الوحدة الثالثة

المحاسبة الضريبة

لدخل الأشخاص الطبيعيين

تمهيـــــد

نظم قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ واللائحة التنفيذية أحكام الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين في الكتاب الثاني من القانون في عدد (٤١) مادة من المادة ٦ حتى المادة ٤٦، مقسمة على خمسة أبواب، وعدد (٤٥) مادة في اللائحة التنفيذية من المادة ٨ حتى ٥٢ مكرر، وقسم القانون أنواع الإيرادات الخاضعة له طبقاً لمصدر الحصول على الإيراد إلى ستة مصادر وهي:

١- إيرادات ناتجة عن العمل وهي المرتبات والأجور وما في حكمها .

٢- إيرادات ناتجة عن ممارسة نشاط تجاري أو صناعي .

٣- إيرادات ناتجة عن ممارسة نشاط مهني غير تجاري .

٤- إيرادات ناتجة عن استغلال الثروة العقارية .

٥- توزيعات الأرباح .

٦- أرباح بيع الحصص والأوراق المالية .

وتتناول الوحدة الثالثة أربعة فصول، كما يلي :

الفصل الأول : نطاق وأسعار الضريبة

الفصل الثاني : المحاسبة الضريبية للإيرادات من المرتبات وما في حكمها

الفصل الثالث : المحاسبة الضريبية لإيرادات المهن غير التجارية

الفصل الرابع : المحاسبة الضريبية لإيرادات الثروة العقارية

الفصل الأول

نطاق وأسعار الضريبة

المبحث الأول : نطاق سريان الضريبة

المبحث الثاني : أسعار الضريبة

المبحث الأول
نطاق سريان الضريبة

وردت الأحكام الخاصة بنطاق سريان الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين في المادة رقم (٦) من القانون، والمادة رقم (٨) و (٨ مكرراً) [١] من اللائحة التنفيذية للقانون .

أولاً : نطاق الضريبة :

جاء في الفقرة الأولى من المادة (٦) [٢] من القانون ما يلي :

- تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافى دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر أو خارجها إذا كانت مصر مركزاً لنشاطهم التجاري أو الصناعي أو المهني، كما تسري الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر ".

يتضح من نص الفقرة الأولى من المادة (٦) من القانون ما يلي :

١- أن الضريبة سنوية .

٢- تسرى على الأشخاص الطبيعيين المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر أو خارجها إذا كانت مصر مركزاً لنشاطهم التجاري أو الصناعي أو المهني. وتعد مصر مركزاً للنشاط التجاري أو الصناعي أو المهني للشخص الطبيعي المقيم إذا كانت مقراً يتخذ فيه قرارات إدارية اللازمة لنشاطه أو مقراً لمصالحه الرئيسية لهذا النشاط.

٣- تسرى على الشخص الطبيعي غير المقيم في مصر، وذلك في حدود الدخل المحقق في مصر.

---

(١) تم إضافة المادة (٨) مكرر بقرار وزير المالية رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ .

(٢) الفقرة الأولى تم تعديلها بالمادة (١) من القانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ الصادر في ٢٠١٤/٦/٣٠ ويعمل به اعتبارا من ٢٠١٤/٧/١ .

مما سبق يتضح أن المشرع الضريبي قد أخذ بمبدأ التبعية الاجتماعية في فرض الضريبة ، حيث تفرض ضريبة على دخل الشخص الطبيعي المقيم عن الدخول المحققة في مصر أو خارجها إذا كانت مصر مركزاً لنشاطه التجاري أو الصناعي أو المهني ، وأيضاً أخذ بمبدأ التبعية الاقتصادية حيث تفرض ضريبة على الشخص غير المقيم عن الدخول المحققة في مصر .

مثال توضيحي :

طبيب مصري له عيادة في مصر وقد حصل على أجر عملية خارجية من مستشفى بأمريكا بلغت ٥٠.٠٠٠ جنيه مصري في نفس الوقت الذي حصل صديقه البريطاني الذي يقوم بزيارة لمصر لمده أسبوعين على أجر عمليات واستشارات أجراها في مستشفى قصر العيني بمبلغ ٢٥.٠٠٠ جنيه ، كما تم تحويل مبلغ ٢٠.٠٠٠ جنيه في نفس الوقت من بريطانيا قيمه مستحقات هذا الطبيب لدى إحدى المستشفيات ببريطانيا عملا بنظام تحويل مستحقات المهنيين فوريا في البلد الذي يوجد به المهني وقت التحويل .

المطلوب : حدد المبالغ الخاضعة للضريبة في مصر ؟

الحـــل

- **بالنسبة للطبيب المصري :** يخضع الإيراد الذي يحصل عليه الطبيب المصري من عمله في أمريكا وقدره ٥٠٠٠٠ج فهو شخص طبيعي مقيم ومركز نشاطه المهني في مصر.
- **بالنسبة للطبيب البريطاني :** يخضع الإيراد الذي يحصل عليه الطبيب البريطاني من عمله في مصر فقط أي الإيراد المحقق في مصر وقدره ٢٥.٠٠٠ جنيه ، أما الإيراد الذي يحصل عليه من الخارج فلا يخضع للضريبة في مصر لأنه لم يتحقق في مصر . حيث لا تسرى الضريبة على دخل الشخص الطبيعي غير المقيم المحققة في الخارج .

ثانياً: وعاء الضريبة

جاء بالفقرة الثانية من المادة رقم (٦) أن مجموع صافى الدخل للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للقانون يتكون من المصادر الآتية:

١- المرتبات وما في حكمها.
٢- النشاط التجاري أو الصناعي.
٣- النشاط المهني أو غير التجاري.
٤- الثروة العقارية.
٥- توزيعات الأرباح.
٦- أرباح بيع الحصص والأوراق المالية.

يتضح من نص الفقرة الثانية من المادة أن الضريبة تسرى على مجموع صافى الدخل الذي يحققه الشخص الطبيعي في مصر خلال السنة السابقة من الإيرادات الناتجة من المرتبات وما في حكمها و/أو أرباح النشاط التجاري أو الصناعي و/أو ممارسة نشاط مهني أو غير التجاري و/أو إيرادات الثروة العقارية.

وقد أفرد القانون بابا مستقلا لكل من هذه الإيرادات ولذلك تم تناول كل نوع من الإيرادات بالشرح والتفصيل في فصل مستقل من هذا الكتاب .

المبحث الثاني

أسعار الضريبة

وردت الأحكام الخاصة بأسعار الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين بالكتاب الثاني/الباب الأول/المادة رقم (٨) [١] من القانون ، والمادة (٩) من اللائحة التنفيذية للقانون.

وجاء بالمادة (٨) من القانون وفقاً لأخر تعديل بالقانون رقم ٢٦ لسنة ٢٠٢٠ الصادر بتاريخ ٧ / ٥ /٢٠٢٠ ما يلي :

– تكون أسعار الضريبة على النحو الآتي :

سعر الضريبة	صافي الدخل الذي لم يتجاوز ٦٠٠٠٠٠ ج	صافي الدخل الذي يتجاوز ٦٠٠٠٠٠ ج ولم يتجاوز ٧٠٠٠٠٠ ج	صافي الدخل الذي يتجاوز ٧٠٠٠٠٠ ج ولم يتجاوز ٨٠٠٠٠٠ ج	صافي الدخل الذي يتجاوز ٨٠٠٠٠٠ ج ولم يتجاوز ٩٠٠٠٠٠ ج	صافي الدخل الذي يتجاوز ٩٠٠٠٠٠ ج ولم يتجاوز ١٠٠٠٠٠٠ج	صافي الدخل أكثر من ١٠٠٠٠٠٠ جنيه
٠%	من ١ جنيه إلى١٥٠٠٠ج	-	-	-	-	-
٢.٥%	أكثر من ١٥٠٠٠ ج إلى٣٠٠٠٠ج	من ١ جنيه إلى ٣٠٠٠٠ج	-	-	-	-
١٠%	أكثر من ٣٠٠٠٠ ج إلى٤٥٠٠٠ج	أكثر من ٣٠٠٠٠ج إلى٤٥٠٠٠ج	من ١ جنيه إلى ٤٥٠٠٠ج	-	-	-
١٥%	أكثر من ٤٥٠٠٠ج إلى٦٠٠٠٠ج	أكثر من ٤٥٠٠٠ج إلى٦٠٠٠٠ج	أكثر من ٤٥٠٠٠ج إلى٦٠٠٠٠ج	من ١ جنيه إلى ٦٠٠٠٠ ج	-	-
٢٠%	أكثر من ٦٠٠٠٠ج إلى ٢٠٠٠٠٠ج	أكثر من ٦٠٠٠٠ج إلى ٢٠٠٠٠٠ج	أكثر من ٦٠٠٠٠ج إلى ٢٠٠٠٠٠ج	أكثر من ٦٠٠٠٠ج إلى ٢٠٠٠٠٠ج	من ١ جنيه إلى ٢٠٠٠٠٠ج	-
٢٢.٥%	أكثر من ٢٠٠٠٠٠ج إلى ٤٠٠٠٠٠ج	أكثر من ٢٠٠٠٠٠ج إلى ٤٠٠٠٠٠ج	أكثر من ٢٠٠٠٠٠ج إلى ٤٠٠٠٠٠ج	أكثر من ٢٠٠٠٠٠ج إلى ٤٠٠٠٠٠ج	أكثر من ٢٠٠٠٠٠ج إلى ٤٠٠٠٠٠ج	من ١ جنيه إلى ٤٠٠٠٠٠ج
٢٥%	ما زاد عن ٤٠٠٠٠٠ج	ما زاد عن ٤٠٠٠٠٠ج	ما زاد عن ٤٠٠٠٠٠ج	ما زاد عن ٤٠٠٠٠٠ج	ما زاد عن ٤٠٠٠٠٠ج	ما زاد عن ٤٠٠٠٠٠ج

(١) تم اجراء تسع تعديلات على هذه المادة ، حيث تم استبدالها بالمرسوم بقانون رقم ٥١ لسنة ٢٠١١ ، ثم بالقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ ، ثم بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ ، ثم القانون رقم ٩٦ لسنة ٢٠١٥ ، ثم بالقانون ٨٢ لسنة ٢٠١٧ ، ثم بالقانون ٩٧ لسنة ٢٠١٨ ، وأخيرا بالقانون ٢٦ لسنة ٢٠٢٠.

* تم إلغاء المادة ٧ بالقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ اعتبارا من ٢٠١٣/٥/١٩ .

- ويتم تقريب مجموع صافى الدخل السنوي عند حساب الضريبة لأقرب عشرة جنيهات أقل.
- ويسري التعديل بالنسبة إلى الدخل من المرتبات وما في حكمها بدءًا من أول شهر يوليو ٢٠٢٠، وبالنسبة إلى الدخل من النشاط التجاري والصناعي أو إيرادات المهن غير التجارية أو إيرادات الثروة العقارية بدءاً من الفترة الضريبية التي تنتهي بعد تاريخ نشرها.

ويمكن تبسيط الجدول السابق كما يلي:

الشريحة	سعر الضريبة	فئة صافي الدخل				
		الفئة الأولى	الفئة الثانية	الفئة الثالثة	الفئة الرابعة	الفئة الخامسة	الفئة السادسة
		أقل من ٦٠٠٠٠٠ج	أكثر من ٦٠٠٠٠٠ ج وأقل من ٧٠٠٠٠٠ ج	أكثرمن ٧٠٠٠٠٠ ج وأقل من ٨٠٠٠٠٠ ج	أكثر من ٨٠٠٠٠٠ ج وأقل من ٩٠٠٠٠٠ ج	أكثر من ٩٠٠٠٠٠ ج وأقل من ١٠٠٠٠٠٠ج	أكثر من ١٠٠٠٠٠٠ جنيه
الأولى	٠%	من ١ جنيه إلى١٥٠٠٠ج					
الثانية	٢.٥%	أكثر من ١٥٠٠٠ ج إلى٣٠٠٠٠ج	من ١ جنيه إلى ٣٠٠٠٠ ج				
الثالثة	١٠%	أكثر من ٣٠٠٠٠ج إلى٤٥٠٠٠ج		من ١ جنيه إلى ٤٥٠٠٠ ج			
الرابعة	١٥%	أكثر من ٤٥٠٠٠ج إلى٦٠٠٠٠ج			من ١ جنيه إلى ٦٠٠٠٠ ج		
الخامسة	٢٠%	أكثر من ٦٠٠٠٠ج إلى ٢٠٠٠٠٠ج				من ١ جنيه إلى ٢٠٠٠٠٠ج	
السادسة	٢٢.٥%	أكثر من ٢٠٠٠٠٠ج إلى ٤٠٠٠٠٠ج					من ١ جنيه إلى ٤٠٠٠٠٠ج
السابعة	٢٥%	ما زاد عن ٤٠٠٠٠٠ج					

ويتضح من الجدول أن صافي الدخل المنخفض يتمتع بجميع المزايا الضريبية المتاحة، ويفقد هذه المزايا ميزة تلو الأخرى مع زيادة الدخل، حيث أن أسعار الضريبة تصاعدية، ويتم تقسيم وعاء الضريبة إلى شرائح، ويرتفع سعر الضريبة بإرتفاع قيمة الوعاء وعدد الشرائح، كما توضحها الأمثلة التالية:

أمثلة توضيحية لكيفية حساب الضريبة المستحقة على دخل الأشخاص الطبيعيين من مختلف مصادر الدخل:

١- ممول صافي دخله ١٠٠.٠٠٠ جنيه في السنة.

يُعَد هذا الدخل منخفض من وجهة النظر الضريبية ويقع في الفئة الأولى من فئات صافي الدخل، فيتمتع بكل المزايا، حيث يتمتع بشرائح ضريبية منخفضة، ويتم حساب الشريحة الأولى بسعر ٠% والثانية بسعر ٢.٥% والثالثة بسعر ١٠% والرابعة بسعر ١٥% والخامسة ٢٠% ، كما يلي:

صافي الدخل ١٠٠.٠٠٠ جنيه			
الشريحة	وعاء الضريبة (مبلغ الشريحة)	سعر الضريبة	قيمة الضريبة
الأولى	١ ج حتى ١٥٠٠٠ج = ١٥٠٠٠ ج	٠%	٠ ج
الثانية	١٥٠٠١ج حتى ٣٠٠٠٠ج = ١٥٠٠٠ ج	٢.٥%	٣٧٥ ج
الثالثة	٣٠٠٠١ج حتى ٤٥٠٠٠ج = ١٥٠٠٠ ج	١٠%	١٥٠٠ ج
الرابعة	٤٥٠٠١ج حتى ٦٠٠٠٠ ج = ١٥٠٠٠ ج	١٥%	٢٢٥٠ ج
الخامسة	٦٠٠٠١ج حتى١٠٠٠٠٠ج = ٤٠٠٠٠ ج	٢٠%	٨٠٠٠ ج
اجمالي الضريبة المستحقة			١٢١٢٥ ج

٢- ممول صافي دخله ٣٠٠.٠٠٠ جنيه في السنة

يُعَد هذا الدخل منخفض من وجهة النظر الضريبية ويقع في الفئة الأولى من فئات صافي الدخل، فيتمتع بكل المزايا، حيث يتمتع بالشرائح الضريبية المنخفضة كاملة، ويتم تقسيم الدخل إلى عدد ستة شرائح كما يلي:

صافي الدخل ٣٠٠.٠٠٠ جنيه			
الشريحة	وعاء الضريبة (مبلغ الشريحة)	سعر الضريبة	قيمة الضريبة
الأولى	١ ج حتى ١٥٠٠٠ج = ١٥٠٠٠ ج	٠%	٠
الثانية	١٥٠٠١ حتى ٣٠٠٠٠ج = ١٥٠٠٠ ج	٢.٥%	٣٧٥
الثالثة	٣٠٠٠١ حتى ٤٥٠٠٠ج = ١٥٠٠٠ ج	١٠%	١٥٠٠
الرابعة	٤٥٠٠١ حتى ٦٠٠٠٠ ج = ١٥٠٠٠ ج	١٥%	٢٢٥٠
الخامسة	٦٠٠٠١ حتى٢٠٠٠٠٠ج = ١٤٠٠٠٠ج	٢٠%	٢٨٠٠٠

السادسة	٢٠٠٠٠١ حتى ٣٠٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠٠ج	٢٢.٥%	٢٢٥٠٠
اجمالي الضريبة المستحقة			٥٤٦٢٥

٣- ممول صافي دخله ٥٠٠.٠٠٠ جنيه في السنة

يقع هذا الدخل في الفئة الأولى من فئات صافي الدخل، فيتمتع بكل المزايا، حيث يتمتع بالشرائح الضريبية المنخفضة كاملة، ويتم تقسيم الدخل إلى عدد سبعة شرائح كما يلي:

صافي الدخل ٥٠٠.٠٠٠ جنيه			
الشريحة	وعاء الضريبة (مبلغ الشريحة)	سعر الضريبة	قيمة الضريبة
الأولى	١ ج حتى ١٥٠٠٠ = ١٥٠٠٠ ج	٠%	٠
الثانية	١٥٠٠١ حتى ٣٠٠٠٠ = ١٥٠٠٠ ج	٢.٥%	٣٧٥
الثالثة	٣٠٠٠١ حتى ٤٥٠٠٠ = ١٥٠٠٠ ج	١٠%	١٥٠٠
الرابعة	٤٥٠٠١ حتى ٦٠٠٠٠ = ١٥٠٠٠ ج	١٥%	٢٢٥٠
الخامسة	٦٠٠٠١ حتى٢٠٠٠٠٠ = ١٤٠٠٠٠ج	٢٠%	٢٨٠٠٠
السادسة	٢٠٠٠٠١ حتى ٤٠٠٠٠٠ = ٢٠٠٠٠٠ج	٢٢.٥%	٤٥٠٠٠
السابعة	٤٠٠٠٠١ حتى ٥٠٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠٠ج	٢٥%	٢٥٠٠٠
اجمالي الضريبة المستحقة			١٠٢١٢٥

٤- ممول صافي دخله ٦٥٠.٠٠٠ جنيه في السنة.

يقع هذا الدخل في الفئة الثانية من فئات صافي الدخل، لذلك لا يتمتع بأول المزايا التي يتمتع بها أصحاب الدخول المنخفضة وهي ميزة الشريحة الأولى بسعر ٠%، ويتم إضافة مبلغ الشريحة الأولى إلى الشريحة الثانية وبدء محاسبته من الشريحة الثانية بسعر ٢.٥% وهكذا، كما يلي:

صافي الدخل ٦٥٠.٠٠٠ جنيه			
الشريحة	وعاء الضريبة (مبلغ الشريحة)	سعر الضريبة	قيمة الضريبة
الثانية	١ ج حتى ٣٠٠٠٠ج = ٣٠٠٠٠ ج	٢.٥%	٧٥٠ ج
الثالثة	٣٠٠٠٠ حتى ٤٥٠٠٠ج = ١٥٠٠٠ ج	١٠%	١٥٠٠ ج
الرابعة	٤٥٠٠٠ حتى ٦٠٠٠٠ ج = ١٥٠٠٠ ج	١٥%	٢٢٥٠ ج
الخامسة	٦٠٠٠٠ حتى ٢٠٠٠٠٠ = ١٤٠٠٠٠ ج	٢٠%	٢٨٠٠٠ ج

السادسة	٢٠٠٠٠٠ حتى ٤٠٠٠٠٠ = ٢٠٠٠٠٠ ج	٢٢.٥%	٤٥٠٠٠ ج
السابعة	ما زاد عن ٤٠٠٠٠٠ ج = ٢٥٠٠٠٠ ج	٢٥%	٦٢٥٠٠ ج
اجمالي الضريبة المستحقة			١٤٠٠٠٠ج

٥- ممول صافي دخله ٧٥٠.٠٠٠ جنيه في السنة

يقع هذا الدخل في الفئة الثالثة من فئات صافي الدخل، لذلك لا يتمتع بميزتين هما ميزة الشريحة الأولى بسعر ٠%، وميزة الشريحة الثانية بسعر ٢.٥%، ويتم إضافة مبلغ الشريحة الأولى والشريحة الثانية إلى الشريحة الثالثة وبدء محاسبته من الشريحة الثالثة بسعر ١٠% وهكذا، كما يلي:

صافي الدخل ٧٥٠.٠٠٠ جنيه			
الشريحة	وعاء الضريبة (مبلغ الشريحة)	سعر الضريبة	قيمة الضريبة
الثالثة	١ حتى ٤٥٠٠٠ج = ٤٥٠٠٠ ج	١٠%	٤٥٠٠
الرابعة	٤٥٠٠١ حتى ٦٠٠٠٠ ج = ١٥٠٠٠ ج	١٥%	٢٢٥٠
الخامسة	٦٠٠٠١ حتى٢٠٠٠٠٠ج = ١٤٠٠٠٠ج	٢٠%	٢٨٠٠٠
السادسة	٢٠٠٠٠١ حتى ٤٠٠٠٠٠ = ٢٠٠٠٠٠ج	٢٢.٥%	٤٥٠٠٠
السابعة	ما زاد عن ٤٠٠٠٠٠ ج = ٣٥٠٠٠٠ ج	٢٥%	٨٧٥٠٠ج
اجمالي الضريبة المستحقة			١٦٧٢٥٠ج

٦- ممول صلفي دخله ٨٥٠٠٠٠ جنيه في السنة:

يقع هذا الدخل في الفئة الرابعة من فئات صافي الدخل، لذلك لا يتمتع بالمزايا الثلاث الأولى وهم ميزة الشريحة الأولى بسعر ٠%، وميزة الشريحة الثانية بسعر ٢.٥%، وميزة الشرية الثالثة بسعر ١٠%، ويتم إضافة مبلغ الشريحة الأولى والشريحة الثانية والشريحة الثالثة إلى الشريحة الرابعة، وبدء محاسبته من الشريحة الثالثة بسعر ١٥% وهكذا، كما يلي:

صافي الدخل ٨٥٠.٠٠٠ جنيه			
الشريحة	وعاء الضريبة (مبلغ الشريحة)	سعر الضريبة	قيمة الضريبة
الرابعة	١ حتى ٦٠٠٠٠ ج = ٦٠٠٠٠ ج	١٥%	٩٠٠٠
الخامسة	٦٠٠٠١ حتى ٢٠٠٠٠٠ج = ١٤٠٠٠٠ج	٢٠%	٢٨٠٠٠
السادسة	٢٠٠٠٠١ حتى ٤٠٠٠٠٠ = ٢٠٠٠٠٠ج	٢٢.٥%	٤٥٠٠٠
السابعة	ما زاد عن ٤٠٠٠٠٠ ج = ٤٥٠٠٠٠ ج	٢٥%	١١٢٥٠٠

اجمالي الضريبة المستحقة	١٩٤٥٠٠ج

٧- ممول صافي دخله ٩٥٠.٠٠٠ جنيه في السنة.

