن المأذون هو موظف عمومي

يختص دون غيره بتوثيق عقود الزواج وإشهارات الطلاق والرجعة والتصادق على ذلك بالنسبة للمسلمين من المصريين، فإن ما يقبضه من ذوى الشأن نقداً أو عيناً بمناسبة ما يوثقه من هذه العقود والإشهارات يخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها. (الطعن رقم ٣٣٠ لسنة ٧٤ قضائية - الدوائر التجارية - جلسة ٢٠١٤/٥/٢ ، الطعن رقم ١١١٠ لسنة ٧١ قضائية - الدوائر التجارية - جلسة ٢٠١٢/١٠/٢٢ - وطعون أخرى - الموقع الإلكتروني لمحكمة النقض)

وقد إصدرت مصلحة الضرائب تعليمات تفسيرية رقم ٢١ بتاريخ ١٩٧٣/٣/٢٢ تحت عنوان (خصم مصاريف انتقال المأذونين الشرعيين) .

وجاء بها أن رأيها استقر في ملحق التعليمات التفسيرية رقم ١٠ للمادة (٦١) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩م الصادر بتاريخ ١٦/٦/١٩٧١م على أنه في نطاق الضريبة على المرتبات والأجور لا يجوز إجراء أى خصم من المبالغ الخاضعة لهذه الضريبة طالما لم ينص القانون على خصمه. وإعمالاً لهذه القاعدة، بالنسبة لنشاط المأذونين الشرعيين - كنوع من الوظيفة العامة - لا يجوز أن يُخصم من إيراداته الخاضعة للضريبة على المرتبات أية مبالغ ينفقها المأذون ولو كانت متصلة بمباشرة عمله، وبالتالي عدم خصم أية مصروفات أو نفقات يتحملها المأذون بسبب أدائه العمل، كإيجار المكان المُعد لمزاولة العمل، أو اشتراك التليفون أو غيرها ذلك من المصروفات الأخرى.

غير انه من ناحية أخرى فإن مصاريف الانتقال التي يتقاضاها المأذون الشرعي بسبب انتقاله إلى محل إقامة الراغب في توثيق عقد الزواج لا يُعتبر من المزايا النقدية الخاضعة للضريبة على المرتبات والأجور، طالما كانت في حدود المصروفات الفعلية وغير مُغالى في تقديرها.

ويرى الأستاذ الدكتور رمضان صديق أن علاقة التبعية لا تكفي وحدها للخضوع لضريبة

المرتبات إذا تبين أن من يخضع لعلاقة جهة ما خضوعاً يفرضه القانون أو يثبتته الواقع؛

كالمأذون الشرعي أو عضو النقابة المهنية كالمُرشد السياحي، دون أن يحصل هذا

التابع على أى مرتبٍ من الجهة التى يتبعها، وأنه يزاول عمله المهنى فى إطار من الاستقلالية التى تبرز ذاتيته أو مواهبه الخاصة، ومن ثم يحصل على أجره أو مرتبه متفاوتاً تبعاً لهذه القدرات الشخصية أو العوامل الأخرى التى ليس للمتبوع دخل فيها. فالمأذون الشرعى تقتصر تبعيته فى أنه يُسجل فى الدفاتر الرسمية وقائع الزواج والطلاق، بينما ينطلق بموهبته وقدراته الذاتية حين إقائه خطبة الزواج أو تقديم استشارات الطلاق. ولا يختلف فى ذلك عن المرشد السياحى الذى وإن اشترط القانون قيده فى نقابة خاصة والتزامه بقواعد السلوك فيها، إلا أن المرشد السياحى حين يعمل لحساب نفسه تنطلق قدراته ومواهبه بحيث يكون الطلب عليه متفاوتاً تبعاً لقدراته، ومن ثم فإن ما يتقاضاه من السياح أو الزوار يختلف تبعاً لذلك. وإذا كانت مصلحة الضرائب قد انتهت أخيراً إلى أن المرشد السياحى المُستقل يُمارس مهنة حرة ولا يخضع لضريبة المرتبات، فإن المأذون لا يختلف عنه، ومن ثم وجب خضوعه لضريبة المهن الحرة أيضاً .

كما أن ضريبة المرتبات، كما هو واضح من مُسماها، تُعول أساساً على المُرتبات التى تأتى من علاقة التبعية، وليست على علاقة التبعية وحدها، إذ الأصل أنه حيثما يكون مُرتبٌ من جهةٍ ما تكونُ الضريبة، لأن المرتب يوفر علاقة التبعية، بينما لا تستلزم علاقة التبعية أن توفر مرتباً .

ولا يخلُ ذلك ببعض الحالات التى يزاول فيها الشخص عملاً ولكنه يتقاضى أجراً من الغير، كعامل محطة البنزين، الذى يحصل على أجره مما يتقاضاه من المُرتادين على المحطة من أصحاب السيارات، لأن هؤلاء العمال يتبعون رب العمل (صاحب المحطة) تبعية كاملة، وليس ثمة مجال أمامهم لاستقلال فى مزاوله المهنة، فضلاً عن أنه إذا لم تكف هذه المبالغ التى يحصل عليها هؤلاء العمال الحد الأدنى لهم يمكن أن يُكمل رب العمل هذا النقص، وهو ما لا يتحقق للمأذون الشرعى الذى لا تلتزم وزارة العدل تجاهه بأية التزامات مالية فى أن تعطيه مُرتباً إذا لم يعمل أو إذا كان نطاق عمله محدوداً لا يكفى تغطية تكاليف معيشته. وربما كان لوصفه موظفاً عاماً اعتباراً قانونيً آخر غير الاعتبار الضريبي، حين يوفر وصف الموظف عليه إمكان

مساعلته تأديبياً وإدارياً ، أو اتهامه بالتزوير عند تلاعبه فى الدفاتر الرسمية التى تعد مستنداً هماماً لإثبات علاقات الزوجية فى المجتمع .(د. رمضان صديق – مرجع سابق – بتصرف) ونحن نؤيد هذا التحليل، وإن تعارضَ مع حُكم محكمة النقض.

هو موضوع يستحق الدراسة الجادة ، ولجميع الأنشطة المهنية من أطباء ومهندسين وممثلين ... الخ وخاصة مع تطور المهن والانشطة الحرة وممارساتها الجديدة خلال الأعوام الماضية .

س ٥ : هل يتم محاسبة لاعبي الكرة و المدربين و الأجهزة المعاونة لهم كنشاط مهني ؟

ج ٥ : وهنا فى هذه الحالة علاقة التبعية واضحة و مكتملة الأركان فلاعب الكرة أو المدرب مرتبط بعقد عمل مع النادي و ملتزم بالحضور فى مواعيد التمرين و المعسكرات و المباريات و لا يستطيع السفر إلا بإذن النادي ، و على ذلك سيتم محاسب تلك الفئة على أنه **موظف يخضع للضريبة على المرتبات والأجور وما فى حكمها** . و قد صدر عن المصلحة الكتاب الدورى رقم ٢٠ لسنة ٢٠١٦ بتاريخ ٢٠/١٠/٢٠١٦ و هذا نصه :

كتاب دورى رقم (٢٠) لسنة ٢٠١٦

بشأن خضوع مرتبات ومكافآت لاعبو الكرة وغيرهم من اللاعبين والمدربين للضريبة على

المرتبات وما فى حكمها

لما كانت الأندية الرياضية لا تعتبر من الجهات الحكومية أو القطاع العام كما لا تعتبر من المنشآت التجارية والصناعية .

ونظراً لما أثير من استفسارات حول مدى خضوع مرتبات ومكافآت لاعبو الكرة وغيرهم من اللاعبين والمدربين للضريبة على المرتبات وما فى حكمها .

واستمراراً لسياسة المصلحة فى دعم مناخ الثقة والتعاون بينها وبين سائر الممولين حتى يستشعر كل ممول بأنه يستظل بمظلة العدالة ويحتمي بسيف القانون مساهماً فى أداء الضريبة بالقدر المناسب لطاقته دون ظلم أو إجحاف .

توجه المصلحة نظر المأموريات إلى التحقق من تحصيل الضريبة على المرتبات وما في حكمها عن كل ما يحصل عليه لاعبو الكرة وغيرهم من اللاعبين والمدربين من مرتبات ومكافآت وغيرها من الإيرادات الخاضعة للضريبة أيًا كانت مسمياتها، وذلك تطبيقاً لحكام المواد (٩) ، (١١) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ، والمواد (١١) ، (١٤) ، (١٥) من اللائحة التنفيذية رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدلة بالقرار الوزاري رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ .

وعلى المأموريات المختصة في سبيل ذلك اتخاذ الإجراءات الآتية :

(١) الإطلاع على الدفاتر والحسابات الختامية للنوادي والإتحادات الرياضية وعلى العقود المبرمة بين النوادي وكل اللاعبين والمدربين .

(٢) مطالبة النوادي والإتحادات الرياضية بتقديم العقود المبرمة والتسويات الضريبية السنوية طبقاً للقوائم المالية على أن تشتمل على (كل ما يحصل عليه لاعبو الكرة وغيرهم من اللاعبين والمدربين من مرتبات وما في حكمها سواء تم صرفه بعقد أو بدون عقد من النادي أو الإتحاد أو مراكز الشباب ، وما تم استقطاعه منهم تحت حساب الضريبة ، وما تم توريده إلى المأمورية المختصة سواء على نموذج (٢ مرتبات) أو نموذج (٣ مرتبات) طبقاً لأحكام المواد المشار إليها بعالية من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ، وبلائحته التنفيذية رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاتها .

(٣) الإطلاع على الرصيد الدائن لحساب مصلحة الضرائب عن السنوات السابقة بالميزانية ومطالبة الجهة (النادي - الإتحاد - مراكز الشباب) بهذا الرصيد .

(٤) الإطلاع لدى الإتحادات الرياضية لتحديد أسماء اللاعبين الذين تم إنتدابهم أو إشراكهم في مسابقات خارجية دون أنديتهم والمبالغ التي يتقاضونها .

(٥) فحص حساب الإيرادات والمصروفات للتحقق من وجود ضريبة مُسددة نيابة عن اللاعبين أو المدربين ويتم المحاسبة عنها لكونها ميزة تحمل الضريبة .

٦) الإطلاع على اللائحة المالية الخاصة بكل نشاط من أوجه الأنشطة الرياضية التي تزاولها الأندية والتي على أساسها يتم الصرف لكل لاعب أو مدرب .

على كل من قطاع المناطق الضريبية ، والإدارة المركزية للتوجيه والرقابة متابعة التنفيذ بكل دقة .
والله ولي التوفيق ،،
رئيس مصلحة الضرائب المصرية

تحريراً في : ٣٠ / ١٠ / ٢٠١٦
عبد المنعم السيد مطر

وبعد أن تناولنا المعالجة الضريبية للاعبى الكرة و أستقر الرأى على المعالجة ضمن ضريبة الأجرور و المرتبات نجد أنفسنا أمام سؤال هام

س ٦ : ماهى المعالجة الضريبية فى حالة تعاقد أحد الأندية مع لاعب أو مدرب أجنبى هل

يتم محاسبته طبقاً لحكم البند (٤) من المادة (٥٦) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على إعتبار

أنه شخص غير مقيم فى بداية التعاقد (لم تزيد الإقامة عن ١٨٣ يوم) ، ثم بعد أن تكتمل

مدة الإقامة المطلوبة يتم محاسبته عن الإيراد بعد إكتمال المدة كضريبة أجرور و مرتبات ، و

إذا كانت هذه المعالجة هى الصحيحة ، فهل يجوز المعالجة الضريبية بطريقتين مختلفتين عن

نفس الإيراد خلال ذات الفترة الضريبية ؟ سؤال يطرح نفسه

ج ٦ : و قبل أن نجيب على هذا السؤال لابد و أن نوضح أن أولاً :

المادة رقم (٥٦) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ :

تخضع للضريبة بسعر ٢٠ % المبالغ التي يدفعها أصحاب المنشآت الفردية والأشخاص

الاعتبارية المقيمة في مصر والجهات غير المقيمة التي لها منشأة دائمة في مصر **لغير**

المقيمين في مصر وذلك دون خصم أي تكاليف منها.

وتشمل هذه المبالغ ما يأتي:

١- العوائد .

٢- الإتاوات .

٣- مقابل الخدمات ، ولا يعتبر من قبيل مقابل الخدمات نصيب المنشأة الدائمة العاملة في مصر من المصروفات الإدارية ومصروفات الرقابة والإشراف التي يتحملها مركزها الرئيسي في الخارج، ويجب عند تحديد أرباح المنشأة الدائمة ، ألا يزيد ما يعتمد ضمن المصروفات الإدارية ومصروفات الرقابة والإشراف التي يتحملها المركز الرئيسي في الخارج على ١٠ % من صافي الربح الضريبي للمنشأة وعلى ألا تتضمن المصروفات المحملة في حدود هذه النسبة أية إتاوات أو عوائد أو عمولات أو أجور مباشرة وبشرط تقديم شهادة من مراقب حسابات المركز الرئيسي معتمدة وموثقة .

٤- مقابل نشاط الرياضي أو الفنان سواء دفع له مباشرة أو من خلال أي جهة.

ويعفى من الضريبة المنصوص عليها في هذه المادة عوائد القروض والتسهيلات الائتمانية التي تحصل عليها الحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة من مصادر خارج مصر . كما تعفى شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام و القطاع الخاص من هذه الضريبة بشرط أن تكون مدة القرض أو التسهيل ثلاث سنوات على الأقل.

وتلتزم المنشآت والأشخاص والجهات المشار إليها في الفقرة الأولى من هذه المادة بما في ذلك الشركات والمنشآت والفروع المقامة وفقاً لأحكام قانون المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة ، وكذلك المشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى المصلحة في أول يوم عمل تالي لليوم الذي تم فيه حجز الضريبة .

معدلة بالقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ الصادر بتاريخ ٢٠١٢/١٢/٦

ثانياً : متى يعتبر الشخص الطبيعي مقيماً في مصر و قد حددت المادة رقم (٢) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ و المادة رقم (٣) من اللائحة الشروط التي يعتبر فيها الشخص مقيماً في مصر إذا تحقق أيّاً منها و أليكم نص المادة :

المادة رقم (٢) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ :

في تطبيق أحكام هذا القانون يكون **الشخص الطبيعي مُقيماً** في مصر في أي من الأحوال الآتية :

- ١- إذا كان له موطن دائم في مصر .
 - ٢- المقيم في مصر مدة تزيد على ١٨٣ يوماً متصلة أو متقطعة خلال اثني عشر شهراً .
 - ٣- المصري الذي يؤدي مهام وظيفته في الخارج ويحصل على دخله من خزانة مصرية .
- ويكون **الشخص الاعتباري مُقيماً** في مصر في أي من الأحوال الآتية :
- ١- إذا كان قد تأسس وفقاً للقانون المصري .
 - ٢- إذا كان مركز إدارته الرئيسي أو الفعلي في مصر .
 - ٣- إذا كان شركة تملك فيها الدولة أو أحد الأشخاص الاعتبارية العامة أكثر من ٥٠ % من رأسمالها .

وتبين اللائحة التنفيذية لهذا القانون قواعد تحديد الموطن الدائم ومركز الإدارة الفعلي .

المادة رقم (٣) من اللائحة : فقرة مضافة

يكون للشخص الطبيعي موطن دائم في مصر في أي من الحالتين الآتيتين:

١- إذا تواجد في مصر معظم أوقات السنة سواء في مكان مملوك له أو مستأجر أو بأية صفة كانت.

٢- إذا كان للممول محل تجارى أو مكتب مهني أو مصنع أو غير ذلك من أماكن العمل التي يزاول فيها الشخص الطبيعي نشاطه في مصر.

ويتضح لنا من أستعراض النصوص القانونية أن المشرع لم يشترط أن تجتمع الحالات الثلاث حتى يعتبر الشخص مقيماً يكفي أن تتحقق أياً منها و يتضح ذلك من عبارة " **يكون الشخص الطبيعي مُقيماً في مصر في أي من الأحوال الآتية** " ، و يتضح من البند رقم واحد أن الشخص الطبيعي يُعتبر مقيماً في مصر إذا كان له موطن دائم في مصر . و هنا نجد الإجابة

للرد على السؤال بخصوص المعالجة الضريبية للاعب الأجنبي أنه أصبح مقيماً بمجرد توقيعه للعقد حيث أصبح له محل إقامة ثابت وهو مقر النادي الذى تعاقد معه ، أو مكان السكن سواء الشقة أو الفندق التابع للنادى ، و طالما أصبح شخص مقيم و يوجد علاقة تبعية بينه و بين النادي و هى علاقة تبعية كاملة حيث أنه ملتزم بالحضور للنادى فى مواعيد التدريب و المعسكرات و إقامة المباريات و السفر مع الفريق و عدم السفر خارج البلاد إلا بعد الحصول على إذن من النادي و كل هذا يؤكد علاقة التبعية الكاملة وعلى ذلك تكون المعالجة الضريبية هى ضريبة الأجر و المرتبات عن كل ما يحصل عليه من إيرادات أياً كان مسماها . و تخضع لأحكام المواد من (٩) حتى (١٦) من القانون و من (١٠) حتى (٢٣) من اللائحة . مع مراعاة التعديلات على تلك المواد إن وجدت .

س ٧ : و السؤال الذى يطرح نفسه الآن فى حالة تعاقد أحد اللاعبين على حملة إعلانية فما

هى المعاملة الضريبية لتلك الإيرادات هل تعتبر إيرادات مهن حرة أم تعتبر إيرادات أجر و

مرتبات ؟

ج ٧ : وللإجابة على هذا السؤال لابد أولاً أن نفرق بين ما إذا كان العقد المبرم بين اللاعب و النادي ينص على أن الحملات الإعلانية و الدعاية و الإعلان تتم من خلال النادي أو غير منصوص على ذلك بالعقد و اللاعب له الحق فى التعاقد مع أى منتج على الحملة الإعلانية منفرداً دون الرجوع إلى النادي .

الحالة الأولى : العقد ينص على ذلك

فى هذه الحالة فإن الحملة الإعلانية تتم من خلال النادي و بعد موافقته و يتم تحديد نسبة من قيمة الحملة الإعلانية للنادى و نسبة للاعب طبقاً للاتفاق المسبق بين اللاعب و النادي و الثابت بالعقد ، و فى هذه الحالة يُعتبر قيمة المبالغ التى يحصل عليها اللاعب هى أجر و مرتبات نتيجة علاقة التبعية الكاملة بين اللاعب و النادي و يُحاسب طبقاً لحكم المادة رقم (٩) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ (ضريبة أجر و مرتبات) .

الحالة الثانية : العقد لا ينص على ذلك

في هذه الحالة يتعاقد اللاعب على الحملة الإعلانية منفرداً و بصفة مستقلة و لحساب نفسه دون أن يتطلب ذلك منه الحصول على موافقة من النادي أو أن يحصل النادي على نسبة من قيمة الإعلان و على ذلك يُعامل هذا الإيراد ضريبياً كإيراد مهنة حرة أو غير تجارية طبقاً لحكم المادة رقم (٣٢) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ (ضريبة مهنة غير تجارية) .

س ٨ : و السؤال الآن هل الأرباح الرأسمالية التي يحققها النادي من بيع اللاعب تخضع

للضريبة على الدخل أو تخضع للضريبة على القيمة المضافة ؟

ج ٨ : سنفرق بين الخضوع للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ و القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦

أولاً : الخضوع لضريبة الدخل :

نص البند (٤) من المادة رقم (٥٠) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥

يُعفى من الضريبة :

٤ - الجهات التي لا تهدف إلى الربح وتباشر أنشطة ذات طبيعة اجتماعية أو علمية أو

رياضية أو ثقافية وذلك في حدود ما تقوم به من نشاط ليست له صفة تجارية أو صناعية أو مهنية .

تم إلغاء البند [٤] بالقانون ١٠١ لسنة ٢٠١٢ بتاريخ ٦ / ١٢ / ٢٠١٢ ،

ثم تم إعادة تفعيل القانون ١١ لسنة ٢٠١٣ بتاريخ ١٨ / ٥ / ٢٠١٣ .

معنى ذلك أن كل الإيرادات و الأرباح التي تحققها تلك الأندية طالما أنها لا تهدف إلى الربح و في حدود الأنشطة الاجتماعية و الرياضية و الثقافية الثابتة في لائحة تأسيس النادي لا تخضع للضريبة على الدخل بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الأمر متروك للبحث و الدراسة .

ثانياً : الخضوع للضريبة على القيمة المضافة :

أولاً يجب أن نوضح أن لاعب الكرة هو أنسان و ليس سلعة تباع و تشتري و لسنا في زمن العبودية ، و أن ما يتم بيعه هو خدمات اللاعب فعند إنتقال اللاعب من نادى لآخر سواء إنتقال

على سبيل الإعارة أو إنتقال حر أو بيع نهائي ، هنا تنتقل خدمات اللاعب من النادي القديم إلى النادي الجديد ليستفيد بها . وبخصوص الضريبة على القيمة المضافة ما يخضع للضريبة إما سلعة أو خدمة ، وحيث أن اللاعب ليس سلعة كما سبق و أن ذكرنا فإن ما يخضع للضريبة على القيمة المضافة هو الإيراد الذي يحصل عليه مقابل أداء تلك الخدمة ، مثله في ذلك كالمحاسب و المحامي و الفنان ألخ ، فكل واحد منهم يؤدي عمله بجسده و فكره و مهاراته و خبراته ولا نعتبر ذلك بيع للإنسان نفسه لأن ما يخضع هنا للضريبة على القيمة المضافة هو الإيراد الذي يحصل عليه مقابل ما يقدمه من خدمات . و نفرض مثال بلاعب الكرة لنوضح كيف يتم حساب الضريبة على القيمة المضافة في حالة البيع .

أشترى أحد الأندية لاعب كرة قدم بمبلغ ٢٠ مليون جنيه ، و بعد ذلك قام النادي بالتنازل عن خدمات اللاعب لنادي آخر مقابل ٢٥ مليون جنيه مُحققاً أرباح بواقع ٥ مليون جنيه ، فكيف يتم حساب الضريبة على القيمة المضافة في هذه الحالة ؟

لا يتم حساب الضريبة على القيمة المضافة على قيمة الأرباح المُحققة و إنما يتم حسابها على إجمالي الإيراد الذي حصل عليه النادي نتيجة إنتقال خدمات اللاعب من النادي القديم للنادي الجديد و بالسعر العام للقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ كالتالي :

$$\text{الضريبة المستحقة} = ٢٥ \text{ مليون جنيه} \times ١٤\% = ٣,٥٠ \text{ مليون جنيه} .$$

يراعى إجراء المقاصة بين الضريبة على القيمة المضافة التي يتحملها النادي عند الشراء و ما حصلها النادي عند البيع .

س ٩ : هل يجوز ترحيل الخسائر الناتجة عن مزاوله المهنة الحرة أو المهنة الغير تجارية ؟

ج ٩ : يجوز ترحيلها في الحالات الدفترية فقط (حالة إمساك دفاتر و حسابات منتظمة) أما الحالات التقديرية لا يجوز ترحيل الخسائر فيها ، و ذلك إستناداً لنص الفقرة الأخيرة من المادة رقم (٣٥) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ و التي أفادت بالآتي: " وفي تطبيق أحكام هذا الباب يسري حكم المادة (٢٩) من هذا القانون إذا كان الممول ممسكاً لدفاتر منتظمة " .

و قد نصت المادة (٢٩) من القانون على الأتي :

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

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

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

الأحوال " .

بعكس النشاط التجاري و الصناعي فقد أقر المشرع بترحيل الخسائر في الحالتين الدفترية و التقديرية .

س ١٠ : و السؤال الآن إذا كانت نتيجة إحدى السنوات الخمس التي سيتم الترحيل إليها

خسارة فهل يتم الجمع الجبري بين الخسارة المرحلة و خسارة تلك السنة أثناء الترحيل ؟

ج ١٠ : سنفرض مثال لنوضح الفكرة

مثال :

بلغت الخسائر المُعتمدة لأحد السادة الأطباء عن نشاطه المهني خلال عام ٢٠١٥ مبلغ ١٨٠٠٠٠٠ جنيه ، فإذا بلغ صافي الإيراد السنوي المعتمدة خلال الخمس سنوات التالية الأتي

السنة	٢٠١٦	٢٠١٧	٢٠١٨	٢٠١٩	٢٠٢٠
أرباح السنة	٣٠٠٠٠	(٤٠٠٠٠)	٣٥٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٥٠٠٠

المطلوب : ترحيل خسائر عام ٢٠١٥ ، مراعاة أن الممول يمسك دفاتر و حسابات منتظمة .