يُعَد هذا الدخل كبير من وجهة النظر الضريبية، ويقع في الفئة الخامسة من فئات صافي الدخل، لذلك لا يتمتع بمزايا الشرائح الخمسة الأولى ويبدأ محاسبته من الشريحة الخامسة بسعر٢٠% والسادسة بسعر ٢٢.٥% والسابعة بسعر ٢٥% طبقا للجدول التالي:

صافي الدخل ٩٥٠.٠٠٠ جنيه			
الشريحة	وعاء الضريبة (مبلغ الشريحة)	سعر الضريبة	قيمة الضريبة
الخامسة	١ ج حتى ٢٠٠٠٠٠ ج = ٢٠٠٠٠٠	٢٠%	٤٠٠٠٠ ج
السادسة	٢٠٠٠٠٠حتى ٤٠٠٠٠٠ = ٢٠٠٠٠٠	٢٢.٥%	٤٥٠٠٠ ج
السابعة	ما زاد عن ٤٠٠٠٠٠ ج = ٥٥٠٠٠٠	٢٥%	١٣٧٥٠٠ج
اجمالي الضريبة المستحقة			٢٢٢٥٠٠ج

٨- ممول صافي دخله ١٠٥٠.٠٠٠ جنيه في السنة.

يُعَد هذا الدخل كبير من وجهة النظر الضريبية، ويقع في الفئة السادسة من فئات صافي الدخل، لذلك لا يتمتع بمزايا الشرائح الستة الأولى ويبدأ محاسبته من الشريحة السادسة بسعر ٢٢.٥% والسابعة بسعر ٢٥% طبقا للجدول التالي:

صافي الدخل ١٠٥٠.٠٠٠ جنيه			
الشريحة	وعاء الضريبة (مبلغ الشريحة)	سعر الضريبة	قيمة الضريبة
السادسة	١ج حتى ٤٠٠٠٠٠ج = ٤٠٠٠٠٠	٢٢.٥%	٩٠٠٠٠
السابعة	ما زاد عن ٤٠٠٠٠٠ ج = ٦٥٠٠٠٠	٢٥%	١٦٢٥٠٠
اجمالي الضريبة المستحقة			٢٥٢٥٠٠ج

تناول الكتاب الدوري رقم (٣) لسنة ٢٠٢٠ الصادر في ٢٠٢٠/٧/٩ بشأن أحكام تطبيق الضريبة على الاشخاص الطبيعيين وفقًا للتعديلات التي تمت بالقانون ٢٦ لسنة ٢٠٢٠، على النحو التالي:

١- بالنسبة لضريبة على المرتبات وما في حكمها:

(أ) المدة من ٢٠٢٠/١/١ حتى ٢٠٢٠/٦/٣٠ : يسري عليها أحكام القانون المعمول به قبل صدور القانون ٢٦ لسنة ٢٠٢٠، وبالنسبة لحد الاعفاء الشخصي الوارد في المادة (١٣) يكون (٧٠٠٠ جنيه) إعفاءً سنويًا.

(ب) المدة من ٢٠٢٠/٧/١ حتى ٢٠٢٠/١٢/٣١ وما بعدها : يسري عليها أحكام القانون ٢٦ لسنة ٢٠٢٠، وكذلك بالنسبة لحد الاعفاء الشخصي الوارد في المادة (١٣) يكون (٩٠٠٠ جنيه) إعفاءً سنويًا.

(ج) يتم حساب الشريحة المعفاة ١٥٠٠٠ جنيه (خمسة عشرألف جنيه) من مجموع صافي دخل الممول دون تنسيب أو تخفيض بالنسبة للوعاء الخاص بالفترة التي تبدأ أو تستمر في تاريخ العمل بالقانون رقم ٢٦ لسنة ٢٠٢٠، وتسري الشرائح على الوعاء الضريبي السنوي عن سنة كاملة طبقا لنص المادة (١٠) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(د) بالنسبة لتحديد الفترة الضريبية التي يتم تطبيق الخصم الضريبي بشأنها : لا ينطبق الخصم الضريبي المقرر بالقانون ٩٧ لسنة ٢٠١٨ إلا على الجزء من ايراد الممول الذي تحقق خلال الفترة السابقة على تاريخ ٢٠٢٠/٧/١.

(هـ) التسويات الضريبية : ضرورة إلزام جهة العمل بإجراء تسوية ضريبية واحدة في نهاية السنة.

٢- بالنسبة للنشاط التجاري والصناعي والنشاط المهني والثروة العقارية:

يتم تطبيق الشرائح الضريبية الواردة بالمادة (٨) طبقا للقانون رقم ٢٦ لسنة ٢٠٢٠ على الوعاء الضريبي الخاضع للنشاط التجاري والصناعي والنشاط

المهني/غير التجاري والثروة العقارية اعتبارا من الفترة الضريبية التي تنتهي بعد تاريخ نشر هذا القانون في الجريدة الرسمية، حيث يكون هو القانون الساري أخر الفترة الضريبية.

الفصل الثاني
المحاسبة الضريبية للإيرادات من المرتبات وما في حكمها

الأهداف التعليمية :

بعد قراءة هذا الفصل ، ينبغي أن يكون الطالب قادر على :

١- تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة على المرتبات وما في حكمها .

٢- تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة على المرتبات .

٣- التعرف على الإيرادات غير الخاضعة للضريبة على المرتبات .

٤- تحديد الإعفاءات من الضريبة والاستبعادات من الضريبة من المرتبات.

٥- تحديد المعالجة الضريبة للإيرادات المتجمدة ، أو التي تتحقق عن جزء من السنة أو التي يحدث لها تغيير خلال السنة .

٦- فهم نموذج حساب الضريبة على المرتبات وما في حكمها .

٧- تحديد وعاء الضريبة وتقدير الضريبة على المرتبات وما في حكمها .

٨- كيفية ملء نموذج الإقرار الضريبي على المرتبات وما في حكمها .

٩- التعرف على التزامات أصحاب الأعمال أو مستحق الإيراد .

١٠- التعرف على إجراءات الطعن على نتائج الفحص الضريبي للمرتبات.

١١- التعرف على العقوبات المفروضة على غير الملتزمين بتطبيق القانون الضريبي .

مقدمة :

تعتبر الإيرادات الناتجة عن العمل هي نطاق سريان الضريبة على المرتبات وما في حكمها، أي أن مصدر الإيراد يكون العمل لدى الغير وتحت إشرافه فلابد من وجود علاقة تبعية برب العمل وعدم استقلالية العامل، أياً كانت تسمية أو صور أو أسباب هذا الإيراد. وقد وردت الأحكام الخاصة بالمحاسبة الضريبية للمرتبات وما في حكمها في عدد (٧) مواد من القانون في المواد من (٩) حتى (١٦)، وتناولتها اللائحة التنفيذية في عدد (١٤) مادة في المواد من (١٠) حتى (٢٣)، مقسمة على سبعة محاور هي :

المحور الأول : الإيرادات الخاضعة للضريبة وردت في المادة (٩) من القانون و (١١) من اللائحة .

المحور الثاني : الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة وهي المواد (١٠) و (١١) من القانون، والمواد من (١٣) حتى (١٥) من اللائحة .

المحور الثالث : الإيرادات غير الخاضعة للضريبة وهي المادة (١٢) من القانون والمادة (١٦) من اللائحة .

المحور الرابع : الإعفاءات الضريبية والاستبعادات من الضريبة وهي المادة (١٣) من القانون، والمواد(١٢) و (١٧ حتى ١٩) من اللائحة .

المحور الخامس : تحديد وعاء الضريبة

المحور السادس : التزامات أصحاب الأعمال أو مستحق الإيراد وهي المواد (١٤ ، ١٦) من القانون، والمواد (٢١ حتى ٢٣) من اللائحة .

المحور السابع : أحكام خاصة بالضريبة على المرتبات

وتم تناول كل محور من المحاور السبعة بالشرح والتفصيل في مبحث مستقل، كما يلي :

المبحث الأول
الإيرادات الخاضعة للضريبة

يحدد نطاق سريان الضريبة أنواع الإيرادات الخاضعة للضريبة طبقاً لقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته. وقد وردت أحكام تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة في المادة (٩) من القانون والمادة (١١) من اللائحة ، وتم تناولهما بالشرح كما يلي :

جاء في المادة (٩) من القانون حصر لجميع أنواع الدخول من المرتبات وما في حكمها في أربع فقرات، حيث نصت المادة على أن " تسرى الضريبة على المرتبات وما في حكمها على النحو الآتي :

١- كل ما يستحق للممول نتيجة عمله لدى الغير بعقد أو بدون عقد بصفة دورية أو غير دورية ، وأياً كانت مسميات أو صور أو أسباب هذه المستحقات ، وسواء كانت عن أعمال أديت في مصر أو في الخارج ودفع مقابلها من مصدر في مصر، بما في ذلك الأجور والمكافآت والحوافز والعمولات والمنح والأجور الإضافية والبدلات والحصص والأنصبة في الأرباح والمزايا النقدية والعينية بأنواعها .

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

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

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

وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون أسس تقدير قيمة المزايا العينية . "

من خلال تحليل المادة رقم (٩) من القانون يتضح أن القانون قسم الإيرادات التي تدخل في وعاء الضريبة على المرتبات وما في حكمها إلى أربعة أقسام كما يلي:

أولاً : ما يستحق للممول عن أعمال تم أدائها في مصر أو تم أدائها في الخارج ودفع مقابلها من خزانة مصرية

تسري الضريبة على كل ما يتقاضاه الممول نتيجة العمل لدى الغير (أي وجود علاقة تبعية) بعقد (موظف) أو بدون عقد (عمال اليومية) بصفة دورية أو غير دورية ، وذلك عن الأعمال التي تؤدى في مصر أو تؤدى في الخارج ويدفع مقابلها من خزانة مصرية ، ومن هذه المبالغ على سبيل المثال وليس الحصر : الأجور والمكافآت والحوافز والعمولات والمنح والأجور الإضافية والبدلات والحصص والأنصبة في الأرباح والمزايا النقدية والعينية. وفيما يلي عرض لمفهوم والمعاملة الضريبية لكل بند .

١- **المرتبات:** يقصد بالمرتبات هي المبالغ التي تدفع شهرياً لموظفي الحكومة والهيئات العامة نظير قيامهم بالعمل الأصلي، ويتم دفعها بصفة دورية، وهي تخضع للضريبة .

٢- **المهايا:** هي المبالغ الشهرية التي تدفعها المصارف أو الشركات أو الهيئات الخاصة إلى موظفيهم نظير القيام بالعمل، وهي مرادف لكلمة المرتبات، وهي تخضع للضريبة.

لم يفرق القانون الضريبي بين المرتبات والمهايا ، حيث يمثلان نفس النوع من الإيراد أو الدخل الذي يحصل عليه الموظف من جهة عمله، كما أنهما ينشآن نتيجة علاقة تبعية الموظف لصاحب العمل في ظل عقد العمل ، وأنهما يدفعان عادة مقابل عمل ذهني، وغالبا تدفع شهرياً في أخر كل شهر مقابل الخدمات التي أديت في الشهر السابقً .

٣- **الأجور:** هي ما يثاب به العمل اليدوي وتدفع عادة في فترات متقاربة باليوم أو الأسبوع وهذا ما يميزها عن المرتبات ، ويشمل الأجر كل ما يعطى للعامل مقابل عمله أياً كان نوعه مضافاً إليه جميع العلاوات طبقاً لعقد العمل . أي أنها المبالغ التي يتم دفعها للعامل مقابل ما يؤديه لحساب

الغير من أعمال يدوية أو مادية خلال فترات متقاربة قد تكون يومياً أو أسبوعياً. وقد يحصل العامل على هذه المبالغ من الحكومة أو المنشآت المختلفة نظير العمل اليدوي الذي يقدمه لها ، وهي تخضع للضريبة .

٤- **ما في حكم المرتبات:** هي الإيرادات الدورية التي تتخذ شكل المرتبات، مثل :

أ- الوهبة والبقشيش ومقابل الخدمة الذي يمنح إلى عمال المقاهي والفنادق

ب- العمولة التي تدفع على المبيعات في المحلات التجارية أو غيرها

ج- المرتبات الشهرية التي تدفع لزوجات أعضاء البعثات

د- الاستحقاق من الوقف المحدد القيمة ويدفع بصفة دورية للمستفيد .

وتشترك هذه الإيرادات مع المرتبات في صفة الدورية ، وقد استهدف المشرع بإضافة هذا البند إحكام السيطرة على أية إيرادات في حكم المرتبات للخضوع للضريبة حتى ولو لم تكن في مقابل عمل .

٥- **المكافآت:** هي المبالغ التي تدفع للموظف أو العامل علاوة على المرتب أو الأجر نظير الأعمال الإضافية التي يقوم بها ، وتعتبر مكملة للعمل الأصلي لذلك تخضع للضريبة . مثل مكافآت ساعات العمل الإضافية ، وقد تدفع هذه المبالغ بصفة عرضية مثل المكافآت التشجيعية ومكافآت الإنتاج والمنح ومكافأة التصحيح في المدارس والجامعات والإشراف ومكافآت حضور الجلسات واللجان .

- يجب ملاحظة أن مكافأة نهاية الخدمة لا تخضع للضريبة طبقاً لنص المادة (١٢) من القانون ، كما أن مكافآت أعضاء مجلس الشعب لا تخضع للضريبة لأنها ممنوحة بقانون خاص يقضي بإعفائها .

٦- **الحوافز:** هي المبالغ التي تدفع للعامل أو الموظف لزيادة الإنتاج أو رفع مستوى الخدمة أو تحسين في أسلوب العمل والأداء، وهي تخضع للضريبة. مثل حوافز الإنتاج ومكافآت البحوث والريادة المقررة لأعضاء هيئة التدريس المتفرغين بالجامعات ومكافآت الامتحانات ومكافآت مجموعات التقوية

للطلاب في المدارس والجامعات والمكافآت التشجيعية التي تدفع للعاملين تحت مسمى "جهود غير عادية.

٧- **العمولات:** هي المبالغ التي تدفعها بعض المنشآت للعامل أو الموظف بنسبة معينة من قيمة المبيعات أو المتحصلات التي يحققها أو عدد وثائق التأمين التي أبرمها المنتج في شركات التأمين ، وما تمنحه شركات الإعانات للعاملين بها مقابل ما يجلبونه من إعلانات ، وما تمنحه المنشآت التجارية لموظفي البيع كعمولة من المبيعات . وتعتبر هذه العمولات مكملة لمرتبات العاملين الذين تربطهم بمنشآتهم عقود عمل ، بالتالي تخضع للضريبة .

٨- **المنح:** هي المبالغ التي تصرف لبعض العاملين وفقا للنظم واللوائح ، أو المنح التي تصرف في بعض المناسبات ، وتعتبر مكملة للمرتب لذلك تخضع للضريبة . أما المنح التي يمنحها رئيس الجمهورية لجميع العاملين بالحكومة والهيئات العامة والقطاع الخاص فهي تعد من قبيل حوافز الإنتاج الجماعية التي لا تسري عليها الضريبة .(الكتاب الدوري لمصلحة الضرائب رقم ١٠ لسنة ١٩٨٤ ، و١٢ لسنة ١٩٩٩)

٩- **الأجور الإضافية:** هي المبالغ التي يحصل عليها العامل أو الموظف مقابل قيامه بالعمل في أوقات إضافية في غير ساعات العمل الرسمية ، وهي تعتبر مكملة للمرتب لذلك تخضع للضريبة .

١٠- **البدلات:** هي المبالغ التي تمنح للعامل أو الموظف نظير مجهود يبذله أو مخاطر يتعرض لها في أداء عمله أو طبيعة عمله . وتنقسم البدلات من حيث المعاملة الضريبية إلى نوعين هما :

أ- بدلات معفاة من الضريبة وهي إما :

- بدلات مقابل نفقات فعلية يتكبدها العامل أو الموظف مثل بدل الانتقال والسفر الممنوح للموظف مقابل تكاليف الانتقال والسفر لأداء عمله ، أو
- بدلات معفاة بقوانين خاصة مثل بدل القضاة الممنوح لأعضاء الهيئات القضائية ، وبدل الجامعة الممنوح لأعضاء هيئة التدريس ، وبدل التمثيل

والاستقبال الذي يمنح للعاملين بالدولة (بحد أقصى بداية الأجر المقرر للوظيفة) والقطاع العام (بحد أقصى ٥٠% من بدل التمثيل والاستقبال المقرر لرئيس مجلس الإدارة). أما بدل التمثيل والاستقبال الذي يمنح للعاملين بالقطاع الخاص فيخضع بالكامل للضريبة على المرتبات .

ب- بدلات تخضع للضريبة :

- ***بدل طبيعة العمل :*** يقصد به المبالغ التي تمنح لفئة معينة من العاملين نظير تفرغهم لعملهم أو تخصصهم فيه ، وهو بدل يتم منحه للوظيفة وليس للموظف ، مثل بدل مخاطر الوظيفة وبدل التفرغ أو الحصص . وهذا البدل يعتبر مكمل للمرتب لذلك يخضع للضريبة ، وتعفى البدلات الممنوحة بقوانين خاصة (كما سبق بيانه بعالية) .
- ***بدل الانتقال :*** يقصد به المبالغ التي تمنح لبعض العاملين أو الموظفين الذين يستخدمون وسائل النقل بشكل متكرر لأداء أعمالهم ، فإذا تم منحه بشكل دوري فيعتبر جزء مكمل للمرتب ويخضع للضريبة .
- ***بدل السفر :*** يقصد به المبالغ التي يتم منحها للعاملين مقابل سفرهم ومبيتهم بعيداً عن مقر عملهم الأصلي ومكان إقامتهم . وهذا البدل لا يخضع للضريبة لأنه يصرف للعامل بهدف تمكينه من أداء عمله .
- ***بدل الاغتراب (بدل الإقامة) :*** يقصد به المبالغ التي يتم منحها للعاملين أو الموظفين في المناطق النائية ، وليس لهم محل إقامة لهم بها . ويجب التفرقة بين البدل الممنوح للعاملين في الحكومة والقطاع العام والبدل الممنوح في منشآت القطاع الخاص كما يلي :

* بالنسبة للبدل الممنوح لموظفي الحكومة والقطاع العام غير المقيمين بهذه المناطق لا يخضع للضريبة بحد أقصى ٤٠% من بداية أجر الدرجة ، أما المقيمين أصلا في هذه المناطق النائية فتخضع للضريبة .

* بالنسبة لبدل الاغتراب الممنوح للعاملين بالقطاع الخاص ، فإذا تحملت جهة العمل الإقامة أو توفر أماكن للإقامة في هذه المناطق ، فيخضع هذا البدل للضريبة باعتباره ميزة نقدية، ما لم يكن معفى بقانون خاص.
* إذا لم تتحمل جهة العمل إقامة العاملين أو لم توفر لهم أماكن لإقامتهم ، وأن هذا البدل يتم منحه عوضاً عن نفقات يتحملها العامل ، فلا يخضع البدل للضريبة لأنه لا يعتبر جزء من المرتب .

- ***بدل الغذاء والوجبات الغذائية :*** تلجأ بعض الجهات إلى تقديم وجبة غذائية يومياً للعاملين بها أو ما يقابل هذه الوجبة نقداً . يتم معاملته ضريبيا وفقا لمدى تحقق ميزة للموظف كما يلي :

* **بدل يخضع للضريبة** : إذا تم الاتفاق على دفع هذا البدل بصفة مستمرة ومتكررة فيعتبر علاوة إضافية وجزء من المرتب فيخض للضريبة . وتتحدد قيمة هذه الميزة بسعر التكلفة المضافة إلى المرتب .
* **بدل لا يخضع للضريبة** : إذا تم صرف الوجبة الغذائية أو البدل لمواجهة مخاطر العمل مثل مصانع الأسمنت ومصانع الكيماويات والمناجم فيعد رعاية صحية للعاملين ، أو تم صرفه بصفة عارضة لضمان استمرار التواجد في مكان العمل ، أو تم صرفه للعاملين في المناطق النائية البعيدة عن العمران ، فلا يخضع للضريبة .

- ***بدل الملابس :*** هو البدل المقرر للعاملين الملزمين بحكم وظائفهم بارتداء ملابس خاصة أثناء ساعات العمل الرسمية ، فلا يخضع للضريبة لأنه لا يعتبر ميزة للموظف بشرط أن يكون في حدود متطلبات الوظيفة وأداء العمل وغير مبالغ فيه .

١١- **الحصص:** المبالغ التي تدفعها المنشأة أو الشركة للعاملين بها على أساس نسبة معينة من الأرباح كأجر عن عملهم، الأصل أنها جزء من المرتب تخضع للضريبة، لكن منعاً للازدواج الضريبي فقد أعفى القانون حصة العاملين في الأرباح المقرر توزيعها طبقا للقانون من الخضوع

للضريبة طبقاً للبند (٦) من المادة (١٣)، حيث قد سبق خضوع هذه الأرباح للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

١٢- **الأنصبة:** هي المبالغ التي يحصل عليها العاملون مقابل خدمات يؤدوها للشركة أو المنشأة التي تربطه بها علاقة عمل وتبعية وفقاً لعقد العمل ، فتخضع للضريبة باعتبارها جزء من الأجر .

١٣- **التعويضات والنفقات الشرعية والجزاءات المالية والخصم:** لا تخضع هذه البنود للضريبة، لأنها إما تعويض عن ضرر لحق بالعامل، أو لأنها تمثل تصرف الموظف في إيراده وتوزيعه على أعبائه المختلفة، أو لأن الواقعة المنشئة للضريبة لم تتحقق.

١٤- **المزايا النقدية:** هي مبالغ يحصل عليها العامل بسبب عمله بالإضافة إلى الإيراد الأصلي ولا تكون عوضاً عن نفقات تكبدها في سبيل أداء عمله. مثل :

- مصاريف العلاج للعامل أو من يعول لا تعتبر من المزايا النقدية فلا تخضع للضريبة .
- الضريبة التي تتحملها المنشأة عن العاملين بها تعتبر ميزة نقدية تخضع للضريبة .
- مصاريف الانتقال إذا كانت مقابل نفقات فعلية لا تخضع للضريبة أما إذا بمثابة ميزة للموظف فتخضع للضريبة .
- إعانة غلاء المعيشة تخضع للضريبة باعتبارها جزء من المرتب ما لم يتم منحها بقانون خاص يقضي بإعفائها .

١٥- **المزايا العينية:** هي عبارة عن الخدمات والمنافع المادية التي يحصل عليها العامل بسبب عمله بالإضافة إلى مرتبه الأصلي على أن تمثل منفعة شخصية له سواء تم منحها بصفة دورية أو عرضية ولا تكون عوضاً عن نفقات تكبدها في سبيل أداء عمله . ويتم تقدير قيمة الميزة العينية بالقيمة السوقية . مثل السكن المجاني والوجبة المجانية وهدايا إنتاج الشركة

وتكاليف الخدمات الاجتماعية والرياضية ونفقات التدريب . وقد حددت اللائحة التنفيذية أسس تقدير قيمة المزايا العينية كما يلي :

*** أسس تقدير قيمة المزايا العينية الخاضعة للضريبة :**

أوضحت المادة (١١) من اللائحة التنفيذية للقانون أسس تقدير قيمة المزايا العينية الخاضعة للضريبة ، حيث تنص على ما يلي :

- يقصد بالمزايا النقدية والعينية ، في تطبيق حكم المادة (٩) من القانون ، كل ما يحصل عليه العامل نقداً أو عيناً دون أن يكون عوضاً عن نفقات يتحملها في سبيل أداء عمله ، وعلى أن تمثل منفعة شخصية له . وتحدد قيمة الميزة العينية على أساس القيمة السوقية ، ومع ذلك يكون تقدير قيمة المزايا العينية التالية على النحو المبين قرين كل منها :

أ- **سيارات الشركة التي توضع تحت التصرف الشخصي للعامل :** تحدد قيمة الميزة بنسبة ٢٠% من قيمة الوقود والتأمين والصيانة الدورية المتعلقة بهذه السيارات ، سواء كانت مملوكة للشركة أو مستأجرة ٠

ب- **الهواتف المحمولة :** تحدد قيمة الميزة بنسبة٢٠% من النفقات المتعلقة بالهاتف على مدار العام .

ج- **القروض والسلفيات المقدمة من أصحاب العمل :** في حالة تقديم صاحب العمل قرض للعامل فيما يجاوز إجمالي ما يحصل عليه العامل خلال الستة أشهر السابقة على حصوله على القرض بدون عائد أو بعائد يقل عن ٧% يتم تحديد قيمة الميزة بنسبة ٧% أو بالفرق بين سعر عائد القرض وبين سعر العائد المشار إليه إذا كان سعر عائد القرض أقل من ٧% ، ويشمل القرض أي صورة من صوره بما في ذلك المبالغ المدفوعة مقدماً أو الظاهرة في دفاتر وسجلات رب العمل والمحملة على حساب العامل .

د- **وثائق التأمين على حياة العامل أو أسرته أو ممتلكاته :** تحدد قيمة الميزة بما يتحمله رب العمل من الأقساط المدفوعة خلال العام .

هـ- أسهم الشركة التي تمنح بقيمة تقل عن القيمة العادلة للسهم [1] : تحدد قيمة الميزة على أساس الفرق بين القيمة العادلة للسهم في تاريخ الحصول عليه وبين القيمة التي حوسب عليها العامل . وفي حالة وجود قيود على نقل ملكية الأسهم فإن الميزة لا تتحقق إلا عند زوال هذه القيود.

وفي جميع الأحوال، على رب العمل حجز الضريبة وتوريدها طبقاً للمادة (١٤) من القانون وأن يدرج في كشوف التسوية السنوية كافة ما يحصل عليه كل عامل من مزايا طبقاً للقواعد السابقة. ويقع على عاتق مستحق الإيراد حجز الضريبة وتوريدها إذا كان ملزماً بذلك طبقاً للمادة (١٦) من القانون".

أمثلة توضيحية :

توضح الأمثلة التالية كيفية تحديد قيمة المزايا العينية الخاضعة للضريبة .

مثال (١): احسب قيمة الميزة العينية على القروض التالية، علما بأن إجمالي ما تقاضاه العامل خلال الستة أشهر السابقة مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه .

الحالة الأولى : قيمة القرض ١٨.٠٠٠ جنيه بعائد ٤ %

الحالة الثانية : قيمة القرض ٥٠.٠٠٠ جنيه بدون عائد

الحالة الثالثة : قيمة القرض ٥٠.٠٠٠ جنيه بعائد قدره ٥%

الحالة الرابعة : قيمة القرض ٥٠.٠٠٠ جنيه بعائد ٧ %

الحـــل

يتم تحديد قيمة الميزة العينية باستخدام المعادلة التالية :

قيمة الميزة العينية = (قيمة القرض أو السلفة – المرتب الشهري × ٦ شهور) × (٧ % – سعر العائد على القرض)

*** الحالة الأولى : قيمة القرض ١٨٠٠٠ جنيه بعائد ٤ %**

قيمة الميزة العينية = (١٨٠٠٠ج – ٢٠.٠٠٠ج)× (٧% – ٤%)

= (– ٢٠٠٠ ج) × ٣% = (– ٦٠ ج)

(١) مستبدلة بقرار وزير المالية رقم ٧٧٩ لسنة ٢٠٠٧ ثم بالقرار رقم ٧٤ لسنة ٢٠٠٨ الصادر في ٢٠٠٨/٢/٣ .

هذا القرض لا يعد ميزة عينية حيث يقل عن إجمالي ما يتقاضاه العامل خلال الستة أشهر السابقة على حصوله على القرض .

* **الحالة الثانية : قيمة القرض ٥٠.٠٠٠ جنيه بدون عائد .**

قيمة الميزة العينية = (٥٠٠٠٠ – ٢٠٠٠٠)×(٧% – صفر%)= ٢١٠٠ج

* **الحالة الثالثة : قيمة القرض ٥٠.٠٠٠ جنيه بعائد قدره ٥ %**

قيمة الميزة العينية = (٥٠٠٠٠ – ٢٠٠٠٠)×(٧%– ٥%) = ٦٠٠ ج

* **الحالة الرابعة : قيمة القرض ٥٠.٠٠٠ جنيه بعائد ٧ %**

قيمة الميزة العينية = (٥٠٠٠٠ – ٢٠٠٠٠)×(٧% – ٧%) = صفر ج

هذا القرض لا يعد ميزة عينية حيث يتساوى معدل العائد على القرض مع المعدل المسموح به قانوناً (٧ %) .

ملحوظة : إذا كان ناتج المعادلة سالب كما في الحالة الأولى عندما يكون راتب الموظف خلال ستة أشهر أكبر من قيمة القرض ، أو يكون ناتج المعادلة (صفر) كما في الحالة الرابعة نتيجة تساوى العائد على القرض مع معدل العائد المسموح به قانوناً فلا توجد ميزة عينية .

مثال (٢): اشترى عامل بإحدى الشركات عدد ٥٠٠ سهم من أسهم الشركة مقابل ٥٠ج للسهم، في حين أن القيمة العادلة للسهم وقت الشراء تعادل ٨٠ ج، حدد قيمة الميزة العينية الخاضعة للضريبة. فكم تبلغ قيمة الميزة العينية التي حصل عليها الموظف؟

الحـــل

تتحدد قيمة الميزة العينية الخاضعة للضريبة بالفرق بين القيمة الاسمية للسهم وما سدد فعلا .

قيمة الميزة العينية = القيمة العادلة للأسهم – تكلفة الحصول عليها

= (٥٠٠ سهم × ٨٠ ج) – (٥٠٠ سهم × ٥٠ ج) = ١٥٠٠٠ ج

بشرط ألا توجد قيود على نقل ملكية هذه الأسهم لأن الميزة لا تتحقق إلا عندما تزول هذه القيود .

مثال (٣): قام صاحب العمل بتحمل قيمة أقساط التامين على حياة أحد العاملين لديه بمبلغ ٣٠٠٠ ج خلال عام ٢٠١٥، علماً بأن الأقساط المدفوعة خلال العام تبلغ ٦٠٠٠ ج ، فكم تبلغ قيمة الميزة العينية التي حصل عليها الموظف ؟

الحـــل

قيمة الميزة العينية = ٣٠٠٠ جنيه وهي تمثل قيمة ما تحمله صاحب العمل من الأقساط المدفوعة خلال العام .

مثال (٤): وضعت إحدى الشركات هاتف محمول تحت تصرف أحد موظفيها وبلغت قيمة الفواتير خلال العام ٥٠٠٠ جنيه . فكم تبلغ قيمة الميزة العينية التي حصل عليها الموظف ؟

الحـــل

قيمة الميزة العينية = قيمة الفواتير الهاتف × ٢٠ %

= ٥٠٠٠ جنيه × ٢٠ % = ١٠٠٠ جنيه

مثال (٥): خصصت الشركة لأحد موظفيها سيارة تحت تصرفه الشخصي، بلغت نفقات تشغيل السيارة خلال عام ٢٠١٨ مبلغ ٨.٠٠٠ ج وقود و ٣٥٠٠ ج تأمين و ٨٠٠ ج صيانة دورية و ٩٠٠٠ ج صيانة طارئة و ٦٠٠٠ ج قطع غيار ، فكم تبلغ قيمة الميزة العينية التي حصل عليها الموظف ؟

الحـــل

قيمة الميزة العينية = (تكاليف الوقود+ التأمين+ الصيانة الدورية) × ٢٠%

= (٨٠٠٠ + ٣٥٠٠ + ٨٠٠) × ٢٠% = ٢٤٦٠ جنيه

مثال (٦): حصل أحد الموظفين في الشركة على منتجات بمبلغ ١٥.٠٠٠ جنيه في حين أن قيمتها السوقية تبلغ ٢٥.٠٠٠ ج ، فكم تبلغ قيمة الميزة العينية ؟

الحـــل

قيمة الميزة العينية = القيمة السوقية للمنتجات – تكلفة الحصول عليها

= ٢٥.٠٠٠ ج – ١٥.٠٠٠ ج = ١٠.٠٠٠ ج

وفي جميع الأحوال يجب على صاحب العمل أن يدرج بكشوف التسوية السنوية قيمة المزايا العينية التي يحصل عليها العامل طبقاً للقواعد السابقة ، مع حجز الضريبة وتوريدها إلى المأمورية المختصة ، أو على عاتق مستحق الإيراد إذا كان هو الملتزم بتوريد الضريبة . علما بأن المزايا العينية الجماعية معفاة من الضرائب طبقاً لنص المادة ١٣ البند الخامس .

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

تسرى الضريبة على ما يستحق للممول من خزانة أجنبية بشرط أن يكون عن أعمال أديت في مصر، مثل المرتبات والمكافآت التي تدفع لموظفي السفارات الأجنبية بمصر من غير الدبلوماسيين، والعاملين بالمراكز الثقافية الأجنبية ومكاتب التمثيل ومكاتب المنظمات الدولية المسجلة في مصر. ويشترط لخضوع هذه المبالغ للضريبة ما يلي :

١- أن يتم دفع هذه المبالغ لمصريين أو أجانب مقيمين في مصر .

٢- أن يكون المصدر الذي دفع المبالغ أجنبياً .

٣- أن يكون الدفع مقابل أعمال أديت في مصر .

ثالثاً: مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام من غير المساهمين

تسرى الضريبة على مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام باعتبارهم موظفين في هذه الشركات ، كما تسرى على مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة من غير المساهمين في

شركات قطاع الأعمال العام الخاضعة لأحكام القانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ التي تشمل كل من :

١- **الشركات القابضة** : وهي الشركة التي يكون رأس مالها مملوكا بالكامل للدولة أو للأشخاص الاعتبارية العامة ، ويتم تعيين وعزل رئيس وأعضاء مجلس الإدارة بقرار الجمعية العامة ، ويحدد القرار مرتبات ومكافآت وبدل حضور الجلسات والمكافآت السنوية لهم .

٢- **الشركات التابعة** : وهي الشركات التي تكون مملوكة بالكامل لإحدى الشركات القابضة أو يكون لها ٥١ % من رأسمالها على الأقل ويملك باقي الأسهم أفراد أو منشآت من القطاع الخاص .

رابعاً: مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين في شركات الأموال مقابل عملهم الإداري

تسرى الضريبة على ما يحصل عليه مقابل العمل الإداري رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة (المنتدبون) والمديرون في شركات الأموال الخاضعة لأحكام القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ من شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة طبقا للبند (٤). وذلك بصرف النظر عن قيمة هذه المبالغ ومهما كان عدد الرؤساء والأعضاء وبصرف النظر عن كونهم مساهمين أو غير مساهمين. أما ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة أو من يمثلونهم من بدلات أو مكافآت عضوية لا يخضع للضريبة على المرتبات، لأن هذه المبالغ لا يتم صرفها مقابل عمل وذلك **منعاً للازدواج الضريبي**، لأنها خضعت للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية حيث لا تعتمد كنفقة (البند ٤ من المادة ٥٢ من القانون).

المبحث الثاني

الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبي

وردت الأحكام الخاصة بتحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة في المواد (١٠) و (١١) من القانون والمواد من (١٣) حتى (١٥) من اللائحة ، وتم تناولها بالشرح كما يلي :

أولاً : تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة :

جاء بالمادة (١٠) من القانون ما يلي :

- تحدد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة عن كل جزء من السنة تم الحصول فيه على أي إيراد من الإيرادات الخاضعة للضريبة بنسبة مدته إلى سنة وعلى أساس الإيراد الشهري بعد تحويله إلى إيراد سنوي.
- وفي حالة حدوث تغيير في الإيراد الخاضع للضريبة يعدل حساب هذا الإيراد من تاريخ التغيير على أساس الإيراد الجديد أو الإيراد القديم أيهما أقل بعد تحويله إلى إيراد سنوي . ويتم في كل سنه إجراء تسوية وفقاً للإجراءات والقواعد التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون .
- ويتم توزيع متجمد المرتبات والأجور وما في حكمها مما يصرف دفعة واحدة في سنة ما على سنوات الاستحقاق عدا مقابل الأجازات ، ويعاد حساب الإيراد الداخل في وعاء الضريبة عن كل سنة ، وتسوى الضريبة المستحقة على هذا الأساس " .

يتضح من نص المادة (١٠) من القانون ما يلي :

١- سنوية الضريبة على المرتبات :

حيث جاء بالفقرة الأولى منها أن الضريبة على المرتبات وما في حكمها سنوية ، وتستحق عن كل جزء من السنة تم الحصول فيه على أي إيراد من

الإيرادات الخاضعة للضريبة بنسبة مدته وعلى أساس الإيراد الشهري بعد تحويله إلى إيراد سنوي حتى يمكن تحديد الضريبة المستحقة .

مثال توضيحي (١):

تسلم أحد العمال العمل في ٢٠١٨/٩/١٥ ، وحصل على راتب قدره ٨٠٠ جنيه عن شهر سبتمبر ، فكيف يتم حساب الضريبة المستحقة ؟.

الحـــل

المبلغ الذي حصل عليه العامل خلال شهر سبتمبر يمثل أجر نصف شهر لذلك يجب تحويل الراتب إلى شهري ثم تحويله إلى سنوي كما يلي :

تحويل الراتب إلى شهري = ٨٠٠ ج × ٢ = ١٦٠٠ ج شهرياً

تحويل الراتب الشهري إلى سنوي= ١٦٠٠ ج × ١٢ شهر=١٩٢٠٠ج سنويا

حساب الضريبة السنوية

= [الدخل السنوي – (الشريحة المعفاة + الإعفاء الشخصي)] × ١٠%

= [١٩٢٠٠ ج – (٨٠٠٠ ج + ٧٠٠٠ ج)] × ١٠%

= ٤٢٠٠ ج × ١٠ % = ٤٢٠ ج سنوياً

يقع الوعاء الضريبي في الشريحة الثانية فيستحق خصم ضريبي بمعدل ٨٥%

الخصم الضريبي = ٤٢٠ ج × ٨٥% = ٣٥٧ جنيه

قيمة الضريبة المستحقة السنوية = ٤٢٠ – ٣٥٧ = ٦٣ جنيه

يتم تحويل الضريبة السنوية إلى ضريبة تخصم شهرياً :

الضريبة المستحقة شهرياً = ٦٣ ج ÷ ١٢ شهر = ٥.٢٥ ج

الضريبة المستحقة على المبلغ (نصف شهر) = ٥.٢٥ ÷ ٢ = ٢.٦٢٥ ج

أما في ظل القانون رقم ٢٦ لسنة ٢٠٢٠:

بفرض أن العامل استلم العمل في ٢٠٢٠/٩/١٥ فيتم حساب قيمة الضريبة المستحقة على راتب نصف شهر سبتمبر كما يلي:

الدخل السنوي الخاضع للضريبة = ٨٠٠ ج ×٢×١٢ شهر =١٩٢٠٠ج

هـذا يعنـي أن الممـول دون حـد الاعفـاء الضـريبي ولا تسـتحق عليـه الضـريبة، حيث يـتم خصـم مبلـغ ٩٠٠٠ جنيـه إعفـاء شخصـي بالإضـافة إلـى ١٥٠٠٠ جنيه شريحة معفاة.

مثال توضيحي (٢):

تسلم أحد العمال العمل في ٢٠٢٠/٩/١٥ ، وحصل على راتب قدره ١٨٠٠ جنيه عن شهر سبتمبر ، فكيف يتم حساب الضريبة المستحقة ؟.

الحـــل

المبلغ الذي حصل عليها العامل خلال شهر سبتمبر يمثل أجر نصف شهر لذلك يجب تحويل الراتب إلى شهري ثم تحويله إلى سنوي كما يلي :

تحويل الراتب إلى شهري = ١٨٠٠ ج × ٢ = ٣٦٠٠ ج شهرياً

تحويل الراتب الشهري إلى سنوي = ٣٦٠٠ ج × ١٢ شهر=٤٣٢٠٠ج سنويا

حساب الضريبة السنوية

وعاء الضريبة = الدخل السنوي – (الشريحة المعفاة + الإعفاء الشخصي)

= ٤٣٢٠٠ – (١٥٠٠٠ + ٩٠٠٠) = ١٩٢٠٠ ج سنوياً

الضريبة المستحقة = ١٥٠٠٠ ج × ٢.٥% + ٤٢٠٠ × ١٠%

= ٣٧٥ + ٤٢٠

= ٧٩٥ ج/سنويا

يتم تحويل الضريبة السنوية إلى ضريبة تخصم شهرياً :

الضريبة المستحقة شهرياً = ٧٩٥ ج ÷ ١٢ شهر = ٦٦.٢٥ ج/شهريا

الضريبة المستحقة على المبلغ (نصف شهر) = ٦٦.٢٥ ÷ ٢ = ٣٣.١٢ ج

٢- حساب الضريبة في حالة تغيير الإيراد :

فـي حالـة تغييـر الإيـراد الخاضـع للضـريبة خـلال السـنة مثـل حصـول الموظـف علـى عـلاوة دوريـة أو تخفيض مرتبـه بسـبب جـزاء إداري يـتم حسـاب الضريبة طبقاً للفقرة الثانية من المادة (١٠) من القانون عن طريق تعديل حساب

الإيراد من تاريخ التغيير على أساس الإيراد الجديد أو القديم أيهما أقل بعد تحويله لإيراد سنوي، على أن يتم إجراء التسوية في نهاية السنة.

ووفقاً للمادة (١٣) من اللائحة التنفيذية للقانون فإنه " في حالة حدوث تغيير في إيرادات العامل من المرتبات وما في حكمها الخاضعة للضريبة يجوز لجهة العمل حساب الضريبة المستحقة على العاملين على أساس الإيراد الجديد بعد تحويله إلى إيراد سنوي مع حجز فرق الضريبة الناتج بين الإيراد القديم والإيراد الجديد واحتفاظ الجهة بهذا الفرق لديها لحساب العاملين مع عدم احتساب مقابل تأخير على الفرق المحتجز " .