الحل

السنة	٢٠١٦	٢٠١٧	٢٠١٨	٢٠١٩	٢٠٢٠
خسائر عام ٢٠١٥ و	٣٠٠٠٠	(٤٠٠٠٠)	٣٥٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٥٠٠٠
قدرها	(١٨٠٠٠٠)	(١٥٠٠٠٠)	(١٥٠٠٠٠)	(١١٥٠٠٠)	(٩٥٠٠٠)
الباقي من الخسائر	(١٥٠٠٠٠)	(١٥٠٠٠٠)	(١١٥٠٠٠)	(٩٥٠٠٠)	(٧٠٠٠٠)

التعليق على الحل:

ويلاحظ على الحل أنه عند الترحيل إلى سنة ٢٠١٧ ظلت الخسائر كما هي ، حيث أن نتيجة النشاط المهني عام ٢٠١٧ هي خسارة ولا يجوز جمع خسارة سنة على خسارة سنة أخرى كما سبق و أن وضحنا لأن هذا الإجراء سيؤدى إلى ترحيل الجزء المتبقى من خسارة عام ٢٠١٥ إلى عام ٢٠٢٢ أى أنه تم الترحيل لمدة سبع سنوات وهو مخالف لنص المادة رقم (٢٩) من القانون والتي أفادت أن الترحيل يتم لخمس سنوات فقط ، ونلاحظ أيضاً أن خسارة عام ٢٠١٥ وقدرها ١٨٠٠٠٠ جنية قد استهلكت أرباح الخمس سنوات و رغم ذلك تبقى منها مبلغ ٧٠٠٠٠ جنية لا يتم ترحيلها لسنة أخرى طبقاً لنص القانون ، أما بخصوص خسارة عام ٢٠١٧ وقدرها ٤٠٠٠٠ جنية يتم ترحيلها منفردة حتى السنة الخامسة أى حتى عام ٢٠٢٢ إذا كانت نتيجتها أرباح .

س ١١ : و السؤال الآن إذا كان أحد الأشخاص له أكثر من نشاط (تجارى و صناعى – مهن

حرة – ثروة عقارية ... الخ) و كانت نتيجة نشاط العام خسارة فى نشاطين و نتيجة النشاط

الثالث أرباح فهل يتم الجمع الجبرى لنتيجة الأنشطة الثلاثة و كيف يتم ترحيل الخسائر فى

تلك الحالة ؟

ج ١١ : سنجيب بحالة عملية حتى نوضح الفكرة

وفيما يلي نورد مثلاً من كتاب د/ سيد محمود عوض خاص بترحيل الخسائر فى حالة تعدد مصادر الدخل متى توافرت شروط الترحيل :

مثال يمتلك أحد الممولين مكتباً للإستشارات الهندسية ، كما يعمل كمقاول ويمتلك أراضى زراعية يستغلها فى زراعة المحاصيل البستانية :
فلو فرضنا أن النتائج المعتمدة لهذه الأنشطة خلال السنوات ٢٠٠٩ / ٢٠١٤ كما يلي :

السنة	النشاط المهنى (إستشارات)	النشاط التجارى (المقاول)	إيراد الأطيان (محاصيل بستانية)
٢٠٠٩	(٥٠٠٠٠)	(٢٠٠٠٠٠)	٤٠٠٠٠
٢٠١٠	١٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٤٢٠٠٠
٢٠١١	٣٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	٤٤٠٠٠
٢٠١٢	٣٥٠٠٠	٧٥٠٠٠	٤٣٠٠٠
٢٠١٣	٤٥٠٠٠	٦٠٠٠٠	٤٧٠٠٠
٢٠١٤	٣٨٠٠٠	٧٠٠٠٠	٤٥٠٠٠

فإذا علمت ما يلى :

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

المطلوب :

- ١ - إيضاح كيفية ترحيل الخسائر المعتمدة فى نشاطيه المهنى والتجارى .
- ٢ - تحديد صافى الربح الخاضع للضريبة فى السنوات ٢٠٠٩ / ٢٠١٤ .

الحل :

أولاً : يتم تجميع نتائج الأنشطة جميعاً تجميعاً جبرى فى سنة تحقق الخسائر ٢٠٠٩ كما يلى :

(٥٠.٠٠٠)	- خسائر النشاط المهنى
(٢٠٠.٠٠٠) +	- خسائر النشاط التجارى
٤٠.٠٠٠ -	- إيراد محاصيل بستانية
<hr/>	<hr/>
(٢١٠.٠٠٠)	صافى خسائر ٢٠٠٩
<hr/>	<hr/>

ثانياً : تنسيب المتبقى من الخسارة بنسبة الخسائر المُحققة فى كل من النشاطين كالاتى :

$$\begin{aligned}
 & ٥٠.٠٠٠ \\
 - \text{ المتبقى من خسائر النشاط المهنى} &= \frac{٥٠.٠٠٠}{٢١٠.٠٠٠} \times ٢١٠.٠٠٠ = ٢٣.٨١٠ \text{ جنيه} \\
 & ٢٥.٠٠٠ \\
 & ٢٠.٠٠٠ \\
 - \text{ المتبقى من خسائر النشاط التجارى} &= \frac{٢٥.٠٠٠}{٢١٠.٠٠٠} \times ٢١٠.٠٠٠ = ١٦٨.٠٠٠ \text{ جنيه} \\
 & ٢٥.٠٠٠
 \end{aligned}$$

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

سنوات كما يلى :

١ - ترحيل باقى خسائر النشاط المهنى :

٢٠١٤	٢٠١٣	٢٠١٢	٢٠١١	٢٠١٠	السنة	باقى خسائر عام
٣٨.٠٠٠	٤٥.٠٠٠	٣٥.٠٠٠	٣٠.٠٠٠	١٠.٠٠٠	أرباح	٢٠٠٩ و قدرها
					العام	(٤٢٠.٠٠٠)
.....	.....	(٢٠.٠٠٠)	(٣٢٠.٠٠٠)	(٤٢٠.٠٠٠)		
٣٨.٠٠٠	٤٥.٠٠٠	٣٣.٠٠٠	(٢٠.٠٠٠)	(٣٢٠.٠٠٠)		الباقى من الخسائر

٢ - ترحيل باقى خسائر النشاط التجارى :

٢٠١٤	٢٠١٣	٢٠١٢	٢٠١١	٢٠١٠	السنة	باقى خسائر عام
٧٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	٧٥٠٠٠	٨٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	أرباح	٢٠٠٩ و قدرها
.....	.....	(٣٨٠٠٠)	(١١٨٠٠٠)	(١٦٨٠٠٠)	العام	(١٦٨٠٠٠)
٧٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	٣٧٠٠٠	(٣٨٠٠٠)	(١١٨٠٠٠)		الباقى من الخسائر

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

على الوجه التالى :

٢٠١٤	٢٠١٣	٢٠١٢	٢٠١١	٢٠١٠	السنة	البيان
٣٨٠٠٠	٤٥٠٠٠	٣٣٠٠٠	٠٠٠	٠٠٠		أرباح النشاط المهني
٧٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	٣٧٠٠٠	٠٠٠	٠٠٠		أرباح النشاط التجارى
٤٥٠٠٠	٤٧٠٠٠	٤٣٠٠٠	٤٤٠٠٠	٤٢٠٠٠		إيراد الثروة العقارية
١٥٣٠٠٠	١٥٢٠٠٠	١١٣٠٠٠	٤٤٠٠٠	٤٢٠٠٠		الإجمالى
٥٠٠٠	٥٠٠٠	٥٠٠٠	٥٠٠٠	٥٠٠٠		يخصم شريحة معفاة
١٤٨٠٠٠	١٤٧٠٠٠	١٠٨٠٠٠	٣٩٠٠٠	٣٧٠٠٠		صافى الربح الخاضع

وبلاظ بالنسبة للمثال السابق ما يلى :

- ١ - تم ترحيل الخسائر فى النشاط المهني لتوافر شرط الترحيل بالنسبة لهذا النشاط ، وهو احتفاظ الممول بدفاتر منتظمة .
- ٢ - ويراعى أن شرط الاحتفاظ بدفاتر منتظمة قاصر على ترحيل الخسائر فى الأنشطة المهنية فقط بمعنى أن خسائر النشاط التجارى والصناعى ترحل إلى أرباح السنوات الخمس التالية دون ضرورة توافر هذا الشرط .

٣ - استنفدت أرباح السنوات الخمس التالية في كل من النشاطين التجاري والمهني جميع الخسائر التي تحققت في سنة ٢٠٠٩ في هذا المثال ٠٠ ويراعى أنه في حالة تبقى جزء من الخسائر سواء في النشاط التجاري أو المهني بعد استنفاد سنوات الترحيل الخمس ٠٠ لن يُرحل إلى أرباح أي سنوات أخرى تالية .

س ١٢ : هل يجوز خصم قيمة التبرعات للجهات الحكومية في نشاط المهنة الحرة إذا كانت

نتيجة النشاط خسارة ؟

ج ١٢ : لا يجوز خصم قيمة التبرعات حتى وإن كانت للجهات الحكومية إذا كانت نتيجة النشاط خسارة وذلك في أنشطة المهنة الحرة ، لأن المشرع أورد حكماً في المادة رقم (٣٤) من قانون الضريبة على الدخل و الخاصة بإعتماد التبرعات مفاده أن التبرعات للجهات الحكومية سواء كانت نقدية أو عينية تكون في حدود صافي الإيراد مشيراً لذلك بعبارة " بما لا يجاوز صافي الإيراد السنوي " معنى ذلك أن المشرع اشترط تحقق صافي إيراد لكي يتم خصم قيمة التبرعات أما لو كانت نتيجة النشاط **خسارة لا يتم إعتماد قيمة التبرعات** ، وكذلك لو كانت نتيجة النشاط المهني صافي إيراد بمعنى تحقق أرباح و قيمة التبرعات المدفوعة للجهات الحكومية أكبر من صافي الإيراد لا يتم إعتماد التبرعات إلا في حدود صافي الإيراد فقط و يتم رد باقي قيمة التبرعات للوعاء الخاضع للضريبة ، نص الفقرة الأولى من المادة رقم (٣٤) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

" يُخصم من صافي الإيرادات المنصوص عليها في المادة (٣٢) من هذا القانون التبرعات المدفوعة للحكومة و وحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة أو التي تؤول إليها بما لا يجاوز صافي الإيراد السنوي " ، بعكس النشاط التجاري و الصناعي فيجوز خصم قيمة التبرعات للجهات الحكومية حتى لو كانت نتيجة النشاط خسارة طبقاً لنص البند رقم (٧) من المادة (٢٣) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

س ١٣ : وهنا نجد أنفسنا أمام سؤال هام هل يجوز الجمع بين التبرع للجمتين الواردة بالفقرة الأولى و الثانية من المادة (٣٤) ، إذا أدى هذا الجمع أن تصبح نتيجة النشاط هي صافية خسارة ؟

ج ١٣ : و سنضرب مثال لنوضح الفكرة ... بفرض أن صافى الإيراد السنوى قبل خصم التبرعات لأحد الأطباء كان ٣٠٠٠٠ جنيه و أن هذا الطبيب قام بالتبرع لإحدى الجهات الحكومية بمبلغ ٢٨٠٠٠ جنيه ، فى هذه الحالة يتم إعتقاد قيمة التبرع لأنه فى حدود صافى الإيراد " بما لا يجاوز صافى الإيراد السنوى " ، ثم قام هذا الطبيب بالتبرع لأحدى الجمعيات الخيرية بمبلغ ٥٠٠٠ خلال نفس العام و بالتالى تكون قيمة التبرع المعتمد هي ١٠ % من صافى الإيراد السنوى (٣٠٠٠٠ × ١٠ %) أى بقيمة ٣٠٠٠ جنيه فقط فى هذه الحالة تصبح قيمة التبرعات المعتمدة هي = ٢٨٠٠٠ + ٣٠٠٠ = ٣١٠٠٠ جنيه و تصبح نتيجة النشاط هي خسارة ١٠٠٠ جنيه (٣٠٠٠٠ صافى الإيراد - ٣١٠٠٠ التبرعات) و السؤال الذى يطرح نفسه هل تصح تلك المعالجة الضريبية نجد أنفسنا أما رأيين

الرأى الأول :

يرفض تلك المعاملة الضريبية و يستند فى رأيه على أنه لايجوز أن يؤدى التبرع فى أنشطة المهنة الحرة إلى أن تصبح نتيجة النشاط هي صافية خسارة إستناداً إلى عبارة " بما لا يجاوز صافى الإيراد السنوى " و بالتالى يرى أصحاب هذا الرأى أن تكون المعاملة الضريبية هي أعتقاد قيمة التبرع للجهة الحكومية بواقع ٢٨٠٠٠ جنيه و أعتقاد التبرع للجمعية الخيرية بواقع ٢٠٠٠ جنيه فقط بحيث يصبح إجمالى قيمة التبرع المعتمد = ٣٠٠٠٠ جنيه فى حدود صافى الإيراد السنوى .

الرأى الثانى :

سنعرض أولاً نص المادة (٣٤) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ حتى نستوعب الفكرة :

المادة رقم (٣٤)

يُخصم من صافي الإيرادات المنصوص عليها في المادة ٣٢ من هذا القانون التبرعات المدفوعة للحكومة و وحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة أو التي تؤول إليها بما لا يجاوز صافي الإيراد السنوي، وكذلك التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهورة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة لإشراف الحكومة ولمؤسسات البحث العلمي المصرية، وذلك بما لا يجاوز ١٠ ٪ من صافي الإيراد السنوي .

ولا يجوز خصم ذات التبرعات من أي إيراد آخر من الإيرادات المنصوص عليها في المادة ٦ من هذا القانون .

و يستند أصحاب هذا الرأى أن عبارة " بما لا يجاوز صافي الإيراد السنوى " وردت بالفقرة الأولى من المادة (٣٤) من القانون و التي تخاطب الجهات الحكومية و وحدات الإدارة المحلية و الأشخاص الاعتبارية العامة فقط ، و لم ترد هذه العبارة فى الفقرة الثانية من المادة (٣٤) و التي تخاطب الجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهورة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة لإشراف الحكومة ولمؤسسات البحث العلمي المصرية ، و بالتالى طالما ورد النص من المشرع مطلقاً و غير مقيد بشرط (بما لا يجاوز صافي الإيراد السنوى) فلماذا نقيده المطلق و بالتالى يتم إعتداد قيمة التبرع للجمعية الخيرية وذلك بما لا يجاوز ١٠ ٪ من صافي الإيراد السنوي ، وهو الشرط الوارد بنص الفقرة الثانية ، بغض النظر عن نتيجة النشاط حتى و لو كانت صافى خسارة و السند الآخر أنه لم يرد بنص المادة أولوية أو ترتيب لإعتداد التبرع بمعنى أنه لم ينص المشرع فى المادة على أن يتم إعتداد التبرع للجهات الحكومية أولاً ثم بعد ذلك يتم إعتداد التبرعات للجمعيات الخيرية وطالما

أن النص لم يتطلب ترتيب معين إذا التبرع للجهتين يتم من الأصل (صافى الإيراد السنوى) دون ترتيب و على ذلك تكون التبرعات المُعدّة من وجهة نظر أصحاب هذا الرأى هي :
 التبرع المعتمد = ٢٨٠٠٠ + ٣٠٠٠ (٣٠٠٠٠ × ١٠ %) = ٣١٠٠٠ جنيه ، و تكون نتيجة النشاط خسارة بواقع ١٠٠٠ جنيه .
 و الأمر متروك للمزيد من البحث و الدراسة حتى يتم حسم الخلاف فى الرأى .

س ١٤ : هل يجوز خصم قيمة التبرعات العينية الموجهة للجمعيات و المؤسسات الأهلية المشهرة و دور العلم و المستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومى و مؤسسات البحث العلمى المصرية فى أنشطة المهمن الحرة ؟

ج ١٤ : لا يجوز خصم قيمة التبرعات العينية فى هذه الحالة لأن المشرع أفاد بنص الفقرة الثانية من المادة (٣٤) بأنها التبرعات و الإعانات المدفوعة ، و كلمة المدفوعة هنا معناها التبرعات النقدية فقط و ليست العينية ، و هذا هو نص الفقرة المُشار إليها :
 " 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 . "

و بعكس الحال فى التبرع للجهات الحكومية فى الفقرة الأولى من ذات المادة حيث سمح المشرع بخصم التبرعات النقدية و يتضح ذلك من عبارة " المدفوعة " ، و كذلك سمح بخصم التبرعات العينية و يتضح ذلك من عبارة " أو التى تؤول إليها " .

س ١٥ : كيف يتم حساب قيمة التبرعات العينية الممنوحة للجهات الحكومية ووحدات الإدارة

المحلية و الأشخاص الإعتبارية العامة فى أنشطة المهن الحرة و غير التجارية ؟

ج ١٥ : و دائماً ما يثار هذا السؤال كيف يتم تقدير قيمة التبرعات العينية بمعنى إذا قام أحد الأطباء مثلاً بالتبرع بأحد الأجهزة الموجودة بعيادته (**جهاز مستعمل**) لأحد المستشفيات الحكومية كيف يتم تقدير قيمة هذا الجهاز ، و هنا لابد و أن نفرق بين **الحالة الدفترية و الحالة التقديرية** ، فإذا كانت الحالة دفترية و الجهاز ثابت ضمن الأصول فى المنشأة يتم اعتماد صافى القيمة الدفترية للأصل (قيمة الأصل – مجمع الإهلاك) من واقع الدفاتر فى تاريخ التبرع ، أما إذا كانت الحالة تقديرية و لم يستطيع الممول تقديم ما يفيد قيمة الأصل موضوع التبرع فلا يتم إعتماده ، و هنا نرجع إلى نص المواد رقم (١٢٩) ، (١٣٠) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ و الخاصة بعبء الإثبات و على من يقع و المعدلة بالمواد رقم (٣٩) ، (٤٠) من القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ قانون الإجراءات الضريبية الموحد . **وفى حالة شراء أصل جديد** للتبرع به فعلى الممول تقديم فاتورة الشراء المُستوفاة للشروط القانونية للفاتورة موضحاً بها قيمة الأصل و كذلك عليه أن يقدم محضر إستلام الجهة للأصل موضحاً به أنه تم إستلام الأصل على سبيل التبرع أو الهبة وبدون مقابل ، أو أن تكون الفاتورة بإسم الجهة المُتبرع لها مباشرة و موضح بالفاتورة أن الشخص المُسدد لقيمة الأصل هو الممول الذى قام بالتبرع .

ملحوظة :

تم إلغاء المواد رقم ١٢٩ و ١٣٠ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ و الخاصة بعبء الإثبات و على من يقع و ذلك بموجب القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ قانون الإجراءات الضريبية الموحد و تم إستبدالهما بالمواد أرقام ٣٩ و ٤٠ من ذات القانون المشار إليه .

س ١٦ : هل يتم إعفاء المنشآت التعليمية الخاضعة لإشراف الحكومة أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو القطاع العام أو قطاع الأعمال العام إعمالاً لأحكام البند (١) من المادة (٣٦) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ؟

ج ١٦ : يقضى البند (١) من المادة ٣٦ من القانون بإعفاء المنشآت التعليمية الخاضعة للإشراف الحكومى أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو القطاع العام أو قطاع الأعمال العام . وقد تم إلغاء هذا البند بموجب القانون رقم ١١٤ لسنة ٢٠٠٨ الصادر بتاريخ ٢٠٠٨/٥/٥ وعلى ذلك نجد أن هذه المؤسسات مُعفاة من الضريبة حتى ٢٠٠٨/٥/٤ قبل إلغاء الإعفاء و السؤال الآن كيف يتم تحديد الوعاء الخاضع للضريبة على هذه المنشآت التعليمية خلال عام ٢٠٠٨ ، يتم ذلك كما يلى :

- يتم تحديد صافى الوعاء الخاضع للضريبة عن الفترة الضريبية .
- يتم حساب ما يخص الفترة الضريبية المُعفاة من الضريبة و ذلك حتى تاريخ ٢٠٠٨/٥/٤ وفقاً للمعادلة الآتية :

المدة من بداية الفترة الضريبية حتى ٢٠٠٨/٥/٤

$$= \text{صافى الوعاء الخاضع للضريبة} \times \frac{\text{مدة الفترة الضريبية بأكملها}}{\text{مدة الفترة الضريبية بأكملها}}$$

مدة الفترة الضريبية بأكملها

- يُخصم من صافى الوعاء الخاضع للضريبة للفترة الضريبية ما يخص الفترة الضريبية قبل ٢٠٠٨/٥/٥ المُعفاة من الضريبة .
- مثال على ذلك لو أن الوعاء الضريبي (صافى الربح الخاضع للضريبة) لأحد المدارس خلال عام ٢٠٠٨ هو ٥٠٠٠٠ جنية مثلاً كيف يتم حساب الوعاء الخاضع للضريبة :
١٢٥ يوم (الفترة من ٢٠٠٨/١/١ حتى ٢٠٠٨/٥/٤)

$$\text{الوعاء المعفى} = ٥٠٠٠٠ \times \frac{\text{مدة الفترة الضريبية بأكملها}}{\text{مدة الفترة الضريبية بأكملها}}$$

٣٦٦ يوم (عدد أيام الفترة الضريبية – سنة كبيسة)

إذا الوعاء المعفى = ١٧٠٧٧ مقربة

وعلى ذلك يكون الوعاء الخاضع = ٥٠٠٠٠ - ١٧٠٧٧ = ٣٢٩٢٣ جنيه عن الفترة من (٢٠٠٨/٥/٥ حتى ٢٠٠٨/١٢/٣١).

ملحوظة :

وعلى ذلك فإن المنشآت التعليمية الخاصة غير الخاضعة لإشراف أي من هذه الجهات لا تتمتع

بالإعفاء الضريبي الوارد بالبند رقم (١) من المادة (٣٦) من القانون سواء قبل الإلغاء أو بعد

الإلغاء وذلك مثل معاهد تعليم الخياطة أو الكمبيوتر أو الرقص أو الباليه وأمثالها من تلك

المنشآت والمعاهد

س ١٧ : إذا تعاقد أحد المحاسبين مع إحدى الشركات لمراجعة و إعداد حساباتها الختامية هل

يخضع ما يحصل عليه من إيراد للضريبة على إيرادات المهنة الحرة أم للضريبة على المرتبات و

الأجور ؟

ج ١٧ : وفي هذا الشأن ما يحكمنا هنا هو توافر علاقة التبعية أو العمل بصفة مستقلة ، فقد أشرط المشرع 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 مثل الموظف التابع لأى جهة ويعمل بها ، حتى و إن إختلط الأمر على البعض فى حالة وجود عقد بين محاسب و إحدى الجهات للقيام بإعداد الحسابات الختامية لتلك الجهة هل تعتبر هذه علاقة تبعية بالطبع لا تعتبر علاقة تبعية لأن الممول يمارس العمل بنفسه وتحت مسؤوليته حتى إذا كانت علاقة الممول مع الغير بعقد محرر أو شفهي ، وفى مقابل أجر دورى أو ثابت ، ففى هذه الحالة تخضع هذه الإيرادات للضريبة باعتبارها من إيرادات المهنة غير التجارية لعدم وجود علاقة التبعية . فالمحاسب هنا غير ملتزم بالحضور و الإنصراف بالشركة و كذلك غير ملتزم بلوائح الجزاءات و المكافآت الخاصة بها و يقوم بالعمل بنفسه و تحت مسؤوليته الشخصية ، و ناتج العمل أياً كان أرباح أو خسائر يعود على الممول نفسه ، ومن هنا يتضح فى الحالة موضوع

السؤال عدم وجود علاقة تبعية مع الغير و أن العمل يتم بصفة مستقلة و هي السمات المميزة لأنشطة المهنة الحرة .

و استثناءً من هذه القاعدة :

ومن أمثلة ذلك ما نصت أحكام المادة (١٢٠) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن تشكيل لجان الطعن على أن يكون من بين الأعضاء أحد المحاسبين المقيدين في جدول المحاسبين والمراجعين فإن ما يحصل عليه المحاسب من مبالغ عن أعمال اللجنة يخضع لضريبة المرتبات وما في حكمها حتى لو كان له إيرادات أخرى عن نشاطه المهني الخاص . **و ذلك لأن علاقة التبعية بين المحاسب و لجان الطعن مكتملة الأركان وواضحة .**

حال التحقق من توافر علاقة التبعية الكاملة بين صاحب المهنة الحرة وبين الجهة التي

تستعين به لمباشرة نشاطه المهني بها ، ومن سمات ومظاهر توافر هذا العلاقة ما يلي :

- ١ - أن أداء العمل المهني من قبل صاحب المهنة لا يتم بصفة مستقلة ، ولكن يتم بأمر وتوجيه وتحت إشراف ومتابعة من الجهة بصفتها صاحب العمل .
- ٢ - أن صاحب المهنة لا يملك حق الاعتذار أو الرفض عن أداء العمل المتعاقد عليه مع هذه الجهة والذي يحصل بسببه على مقابل منها .
- ٣ - أن صاحب المهنة يلتزم بمواعيد عمل تقرر لها طبيعة علاقته بهذه الجهة .
- ٤ - أن صاحب المهنة يتقاضى لقاء عمله مرتب ثابت وليس بنسبة من عدد الحالات أو الإيراد الكلي وقد يخضع لجدول الأجور والمرتبات المعتمد من مجلس الإدارة وكل من مكتب العمل والتأمينات الإجتماعية أو إذا كان ضمن إتفاقية عمل جماعي .
- ٥ - أن صاحب المهنة يخضع كذلك للجزاءات والعقوبات المقررة بلائحة المنشأة .