فالأصل أن يتم حساب الضريبة على أساس الإيراد القديم وتوريد الضريبة المحسوبة إلى مأمورية الضرائب المختصة ، ولكن يجوز لجهة العمل حساب الضريبة على أساس الإيراد الجديد بعد تحويله إلى إيراد سنوي مع حجز فرق الضريبة الناتج عن المحاسبة بين الإيراد الجديد والإيراد القديم طرف الجهة في حساب العاملين وتوريده في نهاية السنة إلى مأمورية الضرائب المختصة دون حساب مقابل تأخير على هذا الفرق .

مثال توضيحي (٣):

يتقاضى أحد الموظفين مرتب في أول يناير ٢٠٢٠ يبلغ ٣٠٠٠ج ، ثم أصبح ٣٥٠٠ج في أول يوليو، فما هو أساس حساب الضريبة ؟

الحـــل

- يتم حساب الضريبة على أساس٣٠٠٠ج شهرياً طوال عام ٢٠٢٠.
- في نهاية عام ٢٠٢٠ يتم إجراء تسوية يراعى فيها الزيادة التي تمت على المرتب اعتبارا من أول شهر يوليو وقدرها ٥٠٠ ج .

وقد حددت المادة رقم (١٤) من اللائحة التنفيذية للقانون إجراءات وقواعد التسوية في نهاية السنة ، حيث تلتزم جهة العمل بإجراء تسوية في نهاية السنة كما يلي :

أ- تحدد الإيرادات من المرتبات وما في حكمها التي يتقاضاها العامل من جهة عمله الأصلي خلال السنة .

ب- تخصم الإعفاءات المنصوص عليها في المادة (١٣) من القانون وطبقا لأحكامها

ج- تحسب الضريبة على ما يجاوز خمسة آلاف جنيه من صافى المرتبات وما في حكمها ، ولا يتأثر حساب الضريبة وفقاً لحكم هذه المادة بأية مبالغ يحصل عليها العامل من جهات عمل أخرى ، ولا يجوز تكرار خصم الشريحة التي لا تستحق عليها ضريبة من أي إيراد آخر .

د- تسدد الجهة ما يستحق من فروق الضريبة إن وجدت دون الإخلال بحق جهة العمل في الرجوع على العامل بما هو مدين به .

ويجب إجراء التسوية المشار إليها وتقديمها خلال شهر يناير من كل سنة وتوريد ناتج التسوية إلى مأمورية الضرائب المختصة .

وفي حالة وجود فروق ضريبية ناتجة عن الفحص يتم حساب مقابل التأخير اعتبارا من اليوم التالي لانتهاء الأجل المحدد لتقديم التسوية السنوية".

٣- المعالجة الضريبية لمتجمد المرتبات :

طبقاً للفقرة الثالثة من المادة (١٠) من القانون بالنسبة لمتجمد المرتبات والأجور وما في حكمها التي تصرف دفعة واحدة في سنة ما ، يتم توزيع هذا المبلغ المتجمد على سنوات الاستحقاق، ويعاد حساب الإيراد الداخل في وعاء الضريبة عن كل سنة، وتحسب الضريبة على أساس ذلك، ويتم تسوية الضريبة المستحقة على هذا الأساس، فيما عدا مقابل الأجازات.

مثال توضيحي (٤):

يتقاضى أحد الموظفين مرتب شهري يبلغ ٢٠٠٠ ج، وتم توقيع جزاء إداري وتم خصم ٥٠٠ ج شهرياً من مرتبه لمدة ثلاث سنوات اعتباراً من أول يناير عام ٢٠١٥ حتى ديسمبر ٢٠١٨، ثم طعن هذا الموظف ضد القرار في القضاء وحصل على حكم بإلغاء الجزاء الإداري، وبناءً على حكم المحكمة تم رد المبالغ التي سبق خصمها من الموظف. حدد المعاملة الضريبية لهذا المبلغ الذي تم رده للموظف ؟

الحـــل

- **المبلغ المتجمد من المرتب** = ٥٠٠ ج × ٣٦ شهر = ١٨.٠٠٠ جنيه
- يتم توزيع المبلغ المتجمد على سنوات الاستحقاق وعددها ثلاث سنوات وفقاً للمبالغ الفعلية التي كان من المقرر أن يصرفها الموظف خلال كل سنة .
- يتم إعادة حساب الضريبة مرة أخرى عن السنوات الثلاثة بعد إضافة هذا الجزء إلى وعاء الضريبة في تلك السنوات وتسوية الفروق الضريبية الناشئة عن ذلك .

ثانيًا : استثناءات من سعر الضريبة :

جاء بالمادة رقم (١١) [١] من القانون الإيرادات التي تخضع للضريبة بسعر مقطوع (١٠%) وبدون أي تخفيض أو خصومات ، حيث :

- استثناءً من أحكام المادة (٨) من قانون الضريبة على الدخل ، تسرى الضريبة على المبالغ التي يحصل عليها **المقيمون** من غير جهات عملهم الأصلية وذلك بسعر (١٠%) بغير أي تخفيض لمواجهة التكاليف ودون إجراء أي خصم آخر .

(١) مستبدلة بالمادة رقم (٢) من القانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ الصادر في٢٠١٣/٥/١٨.

- 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 " .

وقد جاء بالمادة (١٥) [١] من اللائحة التنفيذية للقانون ما يلي :

- تسرى 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 التي لا تستحق عليها 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 الخمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر عن المبالغ المدفوعة خلال الشهر السابق، وذلك على النموذج (٢ مرتبات).

- ويقصد بجهة العمل الأصلية الجهة المعين فيها العامل والتي يصرف منها مرتبه الأصلي. وتعد 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 تصرف للعامل منها وفقاً لأحكام المواد (٨) و (١٠) و (١٣) من القانون ، وفي هذه الحالة تطبق أحكام المادة (١١) من القانون على المرتب المجرد الذي يحصل عليه العامل من الجهة المعين فيها، ويتم حساب الضريبة المستحقة وفقاً لأحكام هذه المادة طبقاً لما ورد بالنموذج (٣ مرتبات). ويقصد بالمأمورية المختصة في تطبيق حكم المادة (١١) من القانون المأمورية التي يقع في نطاقها جهة العمل غير الأصلية.

(١) مستبدلة بالقرار رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ .

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

ويتضح من نص المادة (١١) من القانون والمادة (١٥) من اللائحة الأمور التالية في المحاسبة الضريبية للمرتبات وما في حكمها كما يلي :

١- أن الاستثناء الوحيد من أسعار الضريبة هو خضوع المبالغ التي يحصل عليها المقيمين فقط من غير جهات عملهم الأصلية للضريبة بسعر مقطوع قدره (١٠%) بدون أي تخفيض لمواجهة التكاليف .

٢- أن المقصود بجهة العمل الأصلية هي الجهة التي يعين فيها العامل وبها ملف التعاقد ويحصل منها على راتبه الأصلي .

٣- أن الجهة التي تعد في حكم جهة العمل الأصلية هي الجهة التي يتقاضى منها العامل على أكثر من ٥٠% من دخله خلال الفترة الضريبية، وتلتزم هذه الجهة بخصم مبلغ تحت حساب الضريبة على المبالغ التي تصرفها للعامل على أساس خصم الشريحة المعفاة وقدرها ١٥٠٠٠ جنيه، وإخضاعها للضريبة بالشرائح الواردة بالمادة (٨) من القانون، ورد الوعاء الشهري إلى وعاء سنوي طبقًا للمادة (١٠) من القانون، والتمتع بالإعفاءات الواردة بالمادة (١٣) من القانون. وتقوم جهة العمل الأخرى (الأصلية) بحساب الضريبة بنسبة ١٠% على **المرتب المجرد** (أي بعد خصم العلاوات المضافة وغير المضافة والإعفاءات بقوانين خاصة).

المبحث الثالث

الإيرادات غير الخاضعة للضريبة

وردت الحالات التي لا تخضع للضريبة على الدخل في المادة (١٢) من القانون والمادة (١٦) من اللائحة التنفيذية كما يلي:

فقد جاء بالمادة (١٢) من القانون أنه " لا تخضع للضريبة :

١- المعاشات .

٢- مكافآت نهاية الخدمة " .

وطبقا لنص هذه المادة يخرج هذان البندان من نطاق الخضوع للضريبة على الإيرادات من المرتبات وما في حكمها ، وكذلك مقابل الأجازات ، ونذكر فيما يلي مفهوم كل منها :

أولاً: المعاشات: هي المبالغ التي تدفعها الهيئات العامة أو الحكومية والشركات للموظفين بصفة دورية مدى الحياة بسبب بلوغهم سن التقاعد أو انتهاء خدمتهم، أو تصرف للورثة المستحقين في حالة وفاته، وهى معفاة بموجب القانون ٧٩ لسنة ١٩٧٥.

ثانياً: مكافأة نهاية الخدمة: أوضحت المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية للقانون المقصود بمكافأة نهاية الخدمة بأنها المكافأة التي تحددها النظم المطبقة في الجهة أو الشركة أو المنشأة بمناسبة انتهاء خدمة العامل وفي حالة عدم وجود هذه النظم أو وجودها وعدم تنظيمها لهذه المكافأة تحدد مكافأة نهاية الخدمة وفقاً لأحكام قانون العمل. ولا تخضع مكافأة نهاية الخدمة للضريبة لأنها لا تتصف بالدورية ولا تخرج عن كونها دفعة رأسمالية تدفع إلى الموظف أو العامل بمناسبة تركه الخدمة، وليس باعتبارها مكملة لمرتبه أو أجره ولكن بمثابة تعويض له .

ثالثاً: مقابل الإجازات: مقابل الإجازات هو المبلغ الذي يحصل عليه الموظف نتيجة عدم قيامه بالأجازات المقررة له قانونا واستمراره في العمل خلالها، وهي بمثابة تعويض له عن عدم الاستفادة من هذه الإجازات، كما أنها لا تتصف بالدورية، لذلك لا تعد من الإيرادات التي تخضع للضريبة. (طبقا الكتاب الدوري رقم (١) لسنة ٢٠٠٥).

رابعاً: المكافآت الجماعية: تعفى من جميع أنواع الضرائب والرسوم جميع المبالغ التي تصرف للعاملين الدائمين والمؤقتين بمكافآت شاملة بالجهاز الإداري للدولة ووحدات الإدارة المحلية أو الهيئات العامة أو المؤسسات العامة أو بشركات القطاع العام أو بشركات قطاع الأعمال العام وللعاملين بالدولة الذين تنظم شئون توظيفهم قوانين أو لوائح خاصة، وذلك بمناسبة بلوغ سن التقاعد أو انتهاء الخدمة ، وكذلك جميع المبالغ التي تصرف لأسرة العامل في حالة وفاته [١].

(١) القانون ٢٣٢ لسنة ١٩٩٦، منشور بالجريدة الرسمية بالعدد ٤٧ مكرر في ١٩٩٦/١١/٣٠ .

المبحث الرابع

الإعفاءات والاستبعادات الضريبة

وردت أحكام الإعفاءات والاستبعادات من الضريبة على المرتبات وما في حكمها في المادة (١٣) من قانون الضريبة على الدخل ، والمواد (١٢، ١٧، ١٨، ١٩) من اللائحة التنفيذية ، حيث تم تحديد الإيرادات المعفاة والمستبعدة من الخضوع للضريبة على الدخل .

جاء بالمادة رقم (١٣) من القانون أنه :

- مع عدم الإخلال بالإعفاءات الضريبية الأخرى المقررة بقوانين خاصة يعفى من الضريبة :

١- مبلغ ٩٠٠٠ جنيه إعفاء شخصياً سنوياً للممول [١].

- مع عدم الإخلال بالإعفاءات الضريبية الأخرى المُقررة بقوانين خاصة يُمنح الشخص ذو الإعاقة أو من يُوظف أو يرعى شخصا ذا إعاقة المزايا الأتية :

- يُزاد مبلغ الإعفاء الشخصى المنصوص عليه فى المادة (١٣) بند (١) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بنسبة ٥٠% من هذا المبلغ لكل شخص من ذوى الإعاقة أو لمن يرعى فِعليا شخص ذا إعاقة وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون الإجراءات والقواعد المُنظمة لذلك[٢].

- لصاحب العمل الذى يوظف أشخاصًا ذوى الإعاقة يزيدون على نسبة ٥% المُشار إليها فى المادة (٢٢) من هذا القانون الحق فى زيادة نسبة الإعفاء الشخصى المُقرر فى البند (١) من المادة (١٣) من قانون الضريبة على

---

(١) تم تعديل هذا البند بموجب المادة الأولى من القانون رقم ٢٦ لسنة ٢٠٢٠ و يعمل به من ٢٠٢٠/٧/١.

(٢) تم تعديل هذا البند بموجب المادة (٢) من القانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ و يعمل به من ٢٠١٣/٩/١ ، ثم تم التعديل بموجب المادة (٢٣) من القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠١٨ الصادر بتاريخ ٢٠١٨/٢/١٩ بخصوص حقوق الأشخاص(ذوى الإعاقة) .

الدخل المُشار إليه بنسبة (٥%)عن كل عامل يزيد عن النسبة المُقررة لتوظيف الأشخاص ذوى الإعاقة" .

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

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

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

٥- المزايا العينية الجماعية التالية :

أ- الوجبة الغذائية التي تصرف للعاملين .

ب- النقل الجماعي للعاملين أو ما يقابله من تكلفة .

ج- الرعاية الصحية .

د- الأدوات والملابس اللازمة لأداء العمل .

هـ- المسكن الذي يتيحه رب العمل للعاملين بمناسبة أدائهم للعمل .

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

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

- ويشترط[1] لتطبيق الإعفاء المنصوص عليه في البندين (٣) و (٤) ألا تزيد جملة ما يعفى للممول على (١٥%) من صافى الإيراد أو عشرة آلاف جنيه **أيهما أقل** ، ولا يجوز تكرار إعفاء الاشتراكات والأقساط المنصوص عليها في هذين البندين ضمن أي دخل آخر منصوص عليه في المادة (٦) من هذا القانون ".

(١) تم تعديل الفقرة بموجب المادة (١) من القانون ٥٣ لسنة ٢٠١٤ الصادر بتاريخ ٢٠١٤/٦/٣٠ و يعمل به من ٢٠١٤/٧/١.

وطبقا لنص المادة (١٣) من القانون والمادة (١٢) من اللائحة التنفيذية للقانون فإن المبالغ والمعفاة من الضريبة والمستبعدة عند تحديد وعاء الضريبة على المرتبات وما في حكمها تتمثل في أنواع الإيرادات التالية :

١- الإعفاءات الممنوحة بقوانين خاصة :

وهي المبالغ المعفاة بقوانين خاصة ، حيث يجب ألا يترتب على تطبيق أحكام هذا القانون المساس بالإعفاءات الممنوحة بقوانين خاصة ، وتشمل هذه الإعفاءات المبالغ التالية [١] :

- العلاوات الخاصة المضافة إلى الأجر الأساسي .
- العلاوات الخاصة غير المضافة إلى الأجر الأساسي .
- العلاوات الاجتماعية والإضافية .
- البدلات المعفاة بقوانين خاصة مثل بلد الجامعة وبدل القضاة وبدل التمثيل والاستقبال وغيرها ..... .
- المبالغ التي يحصل عليها الموظف مقابل نفقات فعلية لمواجهة الأعباء الوظيفية .

٢- الإعفاء الشخصي :

يتم خصم مبلغ ٩٠٠٠ جنيه (تسعة ألاف جنيه) إعفاءً شخصياً للممول سنوياً، أيا كان مقدار الإيراد الخاضع للضريبة، وبدون التمييز بين الممول الرجل أو المرأة، طبقاً للبند (١) من المادة (١٣) من القانون. وتم زيادة مقدار هذه الإعفاء إلى ١٥٠٠٠ جنيه اعتبارا من أول إبريل ٢٠٢٢[٢].

(١) الكتاب الدوري رقم (١) لسنة ٢٠٠٥ بشأن " أحكام تطبيق الضريبة على المرتبات وما في حكمها وفقا لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ " .

(٢) تم رفع مبلغ هذه الإعفاء إلى ١٥٠٠٠ جنيه اعتبارا من أول إبريل ٢٠٢٢، لكن لم يصدر القانون حتى تاريخ إعداد هذا الكتاب.

٣- اشتراكات التأمين الاجتماعي :

تعفى من الضريبة حصة العامل في اشتراكات التأمين الاجتماعي وغيرها المستقطعة وفقاً لأحكام قوانين التأمين الاجتماعي أو أي نظم أخرى بديلة. ويقصد بالنظم البديلة هي النظم التي يتم إنشاؤها وفقاً لأحكام القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٠ المشار إليه أو أي من القوانين المصرية الأخرى، طبقاً للمادة (١٧) من اللائحة التنفيذية للقانون .

وطبقا لقانون التأمينات الاجتماعية والمعاشات رقم ١٤٨ لسنة ٢٠١٩ يتم حساب اشتراك العامل في التأمينات الإجتماعية اعتبارا من ٢٠٢٠/١/١ على أساس **أجر الاشتراك** [١].

أجر الاشتراك وهو المقابل النقدي الذي يحصل عليه المؤمن عليه من جهة عمله الأصلية مقابل عمله الأصلي، ويشمل: الأجر الوظيفي، الأجر الأساسي، الأجر المكمل، الحوافز، العمولات، الوهبة، الأجور الإضافية، التعويض عن الجهود غير العادية، إعانة غلاء المعيشة، العلاوات الإجتماعية، العلاوات الإجتماعية الإضافية، المنح الجماعية، المكآفات الجماعية، ما زاد عن الحد الأقصى للأجر الأساسي، العلاوات الخاصة التي لم يتم ضمها للأجر الأساسي، البدلات.

بالنسبة **للوهبة (البقشيش)** حتى تعتبر جزء من أجر الإشتراك لابد من توافر الشروط التالية:

١- أن يكون قد جرى العرف بأن يدفعها عملاء المنشأة على أساس نسبة مئوية محددة مقدمًا من المبالغ المستحقة على العملاء.

---

(١) وزارة التضامن الاجتماعي، الهيئة القومية للتأمين الإجتماعي، كتاب دوري رقم (٤) لسنة ٢٠١٩ بشأن " الاجراءات المتبعة بشأن تحصيل الاشتراكات المستحقة على العاملين لدى الغير وفقا لأحكام قانون التامينات الاجتماعية والمعاشات الصادر بالقانون ١٤٨ لسنة ٢٠١٩ اعتبارا من ٢٠٢٠/١/١ " .

٢- أن يكون لها صندوق مشترك في المنشأة توضع فيه حصيلتها لتوزيعها بين العمال.

٣- أن يكون هناك قواعد متفق عليها بين رب العمل والعمال تحدد بموجبها كيفية توزيعها عليهم.

بالنسبة **لبند البدلات**، توجد بعض البدلات لا تعتبر جزء من أجر الإشتراك وهي:

١- بدل الإنتقال وبدل السفر وبدل حضور الجلسات وغيرها من البدلات التي تصرف للمؤمن عليه مقابل ما تكلفه من أعباء تقتضيها أعمال وظيفته، ويستثنى من ذلك بدل التمثيل.

٢- بدل السكن وبدل الملبس وبدل السيارة وغيرها من البدلات التي تصرف مقابل مزايا عينية.

٣- البدلات التي تستحق نتيجة ندب المؤمن عليه بعض الوقت داخل جهة عمله الأصلية أو خارجها.

٤- البدلات التي تستحق للمؤمن عليه لمواجهة أعباء المعيشة خارج البلاد.

*** حساب حصة العامل في التأمينات الاجتماعية :**

تتحدد حصة العامل وصاحب العمل في أقساط التأمينات الاجتماعية طبقاً للأسس التالية:

١- **حدود استبعاد البدلات من أجر الاشتراك:** يجب ألا يتجاوز مجموع البدلات المستبعدة من اجر الاشتراك ٢٥% من أجر اشتراك المؤمن عليه

٢- تحديد الحد الأدنى والأقصى لأجر الاشتراك في يناير من كل عام وفقًا للجدول التالي:

السنة	الحد الأدنى		الحد الأقصى	
	الشهري	السنوي	الشهري	السنوي
يناير ٢٠٢٠	١٠٠٠	١٢٠٠٠	٧٠٠٠	٨٤٠٠٠
٢٠٢١	١٢٠٠	١٤٤٠٠	٨١٠٠	٩٧٢٠٠
٢٠٢٢	١٤٠٠	١٦٨٠٠	٩٤٠٠	١١٢٨٠٠
٢٠٢٣	١٧٠٠	٢٠٤٠٠	١٠٩٠٠	١٣٠٨٠٠
٢٠٢٤	٢٠٠٠	٢٤٠٠٠	١٢٦٠٠	١٥١٢٠٠
٢٠٢٥	٢٣٠٠	٢٧٦٠٠	١٤٥٠٠	١٧٤٠٠٠
٢٠٢٦	٢٧٠٠	٣٢٤٠٠	١٦٧٠٠	٢٠٠٤٠٠
٢٠٢٧	٣٢٠٠	٣٨٤٠٠	١٩٣٠٠	٢٣١٦٠٠

٣- يتم خصم الاشتراكات عن الحد الأدنى لأجر الاشتراك الشهري للمؤمن عليه، بمعنى أن أقل مبلغ لأجر الاشتراك الشهري يتم حساب أقساط التأمين الاجتماعي عليه في عام ٢٠٢٠ هو ١٠٠٠ جنيه وفي عام ٢٠٢١ هو ١٢٠٠ جنيه ... وهكذا، حتى وإن كان الأجر الفعلي أقل من ذلك، فيتم حساب حصة العامل في التأمينات الاجتماعية على الحد الأدنى ثم يتم خصمه من الأجر الفعلي وتوريده للهيئة القومية للتأمينات الاجتماعية.

٤- يتم خصم الاشتراكات عن كامل أجر المؤمن عليه حتى الوصول إلى الحد الاقصى لأجر الاشتراك الشهري ثم يتم إيقاف خصم الاشتراكات.

٥- يتم حساب حصة الموظف في اشتراك التأمينات الاجتماعية بنسبة ١١% بالنسبة من أجر الإشتراك.

مثال توضيحي (١):

تقاضى أحد الموظفين خلال شهر يناير ٢٠٢٠ مرتب أساسي ١٧٠٠ج (٣٥٠ج علاوة خاصة مضافة)، مكافآت ١٠٠٠ج، أجور إضافية ٢٤٠ج ، بدل طبيعة عمل ٤٨٠ج، بدل تمثيل ٨٠٠ج، بدل استقبال ٦٠٠ج، حوافز إنتاج ٢٠٠٠ج، بدل انتقال مقابل تكلفة فعلية ١٠٠ج، بدل نقدي للوجبة الغذائية ٢٥٠ج .

المطلوب : حساب حصة الموظف في الاشتراك الشهري للتأمينات الاجتماعية.

الحـــل

١- تحديد أجر الاشتراك الشهري :

بيـــــان	جزئي
- الأجر الأساسي	١٧٠٠
- المكافآة	١٠٠٠
- أجور إضافية	٢٤٠
- بدل طبيعة عمل	٤٨٠
- بدل تمثيل	٨٠٠
- بدل استقبال	٦٠٠
- حوافز إنتاج	٢٠٠٠
إجمالي أجر الاشتراك الشهري (لم يتجاوز الحد الأقصى)	٦٨٢٠ ج
حصة العامل في التأمينات الاجتماعية شهريًا ١١%	٧٥٠.٢٠ ج

ملحوظة هامة:-

يلاحظ استبعاد بدل الانتقال لأنه مقابل تكلفة فعلية يتكبدها الموظف في أداء عمله، وكذلك البدل النقدي للوجبة الغذائية باعتباره بدل يصرف للموظف مقابل ميزة عينية.

مثال توضيحي (٢):

يتقاضى عامل خلال شهر يناير ٢٠٢١ أجر شهري بمبلغ ١٠٠٠جنيه.

المطلوب: حساب حصة الموظف في الاشتراك الشهري للتأمينات الاجتماعية.

الحل:

حيث أن العامل يتقاضى أجر شهري قدره ١٠٠٠ جنيه وهذا المبلغ أقل من الحد الأدنى لأجر الاشتراك الشهري خلال عام ٢٠٢١ وقدره ١٢٠٠ جنيه، لذلك يتم حساب قيمة حصة العامل في التأمينات الإجتماعية على أساس الحد الأدنى كما يلي:

حصة العامل = ١٢٠٠ جنيه × ١١% = ١٣٢ جنيه

ويتم استقطاع هذا المبلغ شهريًا من أجر العامل وتوريدها للهيئة القومية للتأمينات وصرف صافي الأجر الشهري له وقدره ٨٦٨ جنيه.

مثال توضيحي (٣):

يتقاضى عامل خلال شهر يناير ٢٠٢١ أجر شهري بمبلغ ٩٠٠٠جنيه.

المطلوب : حساب حصة الموظف في الاشتراك الشهري للتأمينات الاجتماعية.

الحل:

حيث أن العامل يتقاضى أجر شهري قدره ٩٠٠٠ جنيه وهذا المبلغ أكبر من الحد الأقصى لأجر الاشتراك الشهري خلال عام ٢٠٢١ وقدره ٨١٠٠ جنيه، لذلك يتم حساب قيمة حصة العامل في التأمينات الإجتماعية على أساس الحد الأقصى كما يلي:

حصة العامل = ٨١٠٠ جنيه × ١١% = ٨٩١ جنيه

ويتم استقطاع هذا المبلغ شهريًا من أجر العامل وتوريدها للهيئة القومية للتأمينات وصرف صافي الأجر الشهري له وقدره ٨١٠٩ جنيه.

مثال توضيحي (٤):

يتقاضى موظف خلال شهر يناير ٢٠٢٢ أجر شهري بمبلغ ١٥٠٠٠جنيه.

المطلوب : حساب حصة الموظف في الاشتراك الشهري للتأمينات الاجتماعية.

الحل:

حيث أن العامل يتقاضى أجر شهري قدره ١٥٠٠٠ جنيه وهذا المبلغ أكبر من الحد الأقصى لأجر الاشتراك الشهري خلال عام ٢٠٢٢ وقدره ٩٤٠٠ جنيه، لذلك يتم حساب قيمة حصة العامل في التأمينات الإجتماعية على أساس الحد الأقصى كما يلي:

حصة العامل = ٩٤٠٠ جنيه × ١١% = ١٠٣٤ جنيه

ويتم استقطاع هذا المبلغ شهريًا من أجر العامل وتوريدها للهيئة القومية للتأمينات وصرف صافي الأجر الشهري له وقدره ١٣٩٦٦ جنيه.

٤- اشتراكات صناديق التأمين الخاصة :

طبقاً للبند (٣) تعفى من الضريبة اشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاصة التي تنشأ طبقاً لأحكام القانون ٥٤ لسنة ١٩٧٥ وهو القانون الخاص بإصدار قانون صناديق التأمين الخاصة، حيث يقرر نظم تأمين خاصة للعاملين .

٥- أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي :

طبقاً للبند (٤) يعفى من الضريبة أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته أو لمصلحة الزوج أو الأولاد القصر ، وكذلك أي أقساط تأمين أخرى لاستحقاق معاش ، ويشترط :

- أن يكون التأمين على حياة أو صحة الممول نفسه .
- أن يكون التأمين لمصلحة الممول نفسه أو زوجته أو لصالح أولاده القصر، وإذا كان التأمين لصالح أي شخص أخر لا تخصم الأقساط .
- أن يكون التأمين في شركات مسجلة لدى الهيئة المصرية العامة للرقابة على التأمين طبقاً لما جاء بالمادة (١٨) من اللائحة التنفيذية للقانون .

ولكن يشترط بالنسبة للبندين (٤) و (٥) من هذه المادة ألا تزيد جملة ما يعفى للممول في السنة على **١٥% من صافى الإيراد أو عشرة آلاف جنيه أيهما أقل**، ولا يجوز تكرار إعفاء الاشتراكات والأقساط المنصوص عليها في هذين البندين ضمن أي دخل آخر منصوص عليه في المادة (٦) من القانون[١].

وهذا يعني أنه يشترط في الإعفاء الخاص باشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاصة وأقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي وأية أقسط تأمين لاستحقاق المعاش ألا تزيد جملة ما يعفى للممول على ١٥% من صافى

(١) المادة رقم (١٣) الفقرة الأخيرة المعدلة بالقانون رقم ٥٣ لسنه ٢٠١٤ ، وتم تعديل المادة رقم (١٢) من اللائحة التنفيذية بقرار وزير المالية رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥.

الإيراد السنوي أو عشرة ألاف جنية أيهما أقل . وعند حساب المبلغ المعفى من الضريبة [1] يتم إتباع الأتي :

- إذا كانت نسبة الـ ١٥% أكبر من ١٠.٠٠٠ جنيه يكون المبلغ المعفى هو المبلغ المدفوع بحد أقصى ١٠.٠٠٠ جنيه .
- إذا كانت نسبة الـ ١٥% أقل من ١٠.٠٠٠ جنيه يكون المبلغ المعفى هو المبلغ المدفوع بحد أقصى يعادل قيمة نسبة الـ ١٥% .

مما سبق يمكن وضع القاعدة التالية :

يتم المقارنة بين مبلغ نسبة ١٥% من صافى الإيراد السنوي ومبلغ١٠٠٠٠ج ويتم اختيار القيمة الأقل، ثم يتم مقارنة هذه القيمة بالمبلغ المسدد فعلاً ويتم اختيار المبلغ الأقل ليكون هو المبلغ المعفي من الضريبة على المرتبات .

مثال توضيحي (١):

يبلغ صافى الإيراد السنوي لعام ٢٠١٥ لأحد ممولي المهن الحرة ٧٥٠٠٠ جنيه وقد تبين من التسويات المقدمة أن هناك استقطاعات تتمثل في ١٥٠٠٠ جنيه اشتراكات في إحدى الصناديق المنشاة بموجب أحكام القانون ٥٤ لسنه ١٩٧٥، و٢٠٠٠٠ جنيه مجموع أقساط التأمين خلال العام على الممول لمصلحة زوجته وأولاد القصر .

المطلوب : تحديد وعاء الضريبة لهذا الممول ؟

(١) تم إلغاء المادة رقم (٢٠) من اللائحة التنفيذية بالقرار رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ .

الحـــل

بيـــــــــان	المبلغ
صافى الإيراد السنوي	**٧٥٠٠٠**
يضاف إليه : اشتراكات في إحدى الصناديق	**١٥٠٠٠**
أقساط التأمين المسددة	**٢٠٠٠٠**
إجمالي الإيراد	**١١٠٠٠٠**
يخصم منه : **مجموع الاشتراكات وأقساط التأمين** (نسبة الـ١٥% تعادل مبلغ ١١٢٥٠ جنيه ولذا تم خصم مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه وهو الأقل وفى كل الأحوال إذا كانت جمله ما تم سداده بالفعل اقل من ما حدده القانون بعالية يتم خصم المسدد الفعلي)	**(١٠٠٠٠)**
الوعاء الخاضع للضريبة	**١٠٠٠٠٠**

مثال توضيحي (٢):

حدد القيمة المعفاة طبقا لحكم البندين ٣ ، ٤ من المادة ١٣ من القانون في الحالات التالية :

الحالة	المسدد الفعلي	نسبة ١٥%	القيمة المقارنة
الأولى	**٩.٩٠٠**	**٩.٥٠٠**	**١٠.٠٠٠**
الثانية	**١٥.٠٠٠**	**٢٠.٠٠٠**	**١٠.٠٠٠**
الثالثة	**٩.٠٠٠**	**١٥.٠٠٠**	**١٠.٠٠٠**

الحـــل

بعد تطبيق القاعدة العامة السابقة نجد ما يلي :

الحالة الأولى : يتم إعفاء نسبة ١٥ % وقيمتها ٩٥٠٠ جنيه

الحالة الثانية : يتم إعفاء المبلغ المقرر وقيمته ١٠.٠٠٠ جنيه

الحالة الثالثة : يتم إعفاء المسدد الفعلي وقيمته ٩.٠٠٠ جنيه

مثال توضيحي (٣): حدد المبلغ الواجب خصمه من المرتب:

الحالة	(١) نسبة ١٥%	(٢) المبلغ الثابت ١٠.٠٠٠ج	(٣) أيهما أقل من ١ و ٢	(٤) المبلغ المدفوع	(٥) المبلغ المعفى أيهما أقل من ٣ و٤
الأولى	**١٢.٠٠٠**	**١٠.٠٠٠**	**١٠.٠٠٠**	**٦.٠٠٠**	**٦.٠٠٠**
الثانية	**٤.٠٠٠**	**١٠.٠٠٠**	**٤.٠٠٠**	**٤.٥٠٠**	**٤.٠٠٠**
الثالثة	**١٤.٠٠٠**	**١٠.٠٠٠**	**١٠.٠٠٠**	**١٢.٠٠٠**	**١٠.٠٠٠**
الرابعة	**٥.٠٠٠**	**١٠.٠٠٠**	**٥.٠٠٠**	**٣.٨٠٠**	**٣.٨٠٠**
الخامسة	**١٥.٠٠٠**	**١٠.٠٠٠**	**١٠.٠٠٠**	**٩.٦٠٠**	**٩.٦٠٠**

يقصد بصافي الإيراد الذي يتخذ أساسا لحساب نسبة ١٥% إجمالي الإيراد السنوي مخصوماً منه كافة المبالغ المعفاة وقبل خصم اشتراكات صناديق التأمين الخاص وأقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي .

٦- المزايا العينية الجماعية :

حدد البند (٥) من المادة (١٣) من القانون المزايا العينية الجماعية المعفاة من الضريبة ، وتشمل :

أ- الوجبة الغذائية التي تصرف للعاملين .

ب- النقل الجماعي للعاملين أو ما يقابله من تكلفة .

ج- الرعاية الصحية .

د- الأدوات والملابس اللازمة لأداء العمل .

هـ- السكن الذي يتيحه رب العمل للعاملين بمناسبة أدائهم العمل .

وحددت المادة (١٩) من اللائحة التنفيذية للقانون ثلاث شروط لتمتع هذه المزايا العينية بالإعفاء من الضريبة ، وتتمثل هذه الشروط فيما يلي :

أ- أن تكون الوجبة الغذائية في موقع العمل .

ب- أن يكون النقل الجماعي لجميع العاملين أو لفئة منهم في وسائل نقل جماعية سواء كانت السيارة مملوكة أو مستأجرة .

ج- أن يكون المسكن مملوكاً لرب العمل أو مستأجراً من الغير وتستلزمه طبيعة العمل .

يتضح من البند (٥) من المادة (١٣) من القانون والمادة (١٩) من اللائحة التنفيذية أنه يقتصر إعفاء قيمة المزايا العينية الجماعية التالية من الضريبة دون غيرها :

أ- الوجبة الغذائية التي تصرف في موقع العمل لجميع العاملين ، كما في الشركات الكيماوية وشركات الأسمنت ، فإذا ما تم صرف بدل نقدي للوجبة يخضع للضريبة .

ب- النقل الجماعي لجميع العاملين أو لفئة منهم أو ما يقابله من تكلفة ، سواء أكانت السيارات مملوكة للشركة أم مستأجرة .

ج - الرعاية الصحية لجميع العاملين .

د- الأدوات والملابس التي تستلزمها طبيعة العمل .

هـ- المسكن المجاني الذي يستلزمه طبيعة العمل ويوفره رب العمل للعاملين مقابل عملهم، سواء كان هذا المسكن مملوكاً لرب العمل أو مستأجراً.

٧- حصة العاملين من الأرباح :

طبقا للبند (٦) من المادة (١٣) من القانون يعفى من الضريبة حصة العاملين من الأرباح والتي يتم توزيعها سنوياً طبقا للقانون . حيث تنص المادة (٤١) من قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بشأن " شركات المساهمة والتوصية بالأسهم وذات المسئولية المحدودة " ، والمادة (٣٤) من القانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ الخاص " قانون قطاع الأعمال العام ، على أن يتم تخصيص حصة نقدية لتوزيعها على العاملين لا تقل عن ١٠% من الأرباح المقرر توزيعها وبما لا يزيد عن مجموع الأجور السنوية للعاملين .

وتم إعفاء حصة العاملين في الأرباح من الخضوع للضريبة باعتبارها جزء من أرباح الأشخاص الاعتبارية ، لمنع الازدواج الضريبي .

٨- ما يحصل عليه أعضاء السلكيين الدبلوماسي والقنصلي :

طبقا لنص البند (٧) من المادة (١٣) من القانون يعفى من الضريبة ما يحصل عليه أعضاء السلكيين الدبلوماسي والقنصلي والمنظمات الدولية وغيرهم من الممثلين الدبلوماسيين الأجانب ، وذلك بالشروط التالية :

- أن يكون الشخص أجنبياً .
- أن يقتصر الإعفاء على ما يحصلون عليه مقابل عملهم الرسمي .
- أن تكون المعاملة بالمثل وفي حدود تلك المعاملة ، ويتم ذلك عادة في شكل اتفاقيات دولية ثنائية .

٩- ضريبة الدمغة المقررة قانوناً :

وتحسب ضريبة الدمغة النسبية كما يلي :

تنص المادة (٧٩) من قانون ضريبة الدمغة رقم (١١١) لسنة ١٩٨٠ على إخضاع المبالغ التي تصرفها الجهات الحكومية وشركات القطاع العام والجمعيات التعاونية من المرتبات والمكافآت وما في حكمها والإعانات لضريبة الدمغة على الوجه التالي :

إجمالي الإيراد الشهري فئة الضريبة	سعر الضريبة
..... حتى ٥٠ جنيه	معفاة
أكثر من ٥٠ ــ ٢٥٠ جنيه	٠.٦٠ %
أكثر من ٢٥٠ ــ ٥٠٠ جنيه	٠.٦٥ %
أكثر من ٥٠٠ ــ ١٠٠٠ جنيه	٠.٧٠ %
أكثر من ١٠٠٠ ــ ٥٠٠٠ جنيه	٠.٧٥ %
أكثر من ٥٠٠٠ ــ ١٠.٠٠٠ جنيه	٠.٨٠ %
أكثر من ١٠.٠٠٠ جنيه	٠.٣٠ % من الزيادة

وبينت المادة (١٤) من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ الجهات التي تسري عليها ضريبة الدمغة والتي تتمثل في وزارات الحكومة ومصالحها والأجهزة التي لها موازنة خاصة بها، ووحدات الحكم المحلي، والهيئات العامة، والمجالس العليا لشركات القطاع العام، والجمعيات التعاونية.

وقد بينت المادة (٢٨) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (١١١) لسنة ١٩٨٠م أسس حساب ضريبة الدمغة النسبية على الوجه التالي :

أ- تكون فئة الضريبة المستحقة هي الفئة المحددة للطبقة التي تقع فيها القيمة الكاملة للمبلغ المقرر صرفه، حتى ولو تضمن مبالغ معفاة من الضريبة أصلا.

ب- تستبعد من قيمة المبلغ المقرر صرفه الأقساط والاشتراكات وغيرها المعفاة من الضريبة قانوناً، مثل :

* أقساط واشتراكات التأمين والمعاش.
* اشتراكات التأمين الاجتماعي والعلاوات الاجتماعية والخاصة .
* بدلات التمثيل والإقامة المنصرفة للعاملين في المناطق النائية .
* البدلات المعفاة بطبيعتها من الضريبة على المرتبات لأنها تقابل مصروفا فعليا مثل بدل الملابس وبدل الانتقال الفعلي .

ج- لا يتم استبعاد المبالغ التالية من المبالغ الخاضعة لضريبة الدمغة النسبية :

* المزايا العينية ولو تم منحها نقدا لأنها تضاف إلى الإيرادات الخاضعة للضريبة على المرتبات ، لغرض تحديد الوعاء فقط .
* النفقات الشرعية، لأنها تمثل تصرف صاحب الإيراد في إيراده .

د- بعد استبعاد الأقساط والاشتراكات ، إذا كان صافي المبلغ المقرر صرفه لا يتجاوز الخمسين جنيها ، فإنه يعفى من الضريبة .

هـ- إذا زاد صافي المبلغ عن خمسين جنيها تستبعد الخمسين جنيها الأولى، وتسري الضريبة على الزيادة وبالفئة المستحقة في ضوء أسعار الضريبة بالجدول السابق.

و- يتم خصم قيمة ضريبة الدمغة النسبية بالكامل من وعاء الضريبة على المرتبات، بعد استبعاد أقساط واشتراكات التأمين الاجتماعي واشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاصة وقبل استبعاد المبالغ الخاصة بأقساط التأمين على الحياة.

مثال توضيحي (٤):

يتقاضى موظف حكومي شهريا خلال عام ٢٠٢٠ ، ٧٠٠ ج مرتب أساسي (يشمل علاوات مضافة ١٥٠ ج)، ١٧٥ج بدل طبيعة عمل، ٣٥٠ج بدل تمثيل واستقبال، ٣٠٠ج حوافز إنتاج، ١٦٠ج بدل انتقال فعلي ، ١٥٠ج علاوة خاصة ، ١٥ج علاوة اجتماعية .

المطلوب : تحديد وعاء ضريبة الدمغة النسبية وقيمتها الشهرية، إذا علمت أنه يستقطع شهريا ٣٠٠ ج نفقة شرعية و ٢٠٠ ج قسط استبدال معاش.

الحـــل

- تحديد فئة الضريبة على أساس المبلغ الإجمالي المقرر صرفه :

المبلغ الإجمالي = ٧٠٠ ج مرتب أساسي + الأجور المتغيرة (١٧٥ ج + ٣٥٠ج + ٣٠٠ ج + ١٦٠ ج + ١٥٠ ج + ١٥ ج)

= ٧٠٠ ج + ١١٥٠ ج = ١٨٥٠ جنيه

يقع هذا المبلغ في شريحة (من ١٠٠٠ حتى ٥٠٠٠) بسعر ٠.٧٥ % .

قسط التأمينات الاجتماعية :

على أجر الإشتراك = ١٨٥٠ جنية × ١١% = ٢٠٣.٥٠ ج

- تحديد وعاء ضريبة الدمغة النسبية :

إجمالي ما يحصل عليه الموظف شهريا		**١٨٥٠**
يخصم منه :		
- اشتراك التأمينات الاجتماعية	**٢٠٣.٥٠**	
- بدل تمثيل واستقبال (معفى)	**٣٥٠**	
- بدل انتقال فعلي (معفى)	**١٦٠**	
- علاوة خاصة (١٥٠ + ١٥٠)	**٣٠٠**	
- علاوة اجتماعية	**١٥**	
- قسط استبدال معاش	**٢٠٠**	
- الشريحة المعفاة من ضريبة الدمغة	**٥٠**	
مجموع الخصومات		**(١٢٧٨.٥)**
وعاء ضريبة الدمغة النسبية الشهري		**٥٧١.٥**

– ضريبة الدمغة النسبية = ٥٧١.٥٠ج × ٠.٠٠٧٥ = ٤.٢٨ ج تقرب لأقرب جنيه أعلى ٥ جنيه

١٠– الشريحة المعفاة :

يتم خصم مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه (خمسة عشرألف جنيه)[١] شريحة لا تستحق عليها ضريبة، بشرط عدم خصمها من مصادر دخل أخرى للممول خلال ذات السنة.