وغير ذلك من السمات المنصوص عليها بالمادتين (٥٧ ، ٥٨) بالفصل الأول من الباب الخامس بقانون العمل الموحد رقم ١٢ لسنة ٢٠١٣ وتعديلاته ففي هذه الحالة يُعد من يزاول هذا النشاط المهني موظفاً ويخضع ما يحصل عليه من إيرادات لضريبة المرتبات وما في حكمها .

س ١٨ : إذا حصل الممول الذي يزاول المهنة الحرة على إيرادات تخص سنوات سابقة أو قام

بسداد مصروفات تتعلق بسنوات لاحقة هل يتم اعتماد هذه العمليات ضمن إيرادات و مصروفات

العام محل الفحص ؟

ج ١٨ : إن أهم ما يجب مراعاته عند فحص أنشطة المهنة الحرة و المهنة غير التجارية أننا نأخذ بقاعدة الإيراد النقدي (الأساس النقدي و ليس أساس الإستحقاق) ، أي الإيراد الفعلي الذي يحصل عليه الممول ويتقاضاه نتيجة مزاولته المهنة .

وتأسيساً على ذلك فالمبالغ التي يحصل عليها الممول خلال السنة بصرف النظر عما إذا كانت هذه المبالغ تخص هذه السنة ، أو أي سنة سابقة أو أي سنة لاحقة ، تعتبر ضمن إيرادات السنة التي تم الحصول فيها على الإيراد .

كما تدخل أيضاً ضمن إيرادات هذه السنة سائر الإيرادات المتعلقة بالمهنة التي يحصل عليها الممول مقدماً كمقدمات عن عمليات حتى لو لم يتم أداء تلك العمليات حتى نهاية السنة .
ومما هو جدير بالذكر أنه في حالة ما إذا قام الممول برد كل أو بعض هذه المبالغ المحصلة مقدماً في نفس السنة التي حُصلت فيها أو في سنة لاحقة لها يحق للممول في هذه الحالة أن يخصم هذه المبالغ من الإيرادات في السنة التي تم فيها الرد .

كما يجب مراعاة أنه يوجد إستثناء من قاعدة الإيراد النقدي ، وهو في حالة انقطاع صاحب

العمل عن ممارسة النشاط لأي سبب من الأسباب كالتوقف أو الوفاة ، ففي هذه الحالة يدخل ضمن الإيرادات كافة الإيرادات المستحقة للممول ، وتضاف إلى إيرادات الفترة حتى تاريخ التوقف أو تاريخ الوفاة أي أننا و في هذه الحالة نأخذ بأساس الإستحقاق أي تحمل كل سنة بما لها من إيرادات وما عليها من مصروفات .

س ١٩ : هل يتم محاسبة أصحاب المهن الحرة عن إيراداتهم من مصادر خارج مصر ؟

ج ١٩ : منذ صدور قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ و المشرع يطبق مبدأ **إقليمية الضريبة** ، بمعنى أنه يتم محاسبة أصحاب المهن الحرة و غير التجارية عن إيراداتهم المُحققة داخل حدود جمهورية مصر العربية فقط ، و لا يخضع للضريبة أى إيرادات مُحققة بالخارج وهو ما يعرف بمبدأ **إقليمية الضريبة** ، و ذلك حتى ٢٠١٤/٦/٣٠ ، ثم صدر القانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ بتاريخ ٢٠١٤/٦/٣٠ على أن يُعمل به اعتباراً من ٢٠١٤/٧/١ وقام المشرع بإضافة مبدأ جديد و هو **مبدأ عالمية الإيراد** لكل مصادر الدخل الأربعة الواردة بالمادة (٦) من القانون وقد تم تعديل المواد أرقام (٦) ، (١٧) ، (٣٢) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بموجب القانون رقم (٥٣) لسنة ٢٠١٤ الصادر بتاريخ ٢٠١٤/٦/٣٠ ، و أصبحت إيرادات أصحاب المهن الحرة و غير التجارية داخل و خارج مصر تخضع للضريبة اعتباراً من ٢٠١٤/٧/١ . و خلاصة ذلك أن إيرادات أصحاب المهن الحرة المُحققة داخل مصر فقط منذ صدور القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وحتى ٢٠١٤/٦/٣٠ هى التى تخضع للضريبة و الإيرادات من الخارج لاتخضع للضريبة ، و اعتباراً من ٢٠١٤/٧/١ الإيرادات داخل و خارج مصر تخضع للضريبة إذا كانت مصر مركزاً رئيسياً للنشاط المهني . (إذا كانت مصر هى المقر الذى تتخذ فيه قرارات الإدارة اليومية) .

الفقرة الثانية من المادة رقم (٣) من اللائحة تنص على الأتى :

وتكون مصر مركزاً للإدارة الفعلى للشخص الإعتبارى إذا تحققت فى شأنه حالتان على الأقل من الحالات الآتية:

- ١- إذا كانت هى المقر الذى تتخذ فيه قرارات الإدارة اليومية.
- ٢- إذا كانت هى المقر الذى تنعقد به إجتماعات مجلس الإدارة أو المديرين.
- ٣- إذا كانت هى المقر الذى يقيم فيه ٥٠ % على الأقل من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين .

٤- إذا كانت هي المقر الذى يقيم فيه الشركاء أو المساهمون الذين تزيد حصصهم على نصف رأس المال أو حقوق التصويت.

وفي جميع الاحوال لا يُعد الشخص الاعتباري مُقيماً في مصر إستناداً لوجود مركز إدارة فعلي إذا تبين لمصلحة الضرائب أن الشخص الاعتباري أتخذ هذا المركز بقصد تجنب الإلتزامات الضريبية

هذه الفقرة مضافة بموجب قرار وزير المالية رقم ١٩٣ لسنة ٢٠٠٦ بتاريخ ٢٠٠٦/٤/٣

س ٢٠ : : إذا كان هناك حالة تقديرية مستخلص جمركى والكيان القانونى للنشاط هو شخص إعتبارى (شركة تضامن) مثلا فهل يتم فحص إيراداته ثم خصم ١٠ % مقابل كل التكاليف و المصروفات إعمالاً لأحكام المادة (٣٥) من القانون رقم لسنة ٢٠٠٥ ؟

ج ٢٠ : دائماً يأتينى هذا السؤال كيف نفحص إيرادات الأشخاص الإعتبارية إذا قامت بمزاولة أحد أنشطة المهن الحرة وغير التجارية ، و الإجابة لم تأتى من المشرع فى نصوص القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، و لكنها أتت على لسان وزير المالية بنص المادة رقم (٥٤) من اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار الوزارى رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ حيث نصت على الآتى :

" فى تطبيق حكم البند (١) من المادة (٤٨) من القانون ، تُعامل الشركات التى تباشر نشاطاً من أنشطة المهن الحرة سواء بعقد أو بدون عقد مُعاملة الأشخاص الإعتبارية وتُحدد إيراداتها على أساس نقدى ومصروفاتها على أساس الإستحقاق " .

معنى ذلك أنه عند حساب الإيرادات يُستخدم الأساس النقدى أى أنه كل ما يحصل عليه الممول خلال السنة سواء يخص ذات السنة أو سنة سابقة أو حتى سنة لاحقة يدخل من ضمن الإيرادات السنوية و سبق و أن وضعنا ماهى قاعدة الأساس النقدى .

إجمالى الإيرادات السنوية = عدد الرسائل الجمركية × قيمة الأتعاب لكل رسالة

أما بالنسبة للتكاليف و المصروفات كنا فى الأشخاص الطبيعيين لو الحالة تقديرية نخضم ١٠ % مُقابل كل التكاليف و المصروفات إستناداً لنص الفقرة الثانية المادة (٣٥) من القانون

، أما فى الأشخاص الإعتبارية سنطبق أساس الإستحقاق بمعنى أنه على الممول أن يقدم المستندات الدالة على التكاليف و المصروفات طبقاً لنص المادة (٤٥) من اللائحة و التى تنص على أنه :

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

- ١- أن يكون الممول مُمسكاً دفاتر و حسابات منتظمة .
 - ٢- أن تكون التكاليف و المصروفات لازمة لمزاولة المهنة أو النشاط .
 - ٣- وأن تكون حقيقية و مؤيدة بالمستندات فيما عدا التكاليف و المصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات ."
- فإذا لم يقدم الممول ذلك فلا يتم إحتساب أى تكاليف و لا مصروفات سواء كانت الحالة دفترية أو حتى تقديرية . و فى هذه الحالة تكون التكاليف و المصروفات بقيمة (صفر)، و يكون إجمالى الإيراد يساوى صافى الإيراد . (هذا الأمر مخالف لمبدأ مقابلة الإيرادات بالتفقات) . و للهروب من هذه المشكلة تقوم معظم اللجان بإنهاء الخلاف على أساس عدد الرسائل مضروباً فى صافى ربح الرسالة للخروج من مأزق عدم إحتساب تكاليف فى حالة عدم تقديم مستندات .

ملحوظة هامة :

إستناداً لنص البند رقم (٢) من المادة رقم (١٠) من قانون التجارة رقم (١٧) لسنة ١٩٩٩ حيث نص على الآتى :

يكون تاجراً " كل شركة تتخذ أحد الأشكال المنصوص عليها فى القوانين المتعلقة بالشركات أياً كان الغرض الذى أنشئت الشركة من أجله " ومعنى ذلك أنه أى نشاط يقوم الشخص الإعتبارى بمزاولته حتى و لو كان نشاط مهنى يعتبر نشاط تجارى و صناعى بمعنى أنه يحاسب طبقاً لأحكام الكتاب الثالث من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الخاص بالضريبة على أرباح الأشخاص الإعتبارية .

س ٢١ : ورد بالفقرة الثانية من المادة (٢٢) من القانون من ضمن التكاليف و المصروفات واجبة الخصم بند الإهلاك و السؤال هو كيف يتم حساب قيمة الإهلاك للأجهزة و المعدات المستخدمة

في مزاولة النشاط لأصحاب المهنة الحرة و غير التجارية في الحالات الدفترية ؟

ج ٢١ : و بالبحث في مواد القانون الواردة بالبواب الرابع من الكتاب الثانى و الخاص بالضريبة على إيرادات المهنة الحرة و غير التجارية أو أى جزء آخر بالقانون أو حتى اللائحة لم نجد أى مادة توضح كيف يتم حساب الإهلاك و ما هى النسب و المعدلات المستخدمة و ما هى طبيعة قسط الإهلاك هل قسط ثابت أم متناقص ، هل نقوم بالإعتماد على مواد الإهلاك أرقام (٢٥) ، (٢٦) ، (٢٧) الواردة بالبواب الثالث من الكتاب الثانى و الخاصة بالضريبة على أرباح النشاط التجارى و الصناعى ، فقد صد عن الإدارة العامة لبحوث ضرائب الدخل فتوى تنبه إلى عدم استخدام المواد أرقام (٢٥) ، (٢٦) ، (٢٧) عند حساب الإهلاك لأصحاب المهنة الحرة و لا يوجد لدينا سنداً لذلك و لا نستطيع إتباع ذلك من تلقاء أنفسنا ... و هذا هو نص فتوى الإدارة العامة لبحوث ضرائب الدخل :

مصلحة الضرائب المصرية - قطاع البحوث و الإتفاقيات الدولية

الإدارة المركزية للبحوث و الدراسات الإقتصادية - الإدارة العامة لبحوث ضرائب الدخل

السيد الأستاذ / رئيس مأمورية ضرائب المهنة الحرة ثان

تحية طيبة و بعد ،،،،،

إيماءً لكتاب سيادتكم الوارد للإدارة تحت رقم ٢١٩ بتاريخ ٢٢/٣/٢٠١٢ بشأن الإفادة عن الإهلاك الضريبى للأصول الخاصة بالمنشأة المهنية نظراً لخلو قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ من مواد قانونية لذلك .

و بدراسة الموضوع نتشرف بالإفادة بالآتى :

نصت الفقرة الثانية من المادة (٣٣) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على أن " يكون تحديد صافي الإيرادات على أساس الإيراد الناتج عن العمليات المختلفة طبقاً لأحكام هذا القانون بعد خصم جميع التكاليف و المصروفات اللازمة لمباشرة المهنة بما فيها إهلاكات الأصول و ذلك كله وفق أصول محاسبية مبسطة يصدر بها قرار من الوزير "

و نصت المادة (٣٥) من ذات القانون على أن " يُخصم من إجمالي إيراد الممول جميع التكاليف و المصروفات اللازمة لتحقيق الإيراد من واقع الحسابات المنتظمة المؤيدة بالمستندات بما في ذلك التكاليف و المصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات و طبقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون ، و يكون الخصم بنسبة ١٠ % في حالة عدم إمساك دفاتر منتظمة.. "

و نصت المادة رقم (٤٥) من اللائحة التنفيذية للقانون على أن " يشترط لخصم جميع التكاليف و المصروفات اللازمة لتحقيق الإيرادات في تطبيق حكم المادة (٣٥) من القانون ما يأتي :

١ - أن يكون الممول ممسكاً دفاتر حسابات منتظمة .

٢ - أن تكون التكاليف و المصروفات لازمة المهنة أو النشاط و أن تكون حقيقية و مؤيدة بالمستندات فيما عدا التكاليف و المصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات " .

و نصت المادة (٤٦) من اللائحة التنفيذية للقانون على أنه " يسرى في شأن تحديد المقصود بالتكاليف و المصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات المشار إليها في المادة (٣٥) من القانون حكم المادة (٢٨) من هذه اللائحة و في حالة عدم إمساك دفاتر منتظمة تخصم نسبة ١٠ % من إجمالي الإيرادات مقابل جميع التكاليف "

- و نصت المادة (٢٨) من اللائحة على أن " يقصد بالتكاليف و المصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات في تطبيق أحكام البند (٢) من المادة (٢٢) من القانون ، التكاليف و المصروفات التي يتعذر في الغالب نظراً لطبيعتها إثباتها بمستندات خارجية و تتوافر بالنسبة لها أدون صرف داخلية أو بيانات أسعار و يشترط ألا تزيد المصروفات التي لم يجر العرف

على إثباتها بمستندات بما في ذلك الإكramيات على ٧ % من إجمالي المصروفات العمومية و الإدارية المؤيدة بمستندات " .

و بناءً على ما سبق فإنه :-

- في حالة إمساك الممول دفاتر و حسابات منتظمة فإنه نظراً لعدم صدور قرار من الوزير حسبما ورد بنص المادة (٣٣) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ سالفه الذكر فإنه طبقاً لنص المادة الثامنة من مواد إصدار القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ يستمر العمل باللوائح و القرارات المعمول بها فيما لا يتعارض مع أحكام القانون و لائحته التنفيذية مع مراعاة ما يلي :

- لا يتم إحتساب إهلاك للسيارة الخاصة بالمول حيث أنها ليست من الأصول المهنية اللازمة لمباشرة المهنة .

- يتم إحتساب إهلاك لأصول المنشأة المهنية طبقاً لما جرى عليه العرف مع الإسترشاد بما صدر من قرارات وزارية و تعليمات تنفيذية في ظل العمل بأحكام القانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ و تعديلاته و منها القرار الوزاري رقم (١٧) لسنة ١٩٨٤ .

بالنسبة للمصروفات و التكاليف التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات بما في ذلك الإكramيات فإنه يجب ألا تزيد على ٧ % من إجمالي المصروفات العمومية و الإدارية المؤيدة بمستندات .

- لا تسرى أحكام المواد ٢٥، ٢٦، ٢٧ من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على أصول المنشآت المهنية .

- في حالة عدم إمساك الممول دفاتر و حسابات منتظمة فإنه يتم الإسترشاد بقرار وزير المالية رقم (١٧) لسنة ١٩٨٤ الصادر بشأن مؤشرات الدخل و غيرها من القوانين التي تكشف عن الأرباح الفعلية للأطباء و تكاليف مزاولته المهنة و صافي الربح و يتم خصم نسبة ١٠ % من إجمالي الإيراد مقابل جميع التكاليف .

على عينات من ملفات الأطباء ببعض مأموريات المهنة غير التجارية بالمصلحة كما تم الإتصال بشركة الجمهورية للأدوية والكيمائيات والمستلزمات الطبية بوصفها جهة متخصصة في مجال الإتجار في تلك الاجهزة وعلى دراية بالعمق الإفتراضي لتلك الاجهزة وقد توصلت الدراسات إلى أن نسب الإستهلاك لكل مجموعه متجانسة بناء على تحديد عمرها الإفتراضي بواسطة الجهات المتخصصة كالاتي :

اولا : الآلات الجراحية اليدوية والميكانيكية ، أجهزة الأشعة التشخيصية العلاجية ، تجهيزات غرف العمليات ، أجهزة معامل عادية ١٠ % .

ثانيا : آلات كهربائية ١٥ % .

ثالثا : الأجهزة الطبية والعلاج الطبيعي ، أجهزة تشخيصية بالموجات فوق الصوتية والإلكترونية ٢٠ % .

وعلى المأموريات المختصة مراعاة الدقة في تحديد نوعية الجهاز وإنتائه لأي مجموعة من المجموعات المتجانسة سالفة الذكر عند حساب أقساط استهلاك الآلات والأجهزة الطبية وفقا للنسب المئوية المبينة قرين كل منها آنفا .

رئيس مصلحة الضرائب

تحريرا في ٢٠ / ٢ / ١٩٨٦

أى أن النسب المستخدمة في حساب الإهلاك للأجهزة تتراوح بين ١٠ % إلى ٢٠ % حسب نوع الأجهزة طبقاً للتصنيف الوارد في التعليمات المذكورة . ، وهو ما أستطعنا التوصل إليه من نتائج و يستطيع الزملاء الإعتماد على تلك النسب إلا أن تُصدر المصلحة تعليمات أخرى .

تعليق : نحتاج من وزير المالية سرعة إصدار الإتفاقية الواردة بالفقرة الثانية من المادة (٣٣) و موضح بها القواعد المبسطة للفحص و موضح بها كيفية حساب الإهلاك للأصول المهنية و كيفية إنهاء الخلاف لأصحاب المهنة الحرة و غير التجارية .

س ٢٢ : طبقاً للبند (٤) من الفقرة الثالثة فى المادة رقم (٣٣) من القانون هل يجوز خصم قيمة أقساط التأمين على حياة الممول إذا أبرم وثيقة التأمين و أشرط فيها أن تكون قيمة الوثيقة لصالح والديه أو أحدهما أو أخوته ؟

ج ٢٢ : بالنظر لنص هذا البند يتضح الآتى :

٤ - أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته ومصلحة زوجته وأولاده القصر، كما أشرطت المادة (٤٤) من اللائحة على أن يكون التأمين فى شركات خاضعة لأحكام قانون الإشراف والرقابة على التأمين فى مصر الصادر بالقانون رقم (١٠) لسنة ١٩٨١ .

معنى ذلك و بوضوح أن المشرع أشرط لإعتماد هذا البند من ضمن التكاليف أن تكون وثيقة التأمين لصالح الممول نفسه أو لصالح زوجته أو زوجته حسب الحالة المنظورة أو لصالح أولاده القصر و ذلك على وجه التحديد و الوارد بنص البند ، معنى ذلك أن أى وثائق تأمين يبرمها الممول لصالح أى شخص آخر بخلاف ما سبق ذكره لاتعتبر من التكاليف واجبة الخصم حتى و إن كانت لصالح والديه . (يعنى المشرع بيعلم الممول الجحود و نكران الجميل) .

س ٢٣ : بعد الوصول إلى صافى إيراد المهن الحرة هل يتم خصم قيمة أقساط التأمين على الحياة و أقساط المعاشات من صافى الإيرادات أولا أم يتم خصم قيمة التبرعات أولا ؟

ج ٢٣ : أفادت الفقرة الرابعة من المادة (٣٣) من القانون بالآتى :

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

وقد ورد بالفقرة الثانية من المادة (٤٤) من اللائحة نفس المعنى لتؤكدده وهذا نصها :
وفى تطبيق أحكام البندين [٣] و [٤] من هذه المادة، يجب ألا تزيد جملة ما يُعفى للممول من صافى الإيراد الخاضع للضريبة على ثلاثة آلاف جنيه سنوياً، ولا يجوز تكرار ذات الخصم من أى دخل آخر منصوص عليه فى المادة (٦) من القانون .

ونعلم أنه بعد الوصول لصافى الإيراد يوجد لدينا ثلاثة بنود تخصم للوصول إلى صافى الإيراد الخاضع للضريبة وتلك البنود هي :

- ١ - البندين ٣ ، ٤ من الفقرة الثالثة من المادة (٣٣) من القانون وبحد أقصى ٣٠٠٠ جنية مجتمعي (أقساط معاش النقابة ، و أقساط التأمين على الحياة) .
 - ٢ - الخسائر المرحلة إذا كانت الحالة دفترية .
 - ٣ - التبرعات الواردة بالمادة (٣٤) من القانون
- و السؤال الآن هل يتم خصم قيمة التبرعات أولاً أم خصم قيمة البندين ٣ ، ٤ أولاً و للإجابة على هذا السؤال نرجع إلى النصوص القانونية لكى نعلم غرض المشرع :
- فقد أفاد المشرع فى المادة (٣٤) من القانون على أن يتم خصم التبرعات المدفوعة من **صافى الإيراد السنوى** و ليس صافى الإيراد الخاضع للضريبة ، و جاء المشرع فى الفقرة الأخيرة من المادة (٣٣) من القانون و أفاد أنه **وفى تطبيق أحكام البندين ٣ و ٤ يُشترط ألا تزيد جملة ما يعفى للممول من صافى الإيراد الخاضع للضريبة على ٣٠٠٠ جنية سنوياً** . و يفهم من ذلك أن صافى الإيراد الخاضع للضريبة هو آخر مرحلة قبل حساب الضريبة و تطبيق أسعار الضريبة و الشرائح الواردة بالمادة (٨) و معنى أن يذكر المشرع أن يخصم البندين ٣ ، ٤ من صافى الإيراد الخاضع للضريبة أن هذين البندين هما آخر عنصر يتم خصمه قبل حساب الضريبة مباشرة ، بعكس التبرعات أفاد المشرع أن تخصم من صافى الإيراد السنوى فقط و ليس صافى الإيراد الخاضع للضريبة ، و الخلاصة فى ذلك هو أن يتم خصم قيمة التبرعات المُعتمدة أولاً من صافى الإيراد (مع مراعاة شروط و قواعد خصم التبرعات) و بعد ذلك الخسائر المرحلة إن وجدت ثم البندين ٣ ، ٤ كآخر مرحلة . كما سبق و أن وضحت فى نموذج الحل المُقترح الوارد بالنقطة الخاصة بالأمثلة و الحالات العملية .

س ٢٤ : إذا كان هناك طبيب موظف ومعين بإحدى المستشفيات (جهة عمل أصلية) ثم قام بمزاولة نشاطه في بعض المستشفيات الأخرى (جهات عمل غير أصلية) و حصل مقابل ذلك على إيرادات ثابتة بنماذج الخصم و التحصيل تحت حساب الضريبة أو بخطابات من المستشفيات ثم قام بإفتتاح عيادة لمزاولة نشاطه و تم فتح ملف ضريبي له مهنة حرة بالمأمورية المختصة ، و السؤال الآن ماهي المعالجة الضريبية للإيراد من جهات العمل غير الأصلية ، هل يتم محاسبته عن هذه الإيرادات بـضريبة قطعية ١٠ % بدون خصم أى تكاليف (مادة ١١) أم يتم

إضافة هذه الإيرادات إلى إيراداته من نشاط المهنة الحرة الثابتة بالملف الضريبي ؟

ج ٢٤ : بفرض أن هناك طبيب معين كموظف في المستشفى التخصصي يعمل بها وملف خدمته بها يعنى المستشفى التخصصي في هذه الحالة هي جهة عمله الأصلية وهنا فإن كل ما يحصل عليه من أجر يخضع للضريبة على الأجور و المرتبات لاختلاف على ذلك نفس الطبيب تم إنتدابه للعمل بمعهد القلب لبعض الوقت و طبعاً يحصل على أجر مقابل ذلك و يصبح هنا معهد القلب جهة عمل غير أصلية و يتم محاسبته عن المبالغ التي يحصل عليها من معهد القلب طبقاً لحكم المادة رقم (١١) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، بسعر قطعي ١٠ % من إجمالي ما يحصل عليه دون خصم أى تكاليف ولا خصم الإعفاءات الواردة بالمادة (١٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، و المستشفى التخصصي (جهة عمله الأصلية) ليس لها أى دخل بهذا الإيراد و لا تقوم بمحاسبته عنه ولا تضيفه لوعاء الأجور و المرتبات طرفها .

حتى هذه اللحظة مأمورية الضرائب لاتعلم عن الأمر شئ ولا يخصها كل ماسبق ذكره (ماعدا شعبة كسب العمل و التي تقوم بالتفتيش على سجلات و دفاتر المستشفى) تعالى بقى و شوف نفس الطبيب المذكور قام بإفتتاح عيادة خاصة به لمزاولة نشاط الطب حسب تخصصه و على ذلك لابد من فتح ملف ضريبي له في المأمورية المختصة وهنا وعند هذه اللحظة بدأ علم المأمورية بنشاط الطبيب و أصبح بالنسبة للمأمورية أحد ممولى المهنة الحرة ، و هنا وعند هذه اللحظة أصبح لهذا الطبيب ثلاث مصادر للدخل الأول من جهة عمله الأصلية

(المستشفى التخصصى) و الثانى من جهة عمل غير أصلية (معهد القلب) و الثالث من العيادة الخاصة و يحاسب عنها بالمأمورية المختصة و السؤال الآن ما هو موقف الإيراد من جهة العمل غير الأصلية (معهد القلب) هل يتم المحاسبة عنه ضمن ضريبة الأجور و المرتبات طبقاً لحكم المادة (١١) كما سبق و أن ذكرنا أم يتم إضافته إلى الإيراد من المهن الحرة و يحاسب بالملف بالمأمورية و قد أصدرت مصلحة الضرائب المصرية الكتاب الدورى رقم ١٦ لسنة ٢٠١٢ ، و كذلك الكتاب الدورى رقم ٣٨ لسنة ٢٠١٧ ، بشأن المعاملة الضريبية للمبالغ التي يتقاضها أصحاب المرتبات و المهن الحرة و غير التجارية من جهة أو جهات أخرى غير جهة عملهم الأصلية خلصت فيه على التأكيد بضرورة **خضوع كافة الإيرادات الناتجة**

عن مزاولة المهنة للضريبة على المهن غير التجارية وذلك بحسب الأصل

لتؤكد على هذا المعنى **إذا كان للطبيب ملف ضريبي مهن حرة** فى هذه الحالة فإن هذا الإيراد يدخل ضمن إيرادات المهن الحرة و يحاسب ضمن إجمالى إيرادات المهن الحرة ، و من هنا يتضح أن **المشرع قصد بهذا النص أن يجعل من أحكام المهن غير التجارية أحكاماً للقانون العام** ، و هذا نص الكتاب الدورى :

كتاب دوري رقم (٢٨) لسنة ٢٠١٧

بشأن المواد واجبة التطبيق على المبالغ التي تدفعها جهات الالتزام

المنصوص عليها بالمادة (٥٩) من القانون لأصحاب المهن غير التجارية

سبق أن أصدرت المصلحة كتابها الدورى رقم (١٦) لسنة ٢٠١٢ بشأن المعاملة الضريبية للمبالغ التي يتقاضها أصحاب المرتبات و المهن الحرة و غير التجارية من جهة أو جهات أخرى غير جهة عملهم الأصلية خلصت فيه على التأكيد بضرورة خضوع كافة الإيرادات الناتجة عن مزاولة المهنة للضريبة على المهن غير التجارية وذلك بحسب الأصل ما لم يثبت أن ممارسة

المهنة لم تكن بصفة مستقلة وأن الإيرادات المحققة منها كانت في ظل وجود علاقة تبعية كاملة بين الجهة التي تدفع الإيراد وبين صاحب المهنة مستحق الإيراد .

ونظراً لما تلاحظ من استمرار قيام جهات الالتزام المنصوص عليها بالمادة (٥٩) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته من إتباع ذات المسلك الخاطئ في التطبيق وذلك بتفعيل أحكام المادة (١١) من القانون بخصم الضريبة القطعية بسعر ١٠ % على ما تدفعه من مبالغ لأصحاب المهن غير التجارية (بدون التحقق من توافر التبعية الكاملة) وما يترتب على ذلك من استبعاد المحاسبة عن هذه الإيرادات المهنية من الخضوع لضريبة المهن غير التجارية على تلك الإيرادات ما يؤدي إلى إهدار حقوق الخزانة العامة .

لذلك قامت المصلحة بإعادة دراسة الموضوع وتوضح وتنبيه إلى ضرورة الالتزام بما يلي :

أولاً : طبقاً لحكم المادة (٧٠) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته التي نصت على " تلتزم الجهات المنصوص عليها في المادة ٥٩ من هذا القانون أن تخصم تحت حساب الضريبة ٥ % من كل مبلغ يزيد عن مائة جنيه تدفعه إلى أصحاب المهن غير التجارية التي يصدر بتحديد لها قرار من الوزير " .

لذا فإن الأصل هو خضوع كافة الإيرادات الناتجة عن مباشرة المهنة لضريبة المهن غير التجارية التي تؤديها أي جهة من جهات الالتزام المنصوص عليها بالمادة (٥٩) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته إلى أصحاب المهن الحرة وتكون هذه المبالغ خاضعة للضريبة على المهن غير التجارية .

وأن خضوع الإيرادات التي يحققها أصحاب المهن غير التجارية نتيجة لمباشرتهم المهنة بأحد جهات الالتزام المنصوص عليها بالمادة (٥٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته لضريبة المرتبات وما في حكمها [كاستثناء من الأصل] معلق على شرط هو تحقق علاقة التبعية الكاملة والمباشرة بين الجهة من ناحية وبين أصحاب تلك المهن من ناحية أخرى .

ثانياً : يتعين على المأموريات وكذلك الجهات الملزمة بالخصم المنصوص عليها بالمادة (٥٩) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته أن تقوم بتحديد العلاقة التي تربط بين كل من أصحاب المهن غير التجارية وتلك الجهات التي تستعين بهم لأداء خدمات أو أعمال مهنية لهم لدراسة كل حالة على حده وذلك على النحو التالي :

الحالة الأولى :

حال التحقق من توافر علاقة التبعية الكاملة بين صاحب المهنة وبين الجهة التي تستعين به لمباشرة نشاطه المهني بها ، ومن سمات ومظاهر توافر هذا العلاقة ما يلي :

١ - أن أداء العمل المهني من قبل صاحب المهنة لا يتم بصفة مستقلة ، ولكن يتم بأمر وتوجيه وتحت إشراف ومتابعة من الجهة بصفتها صاحب العمل .

٢ - أن صاحب المهنة لا يملك حق الاعتذار أو الرفض عن أداء العمل المتعاقد عليه مع هذه الجهة والذي يحصل بسببه على مقابل منها .

٣ - أن صاحب المهنة يلتزم بمواعيد عمل تقرر لها طبيعة علاقته بهذه الجهة .

٤ - أن صاحب المهنة يتقاضى لقاء عمله مرتب ثابت وليس بنسبة من عدد الحالات أو الإيراد الكلي وقد يخضع لجدول الأجور والمرتبات المعتمد من مجلس الإدارة وكل من مكتب العمل والتأمينات الإجتماعية أو إذا كان ضمن إتفاقية عمل جماعي .

٥ - أن صاحب المهنة يخضع كذلك للجزاءات والعقوبات المقررة بلانحة المنشأة .

وغير ذلك من السمات المنصوص عليها بالمادتين (٥٧ ، ٥٨) بالفصل الأول من الباب الخامس بقانون العمل الموحد رقم ١٢ لسنة ٢٠١٣ وتعديلاته ففي هذه الحالة يُعد من يزاول هذا النشاط المهني موظفاً ويخضع ما يحصل عليه من إيراد لضريبة المرتبات وما في حكمها .

ومن أمثلة ذلك ما نصت أحكام المادة (١٢٠) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن تشكيل لجان الطعن على أن يكون من بين الأعضاء أحد المحاسبين المقيدين في جدول المحاسبين

والمراجعين ... فإن ما يحصل عليه المحاسب من مبالغ عن أعمال اللجنة يخضع لضريبة المرتبات وما في حكمها حتى لو كان له إيرادات أخرى عن نشاطه المهني الخاص .

الحالة الثانية :

حال التحقق من عدم توافر علاقة التبعية الكاملة بين صاحب المهنة وبين الجهة التي تستعين به لمباشرة نشاطه المهني لديها ، أو توافر تلك العلاقة بقدر منقوص وبما يخالف ما سبق الإشارة إليه بعالية من سمات مما يستفاد منه أن صاحب المهنة يملك حق الاعتذار عن أداء العمل وإمكانية أن تستعين الجهة بغيره إلى غير ذلك ، وفي هذه الحالة فإن ما يحصل عليه صاحب المهنة من إيرادات تخضع لضريبة المهن غير التجارية .

ويتعين على جهات الالتزام بالمنصوص عليها في المادة (٥٩) من القانون تطبيق أحكام المادة (٧٠) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته مع مراعاة ضرورة إخطار المأمورية المختصة بنسبة الخصم ٥ % على نموذج ٤١ خصم وتحصيل طبقاً لبيانات البطاقة الضريبية لصاحب المهنة الموجودة لدى جهة الالتزام التي باشر فيها نشاطه المهني ، أو إخطار المأمورية التي يقع فيها محل إقامته طبقاً لبيانات بطاقة الرقم القومي إذا تعذر الحصول على بيانات البطاقة الضريبية له أو إذا لم يقدّم الممول (صاحب المهنة) باستخراج بطاقة ضريبية .

على كل من قطاع المناطق الضريبية والإدارة المركزية للتوجيه والرقابة متابعة تنفيذ ما جاء بهذا الكتاب بكل دقة وإلغاء ما ورد بالكتاب الدوري رقم ١٦ لسنة ٢٠١٢ .

والله ولي التوفيق ؛؛

رئيس مصلحة الضرائب المصرية

عماد سامي حسين

تحريراً في : ٩ / ٨ / ٢٠١٧

رأى معارض و تعليق :

بعض الآراء ومنهم د / مصطفى عبد القادر - رئيس مصلحة الضرائب سابقاً و الخبير بالأمم المتحدة و أ.د / عبد الرسول عبد الهادى - أستاذ المحاسبة و الضرائب بكلية التجارة جامعة طنطا و أ / أنسى كمال الدين الغمرى المحاسب القانونى تنتقد المُعالجة الضريبية الواردة بالكتاب الدورى رقم (١٦) لسنة ٢٠١٢ و الكتاب الدورى رقم (٣٨) لسنة ٢٠١٧ و ترى أن هذه المُعالجة تعتبر تعدى من السلطة التنفيذية ممثلة فى مصلحة الضرائب المصرية على السلطة التشريعية ممثلة فى نص القانون ، حيث أن نص المادة رقم (١١) من القانون واضح و لا يحتاج إلى إجتهد أو تفسير ، فالمشرع هنا حدد المُعالجة الضريبية لهذه الإيرادات بضريبة قطعية بواقع ١٠ % دون خصم أى تكاليف أو مصروفات ، حيث نصت على الأتى :

المادة رقم (١١) من القانون

استثناءً من أحكام المادة ٨ من هذا القانون، تسري الضريبة على المبالغ التي يحصل عليها المقيمين من غير جهات عملهم الأصلية وذلك بسعر (١٠ %) بغير أي تخفيض لمواجهة التكاليف ودون إجراء أي خصم آخر.

وفي جميع الأحوال يتم حجز الضريبة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر طبقاً للقواعد والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

معدلة بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ الصادر بتاريخ ٢٠١٣/٥/١٨

فلماذا تريد المصلحة إضافة هذا الإيراد إلى إيرادات المهن الحرة على عكس ما أراد المشرع و على أى سند قانونى تركز إليه المصلحة لتعديل المُعالجة الضريبية .

س ٢٥ : و السؤال الذى يطرح نفسه الآن ماهى المعالجة الضريبية عند تعديل جهة العمل الأصلية بالنسبة للطبيب الموظف ؟

ج ٢٥ : و للإجابة على هذا السؤال نرجع لنص المادة رقم (١٥) من اللائحة التنفيذية المعدلة بقرار وزير المالية رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ وهذا نصها :

تسري الضريبة بسعر (١٠ %) وفقاً لحكم المادة (١١) من القانون على المبالغ التي يحصل عليها المقيمون من غير جهات عملهم الأصلية بغير أي تخفيض لمواجهة التكاليف ودون إجراء أي خصم آخر ، بما في ذلك الشريحة المعفاة من الضريبة المنصوص عليها في المادة (٨) من القانون والإعفاءات المنصوص عليها في المادة (١٣) من القانون .

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

ويقصد بجهة العمل الأصلية الجهة المُعين فيها العامل والتي يصرف منها مرتبه الأصلي .

وتُعد في حكم جهة العمل الأصلية الجهة التي يحصل منها العامل على أكثر من (٥٠%)

من دخله خلال الفترة الضريبية وتلتزم هذه الجهة بخصم مبلغ تحت حساب الضريبة عن

المبالغ التي تُصرف للعامل منها وفقاً لأحكام المواد (٨) و(١٠) و(١٣) من القانون ، وفي هذه الحالة تُطبق أحكام المادة (١١) منه على المرتب المجرد الذي يحصل عليه العامل من الجهة المُعين فيها ، ويتم حساب الضريبة المستحقة وفقاً لأحكام هذه المادة طبقاً لما ورد بالنموذج (٢ مرتبات) .

وتسري الضريبة على المبالغ التي تُدفع لغير المقيمين أياً كانت الجهة أو الهيئة التي تستخدمهم لأداء خدمات تحت إشرافها وفقاً للأحكام العامة للضريبة على المرتبات وما في حكمها ، ووفقاً لسعر الضريبة المنصوص عليه في المادة (٨) من القانون .

و سنفرض مثلاً لنوضح الفكرة :مثال (١)

يحصل موظف من جهة عمله (أ) (الأصلية) على راتب قدره ٧٠٠٠ جنيه و كذلك يحصل من جهة عمل أخرى (ب) على راتب قدره ٥٠٠٠ جنيه .

المطلوب : حدد المعاملة الضريبية لكل جهة وفقاً لحكم المادة (١١)

الحل

- إجمالي دخله = ٧٠٠٠ + ٥٠٠٠ = ١٢٠٠٠ جنيه

- ٥٠ % من دخله = ٥٠ % × ١٢٠٠٠ = ٦٠٠٠ جنيه

الجهة (أ) تظل جهة عمل أصلية و تحاسب طبقاً لإعفاءات المادة (١٣) و أسعار الضريبة بالمادة (٨) ، و الجهة (ب) جهة عمل غير أصلية تحاسب بسعر قطعى ١٠ % بدون خصم أي تكاليف أو مصروفات .

مثال (٢)

يحصل موظف من جهة عمله (أ) (أصلية) على راتب قدره ٥٠٠٠ جنيه و كذلك يحصل من جهة عمل أخرى (ب) على راتب قدره ٤٠٠٠ جنيه و كذلك يحصل من جهة عمل أخرى (ج) على راتب قدره ٣٠٠٠ جنيه.

المطلوب : حدد المعاملة الضريبية لكل جهة وفقاً لحكم المادة (١١)

- إجمالي دخله = ٣٠٠٠ + ٤٠٠٠ + ٥٠٠٠ = ١٢٠٠٠ جنيه

- ٥٠ % من دخله = ٥٠ % × ١٢٠٠٠ = ٦٠٠٠ جنيه

- الجهة (أ) تظل جهة عمل أصلية و تحاسب طبقاً لإعفاءات المادة (١٣) و أسعار الضريبة بالمادة (٨) ، و الجهة (ب) ، (ج) جهة عمل غير أصلية تحاسب بسعر قطعى ١٠ % بدون خصم أي تكاليف أو مصروفات .

مثال (٣)

يحصل موظف من جهة عمله (أ) (أصلية) على راتب قدره ٤٠٠٠ جنيه و كذلك يحصل من جهة عمل أخرى (ب) على راتب قدره ٦٠٠٠ جنيه و كذلك يحصل من جهة عمل أخرى (ج) على راتب قدره ١٢٠٠٠ جنيه.

المطلوب : حدد المعاملة الضريبية لكل جهة وفقاً لحكم المادة (١١)

الحل

- إجمالي دخله = ٤٠٠٠ + ٦٠٠٠ + ١٢٠٠٠ = ٢٢٠٠٠ جنيه
- ٥٠ % من دخله = ٥٠ % × ٢٢٠٠٠ = ١١٠٠٠ جنيه
- الجهة (ج) تتحول من جهة عمل غير أصلية إلى جهة عمل أصلية لأنه يحصل فيها على أكثر من ٥٠ % من دخله و تحاسب طبقاً لإعفاءات المادة (١٣) و أسعار الضريبة بالمادة (٨) ، و الجهة (أ) تتحول من جهة عمل أصلية إلى جهة عمل غير أصلية و تحاسب على أساس المرتب المجرد فقط ضريبة قطعية بسعر ١٠ % بدون خصم أي تكاليف أو مصروفات ، و الجهة (ب) جهة عمل غير أصلية تحاسب بسعر قطعى ١٠ % بدون خصم أي تكاليف أو مصروفات .

ملحوظة : نرجو مراعاة كيف يتم تعديل المعالجة الضريبية عند تحويل جهة العمل غير الأصلية إلى جهة عمل أصلية و العكس .

س ٢٦ : هل يتم تنسيب إعفاء الـ ٥٠٠٠٠ جنية الوارد بالبند (٥) من المادة (٣٦) بنسبة مدة

العمل خلال السنة أم يتم احتسابه بالكامل بغض النظر عن مدة العمل ؟

ج ٢٦ : ينص البند رقم (٥) من المادة رقم (٣٦) من القانون على الآتى :

٥ - " صافى إيرادات أصحاب المهن الحرة المقيدون كأعضاء عاملين فى نقابات مهنية فى مجال تخصصهم ، و ذلك لمدة ثلاث سنوات من تاريخ مزاولة المهنة الحرة و بحد أقصى خمسون ألف جنية سنوياً ، ولا يلزمون بالضريبة إلا اعتباراً من أول الشهر التالى لإنقضاء مدة الإعفاء سائلة الذكر مُضافاً إليها مدة التمرين التى يتطلبها قانون مزاولة المهنة و فترات أداء الخدمة العامة أو التجنيد أو الإستدعاء للإحتياط إذا كانت تالية لتاريخ بدء مزاولة المهنة ، و تخفض المدة المُقررة للإعفاء إلى سنة واحدة لمن يزاوّل المهنة لأول مرة إذا كان قد مضى على تخرجه أكثر من خمسة عشر عاماً "

معنى ذلك أن المشرع قيد الإعفاء الممنوح و الخاص بالثلاث سنوات لأصحاب المهن الحرة بحد أقصى و هو الـ ٥٠٠٠٠ جنية سنوياً . و السؤال الآن هل الحد الأقصى للإعفاء و هو الـ ٥٠٠٠٠ جنية يتم تنسيبه إذا كانت فترة المزاولة خلال العام أقل من سنة ؟ هناك رأيان

الرأى الأول :

يستند إلى عبارة و بحد أقصى خمسون ألف جنية سنوياً ، و يستندوا فى رأيهم إلى لفظ سنوياً أى أن الـ ٥٠٠٠٠ جنية متعلقة بالسنة و تُنسب مده العمل إلى عدد أيام السنة و يسترشدوا فى رأيهم بالبند رقم (١) من المادة (١٣) من القانون أن الإعفاء الشخصى الـ ٩٠٠٠ جنية يتم تنسيبه إلى مدة العمل خلال السنة إستناداً للفظ سنوياً أيضاً بالتالى فإن حد الإعفاء يُنسب إلى مدة العمل خلال السنة ، بمعنى أنه إذا كانت مدة العمل أقل من سنة فإن إعفاء الـ ٥٠٠٠٠ جنية تنسب مدة العمل إلى عدد أيام السنة كالتالى :

مدة العمل خلال السنة

$$\frac{\text{الإعفاء المُعتمد}}{\text{عدد أيام السنة}} = ٥٠٠٠٠ \times$$

عدد أيام السنة

الرأى الثانى :

يستند إلى أن المشرع لم يذكر التنسيب فى نص المادة و طبقاً للقاعدة الفقهية أن الأصل فى التشريع هو الإباحة و الإستثناء هو التقييد و ما لم يقيد بنص يؤخذ على إطلاقه ولا داعى للتوسع فى تفسير النصوص و يستندوا فى رأيهم إلى نص أن المادة (٨) من القانون و الشريحة المُعفاة لاتنسب حتى لو كان مدة عمل الممول يوم واحد فى السنة و قد أكدت على ذلك المادة (٩) من اللائحة التنفيذية أن الشريحة المُعفاة لاتنسب و بالتالى من حق الممول الحصول على إعفاء الـ ٥٠٠٠٠ جنية حتى و لو كانت مدة عمله أقل من سنة فقد يحقق الممول فى شهر واحد خلال السنة صافى إيراد يتجاوز الـ ٥٠٠٠٠ جنية فماذا يمنع أن يحصل الممول على حقه الممنوح من المشرع .

ملحوظة هامة : (الرأى المرجح)

فى حالة تداخل سنوات الإعفاء الثلاثة خلال أربعة فترات ضريبية و على سبيل المثال إذا بدأت سنوات الإعفاء إعتباراً من ٢٠١٦/٧/١ و على ذلك تنتهى سنوات الإعفاء الثلاثة بتاريخ ٢٠١٩/٦/٣٠ و على ذلك نجد أن السنوات الثلاثة للإعفاء تداخلت فى الفترات الضريبية ٢٠١٦ ، ٢٠١٧ ، ٢٠١٨ ، ٢٠١٩ ، معنى ذلك أنه لو لم يتم التنسيب سيحصل الممول على مبلغ ٥٠٠٠٠ جنية إعفاء فى السنوات الأربع و بالتالى يحصل على إعفاء إجمالى قدره ٢٠٠٠٠٠ جنية ، و بذلك نخالف النص الذى أفاد بإعفاء لمدة ثلاث سنوات و بحد أقصى ٥٠٠٠٠ جنية سنوياً أى أن الحد الأقصى الإجمالى للإعفاء و المفروض أن يحصل عليه الممول خلال السنوات الثلاثة هو ١٥٠٠٠٠ جنية و ليس ٢٠٠٠٠٠ جنية ، و على ذلك نجد أنفسنا مرة أخرى أمام إختيار بديل التنسيب حتى نعالج هذه المشكلة و حتى لا نخالف النص

هذا السؤال متروك للبحث و المناقشة و الدراسة .

س ٢٧ : و السؤال الآن إذا زاد صافى الإيراد السنوى عن ٥٠٠٠٠٠ جنيه خلال سنوات الإعفاء

الثلاثة ماهى الإجراءات الملزمة للممول فى هذه الحالة ؟

ج ٢٧ : سنجيب على هذا السؤال بنص المادة ٤٧ مكرراً وهذا نصها :

المادة رقم (٤٧ مكرراً) من اللائحة

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 .

مضافة بالمادة الثانية من القرار الوزاري رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ فى ٦ / ٤ / ٢٠١٥ .

معنى ذلك أن الممول ملزم بتقديم الإقرار خلال سنوات الإعفاء و سداد الضريبة المستحقة عما يجاوز الـ ٥٠٠٠٠٠ جنيه من صافى الإيراد .

س ٢٨ : هل يتم حساب قيمة المساهمة التكافلية عند تقديم الإقرار الضريبى على الإيراد المهنى

فقط أم يضاف إليه الإيراد من الأجور و المرتبات ؟

ج ٢٨ : نصت المادة (٤٠) الواردة بالفصل الأول من الباب الثالث من قانون التأمين الصحى الشامل رقم (٢) لسنة ٢٠١٨ و الصادر بتاريخ ١١ / ١ / ٢٠١٨ على الآتى :

تتكون موارد الهيئة مما يأتى :

البند تاسعاً : مصادر أخرى

حيث نص البند (٩) الذى أفاد بأنه يتم تحصيل المبالغ التالية طبقاً لهذا القانون لصالح تمويل النظام :

مُساهمة تكافلية بواقع (٠,٠٠٠٢٥ %) (إثنين و نصف فى الألف) من جملة الإيرادات السنوية للمنشآت الفردية و للشركات أياً كانت طبيعتها أو النظام القانونى الخاضعة له و الهيئات العامة الإقتصادية ولا تُعد هذه المساهمة من التكاليف واجبة الخصم فى تطبيق أحكام قانون

الضريبة على الدخل ، و يتم تحصيلها وفقاً للضوابط و الإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون .

و قد نصت المادة رقم (٤٦) من لائحة قانون التأمين الصحي الشامل المشار إليه و الصادرة بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم ٩٠٩ لسنة ٢٠١٨ الصادرة بتاريخ ٢٠١٨/٥/٨ على الآتي :

" تتولى وزارة المالية تحصيل نسبة تعادل اثنين و نصف في الألف من جملة الإيرادات السنوية للمنشأة الفردية و الشركات و الهيئات العامة الإقتصادية و يتم تقدير تلك النسبة وفقاً للتقرير المالي للمنشأة المقدم لمصلحة الضرائب " .