ويجب توريد ما تم خصمه إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر عن المبالغ المدفوعة خلال الشهر السابق . وفي حالة حدوث تغيير في الإيراد الخاضع للضريبة يتم تطبيق الحكم الوارد بالمادة (١٤) من هذه اللائحة .

(١) مستبدلة بالقانون ٢٦ لسنة ٢٠٢٠ .

المبحث الخامس

تحديد الوعاء الضريبي

بعد تحديد كل من الإيرادات الخاضعة للضريبة والإيرادات التي تدخل في وعاء الضريبة والإيرادات غير الخاضعة للضريبة والإعفاءات الضريبية والاستبعادات من الضريبة، يمكن قياس وعاء الضريبة وحساب الضريبة المستحقة طبقا لنموذج حساب الضريبة[1] على المرتبات وما في حكمها .

أولاً: نموذج حساب وعاء الضريبة :

تمر عملية قياس وعاء ضريبة المرتبات وحساب الضريبة المستحقة بسبعة خطوات متتابعة كما يلي :

١-حساب إجمالي الإيراد السنوي من المرتبات والأجور الأساسية والمتغيرة

٢- يخصم منه :

* **الإيرادات المعفاة بقوانين خاصة**، وهي:
  - العلاوات الخاصة المضافة وغير المضافة للأجر الأساسي،
  - العلاوات الاجتماعية والإضافية ،
  - البدلات والمبالغ التي حصل عليها الموظف مقابلة تكاليف فعلية يتطلبها أداء العمل مثل بدل الانتقال .
* **مبالغ معفاة من الضريبة طبقا للمادة (١٣) من القانون :**
  - الإعفاء الشخصي السنوي للممول وقدرها ٩٠٠٠ جنيه .
  - اشتراكات التأمين الاجتماعي وأقساط الادخار .

٣- تحديد صافي الإيراد المؤقت: يساوي إجمالي الإيراد المحدد في الخطوة (١) يطرح منه مجموع الخصومات المحددة في الخطوة (٢). ويستخدم هذا الرقم

(١) مصلحة الضرائب العامة، الكتاب الدوري رقم (١) لسنة ٢٠٠٥، الملحق رقم (٢).

في حساب اشتراكات الصناديق الخاصة والتأمين على حياة الممول وأقساط التأمين الصحي في البند (٤) التالي .

٤- يخصم منه :

- اشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاص .
- التأمين على حياة الممول لمصلحته ومصلحة زوجته وأولاده القصر .
- أقساط التأمين الصحي وأقساط تأمين لاستحقاق معاش

(ويشترط ألا يزيد جملة ما يعفى في هذا البند عن ١٥% من صافي الإيراد أو ١٠.٠٠٠ج أيهما أقل أو المسدد الفعلي إذا كان أقل منهم) .

٥- **تحديد إجمالي الإيراد الخاضع للضريبة** = صافي الإيراد المؤقت المحدد في الخطوة (٣) – الخصومات في الخطوة (٤) .

٦- **تحديد صافي الإيراد الخاضع للضريبة** = إجمالي الإيراد المحدد في الخطوة (٥) – ضريبة الدمغة النسبية بالنسبة للمبالغ التي تدفعها الجهات الحكومية والقطاع العام فقط أم المرتبات التي يدفعها القطاع الخاص لموظفيها لا تخضع لضريبة الدمغة النسبية .

٧- **تحديد الوعاء الخاضع للضريبة** = صافي الإيراد الخاضع للضريبة المحدد في الخطوة (٦) – الشريحة التي لا تستحق عليها ضريبة وقدرها ١٥٠٠٠ ج .

ويوضح الشكل التالي نموذج لحساب وعاء الضريبة على المرتبات وما في حكمها كما يلي :

نموذج حساب الضريبة على المرتبات

	بيـــان	جزئي	كلي
	إجمالي الإيراد السنوي :		
	– مرتب أساسي	×××	
	– أجور متغيرة	×××	
١	إجمالي الإيراد السنوي للموظف		×××××
٢	يخصم منه		
	* إعفاءات بقوانين خاصة :		
	– علاوات خاصة مضافة للأجر الأساسي	××××	
	– علاوات خاصة غير مضافة للأجر الأساسي	××××	
	– العلاوات الاجتماعية والإضافية	××××	
	– بدلات لمقابلة مصروفات فعلية : بدل انتقال	××××	
	* إعفاءات طبقا للمادة ١٣ من القانون :		
	– الإعفاء الشخصي السنوي	٩٠٠٠	
	– اشتراكات التأمين الاجتماعي وأقساط الادخار	××××	
	المجمـوع		(××××)
٣	صافى الإيراد السنوي المؤقت		××××
٤	يخصم منه :		
	– اشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاص	×××	
	– التأمين على حياة الممول لمصلحته ومصلحة زوجته وأولاده القصر	×××	
	– أقساط التأمين الصحي وأقساط تأمين لاستحقاق معاش	×××	
	المجمـوع		(×××)
٥	إجمالي الإيراد الخاضع للضريبة		××××
	يستبعد منه :		
	– ضريبة الدمغة النسبية		(×××)
٦	صافي الإيراد الخاضع للضريبة		××××
	يستبعد منه :		
	– الشريحة التي لا يستحق عليها ضريبة		١٥٠٠٠
٧	وعاء الضريبة (يقرب لأقرب عشرة جنيهات أقل)		××××

ثانياً : حساب قيمة الضريبة المستحقة

يتم تقسيم وعاء الضريبة إلى شرائح وتحديد أسعار الضريبة طبقا لأحكام المادة (٨) من القانون .

مثال توضيحي (١):

يتقاضى موظف حكومي شهرياً مرتب أساسي ٢٠٠٠ج يتضمن علاوات خاصة مضافة قدرها ٥٠ج وذلك اعتبارا من يناير ٢٠٢١، ١٠٠ج بدل طبيعة عمل، ٤٠٠ج بدل تمثيل واستقبال، ٦٠٠ج حوافز إنتاج، و ٢٠ج علاوة اجتماعية، ١٥٠ج بدل انتقال فعلي شهري. ويستقطع ١٥٠ج قسط تأمين على حياته لصالح أولاده القصر، و ١٠٠ج قسط تأمين لصالح شقيقته.

المطلوب : تحديد وعاء وقيمة الضريبة على المرتبات المستحقة شهرياً .

الحـــل

١- حساب حصة العامل في اشتراك التأمينات الاجتماعية :

- أجر الاشتراك الشهري = ٢٠٠٠ج +١٠٠ +٤٠٠ + ٦٠٠ + ٢٠ + ١٥٠ = ٣٢٧٠ج

- حصة العامل شهريا = أجر الاشتراك الشهري × ١١%

= ٣٢٧٠ج × ١١% = ٣٦٠ج

٢- حساب قسط التأمين على حياة الممول :

قسط التأمين على الممول لصالح شقيقته لا يعتد به ولا يعفى من الضريبة لأن الإعفاء يكون لقسط التامين على حياة الممول لمصلحته أو لمصلحة زوجته وأولاده القصر فقط. ويتم حساب قيمة القسط المعفي من الضريبة كما يلي:

- الأقساط المسددة الفعلية = ١٥٠ج × ١٢ شهر = ١٨٠٠ ج

- نسبة ١٥% المحسوبة = ١٥ % × ١٨٤٨٠ج = ٢٧٧٢ ج

- الحد الأقصى = ١٠.٠٠٠ ج

يتم المقارنة بين الحد الأقصى ١٠٠٠٠ج ونسبة ١٥% واختيار الأقل وهو ١٥% ويبلغ ٢٧٧٢ج ، ثم يتم المقارنة بين ١٥% والمبلغ المسدد الفعلي ومقداره ١٨٠٠ج ويتم اختيار المبلغ الأقل وهو ١٨٠٠ جنيه. وبذلك يكون المبلغ المسموح بخصمه سنوياً من أقساط التأمين هو ١٨٠٠ جنيه .

٣- حساب ضريبة الدمغة النسبية :

- إجمالي الإيراد الشهري = ٣٢٧٠ جنيه

يقع المبلغ الشهري في الشريحة (من١٠٠٠ج حتى٥٠٠٠ج) وفئة ضريبة الدمغة النسبية المستحقة ٠.٧٥%.

إجمالي ما يحصل عليه الموظف شهريا		**٣٢٧٠**
يخصم منه :		
- اشتراك التأمين الاجتماعي الشهري	**٣٦٠**	
- بدل تمثيل واستقبال (معفى)	**٤٠٠**	
- بدل انتقال فعلي (معفى)	**١٥٠**	
- علاوة خاصة مضافة للمرتب	**٥٠**	
- علاوة اجتماعية	**٢٠**	
		(٩٢٠)
صافي الإيراد الخاضع للضريبة		**٢٣٥٠**
- الشريحة المعفاة من ضريبة الدمغة		**(٥٠)**
وعاء ضريبة الدمغة النسبية الشهري		**٢٣٠٠**

ضريبة الدمغة النسبية الشهرية = ٢٣٠٠ ج × ٠.٠٠٧٥ = ١٧.٢٥ جنيه

ضريبة الدمغة النسبية السنوية = ١٧.٢٥ج × ١٢ شهر = ٢٠٧ جنيه

ويتم قياس قيمة وعاء الضريبة وحساب الضريبة المستحقة كما يلي :

بيـــــان	جزئي	كلي
إجمالي الإيراد السنوي :		
ـ مرتب أساسي (٢٠٠٠ج × ١٢ شهر)		٢٤٠٠٠
ـ أجور متغيرة :		
بدل طبيعة عمل (١٠٠ج ×١٢ شهر)	١٢٠٠	
بدل تمثيل واستقبال (٤٠٠ج × ١٢ شهر)	٤٨٠٠	
حوافز إنتاج (٦٠٠ج × ١٢ شهر)	٧٢٠٠	
علاوة اجتماعية (٢٠ج × ١٢ شهر)	٢٤٠	
بدل انتقال فعلي (١٥٠ج × ١٢ شهر)	١٨٠٠	
		١٥٢٤٠
إجمالي الإيراد السنوي للموظف		٣٩٢٤٠
يخصم منه		
* إعفاءات بقوانين خاصة :		
ـ علاوات خاصة مضافة للأجر الأساسي (٥٠ج × ١٢)	٦٠٠	
ـ العلاوات الاجتماعية والإضافية (٢٠ج×١٢شهر)	٢٤٠	
ـ بدل انتقال فعلي (١٥٠ج × ١٢ شهر)	١٨٠٠	
ـ بدل تمثيل واستقبال (٤٠٠ج × ١٢ شهر)	٤٨٠٠	
* إعفاءات طبقا للمادة ١٣ من القانون :		
ـ الإعفاء الشخصي السنوي	٩٠٠٠	
ـ اشتراكات التأمينات الاجتماعية	٤٣٢٠	
		(٢٠٧٦٠)
صافى الإيراد السنوي المؤقت		١٨٤٨٠
يخصم منه : أقساط التأمين على حياة الممول		(١٨٠٠)
إجمالي الإيراد الخاضع للضريبة		١٦٦٨٠
يستبعد منه : ضريبة الدمغة النسبية		(٢٠٧)
صافي الإيراد / الوعاء الضريبي		١٧٩٤٧
يستبعد منه : الشريحة التي لا يستحق عليها ضريبة		(١٥٠٠٠)
وعاء الضريبة (يقرب لأقرب عشرة جنيهات أقل)		٢٩٤٧

يقرب وعاء الضريبة لأقرب عشرة جنيهات أقل فيصبح = ٢٩٤٠ جنيه

الضريبة السنوية المستحقة = ٢٩٤٠ ج × ٢.٥% = ٧٣.٥ جنيه

الضريبة المستقطعة شهرياً = ٧٣.٥ج ÷ ١٢ شهر = ٦.١٢٥ج

مثال توضيحي (٢):

يتقاضى مدير إحدى الشركات الخاصة شهرياً مرتب ٢٥٠٠٠ج خلال عام ٢٠٢١، وعند إجراء الفحص الضريبي لملف المدير تبين ما يلي:

- لا يتضمن المرتب الشهري مبلغ ٥٠٠ج بدل تمثيل واستقبال، ١٥٠٠ج حوافز إنتاج.
- تضع الشركة تحت تصرفة الشخصي سيارة تبلغ تكاليف الوقود خلال السنة ١٥٠٠٠ ج وتكاليف التأمين ٤٠٠٠ج وتكاليف الصيانة الدورية ٥٠٠٠ج.
- تضع الشركة تحت يده تليفون محمول تبلغ مصروفاته السنوية ١٠٠٠٠ج.
- يحصل على بدل ملابس وتغذية شهرية بمبلغ ٣٠٠٠ج.
- حصل المدير خلال العام على عدد ١٥٠٠ سهم من أسهم الشركة بسعر ١٥٠ج/سهم في حين أن السعر السوقي للسهم ١٧٠ج/سهم.
- كما حصل على قرض من الشركة بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ج بسعر فائدة ٣%.
- حصل على توزيعات أرباح الشركة خلال العام بمبلغ ١٥٠٠٠٠ج.
- يستقطع ٢٥٠ج قسط تأمين على حياته لصالح أولاده القصر، و١٠٠ج اشتراك في الصندوق الخاص بالعاملين بالشركة، والمدير مشترك في نظام التأمينات الإجتماعية.

المطلوب: تحديد وعاء الضريبة وقيمة الضريبة على المرتبات المستحقة شهريًا.

الحـــل

<u>أولا: تمهيد الحل:</u>

- بالنسبة لبدل التمثيل والاستقبال ويبلغ ٥٠٠ج يخضع للضريبة بالكامل لأن الشركة قطاع خاص، وكذلك تحضع حوافز الإنتاج وتبلغ ١٥٠٠ج للضريبة باعتبارها جزء مكمل للمرتب.
- بالنسبة للميزة العينية التي يحققها المدير من وضع سيارة تحت تصرفة الشخصي= (تكاليف الوقود + وتكاليف التأمين وتكاليف الصيانة الدورية) × ٢٠% = (١٥٠٠٠ + ٤٠٠٠ +٥٠٠٠) × ٢٠% = ٤٨٠٠ ج سنويا

- بالنسبة للميزة العينية التي يحققها المدير من وضع تليفون محمول تحت يده
= مصروفات التليفون × ٢٠% = ١٠٠٠٠ × ٢٠% = **٢٠٠٠ج**
- بالنسبة للميزة العينية التي يحققها المدير من الحصول على بدل نقدي شهري للملابس والتغذية بمبلغ **٣٠٠٠ج** تخضع بالكامل للضريبة باعتبارها جزء مكمل للأجر.
- بالنسبة للميزة العينية التي يحققها المدير من شراء أسهم الشركة بسعر أقل من القيمة السوقية للسهم تمثل الفرق بين تكلفة الشراء والقيمة السوقية
= ١٥٠٠ سهم × (١٧٠ج – ١٥٠ج) = **٣٠٠٠٠ج.**
- بالنسبة للميزة العينية التي يحققها المدير من الحصول على قرض من الشركة حيث أن قيمة القرض أكبر من مرتبه خلال ستة أشهر وأن سعر العائد أقل من ٧%، لذلك فإن قيمة الميزة الخاضعة للضريبة هي:
قيمة الميزة العينية = (٢٠٠٠٠٠ – ٢٠٠٠٠× ٦ شهور) × (٧%–٣%)
= ٨٠٠٠٠ج × ٤% = **٣٢٠٠ جنيه.**
- بالنسبة لحصة المدير من توزيعات أرباح الشركة خلال العام بمبلغ ١٥٠٠٠٠ج، معفاة من الضريبة لمنع حدوث الازدواج الضريبي.
- بالنسبة لأقساط التأمين على حياته لصالح أولاده القصر وقدرها ٤٠٠ج شهريًا، واشتراك في الصندوق الخاص بالعاملين بالشركة وقدره ١٠٠ج شهريًا، يتم تحديد المبلغ المستقطع كما يلي:
المبلغ الثابت = ١٠٠٠٠ج
المسدد الفعلي = ٥٠٠ج × ١٢شهر = ٦٠٠٠ ج خلال السنة
نسبة ١٥% = ٢٩١١٠٨ × ١٥% = ٤٠٦٦٦ جنيه
وبناء على ذلك يتم خصم المسدد الفعلي بمبلغ **٦٠٠٠ ج**
- بالنسبة لحصة المدير في اشتراكات التأمينات الاجتماعية: حيث أن المرتب أكبر من الحد الأقصى لأجر الاشترك الشهري (٨١٠٠ج) خلال عام ٢٠٢١، فيتم الحساب على أساس الحد الأقصى لأجر الاشتراك كما يلي:

- أجر الاشتراك الشهري = الحد الأقصى لأجر الاشتراك الشهري × ١١%

= ٨١٠٠ ج × ١١ % = ٨٩١ج

ثانيًا: قياس قيمة وعاء الضريبة وحساب الضريبة المستحقة كما يلي :

بيـــــان	جزئي	كلي
إجمالي الإيراد السنوي :		
- المرتب الأساسي (٢٠٠٠٠ج × ١٢ شهر)		٢٤٠٠٠٠
- أجور متغيرة :		
• بدل تمثيل واستقبال (٥٠٠ج × ١٢ شهر)	٦٠٠٠	
• حوافز إنتاج (١٥٠٠ج × ١٢ شهر)	١٨٠٠	
- المزايا العينية:		
• وضع سيارة تحت تصرفة الشخصي	٤٨٠٠	
• وضع تليفون محمول تحت يده	٢٠٠٠	
• البدل النقدي الشهري للملابس والتغذية	٣٠٠٠	
• شراء أسهم الشركة بسعر أقل من قيمتها السوقية	٣٠٠٠٠	
• الحصول على قرض من الشركة	٣٢٠٠	
		٥٠٨٠٠
إجمالي الإيراد السنوي للموظف		٢٩٠٨٠٠
يخصم منه		
* إعفاءات بقوانين خاصة :	--	
* إعفاءات طبقا للمادة ١٣ من القانون :		
- الإعفاء الشخصي السنوي	٩٠٠٠	
- اشتراكات التأمين الاجتماعي : (٨٩١ج×١٢ شهر)	١٠٦٩٢	
		(١٩٦٩٢)
صافي الإيراد السنوي		٢٧١١٠٨
يخصم منه : أقساط التأمين على حياة الممول لمصلحة وأولاده القصر واشتراكات الصندوق الخاص بالشركة		(٦٠٠٠)
صافي الإيراد الخاضع للضريبة		٢٦٥١٠٨
يستبعد منه : الشريحة التي لا يستحق عليها ضريبة		(١٥٠٠٠)
وعاء الضريبة (يقرب لأقرب عشرة جنيهات أقل)		٢٥٠١٠٠
حساب الضريبة المستحقة:		
الشريحة الثانية = ١٥٠٠٠ ج × ٢.٥ = ٣٧٥		
الشريحة الثالثة = ١٥٠٠٠ج × ١٠% = ١٥٠٠		
الشريحة الرابعة = ١٥٠٠٠ ج × ١٥% = ٢٢٥٠		
الشريحة الخامسة = ١٤٠٠٠٠ × ٢٠% = ٢٨٠٠٠		
الشريحة السادسة = ٥٠١٠٠ × ٢٢.٥% = ١١٢٧٢.٥		
الضريبة المستحقة خلال ٢٠٢١ = ٤٣٣٩٧.٥		
الضريبة المستقطعة شهريًا (٤٣٣٩٧.٥ ÷ ١٢ شهر)	٣٦١٦.٥	

مثال تطبيقي :

يتقاضى موظف بإحدى الشركات مرتب أساسي شهري قدرة ٢٠٠٠ج خلال عام ٢٠٢٠ ، و١٠٠٠ج حوافز إنتاج ، و٦٠٠ج بدل تمثيل واستقبال ، و٨٠٠ج بدل اغتراب ممنوح عوضاً عن نفقات يتكبدها الموظف في تنفيذ عمله . ويسدد قسط تأمين شهري ٤٠٠ ج على حياته لصالح أولاده القصر.

المطلوب : تحديد وعاء الضريبة على المرتبات ، وقيمة الضريبة المستحقة.

الحـل

١- حساب اشتراكات التأمين الاجتماعي :

الحد الأدنى والأقصى لأجر الاشتراك خلال عام ٢٠٢٠ = (١٠٠٠، ٧٠٠٠ج)

إذا يتم احتساب أجر الاشتراك الشهري على الأجر الفعلي

= ٢٠٠٠ + ١٠٠٠ + ٦٠٠ = ٣٦٠٠ ج

حصة العامل في الاشتراك الشهري = ٣٦٠٠ج × ١١% = ٣٩٦ ج

تم استبعاد بدل الاغتراب لأنه مقابل نفقة فعلية يتكبدها الموظف في تنفيذ عمله.

٢- حساب قسط التأمين المعفي من الضريبة :

المبلغ الثابت = ١٠٠٠٠ ج

المبلغ المسدد فعلاً = ٤٠٠ ج × ١٢ شهر = ٤٨٠٠ ج

نسبة ١٥% = ٢٩٤٤٨ج × ١٥ % = ٤٤١٧ ج

وعلى ذلك يتم خصم نسبة ١٥% لأنها هي المبلغ الأقل .

٣- يتم حساب وعاء الضريبة وقيمة الضريبة المستحقة شهريًا كما يلي:

بيـــــان	جزئي	كلي
إجمالي الإيراد السنوي : - مرتب أساسي (٢٠٠٠ج × ١٢ شهر) - أجور متغيرة : حوافز إنتاج (١٠٠٠ج × ١٢ شهر) بدل تمثيل واستقبال (٦٠٠ج × ١٢ شهر) بدل اغتراب فعلي (٨٠٠ج × ١٢ شهر) إجمالي الإيراد السنوي للموظف	٢٤٠٠٠ ١٢٠٠٠ ٧٢٠٠ ٩٦٠٠	٥٢٨٠٠
يخصم منه * إعفاءات بقوانين خاصة : - بدل اغتراب فعلي (٨٠٠ج × ١٢ شهر) * إعفاءات طبقا للمادة ١٣ من القانون : - الإعفاء الشخصي السنوي - اشتراكات التأمين الاجتماعي (٣٩٦ج × ١٢ شهر)	 ٩٦٠٠ ٩٠٠٠ ٤٧٥٢	(٢٣٣٥٢)
صافي الإيراد السنوي المؤقت		٢٩٤٤٨
يخصم منه : التأمين على حياة الممول لمصلحة أولاده القصر (يتم خصم نسبة ١٥% لأنها الأقل)		(٤٤١٧)
إجمالي الإيراد الخاضع للضريبة		٢٥٠٣١
يستبعد منه : الشريحة التي لا يستحق عليها ضريبة		(١٥٠٠٠)
وعاء الضريبة (يقرب لأقرب عشرة جنيهات أقل)		١٠٠٣٠
الضريبة المستحقة: الشريحة الثانية = ١٠٠٣٠ × ٢.٥% = ٢٥٠.٧٥ج الضريبة المستحقة شهريًا = ٢٥٠.٧٥ ÷ ١٢ شهر	٣٠	

ثالثاً : تسوية حساب الضريبة :

يتم في نهاية كل سنة ضريبية إعداد كشف تسوية لتحديد مبلغ الضريبة الصحيح المستحق على إيرادات الممول التي حصل عليها خلال العام لمعالجة التغيرات التي حدثت خلال العام، فيتم تسجيل جميع المبالغ التي حصل عليها الممول في كشف التسوية (فيما عدا المبالغ الخاضعة للضريبة المقطوعة) وتستبعد الخصومات والإعفاءات المقررة من هذه المبالغ ثم تحسب الضريبة عن السنة كلها، ويتم خصم الضرائب التي سبق سدادها شهرياً من مقدار الضريبة السنوية لتحديد الموقف الضريبي لهذا الممول، فإن كان رصيده مديناً يسدد الممول ما عليه، أما إذا كان الرصيد دائناً فتقوم المصلحة برد الزيادة للممول.

المبحث السادس

التزامات أصحاب الأعمال أو مستحق الإيراد والأحكام الخاصة بتحصيل الضريبة

وردت أحكام التزامات أصحاب الأعمال والعامل الملتزمون بدفع الضريبة على المرتبات وما في حكمها في المواد (١٤ ، ١٦)[1] من القانون والمواد (٢١) حتى (٢٣) من اللائحة التنفيذية ، كما يلي :

أولاً : التزامات أصحاب الأعمال :

طبقا لنص المادة (١٤) من القانون فإنه :

- على أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيرادات الخاضعة للضريبة بما في ذلك الشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة أن يحجزوا مما يكون عليهم دفعه من المبالغ المنصوص عليها في المادة (٩) من هذا القانون مبلغاً تحت حساب الضريبة المستحقة وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون، ويتعين عليهم أن يوردوا إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر ما تم حجزه من الدفعات في الشهر السابق.
- وعلى أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيراد سداد ما يستحق من فروق الضريبة وذلك دون الإخلال بحقهم في الرجوع على الممول بما هو مدين به.

كما تنص المادة (٢١) من اللائحة التنفيذية للقانون على أنه " على أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع إيراد المرتبات وما في حكمها أن يوردوا ما تم خصمه تحت حساب الضريبة، بعد حسابها طبقاً للسعر المحدد بالمادتين (٨ و ١١) من القانون .

١- تم إلغاء المادة رقم (١٥) بالمادة رقم الرابعة من القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠، وتم استبدالها بالمادة (٣١) من القانون ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠.

وعلى الشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة الالتزام بتطبيق أحكام المواد من (١١) إلى (١٤) والمواد من (١٨) و(١٩) من هذه اللائحة وتقديم النماذج الواردة بها .

مما سبق يتضح أن أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيراد الخاضع للضريبة بما في ذلك الشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة يقع عليهم الالتزامات الآتية :

أ- حجز مبلغاً تحت حساب الضريبة المستحقة وتوريده إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالي.

ب- سداد ما يستحق من فروق الضريبة وذلك بعد إجراء التسويات في نهاية العام أو الناشئة عن الفحص دون الإخلال بحقهم في الرجوع على الممول بما يستحق عليه.

ثانياً : التزام العامل أو مستحق الإيراد

طبقاً لنص المادة (١٦) من القانون فإنه :

- إذا كان صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيراد الخاضع للضريبة غير مقيم في مصر أو لم يكن له فيها مركز أو منشأة ، يكون الالتزام بتوريد الضريبة على عاتق مستحق الإيراد الخاضع للضريبة طبقاً للقواعد والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون " .

طبقا لنص هذه المادة يلتزم العامل بتوريد الضريبة المستحقة إلى مأمورية الضرائب المختصة في حالة ما إذا كان صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيراد غير مقيم في مصر أو لم يكن له مركز أو منشأة بها .

تنص المادة (٢٣) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلي :

- تكون المأمورية المختصة بالنسبة إلى مستحق الإيراد المنصوص عليه في المادة (١٦) من القانون، هي مأمورية ضرائب شركات المساهمة بالقاهرة أو الإسكندرية بحسب الأحوال، إذا كان مستحق الإيراد غير مقيم، وعليه أن يقدم

إلى المأمورية المذكورة بياناً بقيمة المبالغ التي حصل عليها والضريبة المستحقة قبل انقطاع إقامته .

- وإذا كان مستحق الإيراد مقيماً، تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التي يقع في دائرتها محل إقامته، وعليه أن يقدم إلى هذه المأمورية في أول يناير من كل عام بياناً شاملاً بإجمالي المبالغ التي حصل عليها خلال السنة السابقة .

وفي جميع الأحوال ، يجب تقديم البيان المشار إليه مع الضريبة المستحقة على النموذج رقم (٥ مرتبات) " .

ثالثًا: أحكام خاصة بتحصيل الضريبة على المرتبات

بعد الانتهاء من تحديد مقدار وعاء الضريبة السنوي واحتساب مبلغ الضريبة المستحق على الممول سنويا وإجراء التسوية اللازمة ، يتم تحصيل الضريبة من خلال الخصم من المنبع ، وقد تناول القانون عملية التحصيل في المواد (١٤، ١٦) من القانون والمواد (٢١) حتى (٢٣) من اللائحة التنفيذية. ومن خلال تحليل هذه المواد يمكن استخلاص إجراءات تنظيم عملية التحصيل كما يلي :

١- يلتزم أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيرادات الخاضعة للضريبة :

أ- حجز مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة وتوريده إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر .

ب- سداد ما يستحق من فروق الضريبة ولهم الحق في الرجوع على الممول بما هو مدين به .

٢- يلتزم العامل أو مستحق الإيراد الخاضع للضريبة بتوريد الضريبة إذا كان صاحب العمل أو الملتزم بدفع هذا الإيراد غير مقيم في مصر أو لم يكن له فيها مركز أو منشأة .

المبحث السابع

تقديم الإقرار الضريبي

يحكم عملية إعداد وتقديم الإقرار الضريبي عن الإيرادات المتولدة من المرتبات وما في حكمها المادة (٣١) من القانون رقم (٢٠٦) لسنة ٢٠٢٠ ، حيث ينقسم الإقرار الضريبي للمرتبات وما في حكمها إلى نوعين من الإقرارات هما الإقرار ربع السنوي والإقرار السنوي كما يلي:

١- الإقرار الضريبي ربع السنوي :

طبقاً لنص المادة (٣١) من القانون رقم (٢٦) لسنة ٢٠٢٠ الفقرة (ب) فإنه :

- يلتزم أصحاب الأعمال والملتزمون بدفع الإيرادات الخاضعة للضريبة على المرتبات وما في حكمها بما في ذلك الشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة بالآتي:

تقديم إقرار ربع سنوي إلى مأمورية الضرائب المختصة في يناير وإبريل ويوليو وأكتوبر من كل عام على النموذج المعد لهذا الغرض، موضحًا به عدد العاملين وبياناتهم كاملة، وإجمالي المرتبات وما في حكمها المنصرفة خلال الثلاثة أشهر السابقة، والمبالغ المستقطعة تحت حساب الضريبة والمبالغ المسددة عن ذات المدة، وصورة من إيصالات السداد، وبيان بالتعديلات التي طرأت على هؤلاء العاملين بالزيادة أو النقص.

إعطاء العامل بناءً على طلبه كشفاً يبين فيه اسمه ثلاثياً ومبلغ ونوع الدخل وقيمة الضريبة المحجوزة.

مما سبق يتضح أن أصحاب الأعمال ملزمون بما يلي :

- تقديم إقرار ربع سنوي في ١/١ ، ٤/١ ، ٧/١ ، ١٠/١ من كل عام إلى مأمورية الضرائب المختصة .

- إخطار المأمورية المختصة بأي تعديلات تطرأ على البيانات السابق تقديمها وذلك في الإقرار الربع سنوي التالي .
- إعطاء العامل بناء على طلبه كشف يبين به اسمه ومبلغ ونوع الدخل وقيمة الضريبة المخصومة منه.

٢- الإقرار الضريبي السنوي :

- يلتزم أصحاب الأعمال والملتزمون بدفع الإيرادات الخاضعة للضريبة على المرتبات وما في حكمها بما في ذلك الشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة بالآتي:

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

٣- تقديم الإقرار من خلال الوسائل الإلكترونية:

طبقًا لنص المادة (٣٢) من القانون ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ فإنه يلتزم الممول بتقديم الإقرار الضريبي من خلال الوسائل الإلكترونية المتاحة وذلك بعد الحصول على كلمة المرور السرية، وتوقيع إلكتروني ويعتبر مسئولًا عما يقدمه مسئولية كاملة، ويلتزم بسداد مبلغ الضريبة المستحق من واقع الإقرار في ذات يوم تقديمه بعد استنزال الضرائب المخصومة أو المحصلة، وفي حالة زيادة الضرائب المخصومة على مبلغ الضريبة المستحقة يتم الزيادة في تسوية المستحقات الضريبية السابقة، وإن لم توجد مستحقات ضريبية سابقة تلتزم

المصلحة برد الزيادة ما لم يطلب الممول استخدام هذه الزيادة لسداد مستحقات ضريبية في المستقبل.

٤- الإعفاء من تقديم الإقرار الضريبي:

يعفى الممول من تقديم الإقرار الضريبي في الحالات التالية [١] :

- إذا اقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها .
- إذا اقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها وإيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافي دخله منهما المبلغ المحدد في الشريحة المعفاة من قانون الضريبة على الدخل وتعديلاته (وقدرها ١٥٠٠٠ج).

(١) المادة رقم (٣١) من القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ وتعديلاته .

المبحث الثامن

إجراءات الطعن[1]

١- حق الممول الخاضع للضريبة على المرتبات في الاعتراض على الضريبة المخصومة :

يحق للممول الخاضع للضريبة على المرتبات الاعتراض على ما تم خصمه من ضرائب بطلب يقدمه إلى الجهة التي قامت بالخصم خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استلام الإيراد الخاضع للضريبة، وتقوم الجهة بإرسال طلب الممول مشفوعاً بردها إلى مأمورية الضرائب خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديمه، وإذا لم يكن للممول جهة يقدم لها هذا الطلب، يتقدم مباشرة بالطلب إلى مأمورية الضرائب أو لجنة الطعن بحسب الأحوال، كما في حالة حصول الممول على إيراد من مصدر أجنبي عن أعمال أديت في مصر.

٢- حق الجهات في الاعتراض على فروق الضريبة الناتجة عن الفحص :

كما يحق للجهة التي قامت بصرف المرتبات وحجز الضريبة المستحقة وتوريدها على مأمورية الضرائب أن تعترض على ما أخطرتها بها مصلحة الضرائب من فروق الضريبة الناتجة عن الفحص ، وذلك أمام ذات المأمورية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استلام الإخطار ، فإذا لم يتم الاتفاق بين المأمورية وهذه الجهة يتم إحالة الخلاف إلى لجنة الطعن للفصل فيه.

٣- الإجراءات التي تتولاها المأمورية لفحص الطلب أو اعتراض الجهة :

- فحص الطلب أو الاعتراض المقدم من الممول أو الجهة .
- إذا تبين صحة الاعتراض تخطر الجهة بتعديل ربط الضريبة .
- أما إذا لم تقتنع بصحة الطلب أو الاعتراض فتقوم بإحالته إلى لجنة الطعن.

---

(١) المادة رقم (١١٨) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، والمادة (١٣٠) من اللائحة ، والكتاب الدوري رقم (١) لسنة ٢٠٠٥ .

- إخطار الجهة أو الممول بذلك بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإحالة .

المبحث التاسع

الجرائم والعقوبات [1] :

وضع القانون عدد من العقوبات لغير الملتزمين بتطبيق أحكامه ، سواء أكان الممول نفسه أو الجهة الملزمة بخصم الضريبة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة ، وجاءت الجرائم والعقوبات في المواد ٦٩ من القانون ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ والمادة ٧٠ المعدلة بالقانون رقم ٢٠١١ لسنة ٢٠٢٠، ويمكن تلخيص الجرائم والعقوبات كما يلي :

١- بعاقب بغرامة لا تقل عن ثلاثة الاف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه فضلا عن الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة، كل من: [2]

(أ) تأخر في تقديم الإقرار وأداء الضريبة عن المدد المحددة في المادة (٣١) من القانون ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ بما لا يجاوز ستين يوما.

(ب) تقدم ببيانات خاطئة بالإقرار إذا ظهرت في الضريبة زيادة عما ورد به.

(ج) لم يمكن نوظفي المصلحة من القيام بواجباتهم أو ممارسة اختصاصاتهم في الرقابة والتفتيش والمعاينة والمراجعة وطلب المستندات او الإطلاع عليها.

وتضاعف العقوبة بحديها الأدنى والأقصى لثلاثة أمثالها في حالة العود.

٢- يعاقب على عدم تقديم الاقرار المنصوص عليه في المادة (٣١) من القانون ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ لمدة تتجاوز ستين يومًا من تاريخ انتهاء المواعيد المحددة لتقديمه بغرامة لا تقل عن خمسين ألاف جنيه ولا تجاوز مليوني جنيه.

وفي حالة تكرار هذه الجريمة لأكثر من ستة إقرارات شهرية أو ثلاثة إقرارات سنوية تكون العقوبة الغرامة المشار إليها في الفقرة السابقة والحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز ثلاثة سنوات، أو بإحدى هاتين العقوبتين [3].

---

(١) المادة (١٣٥) من القانون، مستبدلة بالقرار بقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ ، ثم بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ ، ثم بالقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ .

(٢) المادة (٦٩) من القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠.

(٣) المادة رقم (٧٠) من القانون ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ المعدلة بالقانون ٢١١ لسنة ٢٠٢٠.

أمثلة تطبيقية

١- بلغ مرتب موظف حكومي عن شهر أغسطس عام ٢٠١٨م مبلغ ٣٢٧٥ج ويتضمن١٠٠٠ج مرتب أساسي (تتضمن ٤١٥ج علاوات خاصة مضافة)، ١٠٠٠ج حوافز، ٥٠ج بدل انتقال مقابل تكلفة فعلية، ٣١٥ج علاوة خاصة غير مضافة، ٣٠٠ج بدل طبيعة عمل، ٦٠٠ج أجور إضافية، ١٠ج علاوة اجتماعية إضافية .

المطلوب : حساب الضريبة المستحقة إذا علمت أن :

- العامل غير خاضع للتأمين الصحي .
- يسدد الموظف شهرياً مبلغ ٢٥ ج اشتراك صندوق تأمين خاص، ١٠٠ ج قسط تأمين على حياته لصالح زوجته وأولاده القصر، كما يسدد مبلغ ٨٠ج شهريا قسط تأمين على حياة زوجته لمصلحته .

الحـــل

١- حساب حصة العامل في التأمينات الاجتماعية :

- المرتب الأساسي = ١٠٠٠ ج × ١٣% = ١٣٠ ج
- الأجور المتغيرة = ١٨٣٠ ج (الحد الأقصى) × ١٠% = ١٨٣ ج

الإجمالي ٣١٣ جنيه

٢- حساب ضريبة الدمغة النسبية :

- إجمالي ما حصل عليه الموظف شهريا ٣٢٧٥ جنيه ، فتكون فئة ضريبة الدمغة النسبية ٠.٧٥% (م ٧٩ قانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته) .

بيـــان	جزئي	كلي
إجمالي المرتب الشهري		٣٢٧٥
يخصم منه		
- العلاوات الخاصة المضافة للمرتب	٤١٥	
- العلاوات الخاصة غير المضافة للمرتب	٣١٥	
- علاوة اجتماعية إضافية	١٠	
- بدل انتقال	٥٠	
- تأمينات اجتماعية	٣١٣	
- شريحة معفاة	٥٠	(١١٤٨)
وعاء ضريبة الدمغة		٢١٢٧

ضريبة الدمغة النسبية = ٢١٢٧ × ٠.٧٥ %		١٦ ج

٣- حساب قسط التأمين المعفي من الضريبة :

- لا يتم خصم قسط التأمين على حياة الزوجة ولكن يتم خصم قسط التأمين على حياة الممول فقط .
- إجمالي أقساط التأمين المسددة فعلا = ١٠٠ ج × ١٢ شهر = ١٢٠٠ ج
- مجموع المسدد الفعلي من أقساط الصندوق الخاص وأقساط التأمين = ٣٠٠ج + ١٢٠٠ ج = ١٥٠٠ ج أقل من ١٠.٠٠٠ج
- نسبة ١٥% من صافي الإيراد = ١٩٠٦٤ × ١٥% = ٢٨٦٠ ج

٣- حساب الضريبة على المرتب :

بيـــــان	جزئي	كلي
- مرتب أساسي (١٠٠٠ ج × ١٢ شهر)	١٢٠٠٠	
- الأجور المتغيرة :		
حوافز (١٠٠٠ج × ١٢ شهر)	١٢٠٠٠	
بدل انتقال (٥٠ ج × ١٢ شهر)	٦٠٠	
علاوة خاصة غير مضافة (٣١٥ ج × ١٢ شهر)	٣٧٨٠	
بدل طبيعة عمل (٣٠٠ ج × ١٢ شهر)	٣٦٠٠	
أجور إضافية (٦٠٠ ج × ١٢ شهر)	٧٢٠٠	
علاوة اجتماعية إضافية (١٠ ج × ١٢ شهر)	١٢٠	
إجمالي الإيراد السنوي للموظف		٣٩٣٠٠
يخصم منه		
* إعفاءات بقوانين خاصة :		
علاوة خاصة مضافة للمرتب (٤١٥ ج × ١٢ شهر)	٤٩٨٠	
علاوة خاصة غير مضافة للمرتب (٣١٥ ج × ١٢ شهر)	٣٧٨٠	
علاوة اجتماعية (١٠ ج × ١٢ شهر)	١٢٠	
بدلات انتقال فعلي (٥٠ ج × ١٢ شهر)	٦٠٠	
* إعفاءات طبقا للمادة ١٣ من القانون :		
إعفاء شخصي	٩٠٠٠	
تأمينات اجتماعية على الأجر الأساسي (١٣٠ج×١٢شهر)	١٥٦٠	
تأمينات اجتماعية على الأجور المتغيرة (١٨٣×١٢شهر)	٢١٩٦	(٢٢٢٣٦)
صافى الإيراد السنوي		١٧٠٦٤
يخصم منه : اشتراك صندوق خاص (٢٥ج × ١٢شهر)	٣٠٠	
قسط التأمين على حياة الممول (يتم خصم المسدد الفعلي)	١٢٠٠	(١٥٠٠)
إجمالي الإيراد الخاضع للضريبة		١٥٥٦٤
يستبعد منه : ضريبة الدمغة النسبية (١٦ ج× ١٢شهر)		(١٧٢)
صافي الإيراد الخاضع للضريبة		١٥٣٩٢
يستبعد منه : شريحة لا تستحق عنها ضريبة		(١٥٠٠٠)
وعاء الضريبة = ٣٩٢ج (يقرب لأقرب عشرة جنيهات أقل)		٣٩٠
الضريبة السنوية (٣٩٠ج ×٢.٥% الشريحة الأولى)		٩.٧٥ ج

٢- تقاضى أحد الخبراء الأجانب من شركة بترول خاصة خلال فترة إقامته بمصر من ٢٠١٨/٥/١٨ تاريخ دخوله البلاد حتى ٢٠١٨/٩/١٨ تاريخ مغادرته البلاد مبلغ ٢٠٠٠٠ دولار أمريكي مقابل خدمات أداها للشركة وتحت إشرافها .