و بعد أن أستعرضنا نصوص المواد نعود مرة أخرى للإجابة على السؤال هل يتم حساب قيمة المساهمة التكافلية المنصوص عليها من إيراد المهنة الحرة و الإيراد من المرتبات و الأجور . و هنا يجب أن نوضح أن هناك رأيان :

الرأي الأول :

يتبنى فكرة أن يتم جمع كل إيراداته من البندين و يصبح ذلك هو وعاء المساهمة التكافلية و يتم حساب نسبة ٢,٥ في الألف من إجمالي الإيرادات من البندين مجتمعين ، و يستندوا في رأيهم إلى نص المادة (٤٠) المشار إليها " من جملة الإيرادات السنوية للمنشآت الفردية و للشركات " .

الرأي الثاني :

يتبنى فكرة أن المساهمة التكافلية تحسب على الإيراد من المهنة الحرة فقط و لا يدخل في حساب و عائها الإيراد من الأجور و المرتبات ، و يستندوا في رأيهم إلا أن الموظف يُخصم منه نصيبه في التأمين الصحي الشامل في جهة عمله قبل أن يحصل على مرتبة و الدليل على ذلك ماورد **بالبنء أولاً من المادة (٤٠) من القانون ٢ لسنة ٢٠١٨** و السابق الإشارة إليها حيث نصت على الآتي :

تتكون موارد الهيئة من الآتى :

أولاً : حصة المؤمن عليهم و المعالين :

" الإشتراكات التى يؤديها المؤمن عليهم الخاضعون لهذا القانون وفقاً للنسب الواردة بالجدول رقم (١) المرفق . و فى حالة الجمع بين أكثر من وظيفة يلتزم المؤمن عليه بقيم الإشتراكات لكل ما يتحصل عليه من دخل .

الإشتراكات التى يلتزم بسدادها رب الأسرة عن الزوجة غير العاملة أو التى ليس لها دخل ثابت ومن يعيش فى كنفه من الأبناء و المعالين طبقاً للجدول رقم (١) المرافق و يستمر الإشتراك عن الأبناء و المعالين حتى الإلتحاق بعمل أو زواج الإناث . "

جدول رقم (١)

إشتراكات المؤمن عليهم و المعالين

المُعالون	الإشتراك	الفئة
العاملون المؤمن عليهم الخاضعون لقانون التأمين الإجتماعى الصادر بالقانون رقم ٧٩ لسنة ١٩٧٥	(١ %) من أجر الإشتراك	العاملون المؤمن عليهم الخاضعون لقانون التأمين الإجتماعى الصادر بالقانون رقم ٧٩ لسنة ١٩٧٥
العاملة أو التى ليس لها دخل ثابت ، (١ %) عن كل مُعال أو ابن		

باقى بيانات الجدول موضحة بالقانون رقم (٢) لسنة ٢٠١٨ ليست موضوعنا الآن

و بالتالى نستنتج من النص و من الجدول المرفق **إن إيراداته من الأجور و المرتبات سبق و أن**

خضعت للمساهمة التكافلية ليس عن نفسه فقط ولكن عن زوجته و أولاده أيضاً ، فكيف يتم

إدراج نفس الإيراد و حساب المساهمة التكافلية عليه مرة أخرى (إزدواج فى الخصم) . و هو

رأى منطقي وواقعي و أقرب إلى الحقيقة و أنا أساند هذا الرأي و أدعمه لقناعتي بسلامة هذا

الرأى ، و قد صدر عن مصلحة الضرائب المصرية الكتاب الدورى رقم ٤١ لسنة ٢٠١٨ بتاريخ ٢٥/١١/٢٠١٨ وهذا نصه :

كتاب دوري رقم (٤١) لسنة ٢٠١٨

بشأن ضوابط تطبيق أحكام القانون رقم ٢ لسنة ٢٠١٨، ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار رئيس

مجلس الوزراء رقم ٩٠٩ لسنة ٢٠١٨ ، بشأن نظام التأمين الصحي الشامل

في ضوء صدور القانون رقم ٢ لسنة ٢٠١٨ بشأن نظام التأمين الصحي الشامل ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار السيد/ رئيس مجلس الوزراء رقم ٩٠٩ لسنة ٢٠١٨ الهادف إلى توفير الرعاية الصحية الشاملة لجميع المواطنين ، وتنفيذاً لما نصت عليه المادة (٤٠) بند تاسعاً من القانون المشار إليه :

تنبه المصلحة على كافة الوحدات التابعة لها [دخل / قيمة مضافة] إلى ضرورة الآتي :

١- تتولى مصلحة الضرائب تحصيل مبلغ :

أ – خمسة وسبعون قرشاً من قيمة كل علبة سجائر مبيعة بالسوق المحلي سواء كانت محلية الصنع أو أجنبية الإنتاج ، على أن يتم زيادة تلك القيمة كل ثلاث سنوات بقيمة خمسة وعشرون قرشاً أخرى حتى تصل إلى مائة وخمسين قرشاً .

ب – نسبة (١٠ %) من قيمة كل وحدة مبيعة [سعر بيع المستهلك] من مشتقات التبغ ، بخلاف السجائر .

٢- لا تُعد قيمة المساهمة التكافلية المحسوبة بنسبة (اثنين ونصف في الألف) من جملة الإيرادات السنوية للمنشآت (طبيعية / اعتبارية) من التكاليف واجبة الخصم في تطبيق أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته .

٣- تتولى مصلحة الضرائب تقدير نسبة (اثنين ونصف في الألف) من جملة الإيرادات السنوية للمنشآت الفردية والشركات والهيئات العامة الاقتصادية ، وذلك من واقع الإقرارات الضريبية المقدمة وفقاً لنص المادة (٤٦) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٢ لسنة ٢٠١٨ وتخطر وزارة المالية بتلك المبالغ سنوياً .

٤- إلزام المنشآت والشركات بتقديم بيان تفصيلي سنوي بالمرتبات التي تم سدادها للعاملين وفقاً لما ورد بالإقرار الضريبي يتضمن اسم العامل والرقم القومي والرقم التأمين (إن وجد) تلتزم الجهات التي تقوم بالتحصيل بتنفيذ ما ورد بالكتاب الدوري على أن يتم إيداع المبالغ المحصلة بالحساب الخاص بهيئة التأمين الصحي رقم ٦ / ١٤٠٤٧٠ / ٣٠٠ / ٩ بالبنك المركزي المصري .

وعلى جميع الجهات المعنية تنفيذ ما ورد بهذا الكتاب الدوري بكل دقة .
والله ولي التوفيق ؛؛

صدر في : ٢٥ / ١١ / ٢٠١٨ رئيس مصلحة الضرائب المصرية

عماد سامي حسين

ثم صدر عن المصلحة كتاب دورى آخر بخصوص قواعد حساب المساهمة التكافلية رقم (٤) لسنة ٢٠١٩ بتاريخ ٨ / ٤ / ٢٠١٩ و هذا نصه :

كتاب دوري رقم (٤) لسنة ٢٠١٩

بضوابط تطبيق حكم البند "تاسعاً" من المادة (٤٠) من قانون نظام التأمين الصحي الشامل

الصادر بالقانون رقم (٢) لسنة ٢٠١٨

نظراً لورود العديد من الاستفسارات عن كيفية حساب المساهمة التكافلية المنصوص عليها في البند (تاسعاً) من المادة (٤٠) من قانون نظام التأمين الصحي الشامل المشار إليه، وذلك لوجود ازدواج في خضوع الإيرادات السنوية للمنشآت الفردية والشركات المتخذة أساساً لحساب هذه المساهمة، فقد تمت دراسة الموضوع في ضوء أحكام القانون المذكور، ولائحته التنفيذية، والمذكرة المعروضة بهذا الشأن من السيد المستشار القانوني لوزير المالية .

لذا تنبه المصلحة مراعاة الآتي :

أولاً: يتم حساب المساهمة التكافلية المشار إليها بواقع ٢,٥ في الألف (اثنين ونصف في الألف) من جملة الإيرادات السنوية للمنشآت الفردية والشركات أياً كانت طبيعتها أو النظام القانوني الخاضعة له وللهيئات العامة الاقتصادية دون استبعاد أية مبالغ من هذه الإيرادات عند تحديد وعاء حساب قيمة المساهمة التكافلية مادام أنها تشكل إيراداً للمنشأة أو الشركة أو الهيئة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، **بشرط ألا تكون هذه الإيرادات قد خضعت من قبل لإستقطاع قيمة المساهمة التكافلية، وذلك إستهداء بحكمي المادتين (٤٦ مكرراً ٦) والمادة (٥٦ مكرراً) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وتعديلاته، تجنباً للإزدواج الإقتصادي للخضوع لهذه المساهمة، وما يترتب عليه من آثار سلبية على تلك المنشآت، والشركات، والهيئات .**

ثانياً: تحسب المساهمة التكافلية على إجمالي الإيرادات كما هي واردة بالإقرار الضريبي عن أرباح الأشخاص الاعتبارية لنشاط شركات التأمين (شركات تأمينات الأشخاص وتكوين الأموال، شركات تأمين الممتلكات والمسئوليات) .

ثالثاً: بالنسبة لإيرادات العمولة مقابل البيع فيتم حساب نسبة المساهمة التكافلية على قيمة العمولة، أياً كانت طريقة إثبات إيرادات هذه العمولة .

رابعاً: بالنسبة لإيرادات نشاط الفنادق :

١- الشركة المديرة : تُحسب قيمة المساهمة التكافلية على إجمالي إيرادات وحدات التشغيل (الفنادق التي يتم إدارتها بمعرفة الشركة المديرة)، وفي هذه الحالة لا تحسب مساهمة تكافلية على إيرادات الشركة المالكة من تلك الوحدات حيث تتمثل إيراداتها في نسبة من صافي ربح وحدات التشغيل . التي سبق وأن خضعت إجمالي إيراداتها للمساهمة التكافلية طرف الشركة المديرة .

٢- الشركة المالكة والمديرة في ذات الوقت : تُحسب قيمة المساهمة التكافلية على إجمالي إيرادات وحدات التشغيل التي يتم إدارتها بمعرفة الشركة المالكة .

خامساً : لا يدخل في وعاء حساب المساهمة التكافلية مبالغ التأمينات التي تحصل عليها المنشآت والشركات والهيئات المشار إليها من الغير ضماناً للوفاء بالتزامات معينة إلا حال ثبوت أيلولة هذه التأمينات للمنشأة أو الشركة أو الهيئة بالفعل .

سادساً : يجب حساب المساهمة التكافلية عن قيمة الإيرادات المحققة **إعتباراً من ١٢ / ٧ / ٢٠١٨**، إعمالاً لحكم المادة (٥) من قانون نظام التأمين الصحي الشامل المشار إليه، ويتم سدادها على رقم الحساب الخاص بالهيئة العمة للتأمين الصحي الشامل رقم ٥ / ٧٠٤١٧ / ٣٠٠ / ٩ بالبنك المركزي المصري .

على جميع وحدات المصلحة، والقطاعات المعنية الإلتزام بما ورد في هذا الكتاب الدوري بكل دقة ، وعلى الإدارة المركزية للتوجيه والرقابة متابعة التنفيذ .

والله ولي التوفيق ؛؛

رئيس مصلحة الضرائب المصرية

صدر في : ٨ / ٤ / ٢٠١٩

عبد العظيم حسين عبد العظيم

س ٢٩ : هل الإيرادات من الأنشطة المهنية و الإيرادات من الثروة العقارية تخضع لحكم البند

رقم (٩) من المادة رقم (٤٠) من قانون التأمين الصحي الشامل رقم (٢) لسنة ٢٠١٨ ؟

ج ٢٩ :- هناك رأى آخر ينادى بعدم خضوع إيرادات أصحاب المهن الحرة و إيراد الثروة العقارية إلى خصم قيمة المساهمة التكافلية ومنهم **أ / أنسى كمال الدين الغمري** المحاسب القانونى و **أ / محمود جاب الله مستشار رئيس المصلحة سابقاً و المستشار بمكتب مصطفى شوقى Mazars** حيث نص البند (٩) الذى أفاد بأنه يتم تحصيل المبالغ التالية طبقاً لهذا القانون لصالح تمويل النظام :

مُساهمة تكافلية بواقع (٠,٠٠٢٥ %) (إثنين و نصف فى الألف) من جملة الإيرادات السنوية للمنشآت الفردية و للشركات أياً كانت طبيعتها أو النظام القانونى الخاضعة له . و يستند أصحاب هذا الرأى إلى أن النشاط المهنى أو الثروة العقارية لا يعتبر منشأة فردية و انما الكيان القانونى له شخص طبيعى و بالتالى فإن هذا القانون لا يخاطب أصحاب المهن الحرة و لا أصحاب إيرادات الثروة العقارية و بالتالى لا تخضع إيراداتهم لخصم قيمة المساهمة التكافلية . أما رأى المصلحة هو خضوع تلك الإيرادات للمساهمة التكافلية لعدم وجود مبرر قانونى أو تشريعى بالتفرقة و الإستثناء فى الخضوع و لماذا يُحمل المشرع ممول النشاط التجارى و الصناعى هذا العبء و المشاركة المجتمعية و لا يُحملة لممول المهن الحرة و الثروة العقارية و الكل يعيش على أرض مصر و يستفيد من الخدمة .

و قد أفاد أ / محمد حسن عبد العظيم القطان الباحث فى الشأن الضريبى و الخبير الضريبى بالأمم المتحدة ، بأنه فى معيار المحاسبة المصرية رقم (١) عرض القوائم المالية و الصادر بقرار وزير الإستثمار و التعاون الدولى قرار رقم ٦٩ لسنة ٢٠١٩ بتاريخ ٢٠١٩/٤/٧ عرف المنشأة بأنها المنشآت الفردية و الشركات و المؤسسات و صناديق الإستثمار الخ و بالتالى فإن لفظ المنشآت الوارد بالبند (٩) من المادة (٤٠) من القانون رقم (٢) لسنة ٢٠١٨ قانون التأمين الصحى الشامل يتضمن ملفات الأشخاص الطبيعىين و منهم أصحاب الأنشطة المهنية و الثروة العقارية و بالتالى فإن ممولى المهن الحرة و الثروة العقارية تخضع إيراداتهم للمساهمة التكافلية بواقع ٢,٥٠ فى الألف من رقم الأعمال .

(رأى هام متروك للبحث و الدراسة)

س ٣٠ : هل يحق لأصحاب المهنة الحرة الحصول على إعفاء الثلاث سنوات طبقاً لأحكام المادة

(٣٦) من ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إذا كان الكيان القانوني للنشاط شخص اعتباري ؟

ج ٣٠ : أولاً و كما سبق و أن ذكرنا أن الإعفاءات الخاصة بأصحاب المهنة الحرة و غير التجارية وردت بالبواب الرابع من الكتاب الثاني و الخاص بالضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين ، و لم ترد ضمن أحكام الكتاب الثالث و الخاص بالضريبة على دخل الأشخاص الاعتبارية .

و الآن نود أن نذكركم بنص المادة (٥٤) من اللائحة التنفيذية و التي أفادت بالآتي :
 " في تطبيق حكم البند (١) من المادة (٤٨) من القانون ، تُعامل الشركات التي تباشر نشاطاً من أنشطة المهنة الحرة سواء بعقد أو بدون عقد مُعاملة الأشخاص الاعتبارية و تُحدد إيراداتها على أساس نقدي و مصروفاتها على أساس الإستحقاق " .

معنى ذلك أن النص يوضح أنه إذا قامت إحدى الشركات بمزاولة أحد أنشطة المهنة الحرة تعامل مُعاملة الأشخاص الاعتبارية ، و نعلم أن أحكام الأشخاص الاعتبارية وردت بالكتاب الثالث من القانون من المادة رقم (٤٧) و حتى رقم (٥٥) و بالبحث بالكتاب الثالث تبين أن الإعفاءات الخاصة بالشخص الاعتباري وردت بالمادة رقم (٥٠) من القانون و تتضمن عدد (١٣) بند من الإعفاءات ، و لا تتضمن أي شئ عن إعفاءات أصحاب المهنة الحرة ، نستنتج من ذلك أن الأشخاص الاعتبارية إذا زاولت أنشطة المهنة الحرة لا تتمتع بالإعفاء المنصوص عليه في البند (٥) من المادة (٣٦) نقوم بتحليل آخر لتأكيد الفكرة بالنظر لنص المادة رقم (٥١) الواردة في أحكام الأشخاص الاعتبارية نجدها نصت على الآتي :

" يتم تحديد صافي الدخل الخاضع للضريبة طبقاً للأحكام المطبقة على أرباح النشاط التجاري و الصناعي الوارد بالبواب الثالث من الكتاب الثاني من هذا القانون ، و ذلك فيما لم يرد به نص خاص في هذا الباب . "

معنى ذلك أن المشرع يقصد بهذا النص أن تقوم بتطبيق الأحكام الخاصة بالشخص الطبيعي الواردة بالبواب الثالث (النشاط التجاري و الصناعي) ، على الشخص الاعتباري ما لم يرد نص

مخالف ، و الدليل على ذلك عدم وجود مواد لحساب الإهلاك في الكتاب الثالث الخاص بالشخص الاعتباري فهل معنى ذلك أن الشخص الاعتباري ليس من حقه حساب الإهلاك ... و الإجابة طبعاً من حقه يحسب الإهلاك و لكن من أين يأتي بالنسب طبقاً لنص المادة (٥١) يأتي بالنسب من أحكام الشخص الطبيعي في المواد أرقام (٢٥، ٢٦، ٢٧) طالما لم يرد لها نص خاص في الشخص الاعتباري أعتقد كده وضحت فكرة المادة (٥١) تعالى بقى نطبق نفس الفكرة على الإعفاءات طالما أن الإعفاءات بالشخص الاعتباري لا يوجد بها أي نص يخص أصحاب المهنة الحرة إذا علينا أن نبحث عنها في أحكام الشخص الطبيعي و بالبحث في نص المادة (٣١) و الخاصة بالإعفاءات للأشخاص الطبيعيين نجدها من ستة بنود إعفاءات كلها لا يوجد بها أي إعفاء يخص أصحاب المهنة الحرة ... إذا وصلنا مرة أخرى لنفس النتيجة لا يوجد أي إعفاء للأشخاص الاعتبارية إذا زاولت أحد أنشطة المهنة الحرة بقى أن أذكركم أن نص الفقرة الأخيرة من البند (٥) من المادة (٣٦) قبل التعديل أشرت على الآتي :

" كما يُشترط أن يزاول الممول المهنة منفرداً أو دون مشاركة مع الغير لكي يتمتع بهذا الإعفاء ، إلا إذا كان هذا الغير متمتعاً بالإعفاء مثله " . معنى ذلك أن المشرع أشرت أن يكون الشخص منفرداً يعني يجب أن يكون شخص طبيعي حتى يحصل على الإعفاء المذكور و على ذلك نخلص إلى النتيجة الآتية قولاً واحداً لا تتمتع الأشخاص الاعتبارية بالإعفاء الوارد بالبند (٥) من المادة (٣٦) من القانون .

ملحوظة هامة :

إستناداً لنص البند رقم (٢) من المادة رقم (١٠) من قانون التجارة رقم (١٧) لسنة ١٩٩٩ حيث نص على الآتي :

يكون تاجراً " كل شركة تتخذ أحد الأشكال المنصوص عليها في القوانين المتعلقة بالشركات أياً كان الغرض الذي أنشئت الشركة من أجله " ومعنى ذلك أنه أي نشاط يقوم الشخص الاعتباري بمزاويلته حتى و لو كان نشاط مهني يعتبر نشاط تجاري و صناعي بمعنى أنه

يحاسب طبقاً لأحكام الكتاب الثالث من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الخاص بالضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية .

س ٣١ : كيف يتم فحص مراكز العلاج الطبيعي ، هل يتم فحصها كنشاط مهنة حرة أم نشاط

تجاري و صناعي ؟

ج ٣١ : دائماً ما يثار هذا السؤال بين الزملاء نظراً للطبيعة الخاصة لهذا النشاط ، أضف إلى ذلك أن بعض الملفات تجدها في الأموريات مفتوحة على بند ٦/ كمهنة حرة ، و بعض الملفات مفتوحة على بند ٥/ كنشاط تجاري و صناعي يعني أن شعبة المعلومات و الحصر لديها نفس الخلاف في الرأي فيمكن لي و بمنتهى البساطة أن أقول للزميل الفاحص ... الملف إلى تلاقية مفتوح بند ٦/ أفحصه كمهنة حرة ، و إلى تلاقية مفتوح على بند ٥/ أفحصه نشاط تجاري و صناعي و أريح دماغى خالص بس هل هذا كلام منطقي ... بالطبع لا إذا علينا أن نبحث في طبيعة هذا النشاط حتى نستطيع الوصول لإمكانية تصنيفه هل نعتبره مهنة حرة ولا نشاط تجاري و صناعي دعونا نبدأ الآن بالبحث .

أولاً يجب أن نعلم أن أخصائي العلاج الطبيعي غير مقيد كعضو عامل بنقابة الأطباء لأنه ليس خريج كلية الطب البشرية هو خريج كلية العلاج الطبيعي و له نقابة مختصة هي **نقابة أخصائي العلاج الطبيعي** يعني عضو عامل في نقابته المهنية و يحق له الحصول على الإعفاء الوارد بالبند (٥) من المادة (٣٦) ونحن نتحدث الآن على مركز العلاج الطبيعي الذي يكون صاحبه تنطبق عليه نفس الشروط السابق ذكرها أما إذا كان صاحب المركز غير مؤهل بكلية طب علاج طبيعي و يفتح المركز كنشاط تجاري سيتم محاسبته نشاط تجاري و صناعي و الآن لكي نتمكن من تصنيف هذا النشاط لابد و أن نعرف طبيعة العمل داخل تلك المراكز و ما هي إيراداته و ما هي مصروفاته لكي نتمكن من تحديد الشق المهني و الشق التجاري لهذا النشاط . يجب أولاً أن نعلم أن إيرادات مركز العلاج الطبيعي **تنقسم إلى شقين** الشق الأول يحصل عليه من تعاقد مع التأمين الصحي و الشق الآخر يحصل عليه من رواد المركز بخلاف التأمين الصحي . **لنبدأ الآن بالشق الأول** الإيرادات من التعاقد مع التأمين و ما هي طبيعة هذه الإيرادات

.... يذهب الشخص المريض للتأمين الصحي فيقوم طبيب التأمين الصحي بالكشف عليه و تشخيص حالته ووصف الأدوية اللازمة له و كذلك وضع خطة العلاج الطبيعي اللازمة و تحديد عدد الجلسات و الأجهزة المستخدمة و الأشعة و التحاليل إن لزم الأمر و كذلك يقوم بتحرير خطاب تحويل المريض إلى مركز العلاج الطبيعي لتنفيذ خطة العلاج التي وضعها بنفسه ، إذاً يتضح لنا أن طبيب التأمين الصحي هو الذي قام بالشق المهني بالكامل ، **أضف إلى ذلك أن قيمة الجلسات و التي يحصل عليها الطبيب بمركز العلاج الطبيعي مُحددة سلفاً من قبل هيئة التأمين الصحي طبقاً للعقد المبرم بينهما أي أن الخدمة تعتبر مُسعرة جبرياً و ليس لطبيب مركز العلاج الطبيعي أي دخل في تحديد الإيراد أو زيادة قيمته** و السؤال الآن ماهو دور الطبيب بمركز العلاج الطبيعي و الإجابة أنه ينفذ خطة العلاج الموضوعة من قبل طبيب التأمين الصحي بإستخدام الأجهزة و الآلات و المعدات الموجودة بالمركز (عنصر رأس المال) و لا يقوم بالكشف على المريض و لا التشخيص بمعنى أنه لا يقوم بأى شق مهني ولكنه يقوم بتنفيذ خطة العلاج مثل أى نادى رياضى (جيم) و الذى يحاسب كمنشآت تجارى و صناعى ... من هنا نخلص إلى نتيجة أن الشق الأول الإيرادات من التأمين الصحي يُحاسب عنها كمنشآت تجارى و صناعى و نطبق عليها **التعليمات التنفيذية للفحص رقم ٤٢ لسنة ٢٠١٢** البند الرابع(المستوصفات الطبية) و تكون المحاسبة عنها كالتالى : رقم أعمال التعامل الوارد بخطاب التأمين الصحي أو الإطلاع مضروباً فى نسبة صافى ربح ٤٠ % طبقاً للتعليمات المذكورة . **و الآن نبدأ بالشق الثانى** من الإيرادات وهو الخاص بالأداء المهني للطبيب الموجود بمركز العلاج الطبيعي وهو الإيراد الذى يحصل عليه الطبيب من المرضى رواد المركز الذين يحضرون لمقابلة الطبيب مباشرة للكشف عليهم و تشخيص حالاتهم المرضية ووصف خطة العلاج اللازمة و برنامج التأهيل المناسب و الأجهزة المستخدمة فى تنفيذ خطة العلاج و هنا نجد أن الطبيب يستخدم مهاراته و علمه و خبرته فى إنجاز المهمة وهو ما يسمى بالشق المهني ... و السؤال الآن كيف يتم فحص هذا الشق من الإيرادات و الإجابة يتم تحديد الإيرادات من واقع المعاينة للمركز و تحديد عدد المرضى المتواجدين بالمعاينة و تصنيفهم لشقيين (العدد المحول من التأمين

الصحة (لإستبعاده من الشق المهني و كذلك أجر الكشف و أى إيرادات أخرى للمركز ثم نجمع كل هذه الإيرادات لتصبح هي رقم الأعمال السنوي للشق المهني ثم نخصم منه ١٠ % مقابل كل التكاليف و المصروفات طبقاً لحكم المادة (٣٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، ولا ننسى أن نذكر أن الأشخاص الذين يقومون بفتح مراكز للعلاج و غير حاصلين على شهادات علمية يتم فحصهم كنشاط تجارى و صناعى .

تعليق و رأى آخر :

و يرى د / صبحى أبو زيد رئيس مركز كبار ممولين مهنة حرة بالأسكندرية بأن طبيعة الإيراد لا تغير من المعاملة الضريبية ، و أن طبيعة هذا النشاط هو نشاط مهني بالدرجة الأولى سواء لطبيب التأمين الصحي أو لطبيب مركز العلاج الطبيعى ، كلاهما يمارس مهنة الطب و القول بأن الإيراد من هيئة التأمين الصحي يُعامل ضريبياً على أنه إيراد من النشاط التجارى و الصناعى ، قول غير صحيح و جانبه الصواب فى التوجيه الضريبى ، فإن إختلاف مصدر الإيراد لا يغير من المعالجة الضريبية ، فطبيعة هذا النشاط هو نشاط مهني يحتاج إلى المهارات و الخبرات و العلم و العنصر الأساسى فيه هو العمل حتى ولو غلب عنصر رأس المال (قيمة الأجهزة المستخدمة) ، فالأصل أنه نشاط مهني .

(رأى متروك للبحث و الدراسة)

س ٢٢ : هل يحق للمدرس الذى يزاول مهنة الدروس الخصوصية و عضو مقيد بنقابة المعلمين الحصول على إعفاء الثلاث سنوات عند بداية المزاولة طبقاً لأحكام البند (٥) من المادة (٣٦) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ؟

ج ٣٢ : فى البداية يجب أن نعرض نص البند (٥) لكى نتذكر شروط الإعفاء ونرى إن كانت تنطبق على مهنة الدروس الخصوصية من عدمه و أليكم النص :

٥ - " صافى إيرادات أصحاب المهنة الحرة المقيد كاعضاء عاملين فى نقابات مهنية فى مجال تخصصهم ، و ذلك لمدة ثلاث سنوات من تاريخ مزاولة المهنة الحرة و بحد أقصى

خمسون ألف جنيه سنوياً ، ولا يلزمون بالضريبة إلا اعتباراً من أول الشهر التالي لإنقضاء مدة الإعفاء سالفة الذكر **مُضافاً إليها** مدة التمرين التي يتطلبها قانون مزاولة المهنة و فترات أداء الخدمة العامة أو التجنيد أو الإستدعاء للإحتياط إذا كانت تالية لتاريخ بدء مزاولة المهنة ، و تخفض المدة المقررة للإعفاء إلى سنة واحدة لمن يزاول المهنة لأول مرة إذا كان قد مضى على تخرجه أكثر من خمسة عشر عاماً "

وباستعراض نص البند (٥) نجد أن المشرع حدد شرط الإعفاء أن يكون صاحب المهنة الحرة **مقيد كعضو عامل في النقابة المهنية في مجال تخصصه** ولم يورد المشرع أى شرط آخر لحصول صاحب المهنة الحرة على الإعفاء ، و بإسقاط هذا الشرط على المدرس نجد أنه عضو عامل في نقابة المعلمين وهي النقابة المهنية التابع لها معظم المدرسين ، فمعنى ذلك أن المدرس من حقه أن يحصل على إعفاء السنوات الثلاث المنصوص عليه في البند (٥) المشار إليه هذا أولاً ، دعونا الآن نبحث في طبيعة مهنة الدروس الخصوصية فهل هي مهنة حرة أو غير تجارية من عدمه بالبحث في القرارات الوزارية الثلاث والتي أشارت إلى عدد / ١٦ مهنة غير تجارية ، نجد أنه لم يندرج ضمنها مهنة الدروس الخصوصية ، و السؤال الآن و لماذا تقوم المأموريات إذاً بفحص نشاط الدروس الخصوصية كمهنة غير تجارية و يتم فتح الملفات على كود النشاط / ٧٧٦ و نوع الضريبة بند / ٦ طالما أنها لا تعتبر مهنة حرة وللإجابة على هذا السؤال يجب أن نبحت في طبيعة نشاط الدروس الخصوصية هل ينطبق عليها خصائص المهنة الحرة ... نجد أن المدرس يزاول هذه المهنة بصفة مستقلة ولا يتبع أى جهة و إيراداته لحساب نفسه أى لا توجد علاقة تبعية ، كما أن هناك صفة الإعتياد حيث أنه قام بإستئجار مكان و قام بإعداده و تجهيزه لمزاولة مهنته على وجه الإستمرار و الإعتياد ، كذلك العنصر الأساسى هو العمل لأنه يعتمد على خبرته و علمه و قدراته على توصيل المعلومة كعنصر أساسى فى تلك المهنة ، كما أنه يزاول المهنة فى مصر ، وعلى ذلك نجد أن مهنة الدروس الخصوصية إنطبقت عليها الشروط الأربعة للخضوع لضريبة المهن الحرة و السابق توضيحها فى النقطة الأولى من الكتاب بالرغم من عدم تحديدها كمهنة حرة فى القرارات الوزارية السابق

الإشارة إليها... تبين لنا الآن لماذا تقوم المأموريات بفحص نشاط الدروس الخصوصية كمهنة حرة . طالما أن الدروس الخصوصية مهنة حرة و تستحق الإعفاء كما سبق و أن وضحنا
 إذاً أين المشكلة ... **المشكلة تكمن فى شقين الأول:** هو أن مصلحة الضرائب المصرية تعتبر نشاط الدروس الخصوصية **مهنة غير تجارية** و **ليست مهنة حرة** و قد أصدرت المصلحة التعليمات التنفيذية رقم (٢٨) لسنة ٢٠١٧ بتاريخ ٢٠١٧/٥/٩ بشأن فحص نشاط الدروس الخصوصية كنشاط غير تجارى ، و نص التعليمات موجود بالنقطة السابعة من الكتاب ، معنى ذلك أن هذه المهنة لاتستحق الإعفاء حيث أن البند (٥) أفاد بأن الإعفاء **لأصحاب المهن الحرة** من وجهة نظر المصلحة **الثانى:** أن المأموريات ترفض منح المدرسين الإعفاء بدعوى أن نشاط الدروس الخصوصية نشاط غير مشروع و أن وزارة التربية و التعليم تجرمه و تقوم بمحاربهه و إغلاق مراكز الدروس الخصوصية من آن لآخر للحد من هذه الظاهرة لما لها من أثر سئى و سلبي على العملية التعليمية .

(ليس معنى هذا أننى أؤيد مهنة الدروس الخصوصية)

و أليكم نص قرار الحظر :

قرار وزير التربية و التعليم رقم (٥٩١) لسنة ١٩٩٨ بشأن حظر نشاط الدروس الخصوصية

الصادر بتاريخ ١٧/١١/١٩٩٨ .

وزير التربية و التعليم

بعد الإطلاع على قانون نظام العاملين المدنيين بالدولة الصادر بالقانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٨ ، و على القانون نظام الحكم المحلى (الإدارة المحلية) الصادر بالقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٩ ، و على قانون التعليم الصادر بالقانون رقم ١٣٩ لسنة ١٩٨١ ، و على قرار رئيس الجمهورية رقم ٥٢٣ لسنة ١٩٨١ بإلغاء المجلس الأعلى للتعليم قبل الجامعى ، و على موافقة المجلس الأعلى للتعليم قبل الجامعى بجلسته المنعقدة بتاريخ ١٦/١١/١٩٩٨ .

قرر

المادة الأولى :

يحظر على أي من هيئات الإشراف و التدريس في جميع مدارس مراحل التعليم قبل الجامعى بما في ذلك مدارس التعليم الخاص أو العاملين بالمديريات و الإدارات التعليمية و أجهزة الوزارة المختلفة عرض أو قبول أو القيام بإعطاء درس خاص لأى طالب أو لمجموعة من الطلاب في أية مادة من مواد الدراسة ، و ذلك فيما عدا مجموعات التقوية التي تتولى المدارس تنظيمها في إطار القواعد العامة المقررة في هذا الشأن .

المادة الثانية :

يكون مديرو المديريات و الإدارات التعليمية و مديرو المدارس و نظارها مسئولين مسئولية كاملة عن متابعة تنفيذ هذا القرار و إتخاذ الإجراءات اللازمة بشأنها .

المادة الثالثة :

يساءل تأديبياً كل من يخالف المادتين السابقتين وفقاً للقواعد المنظمة للمسئولية التأديبية للعاملين بالدولة .

المادة الرابعة :

على جميع الأجهزة المعنية تنفيذ هذا القرار ، و يُعمل به من تاريخ نشره بالوقائع المصرية .
وزير التربية و التعليم

دكتور / حسين كامل بهاء الدين

صادر بتاريخ : ١٧/١١/١٩٩٨

وبالرجوع لشرط الإعفاء الوارد بالبند (٥) السابق الإشارة إليه نجد أنه لم يذكر أى شىء بخصوص المشروعية أو عدم المشروعية كل ما هنالك أن يكون عضو عامل فى نقابته المهنية فقط لا غير وعلى ذلك فأنا ألتزم بنص المشرع و لا إجتهد مع نص ولا توسع فى التفسير (التفسير الضيق للنصوص) **ونخلص من ذلك فى النهاية إلى أنه من**

حق المدرس صاحب مهنة الدروس الخصوصية أن يحصل على الإعفاء طالما

إنطبقت عليه شروط الإعفاء ولا يوجد سند قانوني للمأموريات في رفض منح الإعفاء إلا أن يصدر ما يفيد العكس وهذا الرأي أويده و أدمه .

س ٢٢ : هل أرباح عمليات الترجمة تخضع للضريبة أم تُعفى من الضريبة ؟

ج ٢٣ : ينص البند رقم (٢) من المادة رقم (٣٦) من القانون على الآتي :
- يُعفى من الضريبة :

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

ويتضح من نص البند (٢) الآتي :

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 في صورة مرئية أو صوتية أى ظهورها بالسينما أو التلفزيون أو الإذاعة ، أو بيع المؤلف أو الترجمة مع اسطوانة ممغنطة (C D) فى هذه الحالة تخضع إيرادات التأليف و الترجمة للضريبة لمخالفة شرط الإعفاء .

و يرى د / مصطفى عبد القادر الباحث فى الشأن الضريبي و رئيس مصلحة الضرائب سابقاً و

الخبير بالأمم المتحدة . بأن نص البند (٢) جاء من قبل المشرع ليمنح إعفاء إضافي للمؤلفين

.... و يتضح ذلك من لفظ تأليف و ترجمة الكتب ، بمعنى أن ترجمة الكتب معفاة و كذلك تأليف

الكتب معفى أيضاً ، و معنى ذلك أن الإيرادات التى يحصل عليها مؤلف الكتب أياً كانت

موضوعات الكتب علمية ، ثقافية ، دينية ، رياضية ، تاريخية ألخ ، مُعفاة من الضريبة طبقاً

لحكم البند (٢) المشار إليه طالما أنطبقت شروط الإعفاء عليها ، " عدا ما يكون ناتجا عن بيع

المؤلف أو الترجمة لإخراجه في صورة مرئية أو صوتية " .

س ٢٤ : و السؤال الآن هل أعمال الترجمة الفورية تخضع للضريبة أم تعفى منها استناداً

لنص البند (٢) من المادة (٣٦) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ؟

ج ٢٤ : و للأجابة على هذا السؤال يجب أن نوضح أنه سبق و أن أصدرت المصلحة التعليمات التفسيرية رقم (٢) لسنة ١٩٨٧ و هذا نصها :

تعليمات تفسيرية رقم (٢) لسنة ١٩٨٧

للمادة رقم ٨٢ بند ٥ (١) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بشأن مدى خضوع الترجمة الفورية للضريبة على المهن غير التجارية

سبق أن أصدرت المصلحة في ١٩٨٣/٥/٢٥ تعليماتها التفسيرية رقم (١) للبند ٥ من المادة ٨٢ من قانون ضرائب الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ و يسرى الإعفاء على أعمال الترجمة المختلفة و منها الترجمة الفورية سواء كانت لموضوعات دينية أو علمية أو ثقافية أو أدبية و نظراً لإختلاف الرأي بشأن مدى سريان الإعفاء على أعمال الترجمة الفورية . عرض الموضوع على **مجلس الدولة** ، فأصدرت فتواها في ١٩٨٥/٥/٥ **بعدم سريان الإعفاء** الوارد بنص المادة ٨٢ بند ٥ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ **على أعمال الترجمة الفورية** .

وذلك تأسيساً على أن المشرع قرر الإعفاء من الضريبة على أرباح المهن غير التجارية لأرباح تأليف و ترجمة الكتب و أرباح تأليف و ترجمة المقالات سواء كانت الكتب و المقالات دينية أو علمية أو ثقافية أو أدبية ... **فيما عدا ما يكون ناتجاً من بيع المؤلف لإخراجه في صورة مرئية أو صوتية** .

ومن حيث أن الترجمة الفورية لا تكون إلا في المؤتمرات و الإحتفالات أو اللجان ، و بمعنى آخر فهي ترجمة شفوية مباشرة و ليست ترجمة كتب أو مقالات ، و تتمثل في ترجمة حديث أو خطاب .

ولما كان الإعفاء الوارد بالنص سالف الذكر مقرر لتأليف و ترجمة الكتب و المقالات الدينية و العلمية و الثقافية و الأدبية فإنه لا يسرى على أعمال الترجمة الفورية .

و المصلحة توجه النظر إلى تنفيذ ما إنتهت إليه هذه الفتوى بعدم سريان الإعفاء الوارد بنص المادة ٨٢ بند ٥ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بشأن الضرائب على الدخل على أعمال الترجمة الفورية .
 تحريراً فى : ١٩٨٧/٣/٢٨

س ٣٥ : هل يحق للحالات التقديرية من أصحاب المهنة الحرة و غير التجارية خصم قيمة (٣٠٠٠ جنيه) الخاصة بالبندين ٣ ، ٤ المنصوص عليهم فى الفقرة الثالثة من المادة (٣٢) من

القانون ، أم أنها قاصرة على الحالات الدفترية فقط ؟

ج ٣٥ : قبل أن نبدأ فى الإجابة نذكركم أولاً بنص البندين ٣ و ٤ من المادة (٣٣) :

ويُعد من التكاليف واجبة الخصم ما يلى :

١ -
 ٢ -

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

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

وفى تطبيق أحكام البندين ٣ و ٤ يشترط ألا تزيد جملة ما يعفى للممول من صافى الإيراد

الخاضع للضريبة على ٣٠٠٠ جنيه سنوياً " .

الواضح من النص المعروف أن المشرع لم يضع شرطاً للخصم و لم يحدد أن الخصم (٣٠٠٠ جنيه) يخص الحالات الدفترية فقط نخلص من ذلك أن من حق الحالات التقديرية

الإستفادة من خصم ٣٠٠٠ جنيه من صافى الإيراد الخاضع للضريبة طالما أن هذا الأمر واضح ولا يوجد عليه خلاف فلماذا أسأل الآن هذا السؤال السبب فى السؤال هو أنه

عند إستعراض نموذج الإقرار الضريبي لعام ٢٠١٩ (نموذج ٢٧ إقرارات) و المطبوع من قبل المصلحة و الخاص بالأشخاص الطبيعيين (ط - ١) غير المؤيد بحسابات ، نجد فى

الصفحة رقم (٦) منه و الخاصة بإيرادات المهن غير التجارية – غير مؤيد بحسابات منتظمة ... و بالنظر للصفحة تبين لنا أنه قام خصم التبرعات من صافى الإيراد السنوى فقط للوصول للوعاء الخاضع للضريبة و لم يتم خصم ٣٠٠٠ الخاصة بالبندين ٣ و ٤ المذكورين دون أى سند ... وعند إستعراض نموذج الإقرار الضريبي لعام ٢٠١٩ (نموذج ٢٧ إقرارات) و المطبوع من قبل المصلحة و الخاص بالأشخاص الطبيعيين (ط – ٥) المؤيد بحسابات ، نجد فى الصفحة رقم (١٢) منه و الخاصة بإيرادات المهن غير التجارية –المؤيد بحسابات منتظمة ... و بالنظر للصفحة تبين لنا أنه قام خصم التبرعات من صافى الإيراد السنوى ، ثم قام خصم ٣٠٠٠ الخاصة بالبندين ٣ و ٤ المذكورين للوصول للوعاء الخاضع للضريبة و هو الأمر الصحيح قانوناً ، **إذاً لماذا فرقت المصلحة بين الحالات التقديرية و الحالات الدفترية دون سند قانونى** و بالبحث فى الأمر و إسترشاداً بآراء أهل الخبرة و العلم من الزملاء بالمصلحة ... أفاد بعضهم بأنه قد يكون السبب أن البندين ٣ و ٤ وردوا فى المادة (٣٣) من القانون و هى خاصة بخصم التكاليف فى الحالات الدفترية فقط ، و أن التكاليف فى الحالات التقديرية وردت بالمادة (٣٥) بنسبة قطعية (١٠ %) دون خصم أى تكاليف أخرى ، **و نرد على هذا الرأى** بالقول بأن المادة (٣٣) مكونة من أربع فقرات و أن الفقرة الأولى الخاصة بالإيرادات هى خاصة بالحالتين الدفترية و التقديرية و لم يفرق المشرع فى ذلك ، أيضاً لو كان المشرع يقصد أن المادة (٣٣) تخص الحالات الدفترية فقط ، فلماذا وردت التكاليف و المصروفات الخاصة بالحالات الدفترية مرة أخرى فى الفقرة الأولى من المادة (٣٥) من القانون طالما أنها سبق وأن وردت بالمادة (٣٣) ، يفهم من ذلك أن المادة (٣٣) لاتخص الحالات الدفترية فقط و إنما تخص الحالات التقديرية أيضاً ، أضف إلى ذلك أن نص البندين ٣ و ٤ أفاد أنه يتم خصم من صافى الإيراد الخاضع للضريبة أى أنه يتم خصم جميع التكاليف و المصروفات أولاً بما فيها التبرعات فى الحالتين (الدفترية و التقديرية) قبل الوصول إلى صافى الإيراد الخاضع للضريبة ثم يتم خصم مبلغ (٣٠٠٠ جنيه) ، فلماذا نأتى إلى هذه المرحلة و نفرق بين الحالتين ، أضف إلى ذلك أيضاً بالنسبة للتبرعات الواردة بالمادة (٣٤)

من القانون فهي تُخصم للحالتين الدفترية و التقديرية حيث أن المشرع لم يقصرها على حالة دون الأخرى و لم يذكر ذلك صراحة فى النص و على ذلك فالمصلحة تخصم التبرعات بالإقرار الضريبي فى الحالات الدفترية و التقديرية ، **إذاً لماذا التفرقة فى المعالجة الضريبية مع أنه نفس المشرع الذى وضع النصين ، و لم يقيد النصين فى المادتين بأى شرط للخصم** **أعتقد أن المصلحة جانبها الصواب فى هذا الأمر و أرجوا أن تقوم بتعديل الإقرار الضريبي على الوضع الصحيح أو أن تقدم السند و الدليل على صحة رأيها .**

و سنعرض الآن نماذج الإقرارات الضريبية الصادرة عن المصلحة لكى نوضح فرق المعاملة الضريبية بين الحالات التقديرية و الحالات الدفترية .

الإقرار الضريبي غير المؤيد بحسابات منتظمة شخص طبيعي ١٠١

ط - ١		٦	
إيرادات المهنة غير التجارية - غير المؤيد بحسابات منتظمة			
المهنة:		المركز الرئيسي لمزاولة المهنة:	
الفروع:			
الإيرادات الخاضعة للضريبة	سنة الإقرار	السنة السابقة	
* إيرادات المهنة الحرة و غيرها من المهنة غير التجارية	٥٠١		
إيرادات مهنة حرة و غيرها من المهنة غير التجارية بمحقة بالخارج	٥٠٢		
* إيرادات بيع أو استقلال حقوق الملكية الفكرية	٥٠٣		
* عائدات التصرف في أية أصول مهنية (صافي الأيراد)	٥٠٤		
* عائدات نقل الخبرات (صافي الأيراد)	٥٠٥		
* عائدات التنازل عن مكاتب مزاولة المهنة كلها أو جزئيا (صافي الأيراد)	٥٠٦		
* المبالغ المحصلة نتيجة لإغلاق المكاتب	٥٠٧		
إيرادات أخرى بما فيها قيمة الاعمال المتفد بالمستشفيات قبل الخصم [مرحل من جدول (٧)]	٥٠٨		
إجمالي الإيرادات = مجموع البنود من ٥٠١ إلى ٥٠٨	٥٠٩		
يخصم ١٠٪ من إجمالي الإيرادات لمقابلة التكاليف و المصروفات اللازمة لمباشرة المهنة	٥١٠		
* صافي الأيراد قبل خصم التبرعات (٥٠٩ مخصوما منها ٥١٠)	٥١١		
يخصم التبرعات المدفوعة للحكومة و وحدات الإدارة المحلية و الأشخاص الاعتبارية العامة أو التي تكون إليها بما لا يجاوز صافي الأيراد السنوي	٥١٢		
التبرعات و الإعانات مدفوعة للجمعيات و المؤسسات الأهلية المصرية المشهورة و لنور العظم و المستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي بما لا يجاوز ١٠٪ من صافي الأيراد السنوي	٥١٣		
* الوعاء الخاضع للضريبة قبل تطبيق المادة (٨) من القانون (٥١١ مخصوما منها (٥١٣+٥١٢))	٥١٤		
يرحل لهذا رقم ١٠٣ بصفحة الأوعية الضريبية			

* البنود الواردة بأخامة الإقرار التفسيرية تتضمن كافة الإيرادات و التكاليف المتعلقة بالنشاط سواء كانت محقة في مصر أو في الخارج بشرط أن تكون مصر مركزاً لتشاطه المهني .

إرسال الإقرار إلى: taxservice@incometax.gov.eg أو عبر الإنترنت على: www.incometax.gov.eg

إعداد و التصميم لمصلحة الضرائب المصرية

الإقرار الضريبي المؤيد بحسابات منتظمة شخص طبيعي ١٠٥

ط - ٥ - ١٢		إيرادات المهنة غير التجارية المؤيد بحسابات منتظمة	
المهنة :		المركز الرئيسي لمزاولة المهنة :	
الفروع :			
الإيرادات الخاضعة للضريبة	سنة الإقرار	السنة السابقة	
* إيرادات المهنة الحرة و غيرها من المهنة غير التجارية.	٢٠١١		
إيرادات مهنة حرة و غيرها من مهنة غير تجارية محفظة بالخارج. (مركز من جدول رقم ١١٩)	٢٠١١		
* إيرادات بيع أو استغلال حقوق الملكية الفكرية .	٢٠١٣		
* عائدات التصرف في أية أصول مهنية (صافي الإيراد)	٢٠١٣		
* عائدات نقل الخبرات (صافي الإيراد)	٢٠١٤		
* عائدات التنزل عن مكاتب مزاولي المهنة كليا أو جزائيا (صافي الإيراد)	٢٠١٦		
* المبالغ المحصنة نتيجة لإغلاق المكتب	٢٠١٦		
* إيرادات أخرى بما فيها قيمة الأمان المنقذة باستثمارات قبل العسر. (مركز من جدول رقم ١٢٠)	٢٠١٧		
* إجمالي الإيرادات = مجموع البنود من (٥٠١ إلى ٥٠٨)	٢٠١٧		
بخصم إجمالي التكاليف و المصروفات اللازمة لمباشرة المهنة بدون التبرعات .	٢٠١٧		
*** إيرادات			
صافي الإيراد قبل خصم التبرعات = (٥٠٩ - مخصصا منها ٥١٠)	٢٠١٧		
بخصم التبرعات المدفوعة للحكومة و وحدات الإدارة المحلية و الأشخاص الاعتبارية العامة أو التي توكل إليها بما لا يجاوز صافي الإيراد السنوي.	٢٠١٧		
التبرعات و الإعانات المدفوعة للجمعيات و المؤسسات الأهلية المصرية المشهورة و لدور العلم و المستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي و لمؤسسات البحث العلمي المصرية بما لا يجاوز ١٠ ٪ من صافي الإيراد السنوي	٢٠١٧		
صافي الإيراد بعد خصم التبرعات	٢٠١٧		
- المبالغ التي يوليها الممول إلى نقابته و وفقا لنظامها الخاص بالمعاشات (بند ٣)			
- أقساط التأمين على الحياة و التأمين الصحي على الممول لمصلحته و مصلحة زوجته أو أولاده القصر (بند ٤)			
[بشرط ألا يزيد جملة ما يعفى من البندين ٣ و ٤ من المادة (٣٣) من القانون على ٣٠٠٠ جنيه سنويا من الإيراد الخاضع للضريبة] .	٢٠١٤		
بخصم الخسائر المرحلة (الزيادة في المصروفات عن الإيرادات) عن السنوات السابقة	٢٠١٦		
الوعاء الخاضع للضريبة قبل تطبيق المادة (٨) من القانون	٢٠١٦		

* البنود الواردة بقائمة إيرادات المهنة غير التجارية تتضمن كافة الإيرادات و التكاليف المتعلقة بالنشاط سواء كانت محفظة في مصر أو في الخارج .

الإعداد و التصميم لمصلحة الضرائب المصرية

البريد الإلكتروني : taxservice@incometax.gov.eg

للإطلاع على دليل الإرشادات برجاء الرجوع لاد الفروع الإلكترونية للمصلحة : www.incometax.gov.eg

س ٣٦ : هل يتم محاسبة المنشآت التعليمية المدارس و المعاهد و الجامعات الخاصة

كنشاط مهني (غير تجارى) أم نشاط تجارى و صناعى ؟

ج ٣٦ : لماذا نسال هذا السؤال لأن المشرع مرة يعتبر المنشآت التعليمية نشاط تجارى و صناعى ومرة أخرى يعتبرها نشاط غير تجارى (مهني) هتقولى من أين لك هذا الإدعاء هقولك من النصوص القانونية شوف النصوص و قولى رأيك :

١ – أفاد البند الأول من المادة رقم (٣٦) من القانون على الآتى :

تُعفى من الضريبة :

١- المنشآت التعليمية الخاضعة لإشراف الحكومة أو لإشراف الأشخاص الإعتبارية العامة أو لإشراف القطاع العام أو قطاع الأعمال العام .

ومعنى أن يرد هذا البند فى الباب الرابع و الخاص بإيرادات أصحاب المهن الحرة و غير التجارية ، أن المشرع أعفى هذا الإيراد بصفته أحد إيرادات أصحاب المهن غير التجارية . إذا كان صاحب المدرسة أو المنشأة التعليمية شخص طبيعى . مع مراعاة أنه تم إلغاء هذا البند بموجب القانون رقم ١١٤ لسنة ٢٠٠٨ الصادر بتاريخ ٥ / ٥ / ٢٠٠٨ .

٢ – أفاد البند الثانى من المادة رقم (٥٠) من القانون على الآتى :

يُعفى من الضريبة :

٢- المنشآت التعليمية الخاضعة لإشراف الدولة التي لا تستهدف أساساً الحصول على الربح .
و معنى أن يرد هذا البند فى الكتاب الثالث و الخاص بالضريبة على دخل الأشخاص الإعتبارية ، أن المشرع أعفى هذا البند بصفته من أرباح الأشخاص الإعتبارية (نشاط تجارى و صناعى) ، مع مراعاة أنه تم إلغاء هذا البند بموجب القانون رقم ١١٤ لسنة ٢٠٠٨ الصادر بتاريخ ٥ / ٥ / ٢٠٠٨ .

إعتقد أن الفكرة أتضحت الآن و لكن لم نحصل على إجابة هذا السؤال حتى الآن

ملحوظة هامة :

إستناداً لنص البند رقم (٢) من المادة رقم (١٠) من قانون التجارة رقم (١٧) لسنة ١٩٩٩ حيث نص على الأتى :

يكون تاجراً " كل شركة تتخذ أحد الأشكال المنصوص عليها فى القوانين المتعلقة بالشركات أياً كان الغرض الذى أنشئت الشركة من أجله " ومعنى ذلك أنه أى نشاط يقوم الشخص الإعتبارى بمزاولته حتى و لو كان نشاط مهنى يعتبر نشاط تجارى بمعنى أنه يحاسب طبقاً لأحكام الكتاب الثالث من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الخاص بالضريبة على أرباح الأشخاص الإعتبارية .

الخلاصة :

١ - إذا كان الكيان القانونى للمنشأة التعليمية (جامعة - معهد - مدرسة - ... الخ) **شخص طبيعى** فإن إيراداته تخضع لحكم البند رقم (١) من المادة رقم (٣٢) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على إعتبار أنه **إيراد مهن غير تجارية** ، على أن تقوم بإمسك الدفاتر و الحسابات المنتظمة لأنها خاضعة لجهات الأشراف سواء وزارة التربية و التعليم أو وزارة التعليم العالى ، إستناداً لقرار وزير التربية و التعليم رقم ٤٢٠ لسنة ٢٠١٤ و التعليمات التنفيذية رقم (٣٠) لسنة ٢٠١٧ السابق الإشارة إليهم عليه .

(حالة مهن غير تجارية - حالة دفترية - شخص طبيعى)

٢ - إذا كان الكيان القانونى للمنشأة التعليمية (جامعة - معهد - مدرسة - ... الخ) **شخص إعتبارى** ، إستناداً بحكم المادة رقم (٥٤) من اللائحة (الشركات التى تزاوّل أنشطة المهن الحرة تعامل معاملة الأشخاص الإعتبارية) فإن إيراداته تخضع لحكم البند رقم (١) من المادة رقم (٤٧) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على إعتبار أنه إيراد نشاط تجارى و صناعى ، على أن تقوم بإمسك الدفاتر و الحسابات المنتظمة لأنها خاضعة لجهات الأشراف سواء وزارة

التربية و التعليم أو وزارة التعليم العالي ، إستناداً لقرار وزير التربية و التعليم رقم ٤٢٠ لسنة ٢٠١٤ و التعليمات التنفيذية رقم (٣٠) لسنة ٢٠١٧ السابق الإشارة إليهم عليه .

(حالة نشاط تجارى و صناعى – حالة دفترية – شخص إعتبارى)

وقد صدر عن المصلحة التعليمات التنفيذية رقم (٣٠) لسنة ٢٠١٧ بتاريخ ٢٠١٧/٧/١٢
بخصوص فحص نشاط المدارس الخاصة و هذا نصها :

تعليمات تنفيذية رقم (٢٠) لسنة ٢٠١٧

بشأن ضوابط فحص نشاط المدارس الخاصة

بمناسبة صدور القانون رقم ١١٤ لسنة ٢٠٠٨ بإخضاع المنشآت التعليمية الخاضعة لإشراف الدولة للضريبة بإلغاء الإعفاء الوارد بشأنها بالبند [١] من المادة (٣٦) والبند [٢] من المادة (٥٠) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته .

ونظراً لعدم سبق صدور تعليمات تنفيذية للفحص بشأن المدارس الخاصة ، ومن منطلق حرص المصلحة على دعم روح الثقة والتعاون بينها وبين كافة الممولين حتى يستشعر كل ممول بأنه يساهم في أداء الضريبة بالقدر المناسب لطاقته ، وعملاً على التيسير على أصحاب المدارس الخاصة ، وفي ضوء قرار السيد وزير التربية والتعليم رقم ٤٢٠ لسنة ٢٠١٤ الصادر بشأن التعليم الخاص ، قامت المصلحة بعمل دراسة شاملة لهذا النشاط شملت الآتي :

- الرجوع إلى الإدارة العامة للتعليم الخاص بوزارة التربية والتعليم .

- عقد العديد من الاجتماعات مع ممثلي النشاط .

- الإطلاع على عينة من ملفات النشاط (الإقرارات الضريبية المقدمة / اللجان الداخلية / قرارات لجان الطعن) .

وقد أسفرت الدراسة إلى ضرورة توحيد إجراءات الفحص لهذا النشاط بإتباع المأموريات ما يلي :

أولاً: معاينة المدرسة وفروعها (إن وجدت) على الطبيعة خلال الموسم الدراسي لتحديد الآتي

- موقع المدرسة ومستوى المنطقة الكائنة بها (شعبية – راقية) وشهرتها .

- مساحة المدرسة وعدد المباني وعدد الأدوار بكل مبنى وما يشتمل عليه من فصول وسعة كل فصل " عدد المقاعد" ومستوى تجهيزاتها وكذلك المعامل والمبنى الإداري موضحاً به عدد حجرات المدرسين وحجرات الإدارة وخلافه ، والإنشاءات والمساحات المستغلة في ممارسة الأنشطة (الثقافية – الرياضية – العلمية) .
 - عدد الفصول المخصصة لمراحل ما قبل التعليم الأساسي (إن وجد) ونوعيته وكثافة كل فصل ، ومستوى التجهيزات بتلك الفصول .
 - عدد الفصول المخصصة للشهادات الدولية .
 - عدد المقاصف (منافذ لبيع المأكولات والمشروبات) والقائمين بإدارتها ورقم الملف الضريبي لها .
 - منافذ توزيع الكتب الدراسية أو الزي المدرسي أو الرياضي أو الأدوات المدرسية (إن وجد)
 - المخازن بالمدرسة (إن وجد) وجراج السيارات (الباصات) ووصف كل ما بداخلهم .
 - المكتبة (إن وجدت) وتجهيزاتها .
- ثانياً : مناقشة تفصيلية شاملة مع الممول أو الممثل القانوني للمدرسة عما يلي :
- اسم المالك والممثل القانوني للمدرسة .
 - الكيان القانوني .
 - الفروع الأخرى للمدرسة وعناوينها .
 - مدى قيام المدرسة ببيع الكتب الدراسية أو الزي المدرسي .
 - نوعية التعليم بالمدرسة (عربي / لغات / شهادات) .
 - المراحل التعليمية (رياض أطفال / ابتدائي / إعدادي / ثانوي) .
 - نوع الطلاب (بنين / بنات / مشتركة) .
 - عدد الفصول بكل مرحلة تعليمية وعدد الطلاب بكل فصل مع مراعاة تحديد ما إذا كان يوجد ضمن المدرسة فصول لذوي الاحتياجات الخاصة مع الأخذ في الاعتبار أن إيرادات كل من

(رياض الأطفال/ زوي الاحتياجات الخاصة) تخرج عن ميزانية المدرسة وذلك طبقاً للقرار الوزاري رقم ٤٢٠ لسنة ٢٠١٤ .

- الطاقة الإستيعابية الإجمالية للفصول بكل مرحلة تعليمية .

- بيان السيارات (الباصات) المستخدمة في نقل الطلاب والتأكد من كونها مملوكة للمدرسة أو مستأجرة من الغير .

ثالثاً : الإطلاع على الدفاتر والسجلات التي تلتزم بإمساكها المدرسة وعلى الأخص :

١ - الترخيص الصادر للمدرسة من مديرية التربية والتعليم المختصة .

٢ - اللائحة التنفيذية للمدرية .

٣ - دفاتر تحصيل النقدية المرقمة والممهورة بخاتم المدرسة المكون من مجموعتين لاختيار عينة منهم للفحص ومقارنتها مع المقيد بسجل قيد المتحصلات النقدية من التلاميذ

٤ - سجل قيد المتحصلات النقدية ومطابقة ما تم قيده بها مع ما تم اختياره من عينة دفاتر تحصيل النقدية والتحقق من انتظامها وعدم وجود أي اختلاف أو إسقاط بها .

٥ - سجل قيد الإيرادات والمصروفات واختيار شهرين على الأقل كعينة للفحص السنوي مدعومة بالقيود اليومية .

٦ - تقارير التوجيه المالي والإداري حسب تواريخ ورودها التي تمت من قبل الإدارة التعليمية التابع لها المدرسة للإطلاع والاستفادة من البيانات الواردة بها ورصد أي ملاحظات متعلقة بالإيرادات المحصلة .

٧ - سجل قيد موجودات المدرسة الدائمة والأصناف المستهلكة .

٨ - محاضر اجتماع الجمعية العمومية الخاص بالاتفاق مع مجلس الأمناء والآباء والمعلمين على تغيير الزي المدرسي أو الاتفاق على بيع الزي المدرسي أو الأدوات المدرسية داخل المدرسة ومعرفة الموردين ومدى وجود أي رسوم أو مصروفات إضافية بخلاف المصروفات المعتمدة من الإدارة التعليمية .

٩- أي قرارات أو تعليمات صادرة من الإدارة التعليمية التابع لها المدرسة خلال سنة الفحص

١٠ - كشوف حركة البنك أو مكتب البريد الذي تودع بيه أموال المدرسة وصاحب الحق في الإيداع أو السحب والتحقق من إضافة عوائد الأموال المودعة إلى إيرادات المدرسة .

رابعاً : يتم تحديد الإيرادات وفقاً لما يلي :

- المصروفات المدرسية المقررة على الطلاب من قبل وزارة التربية والتعليم ورسوم النشاط المدرسي بكافة أنواعه واشتراكات الخدمات ، على أن يتم الحصول على كشف تفصيلي بهذه الإيرادات لكل مرحلة دراسية على حدة حسب نوع الدراسة بها .

- المصروفات الخاصة بالشهادات الدولية سواء بالعملة المحلية أو الأجنبية .

- المبالغ المحصلة كرسوم مالية أو مصروفات إضافية مقابل إجراء مقابلات أو سحب ملفات لقبول الطلاب بالمدرسة سواء كانت مقيدة بدفاتر الإيرادات بالمدرسة أو صدرت بها إيصالات نقدية أو تم إثباتها من قبل المأمورية طبقاً لأي بيانات متاحة أخرى .

- الاشتراكات الشهرية الخاصة بمرحلة ما قبل التعليم الأساسي (إن وجدت) والتي لا تدخل ضمن ميزانية المدرسة .

- حصة المدرسة في الأموال الموقوفة عليها (إن وجدت) .

- حصة المدرسة في إيرادات الشخص الاعتباري صاحب المدرسة (إن وجدت) .

- العوائد الناتجة عن وضع إيرادات المدرسة بأحد البنوك الحكومية أو بمكاتب البريد .

- إيرادات المقصف وكذلك إيرادات المسرح والحفلات المدرسية والأنشطة الأخرى (رياضية - رحلات) ومتابعة قيام المدرسة بتنظيم تلك الأنشطة خلال العام الدراسي .

- ما يجاوز نسبة ١٠ % من أثمان بيع الكتب المقررة بمعرفة وزارة التربية والتعليم التي تقرر بيعها داخل المدرسة أو أي عمولات محصلة من منافذ البيع الخارجية .

- إيرادات الزي المدرسي (إن وجدت) .

- عائد الدورات الصيفية / المواد الإضافية / وإيرادات مجموعات التقوية (إن وجدت) / إيرادات إلغاء التسجيل .

- الفروق المكتشفة الناتجة عن مقارنة الإيرادات الواردة بالميزانية المقدمة من المدرسة إلى الإدارة التعليمية مع الإيرادات الواردة بالميزانية المقدمة من المدرسة إلى المأمورية أو العكس .

- الإيرادات الأخرى الناتجة عن [تأجير ملاعب المدرسة للغير - تأجير مسرح المدرسة - تأجير قاعات بالمدرسة لإقامة (مؤتمرات / ندوات / اجتماعات) أو أي إيرادات ناتجة عن استغلال معامل اللغات أو الكمبيوتر بالمدرسة .

- مراجعة حساب جاري الشركاء عن طريق تتبع الزيادة أو النقص فيه للتحقق منه .

خامساً : التكاليف والمصروفات :

يتم الالتزام بتطبيق أحكام المادة (٢٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته وكذلك المادة (٢٨) من اللائحة التنفيذية لذات القانون عند خصم كافة التكاليف والمصروفات الإدارية والعمومية على أن يراعى تحديد مصروفات التشغيل اللازمة لمزاولة النشاط والمرتبطة به والتي يقتضي إنفاقها للحصول على الربح أو الحفاظ على النشاط والفصل بينها وبين المصروفات العمومية والإدارية .

ويُعد من التكاليف والمصروفات العمومية والإدارية ما يلي :

- أجور ومرتبات العاملين بالمدرسة ونفقات تدريبهم .
- المكافآت والحوافز المقررة للموظف بالمدارس الرسمية المناظرة .
- بدل الإعارة للعاملين المعارين .
- مكافأة الحصص الزائدة عن النصاب بالمدرسة أو المنتدبين أو المعارين لبعض الوقت وفقاً للفئات المعمول بها بالمدارس الرسمية المناظرة .
- المنح والعلاوات التي تصدر بها قرارات من الجهات المختصة بما فيها مكافأة امتحانات النقل للعاملين بالمدرسة .
- إيجارات مباني المدرسة (إن وجدت) بما لا يزيد عن ٢٠ % من جملة الرسوم المدرسية .
- مستلزمات التعليم .

- كهرباء ، مياة ، غاز .
- أدوات كتابية ومطبوعات .
- تليفون وإنترنت .
- أتعاب مهنية واستشارات .
- مصاريف صيانة مباني وأثاث وأجهزة .
- المصروفات النثرية (ضيافة – دعاية وإعلان – البريد والدمغة – جرائد ومجلات – كتب
عليمة إلخ) .

بالإضافة إلى أي تكاليف أو مصروفات أخرى مرتبطة بالنشاط .

سادساً : يراعى محاسبة المدرسة عن أي إيرادات أو أنشطة أخرى يثبت مزاولتها مثل نشاط
(الحضانة – تعليم اللغات – تعليم الكمبيوتر) على أن تطبق التعليمات الصادرة بشأنه
كما يراعى محاسبة مالك المدرسة عن القيمة الإيجارية لمبنى المدرسة .
وعلى كافة المناطق الضريبية والإدارة المركزية للتوجيه والرقابة والإدارات التابعة لها
مراعاة تنفيذ المأموريات لهذه التعليمات بكل دقة .
والله ولي التوفيق ؛؛

رئيس مصلحة الضرائب المصرية

تحريراً في : ١٢ / ٧ / ٢٠١٧

عماد سامى حسين

ويرى أ / محمود جاب الله مستشار رئيس المصلحة سابقاً و المستشار بمكتب مصطفى شوقى

Mazars ، أن طبيعة نشاط المنشأة التعليمية (جامعة – معهد – مدرسة إلخ) هو نشاط
تجارى و صناعى أيضاً كان الكيان القانونى لمالكها (طبيعى – اعتبارى) و يختلف فى ذلك مع
المشروع بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، ويرى أنه لى يتم محاسبة المدرسة كنشاط مهن غير
تجارية و التى يملكها شخص طبيعى ، لابد و أن يزاول هذا الشخص صاحب المدرسة نشاطه
فى التدريس منفرداً ، بمعنى أن يكون بالمدرسة فصل دراسى واحد فقط لا غير و هو الذى يقوم
بالتدريس بنفسه دون مشاركة مع الغير ، و هو إفتراض غير واقعى و يصعب تحقيقه ، فمعنى

وجود أكثر من فصل بالمدرسة يترتب على ذلك وجود مدرسين آخرين يتولوا عملية التدريس و هو ما يعنى وجود مشاركة مع الغير ، وهو ما يتنافى مع طبيعة النشاط المهني أو غير التجارى حيث يتطلب مزاولة النشاط منفرداً . وعلى ذلك فإنه يرى أن المعالجة الضريبية الصحيحة للمنشآت التعليمية هي نشاط تجارى وصناعى بغض النظر عن الكيان القانونى لأصحابها .

(رأى متروك للبحث و الدراسة)

س ٣٧ : إذا توفى أحد الأطباء وكان له ملف مهنة حرة عن نشاط عيادة لأى تخصص طبى كيف

يتم محاسبة ورثته إذا إستمرروا فى العمل بالعيادة بعد وفاة مورثهم؟

ج ٣٧ : فى حالة وفاة الطبيب صاحب العيادة و المفتوح له ملف مهنة حرة بالمأمورية ، عندما يقرر ورثته الإستمرار فى مزاولة النشاط بالعيادة نواجه عدة إحتتمالات ولكل منها طريقة فى المعالجة الضريبية و طريقة فى الفحص وهذه الإحتتمالات هي :

- ١ - أن يقوم الورثة بتأجير العيادة لأحد الأطباء بدون مشتتملاتها مقابل إيجار شهرى .
- ٢ - أن يقوم الورثة بتأجير العيادة لأحد الأطباء بمشتتملاتها مقابل إيجار شهرى .
- ٣ - أن يقوم الورثة بالإتفاق مع أحد الأطباء لمزاولة النشاط بالعيادة مقابل حصوله على نسبة من الإيرادات و يحصلون هم على الباقي من الإيرادات .
- ٤ - أن يكون أحد الورثة طبيبياً و يقوم هو بمزاولة النشاط بالعيادة .

و الآن دعونا نبحث فى كل حالة من الحالات السابقة كيف تتم المعالجة الضريبية :

الحالة الأولى : أن يقوم الورثة بتأجير العيادة بدون مشتتملاتها

بمعنى أن يقوم الورثة بالتأجير العيادة بدون الأجهزة الطبية و المعدات اللازمة لمزاولة النشاط وخلافة فى هذه الحالة يعتبر إيجار محدد المدة طبقاً لقانون الإيجارات المدنى رقم ٤ لسنة ١٩٩٦ و يخضع لحكم المادة رقم (٣٩) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ و المعدلة بالقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ و تكون المحاسبة كالتالى :

صافى إيراد الثروة العقارية = الإيجار الشهرى × ١٢ شهر × ٥٠ % نسبة صافى إيراد و يوزع على الورثة حسب الأنصبة الشرعية ، وفى هذه الحالة يتحول النشاط من مهن حرة إلى إيراد ثروة عقارية و الكيان القانونى من شخص طبيعى (فردى) إلى شركة واقع ناتجة عن ميراث منشأة فردية .

الحالة الثانية : أن يقوم الورثة بتأجير العياده بمشتملاتها

بمعنى أن يقوم الورثة بتأجير العيادة بالأجهزة الطبية و المعدات اللازمة لمزاولة النشاط وخلافة و فى هذه الحالة يعتبر إيجار بالجدك و يخضع لحكم البند رقم (٥) من المادة رقم (١٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإعتباره ضمن النشاط التجارى و الصناعى و تكون المحاسبة على النحو التالى :

إجمالى الإيرادات = الإيجار الشهرى × ١٢ شهر يخصم منه التكاليف و المصروفات طبقاً لحكم المادة رقم (٢٢) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ و المادة رقم (٢٨) من اللائحة التنفيذية ، أو طبقاً لما جرى عليه العرف فى اللجان الداخلية و لجان الطعن بخصم نسبة من الإيرادات مقابل التكاليف (تتراوح ما بين ٢٠ % إلى ٣٠ %) ، و الصافى يوزع على الورثة حسب الأنصبة الشرعية ، وفى هذه الحالة يتحول النشاط من مهن حرة إلى نشاط تجارى و صناعى و الكيان القانونى من شخص طبيعى (فردى) إلى شركة واقع ناتجة عن ميراث منشأة فردية .

ويرى أ / محمود جاب الله مستشار رئيس المصلحة سابقاً و المستشار بمكتب مصطفى شوقى

Mazars أن حكم البند (٥) من المادة (١٩) لا ينطبق على هذه الحالة و لا يجوز إعتبار إيراد التأجير نشاط تجارى و صناعى و نعرض أولاً نص البند (٥) :

مادة (١٩) من القانون :

تسري الضريبة على أرباح النشاط التجارى والصناعي بما فيها :

٥- الأرباح الناتجة عن تأجير محل تجارى أو صناعي سواء شمل الإيجار كل أو بعض عناصره المادية أو المعنوية وكذلك الأرباح الناتجة عن تأجير الآلات الميكانيكية والكهربائية، عدا الجرارات الزراعية وماكينات الري وملحقاتها والآلات والمعدات المستخدمة في الزراعة. حيث أشار إلى أن البند خاص بتأجير محل تجارى أو صناعي ، و نشاط العيادة ليس محل تجارى و صناعي و بالتالى لا ينطبق عليه هذا البند ، كما أشار البند لتأجير الآلات الميكانيكية و الكهربائية وبالمقارنة بالآلات الموجودة بالعيادة نجد أنها آلات طبية و ليست ميكانيكية ، و بالتالى لا ينطبق عليها هذا البند أيضاً ، و نخلص من ذلك أن هذا الإيراد يُعتبر نشاط مهني (غير تجارى) و ليس نشاط تجارى و صناعي و يجب أن يتم تعديل المُعالجة الضريبية لهذا الإيراد.

(رأى متروك للبحث و الدراسة)

الحالة الثالثة : أن يقوم الورثة بالاتفاق مع أحد الأطباء بالمزاولة مقابل نسبة من الإيراد

فى هذه الحالة إذا لم يكن لهذا الطبيب ملف ضريبي ، تقوم المأمورية بفتح ملف ضريبي له مهنة حرة فردى عن نصيبه من الإيرادات ، و إذا كان له ملف ضريبي يتم إضافة نصيبه من الإيراد إلى ملفه ، و الآن ماموقف الورثة يتم محاسبتهم طبقاً لحكم البند رقم (٣) من المادة رقم (٣٢) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإعتباره إيراد مهنة غير تجارية شركة واقع ، و طالما أن المشرع يعامل شركة الواقع معاملة الأشخاص الطبيعيين (إستثناء من معاملة الشركات) ، فيتم خصم ١٠ % من نصيبهم فى الإيرادات طبقاً لحكم المادة رقم (٣٥) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، و يوزع الصافى على الورثة حسب الأنصبة الشرعية . و بذلك يتحول النشاط بالنسبة للورثة من مهنة حرة إلى مهنة غير تجارية و الكيان القانوني من شخص طبيعي فردى إلى شركة واقع .

تعليق :

لى رأى آخر فى هذه الحالة أنه تم تعديل الكيان القانوني بدخول شريك جديد على شركة الواقع و هو الطبيب الذى تم الإتفاق معه طبقاً للعقد المبرم بينهم و فى هذه الحالة يتحول الكيان القانوني من شركة واقع إلى شخص إعتباري ، و عند هذه النقطة يأتى حكم المادة (٥٤) من

اللائحة و يعامل الورثة عن نشاطهم معاملة الأشخاص الاعتبارية طبقاً لحكم الكتاب الثالث من القانون (الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية) ، و بذلك يتحول النشاط من مهنة غير تجارية إلى نشاط تجارى و صناعى و الكيان القانونى من شركة واقع إلى شخص اعتبارى و يخضع الإيراد لحكم البند رقم (١) من المادة رقم (٤٧) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ . وفى هذه الحالة لا يتم توزيع صافى الإيراد على الورثة لأنها أصبحت شخص اعتبارى و تُحسب الضريبة بسعر ٢٢,٥ % .

كتاب دوري رقم (٢٤) لسنة ٢٠٠٩

بشأن المعاملة الضريبة للشركاء في شركة الواقع

الناشئة عن ميراث منشأة فردية

بمتابعة الأداء بالمصلحة تبين وجود اختلاف في المعاملة الضريبية من مأمورية لأخرى للشركاء في شركة الواقع الناشئة عن ميراث منشأة فردية بخصوص مدى استفادة الشريك في هذه الشركة من عدم خضوع مبلغ خمسة آلاف جنيه من مجموع صافى دخله للضريبة وفقاً لحكم المادة (٧) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، الأمر الذي يؤدي إلى إخلال بمبدأ العدالة الضريبية بين الممولين فضلاً عن عدم الالتزام بالتطبيق الصحيح للقانون .

لذلك تنبه المصلحة إلى ضرورة مراعاة ما يلي :

- ١- استفادة الشريك في شركة الواقع الناشئة عن ميراث منشأة فردية بعدم خضوع مبلغ خمسة آلاف جنيه من مجموع صافى دخله للضريبة طالما أنه ممول مقيم في مصر .
- ٢- فى حالة تنازل بعض الشركاء عن كل أو بعض حصته إلى أحد الشركاء الآخرين في الشركة مع استمرار النشاط يستمر استفادة كل شريك من الشركاء في الشركة من عدم خضوع مبلغ خمسة آلاف جنيه من مجموع صافى دخله للضريبة وفقاً لحكم الماد (٧) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

٣- في حالة تصرف أحد الورثة في حصته أو في جزء منها إلى غير الورثة ، في هذه الحالة نكون أمام كيان قانوني آخر ويتم محاسبته باعتباره شخصية اعتبارية وفقاً لحكم المادتين (٤٧) ، (٤٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

وعلى كافة المأموريات والوحدات التابعة للمصلحة الالتزام بما ورد بهذا الكتاب الدوري بكل دقة وعدم الالتزام بما يخالف ذلك .

وعلى السادة رؤساء المناطق الضريبية والإدارة المركزية للتوجيه والرقابة متابعة التنفيذ .
تحريراً في : ٢٠٠٩ / ٩ / ١

و يرى د / صبحى أبو زيد رئيس مركز كبار ممولين مهن حرة بالأسكندرية و أ / محمود جاب الله مستشار رئيس المصلحة سابقاً و المستشار بمكتب مصطفى شوقى Mazars و د / عبير

عامر أستاذ المحاسبة و الضرائب بكلية التجارة جامعة الأزهر و أ / أنسى كمال الدين الغمري

المحاسب القانوني و يتفقوا جميعاً فى رأى ، بأن تعديل الكيان القانوني بدخول شريك جديد إلى شركة الواقع (الطبيب القائم بمزاولة النشاط) ، لا يترتب عليه تغيير طبيعة النشاط ، فالطبيب المزاوول للمهنة لا بد و أن يكون فردى بأسمه لإستخراج تصاريح مزاولة مهنة الطب و على مسئوليته الشخصية ، و أن وقعت مخالفة طبية أو خطأ طبي فالجزاء يقع على الطبيب المزاوول و ليس الورثة و الإتفاق الضمنى (العقد المبرم) بين الورثة و الطبيب لا يغير من طبيعة هذا النشاط من نشاط مهني إلى نشاط تجارى و صناعى ، وعلى ذلك فأصحاب هذا الرأى يؤيدوا المعالجة الضريبية لهذا النصيب من الإيراد و الذى يحصل عليه الورثة على أنه إيراد مهن غير تجارية لأنها ضريبية القانون العام و ليس إيراد نشاط تجارى و صناعى .

(رأى متروك للبحث و الدراسة)

الحالة الرابعة : أن يكون أحد الورثة طبيباً و يقوم بمزاولة النشاط بالعيادة

فى هذه الحالة إذا لم يكن لهذا الطبيب (الوارث) ملف ضريبي ، تقوم المأمورية بفتح ملف ضريبي له مهن حرة فردى عن نصيبه من الإيرادات ، و إذا كان له ملف ضريبي يتم إضافة

نصيبه من الإيراد إلى ملفه ، و الآن ماموقف باقى الورثة يتم محاسبتهم طبقاً لحكم البند رقم (٣) من المادة رقم (٣٢) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإعتباره إيراد مهن غير تجارية شركة واقع عن نصيبهم فى الإيراد ، و طالما أن المشرع يعامل شركة الواقع معاملة الأشخاص الطبيعيين (إستثناء من معاملة الشركات) ، فيتم خصم ١٠ % من نصيبهم فى الإيرادات طبقاً لحكم المادة رقم (٣٥) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، و يوزع الصافى على الورثة حسب الأنصبة الشرعية . و بذلك يتحول النشاط بالنسبة للورثة من مهن حرة إلى مهن غير تجارية و الكيان القانونى من شخص طبيعى فردى إلى شركة واقع .

س ٢٨ : إذا توفى أحد الأطباء وكان له ملف مهنة حرة عن نشاط عيادة لأى تخصص طبى ، وقرر الورثة تصفية العيادة بعد الوفاة وبيع العيادة بمشتملاتها من أثاث و أجهزة طبية ، فهل تخضع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن البيع للضريبة أم أنها لا تخضع للضريبة ؟

ج ٣٨ : دائماً ما يكون هناك الرأى و الرأى الآخر رأى مؤيد ، و رأى معارض وكل رأى يستند إلى أسباب قانونية من وجهة نظره ، دعونا الآن نبدأ بالبحث :

الرأى الأول : الأرباح الرأسمالية تخضع للضريبة

و يتبنى هذا الرأى د / مصطفى عبد القادر رئيس مصلحة الضرائب سابقاً والخبير بالأمم المتحدة و يستند فى ذلك إلى نظرية المنشأة والتي تعنى أن المنشأة (تنظيم يدل على مزاوله النشاط) و أن الربح الرأسمالى لا يخضع للضريبة إلا إذا أقرن بمنشأة حتى و لو لم تزاوول هذه المنشأة النشاط ، وهو الوضع الحالى لبيع الورثة لمنشأة مورثهم بمشتملاتها رغم أن الورثة لم يستمروا فى مزاوله النشاط بعد وفاة مورثهم ، و لكن الربح الرأسمالى تحقق لأنه أقرن بمنشأة مورثهم وهى العيادة و بالتالى يرى أن أرباح التصفية للعيادة تعتبر ربح رأسمالى يخضع للضريبة .

الرأى الثانى : الأرباح الرأسمالية لا تخضع للضريبة

و يتبنى هذا الرأى د / عبير عامر أستاذ المحاسبة بكلية التجارة جامعة الأزهر و أ / محمود جاب الله مستشار رئيس المصلحة سابقاً و المستشار بمكتب مصطفى شوقى Mazars . أن

ماحصل عيه الورثة هو تركة مورثة عن مورثهم و لا تخضع للضريبة و لا يوجد أرباح رأسمالية محققة من عملية البيع ، فالأرباح الرأسمالية تتحقق نتيجة الفرق بين صافي القيمة الدفترية للأصول و سعر البيع فكيف تتحقق الأرباح الرأسمالية و الورثة لم يقوموا بشراء تلك الأصول و لم يدفعوا أى مبالغ للحصول عليها حتى تتحقق معادلة الأرباح الرأسمالية ، و على ذلك يروا أصحاب هذا الرأى أنه لا يوجد أرباح رأسمالية محققة حتى تخضع للضريبة كما أن الورثة لم يزاولوا النشاط بالعيادة بعد وفاة مورثهم ، مجرد أصول آلت للورثة بحكم قضاء الله و قدره قاموا ببيعها و أن هذا الإيراد لم ينتج عن مهنة أو نشاط .

س ٣٩ : هل مبيعات الكتب الدراسية فى الجامعة للطلاب إذا تم تحويلها من مطبوعات ورقية إلى أسطوانات مدمجة (سيديها) تتمتع بالإعفاء الضريبي الوارد بالبند رقم (٣) من المادة رقم (٣٦) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ؟

ج ٣٩ : قبل أن نبدأ فى الإجابة على هذا السؤال نعرض أولاً نص القانون و اللائحة و التى تناولت هذا الموضوع و هذا نصها :

يعفى من الضريبة (١ ، ٢ ،)

٣ - إيرادات أعضاء هيئات التدريس بالجامعات والمعاهد :

" إيرادات أعضاء هيئة التدريس بالجامعات والمعاهد وغيرهم عن مؤلفاتهم ومصنفاتهم التى تطبع أصلاً لتوزيعها على الطلاب وفقاً للنظم والأسعار التى تضعها الجامعات والمعاهد .

و تنص المادة (٤٧) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

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

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

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

معنى ذلك أنه إذا تم بيع الكتب بأسعار أكبر من الأسعار المحددة من قبل الجامعات و المعاهد ، هنا تخضع إيرادات أعضاء هيئة التدريس للضريبة للضريبة .

و السؤال الآن هل لو تم تحويل الكتب المطبوعة ورقياً إلى أسطوانات مدمجة (سيديهاات) يستمر إعفاء إيرادات أعضاء هيئة التدريس كما هو و فى هذا الصدد هناك رأيين

الرأى الأول :

ينادى أصحاب هذا الرأى بعدم تمتع تلك الإيرادات للإعفاء حيث أن اللفظ الوارد بالبند (٣) المشار إليه " أنها تطبع أصلاً لتوزيعها على الطلاب " استناداً منهم إلى أن الطباعة تكون ورقية و ليست فى صورة مرئية أو مسموعة أو فى شكل أسطوانات مدمجة (سيديهاات) .

الرأى الثانى :

ينادى أصحاب هذا الرأى بتمتع تلك الإيرادات للإعفاء حيث أن المشرع لم يقيد لفظ تطبع الوارد بالبند (٣) المشار إليه ، بأنها طباعة ورقية فقط كشرط للتمتع بالإعفاء ، و بالتالى طبقاً للقاعدة الفقهية " ما لم يقيد بنص يؤخذ على إطلاقه " و حيث أن للطباعة أشكال كثيرة مع التطور التكنولوجى المستمر من آن لآخر (ورقية – الكترونية – مسموعة – مرئية ألخ) و بناء عليه يحق لأعضاء هيئة التدريس بالجامعات الإستفادة من الإعفاء الوارد بالبند (٣) طالما تحققت الشروط الأخرى للإعفاء (الالتزام بالنظم والأسعار التى تضعها الجامعات والمعاهد ، و أنها توزع على الطلاب داخل الحرم الجامعى أو منافذ توزيع تابعة للجامعة فقط) ، مع مراعاة أن معظم الجامعات المصرية الآن تتجه نحو التحول الرقمى ، و التوجه العام أن الكتب الدراسية بالكليات و المعاهد تطبع للطلاب على أقراص مدمجة (CD) أو نسخة إلكترونية بصيغة الـ Pdf توضع على موقع الكلية و تكون متاحة للطلبة بعد حصولهم على

الباركود الخاص بكل طالب ، و هو التطور الطبيعى للكتاب الإلكتروني و أنا أتفق مع أصحاب هذا الرأى و أدمعه .

و فيما يلى مثال لتلك التعليمات من جامعة الأزهر و هو يوضح التوجه العام

جامعة الأزهر

مكتب أ.د / نائب رئيس الجامعة

لشئون التعليم و الطلاب

السادة الأساتذة / عمداء الكليات غير الخاضعة لنظام الكتاب الموحد ... المحترم

السلام عليكم و رحمة الله و بركاته

ففى إطار حرص الجامعة نحو تطبيق التحول الرقمى و لحسن سير العملية التعليمية و استعداداً للفصل الدراسى الأول يرجى من سيادتكم موافاتنا بالمقررات الدراسية التى سيتم تدريسها للعام الأكاديمى ٢٠٢٢/٢٠٢٣ بكليتكم الموقرة فى الفصل الدراسى الأول طبقاً للائحة الكلية كما هو موضح بالجدول الآتى :

الكلية	الشعبة / الفرقة	اسم المقرر	اسم الكتاب	الفصل الدراسى	مقرر من داخل أو خارج الكلية	هل هذا المقرر يدرس فى شعبة أو كلية أخرى	اسم الكلية أو الشعبة المشتركة

على أن تكون النسخة الإلكترونية (WORD + PDF) و بها البيان أعلاه بصيغة الـ WORD توضع على أقراص مدمجة (CD) بالترتيب الآتى :

- مجلد باسم الكلية بداخله .
- مجلد بالفرقة بداخله .

- مجلد بالشعبة بداخله المقررات .

و ذلك خلال أسبوع من تاريخه مع اعتبار الموضوع مهم و عاجل .

و تفضلوا بقبول وافر الإحترام و التقدير .

تحريراً فى ٢٠٢٢/٨/١٤ نائب رئيس الجامعة لشئون التعليم و الطلاب

أ.د / محمد عبد الفتاح الشربيني

وهذا خطاب آخر صادر من جامعة الأزهر يؤكد على التوجه العام بمواكبة التطور التكنولوجى

جامعة الأزهر

الإدارة العامة لشئون التعليم – بنات

السيد / مدير الكلية

السلام عليكم ورحمة الله و بركاته

نحيط سيادتكم علماً بأنه قد صدر قرار مجلس الجامعة بجلسته رقم (٦٧٥) بتاريخ

٢٠٢١/١٢/٢٩ بشأن **الكتاب الإلكتروني** و أصدر فيه قراره الآتى :

١ – تتولى كل كلية توزيع البار كود لكل طالب بمعرفتها بعد حصول عميد الكلية من أ.د / نائب رئيس الجامعة لشئون التعليم و الطلاب .

٢ – تقوم كل كلية بتسديد حصة الجامعة و قيمتها ٤٠ % و الـ ٦٠ % الأخرى توزعها الكلية وفقاً لمشاركات اعضاء هيئة التدريس سواء داخل الكلية أو خارجها .

٣ – على الكليات العملية توحيد كتب مقرراتها استعداداً للفصل الدراسى الثانى .

مرسل للتفضل بالتنبيه بإتخاذ ما يلزم .

و السلام عليكم و رحمة الله و بركاته

مدير عام شئون التعليم

مدير إدارة شئون التعليم

شئون الدراسة

فرع البنات

هالة محمود

هدى محمد

حسن إبراهيم فايد

تحريراً فى ٢٠٢٢/٢/٧

إيماء إلى الإستفسار الوارد للإدارة من سيادتكم برقم ٣٥٥ بتاريخ ٢٠٢٢/٣/١ الخاص بالممول / الذى يحاسب طرفكم بالملف الضريبي رقم / بشأن مدى أحقية جهات التعامل مع الممول فى تطبيق أحكام الخصم تحت حساب الضريبة المقرر بالمادة (٥٩) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فى ظل تطبيق المعاملة الضريبية المبسطة المقررة بقانون تنمية المشروعات المتوسطة و الصغيرة و متناهية الصغر رقم ١٥٢ لسنة ٢٠٢٠ و تم تسجيل المؤسسة برقم شهادة ١-٢٠٢٢-٣٤-٤٠٠١- B .

نتشرف بإفادة سيادتكم بدراسة الموضوع إنتهى رأى المصلحة فى ضوء ما أنتهى إليه رأى السيد الأستاذ الدكتور المستشار الضريبي رئيس المصلحة و تأشير معالى السيد الأستاذ الدكتور وزير المالية بالموافقة على الرأى المنتهى إلى :

- عدم أحقية الأنشطة المهنية فى العمل تحت مظلة قانون تنمية المشروعات المتوسطة و الصغيرة و متناهية الصغر رقم ١٥٢ لسنة ٢٠٢٠ .
- **وعليه لاتسرى المعاملة الضريبية المبسطة المقررة بقانون تنمية المشروعات المتوسطة و الصغيرة و متناهية الصغر رقم ١٥٢ لسنة ٢٠٢٠ على الأعمال المهنية أو غير التجارية .**
- و على المأمورية أعمال مسئوليتها فى هذا الشأن .

و تفضلوا بقبول وافر الإحترام و التقدير

باحث أول	مدير الإدارة	مدير عام الإدارة العامة	رئيس الإدارة المركزية
عبد الرحمن أحمد	جمعة عيد	محمد صالح	للدراستات الضريبية
		شاهيناز محمد محمود	٢٠٢٢/٦/٢

و يرى أ / علاء جعفر المحاسب القانونى و أ / مصطفى بسيونى السعدنى المحاسب القانونى و

خبير الجودة ، بأن جهاز تنمية المشروعات المتوسطة و الصغيرة و متناهية الصغر لايراعى توجه القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، و أنهم حصلوا بالفعل على تسجيل ممولين طرفهم من أصحاب المهنة الحرة (أطباء - محامين - محاسبين ... الخ) ، و صدرت لهم بالفعل شهادات

تسجيل و قدموا الإقرارات الضريبية على البوابة الإلكترونية للمصلحة على نماذج ٢٥ إقرارات و الخاصة بالمنشآت الصغيرة ، و لابد من إيجاد حل لهذه المشكلة و محاولة التنسيق و توحيد الرؤى بين مصلحة الضرائب المصرية و جهاز تنمية المشروعات المتوسطة و الصغيرة و متناهية الصغر . و نرجوا من المصلحة مراعاة ذلك .

س ٤١ : ماهى المعالجة الضريبية للإيرادات الآتية :

- الإيراد من الإرشاد عن جرائم التهرب الضريبى .

- الإيراد من المسابقات و الفوازير و ٠٩٠٠ و الإنترنت ...ألخ .

- الإيراد الذى يحصل عليه الورثة من إستغلال حقوق مورثهم (حق الأداء العلى) ؟

ج ٤١ : دائماً ما يأتينى هذا السؤال ماذا نفعل فى هذه الإيرادات و كيف تتم المعالجة الضريبية لها و نحن لا نستطيع أن نصنفها و لا نعلم تدرج تحت أى بند من مصادر الدخل الأربعة الواردة بالمادة (٦) من القانون و نعرض أولاً نص المادة قبل أن نبدأ فى الإجابة :

المادة (٦) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥

" تُفرض ضريبة سنوية على مجموع صافى دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين بالنسبة لدخولهم المُحققة فى مصر أو خارجها إذا كانت مصر مركزاً لنشاطهم التجارى أو الصناعى أو المهنى كما تسرى الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين بالنسبة لدخولهم المُحققة فى مصر .

ويتكون مجموع صافى الدخل من المصادر الآتية :

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

تم تعديل الفقرة الأولى من المادة (٦) من القانون بموجب المادة (١) من القانون ٥٣ لسنة ٢٠١٤ الصادر في ٢٠١٤/٦/٣٠ ويعمل به اعتباراً من ٢٠١٤/٧/١

و بالنظر إلى الإيرادات المذكورة في السؤال نجد أننا لا نستطيع أن ندرجها ضمن أي مصدر من مصادر الدخل الأربعة المذكورة ، إذاً ماذا نفعّل لحل المشكلة و كيف تتم المعالجة الضريبية نجد أن المشرع أتى بالإجابة في البند رقم (٣) من المادة رقم (٣٢) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وهذا نصه :

تفرض الضريبة على :

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

بمعنى أنه إذا تحققت لأي شخص إيرادات من أي نشاط أو مهنة لا تدرج تحت الإيرادات السابق بيانها ، فإنها تعد من إيرادات المهن غير التجارية ، وتطبق عليها أحكامها وتخضع للضريبة على هذا الأساس . حيث أن البند (٣) ورد بالبواب الرابع من الكتاب الثاني و الخاص بالضريبة على إيرادات المهن غير التجارية . ومن هنا يتضح أن المشرع قصد بهذا النص أن يجعل من أحكام المهن غير التجارية أحكاماً للقانون العام .

مثال ذلك : إستغلال الورثة حقوق مورثهم المالية عن مؤلفاته التي آلت إليهم إذا ظهرت في صورة مرئية أو صوتية (حق الأداء العلني) ، أو الإرشاد عن جرائم التهرب الضريبي ، و الفوازير و المسابقات التي تقدم جوائز مالية الخ

ويرى د / مصطفى عبد القادر رئيس مصلحة الضرائب سابقاً والخبير بالأمم المتحدة ، أن هذه الإيرادات لم تنتج عن مهنة أو نشاط ، فهل يوجد شخص مهنته أو نشاطه الإرشاد عن جرائم التهرب الضريبي ، هل يوجد شخص مهنته أو نشاطه المشاركة في المسابقات و الفوازير و

الحصول على الجوائز الإجابة بالطبع لا يوجد هذا الشخص و لا توجد هذه المهنة أو النشاط ، و حيث أن البند (٣) من المادة (٣٢) أشار إلى أية إيرادات ناتجة عن أية مهنة أو نشاط غير منصوص عليها في المادة (٦) ، و حيث أننا أتفقنا على أن هذه الإيرادات لم تنتج عن مهنة و لا نشاط كما سبق و أن ذكرنا و بالتالي فإن حكم البند (٣) من المادة (٣٢) لا ينطبق على هذه الإيرادات و بالتالي يجب البحث عن معالجة ضريبية أخرى تتفق و صحيح القانون .

س ٤٢ : ما هي المعالجة الضريبية للأرباح الرأسمالية المحققة نتيجة بيع الأصول المهنية ؟

ج ٤٢ : تنتج الأرباح الرأسمالية من بيع الأصول المهنية و تُحسب قيمتها عن طريق الفرق بين سعر بيع الأصل و ثمن الشراء أو صافي القيمة الدفترية حسب الحالة (دفترية أو تقديرية) ، و هذه الأرباح تدخل ضمن الإيرادات للنشاط المهني المنصوص عليها في الفقرة الأولى من المادة رقم (٣٣) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ و هذا نصها :

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

وقد أكدت المادة رقم (٤٣) من اللائحة ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ على نفس المعنى وهذا نصها

المادة رقم (٤٣) من اللائحة :

يقصد بعائدات التصرف في أية أصول مهنية و عائدات التنازل عن مكاتب مزاولة المهنة كليا أو جزئيا، المنصوص عليها في الفقرة الأولى من المادة (٣٣) من القانون، الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع أي أصل من الأصول المستخدمة في مزاولة المهنة أو نتيجة التنازل عن المكتب أو جزء منه .

ويقصد بعائدات نقل الخبرات الأرباح التي تتحقق نتيجة التدريب أو الاستشارات لبعض مزاولي المهنة أو لأي جهة أخرى .

و بناء عليه فإن الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الأصول المهنية تدخل ضمن إجمالي إيرادات النشاط المهني .

ملحوظة :

و ذلك بعكس المعالجة الضريبية في النشاط التجارى و الصناعى ، فالأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الأصول الواردة بالبند رقم (٣) من المادة (٢٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، تدخل ضمن معادلة أساس الإهلاك الواردة بالمادة (٢٦) من القانون ، و لا يتم المحاسبة عن تلك الأرباح بصورة منفردة .

ملحوظة :

سيتم إن شاء الله الإجابة على المزيد من الأسئلة و الإستفسارات الخاصة بالزملاء و عرضها مع كل تحديث للكتاب أتمنى للجميع التوفيق

عبد الرؤف عادل الطرانيسى

رئيس اللجنة الداخلية المتخصصة رقم (٥) بدمياط

محاضر بقطاع التدريب الضريبي

٢٠٢٢/٩/٢٥