المطلوب : حساب الضريبة المستحقة على المرتبات في الأحوال الآتية :

أ- تحمل الخبير للضريبة

ب- تحمل الشركة للضريبة

الحـــل

أ- الضريبة المستحقة على الخبير :

- مدة الإقامة: ١٢٤ يوم (غير مقيم)
- تحويل الإيراد بالعملة المصرية بفرض أن سعر الدولار الأمريكي ١٧.٧٩ ج وفقاً للسعر المعلن عنه من البنك المركزي في ٢٠١٨/٩/١٨.

الإيراد بالعملة المصرية = ٢٠٠٠٠ × ١٧.٧٩ ج = ٣٥٥٨٠٠ جنيه

الضريبة المستحقة = ٣٥٥.٨٠٠ × ١٠% = ٣٥٥٨٠ جنيه

ب- الضريبة المستحقة على الشركة:

نظراً لأن ما تقاضاه الخبير هو الصافي بعد خصم نسبة ١٠% (سعر الضريبة طبقا للمادة ١١ من القانون)، أي يمثل ٩٠% من المبلغ الخاضع للضريبة وبذلك يمكن تحديد الضريبة المستحقة بطريقتين .

- **الطريقة الأولى :**

المبلغ الخاضع للضريبة = ٣٥٥٨٠٠ × (٩٠/١٠٠) = ٣٩٥٣٣٣.٣٣٣ ج

الضريبة المستحقة = ٣٩٥٣٣٣.٣٣٣ × ١٠% = ٣٩٥٣٣.٣٣٣ ج

- **الطريقة الثانية :**

الضريبة المستحقة = ٣٥٥٨٠٠ جنيه × (٩٠/١٠) = ٣٩٥٣٣.٣٣٣ ج

٣- تقاضى أحد العاملين بشركة طيران أجنبية تعمل في مصر خلال الفترة الضريبية من ٢٠١٨/١/١ حتى ٢٠١٨/١٢/٣١ مبلغ ٧٠٠ ج مرتب أساسي شهري، ١٢٠٠٠ ج مكافآت سنوية، ٢٤٠ ج أجور إضافية شهرية، ٤٨٠ ج بدل طبيعة عمل سنوية، ٨٤٠٠ ج بدل تمثيل واستقبال سنوية، ٢٠.٠٠٠ ج حوافز إنتاج سنوية، ١٠٠ج بدل انتقال شهري مقابل تكلفة فعلية، ٢٥٠ ج بدل نقدي للوجبة الغذائية شهري .

علماً بأنه :

- حصل على تذاكر سفر بالطائرة مجاناً له ولزوجته قيمتها ٧٠٠٠ جنيه
- مشترك في أحد صناديق التأمين الخاصة بواقع ٦٠٠جنيه سنوياً
- يسدد قسط تأمين على حياته لمصلحة أولاده القصر بواقع ٢٠٠٠ج سنويا.

المطلوب: حساب الضريبة المستحقة، إذا علمت أن البدلات التي تقاضاها العامل غير معفاة بقوانين خاصة، الحد الأقصى لإشتراك الأجر الأساسي في التأمينات الإجتماعية يبلغ ١١١٢.٥٠ ج والأجور المتغيرة ٣٣٦٠٠ ج شهرياً.

الحـــل

١- حساب اشتراكات التأمينات الاجتماعية :

إجمالي الأجور المتغيرة تزيد عن ٣٣٦٠٠ج سنوياً الحد الأقصى للاشتراك بالتأمينات الاجتماعية ، لذا تم حساب التأمينات عن الحد الأقصى فقط .

على الأجر الأساسي = ٨٤٠٠ ج × ١٣% = ١٠٩٢ ج

على الأجر المتغير = ٣٣٦٠٠ج (الحد الأقصى)× ١٠% = ٣٣٦٠ ج

الإجمالي = ٤٤٥٢ ج

٢- يتم خصم بدل الانتقال من إجمالي الإيراد لأنه مقابل نفقة فعلية تحملها العامل ، ويتم إخضاع البدل النقدي للوجبة الغذائية حيث أن الإعفاء يقتصر على الوجبة الغذائية العينية للعاملين .

٣- حساب قسط التأمين وقسط اشتراك الصندوق الخاص :

- نسبة ١٥% من صافي الإيراد = ٥٠٧٠٨ج × ١٥% = ٧٦٠٦ ج

– المبلغ المسدد فعلا = ٢٠٠٠ ج + ٦٠٠ ج = ٢٦٠٠ ج

– يتم خصم المسدد الفعلي وقدره ٢٦٠٠ جنيه لأنه الأقل من ١٠.٠٠٠ج.

٤– حساب الضريبة

بيـــــان	جزئي	كلي
ـ المرتب الأساسي السنوي (٧٠٠ ج × ١٢ شهر)		٨٤٠٠
ـ الأجور المتغيرة : مكافآت سنوية	١٢٠٠٠	
أجور إضافية (٢٤٠ج× ١٢ شهر)	٢٨٨٠	
بدل طبيعة عمل سنوية	٤٨٠	
بدل تمثيل واستقبال سنوية	٨٤٠٠	
حوافز إنتاج سنوية	٢٠٠٠٠	
بدل انتقال سنوي (١٠٠ج× ١٢ شهر)	١٢٠٠	
تذاكر سفر مجانية	٧٠٠٠	
بدل الوجبة النقدي (٢٥٠ج×١٢)	٣٠٠٠	٥٤٩٦٠
إجمالي الإيراد السنوي للموظف		٦٣٣٦٠
يخصم منه : بدلات انتقال فعلي	١٢٠٠	
إعفاء شخصي	٩٠٠٠	
تأمينات اجتماعية على الأجر الأساسي	١٠٩٢	
تأمينات اجتماعية على الأجور المتغيرة	٣٣٦٠	(١٤٦٥٢)
صافى الإيراد السنوي		٤٨٧٠٨
يخصم منه : اشتراك صندوق خاص	٦٠٠	
قسط التأمين على حياة الممول	٢٠٠٠	(٢٦٠٠)
صافي الإيراد الخاضع للضريبة		٤٦١٠٨
يستبعد منه : شريحة لا تستحق عنها ضريبة		(١٥٠٠٠)
وعاء الضريبة ٣١١٠٨ج (يقرب لأقرب عشرة جنيهات أقل)		٣١١٠٠
الضريبة السنوية: الشريحة الأولى = ١٥٠٠٠ج × ٢.٥% = ٣٧٥ ج الشريحة الثانية = ١٥٠٠٠ج × ١٠% = ١٥٠٠ج الشريحة الثالثة = ١١٠٠ ج × ١٥% = ١٦٥ ج		٢٠٤٠
الضريبة المستحقة شهرياً (٢٠٤٠ ج ÷ ١٢شهر)		١٧٠

الفصل الثالث

المحاسبة الضريبية لإيرادات المهن غير التجارية

المبحث الأول : طبيعة المهن غير التجارية

المبحث الثاني : الإيرادات الخاضعة للضريبة

المبحث الثالث : الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة

المبحث الرابع : التكاليف والمصروفات واجبة الخصم

المبحث الخامس : الإعفاء من الضريبة

مقدمة :

تتصف الإيرادات الناتجة عن مزاولة المهن الحرة والمهن غير التجارية وكذلك المصروفات اللازمة لمزاولة المهنة أو النشاط وتحقق الإيراد ببعض الخصائص التي جعلت المشرع الضريبي يفرد لها الباب الرابع من الكتاب الثاني الخاص بالضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين ، وذلك في عدد (٥) مواد من (٣٢) وحتى (٣٦) من القانون ، وعدد (٦) مواد من (٤٣) وحتى (٤٧ مكررا) من اللائحة التنفيذية للقانون في ثلاث فصول على الوجه التالي :

الفصل الأول:الإيرادات الخاضعة للضريبة وتناولتها المادة (٣٢) من القانون

الفصل الثاني : تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة وتناولتها المواد من (٣٣) حتى (٣٥) من القانون ، والمواد من (٤٣) حتى (٤٦) من اللائحة التنفيذية .

الفصل الثالث : الإعفاء من الضريبة وتناولته المادة (٣٦) من القانون والمادتين (٤٧) و (٤٧ مكررا) من اللائحة التنفيذية .

وتم تناول أحكام هذه المواد بالشرح من خلال خمسة مباحث هي :

المبحث الأول : طبيعة المهن غير التجارية

المبحث الثاني : الإيرادات الخاضعة للضريبة

المبحث الثالث : تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة

المبحث الرابع : التكاليف والمصروفات واجبة الخصم

المبحث الخامس : الإعفاء من الضريبة

المبحث الأول

طبيعة المهن غير التجارية

يمارس قطاع عريض من أفراد المجتمع أنشطة متنوعة تعتمد على مجهودهم الشخصي بناءً على علم لديهم أو خبرة سابقة في مجال عملهم مع الاستعانة ببعض الأدوات أو العدد أو الآلات التي تساعدهم وتمكنهم من أداء هذه الأنشطة . ويحقق أصحاب هذه الأنشطة إيرادات كبيرة وأرباح ، وانطلاقا من مبدأ عمومية الضريبة وتحقيق العدالة بين أفراد المجتمع الواحد في المشاركة في تحمل أعباءه المالية ، فقد أخضع التشريع الضريبي هذه الأنواع من الإيرادات للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين .

أولاً : مفهوم المهن غير التجارية

تنقسم الأنشطة التي يمارسها الأشخاص الطبيعيين والتي تعتمد بشكل أساسي وغالب على عنصر العمل إلى عنصرين هما : المهن الحرة والمهن غير التجارية .

١- المهن الحرة :

يقصد بالمهن الحرة هي المهن التي يباشرها الممولون بصفة مستقلة والتي يكون العنصر الأساسي فيها العمل ، وتقوم على الممارسة الشخصية لبعض العلوم والفنون ، ولا يمنع من اعتبارها كذلك أن يكون الربح فيها مختلطاً ونتيجة استثمار رأس المال والعمل متى كان العمل هو المصدر الأول والغالب[1]، بالإضافة إلى ارتباط المهنة بوجود الممول ، وبدون مجهود وعمل هذا الممول ينتهي ممارسة المهنة .

(١) محكمة النقض ، الطعن رقم ١١٣ لسنة ٢٦ ق ، جلسة ١٩٦١/٤/١٣ .

٢- المهن غير التجارية :

لا يوجد تعريف واضح محدد لمفهوم المهن غير التجارية ، ولكنها هي المهن التي لم يرد ذكرها في القانون التجاري رقم (١٧) لسنة ١٩٩٩م ولم يعتبرها عمل تجاري ، حيث حدد القانون التجاري الأعمال والأنشطة التي تعد عملاً تجارياً. ولذلك يمكن تعريفها بمفهوم المخالفة ، فتكون أرباح المهن غير التجارية هي الأرباح التي لا تنتج من مزاولة المهن التجارية .

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

مما سبق يتضح أن العنصرين السابقين يتفقان في أنهما يعتمدان بشكل رئيسي على المجهود البدني للممول القائم على علم مُكتسب أو خبرة سابقة في مجال المهنة .

ثانياً : شروط سريان الضريبة على المهن غير التجارية

ينبغي توافر بعض الشروط لسريان الضريبة على المهن غير التجارية، كما يلي:

١- مزاولة المهنة بصفة مستقلة :

يشترط لسريان الضريبة أن يزاول الممول المهنة ويمارس نشاطه لحساب نفسه وبكامل حريته وعلى مسئوليته ، فلا يكون مرتبطاً مع الغير بأي علاقة عمل تكون في طبيعتها علاقة تبعية ، أو علاقة يفهم منها أنها علاقة الأجير بصاحب العمل .

وإذا كانت علاقة الممول مع الغير ولو بعقد محرر أو شفهي، وفى مقابل أجر دوري ولو كان ثابت، ولكن الممول يمارس العمل بنفسه وتحت

مسئوليته، ففي هذه الحالة تخضع هذه الإيرادات للضريبة باعتبارها من إيرادات المهن غير التجارية .

مما سبق يتضح أن ممارسة المهنة بصفة مستقلة تعنى :

أ – عدم التبعية للغير .

ب – القيام بالعمل تحت مسئوليته الشخصية .

ج – ناتج العمل من ربح أو خسارة يعود على الممول نفسه .

٢– العنصر الأساسي هو العمل :

يشترط لسريان الضريبة أن يكون العنصر الأساسي في تحقيق الإيراد هو العمل دون رأس المال، وإذا وجد رأس المال فإن دوره في المهن غير التجارية يكون دوراً ثانوياً.

فمثلاً نجد رأس المال يعتبر ضرورياً ولازماً لبعض الأنشطة المهنية كجهاز الأشعة لطبيب الأشعة وكرسي الأسنان لطبيب الأسنان، والمواد الكيماوية والميكروسكوبات لطبيب التحاليل، وآلات الموسيقى للموسيقى ... وغيرها من الأدوات الضرورية واللازمة لمزاولة المهنة والنشاط، إلا أنه لابد أن يعتمد عمل الممول أساساً على خبرته الشخصية والعلمية ومجهوده الذهني في مهنته، وهى بلا شك العناصر الأساسية في التأثير على إيراداته ودخله من مهنته لأن عنصر رأس المال مهما كبر ومهما تنوع لا يمثل عنصراً أساسياً في تحقيق هذا الدخل.

وبعكس الحال في الأنشطة التجارية والصناعية التي يمثل رأس المال العنصر الأساسي فيها بجانب العمل. وبذلك يمكن التفرقة بين المهن غير التجارية والمهن التجارية .

٣- ممارسة المهنة على وجه الاعتياد :

لكي يخضع الممول للضريبة على إيراداته من المهن غير التجارية يجب أن يمارس العمل على وجه الاعتياد ممارسة فعلية وبغرض الكسب والامتهان لهذا العمل أو النشاط غير التجاري ، ويستفاد ذلك من المعنى اللفظي لكلمة المهن الواردة بالقانون ، والعمل الذي يتم بصورة عرضية ولا يتسم بالتكرارية لا محل لخضوعه للضريبة .

٤- مزاولة المهنة أو النشاط في مصر :

القاعدة العامة هو تطبيق مبدأ إقليمية الضريبة كشرط لخضوع إيرادات المهن الحرة والمهن غير التجارية للضريبة ، بمعنى أن يزاول الممول مهنته داخل حدود الدولة المصرية ، وذلك نظراً لصعوبة تحديد إيرادات مزاولة هذه المهنة في الخارج .

وقد خرج القانون المصري عن هذه القاعدة العامة وأخضع إيرادات المهن الحرة وغير التجارية التي تتحقق خارج حدود الدولة المصرية للضريبة بشرط أن يكون المركز الرئيسي للنشاط المهني في مصر .

ثالثا : أنواع المهن غير التجارية

تم تحديد المهن غير التجارية طبقاً لقرار وزير المالية بالمهن التالية [١]:

١ – المحاماة .

٢ – الطب .

٣ - الهندسة (بما في ذلك الهندسة الزراعية) .

٤ – الصحافة .

---

(١) قرار وزير المالية رقم (٥٣١) لسنة ٢٠٠٥ بشأن " تحديد المهن غير التجارية في تطبيق حكم المادة (٧٠) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، الصادر في ٩ / ٧ / ٢٠٠٥ .

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

٦ - المحاسبة والمراجعة .

٧ - الخبرة بما في ذلك مهنة الخبير المثمن .

٨ – الترجمة .

٩ - القراءة والتلاوات الدينية .

١٠ - الرسم والنحت والخط .

١١ - الغناء والعزف والتلحين والرقص والتمثيل والإخراج والتصوير السينمائي وتأليف المصنفات الفنية وغيرها من المهن السينمائية والتليفزيونية والإذاعية والمسرحية .

١٢ - عرض الأزياء .

١٣ - التخليص الجمركي .

١٤ – القبانة .

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

رابعًا: التمييز بين المهن الحرة والأعمال التجارية والصناعية

تختلف المهن غير التجارية عن الأنشطة التجارية والصناعية في عدة نقاط أو معايير للتفرقة بينهما هي :

١– مصدر الإيراد :

إن المهن الحرة والأرباح الناتجة عنها تكون ناتجة عن العمل البحت في الغالب وبقليل من رأس المال، أما الأعمال التجارية والصناعية فإن رأس المال يكون هو العامل الأساس فيها، على اعتبار أن مزاولة النشاط المهني لا يحتاج إلى رأس مال كبير يستثمره، إذ يعتمد صاحب المهنة على مجهوداته الشخصية وكفاءته العلمية والعملية وملكاته الذهنية التي يكتسبها بمرور الزمن

وبمزاولة المهنة، وكل ما يحتاجه المهني مبلغ من المال لفتح مكتب كالمحاسب والمحامي وفتح عبادة كالطبيب ... الخ.

٢- العلاقة بين الممول والعميل :

تقوم العلاقة بين الممول المهني والعملاء على أساس الثقة المتبادلة، ففي بعض الأحيان يقوم المحامي أو المحاسب بسداد مبالغ نيابة عن العملاء يستردها بعد ذلك منهم. كما قد نجد بعض العملاء يدفعون مبالغ مقدمًا للمهني ينفق منها على الخدمة التي سيقدمها لهم، وهذه المعاملات قد لا توجد في التعاملات التجارية.

٣- أسس تحديد نتائج الأعمال :

يعتمد النشاط المهني في تحديد نتائج الأعمال على ثلاثة أسس وهي أساس الاستحقاق والأساس النقدي أو الأساس المختلط، أما المشاريع التجارية والصناعية فيتم تحديد نتائج أعمالها طبقاً لأساس الاستحقاق فقط.

٤- الغرض من المهنة :

فإذا كان الغرض من المهنة مباشرة عمليات تتعلق بأشياء مادية (السلع)، فتكون من المهن التجارية الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية، وإذا كان الغرض منها إنتاج عمل يعد ثمرة للمواهب والنتاج العلمي فتعد الأرباح الناتجة عن بيع ثماره للغير أرباحًا غير تجارية تخضع للضريبة على أرباح المهن غير التجارية .

وكذلك تجد مجموعة من المميزات التي تميز أرباح المهن غير التجارية عن المهن التجارية والصناعية وهي :

١- **الضريبة سنوية :** الضريبة على أرباح المهن الحرة تخضع لصافي الأرباح السنوية وتسري بصورة مباشرة على الإيرادات الصافية والتي يحققها أصحاب

المهن الحرة والمهن غير التجارية وذلك بعد استبعاد تكاليف الحصول على الإيرادات من إجمالي الإيرادات .

٢- **الضريبة نوعية** : الضريبة على أرباح المهن الحرة هي ضريبة نوعية ، ذلك أنها تسري على نوع معين من أنواع الدخول وهو دخل العمل المستقل الذي يحتاج إلى بعض الأدوات الرأسمالية ، باعتبار أن عنصر العمل هو العنصر الأساس لفرض الضريبة وإلا خضعت إيرادات الممول لضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

٣- **الضريبة شخصية عينية** : الضريبة على أرباح المهن الحرة هي ضريبة شخصية عينية، حيث تتضمن بعض العناصر المرتبطة بالظروف الشخصية للممول ؛ مثل إعفاء الحد الأدنى للمعيشة وإعفاء بعض أعضاء النقابات المهنية في السنوات الأولى لمزاولة المهنة . كما أنها ضريبة عينية لأن تحديد تكلفة ممارسة النشاط التي لا تراعي المقدرة التكليفية الكلية للممول .

٤- **الضريبة تصاعدية** : الضريبة على أرباح المهن الحرة هي ضريبة سنوية الاستحقاق وتسري بأسعار تصاعدية ، فهي تسري على الأرباح التي يحققها صاحب المهنة أو النشاط خلال سنة كاملة، وهي تسري بأسعار تصاعدية من أجل زيادة الحصيلة وتحقيق مستوى أكبر من العدالة في توزيع الدخول والثروات .

خامساً: التمييز بين إيرادات المهن الحرة وإيرادات المرتبات

تتميز الإيرادات الخاضعة لضريبة المهن الحرة عن الإيرادات الخاضعة لضريبة المرتبات بأن الأولى يحصل عليها أشخاص يزاولون مهناً بصفة مستقلة يكون العنصر الرئيس هو العمل ، في حين أن الثانية يحصل عليها أشخاص يرتبطون بعقد عمل مع الغير ، فأساس التفرقة بين هذين النوعين من الإيرادات ليس هو مصدر كل منهما ، لأن مصدرهما الرئيس واحد وهو العمل، وإنما أساس

التفرقة هو المركز القانوني لصاحب الإيراد، ومثال على ذلك إذا استخدمت إحدى الشركات محاسبًا يرأس القسم المحاسبي بها نظير مرتب معين خضع هذا المرتب للضريبة على المرتبات أما إذا تعاقدت الشركة إلى ذلك المحاسب ليقوم بمراجعة حساباتها من خلال مكتب المحاسبة والمراجعة الخاص به نظير أتعاب معينة خضعت هذه الأتعاب للضريبة على إيرادات المهن الحرة .

وينبغي توافر مجموعة من المقومات الأساسية للمهن الحرة يجب أن يتمتع ويلتزم بها كل من يزاول هذه المهنة من كفاءة واستعداد علمي وخبرة عملية وأن يتحمل المسئولية الأخلاقية والمهنية، كما يجب توافر مجموعة من القواعد والمبادئ والتقاليد التي تحكم السلوك المهني ومجموعة من المعايير للأداء يكون متعارف عليها لتكون مرشدًا وحكمًا صادقًا لدقة العمل الذي قام به والمستوى العلمي الذي وصل إليه حتى لا يتهم بالتقصير والإهمال .

المبحث الثاني

الإيرادات الخاضعة للضريبة

(نطاق سريان الضريبة)

يتضح من المبحث السابق أن إيرادات المهن غير التجارية لها طبيعة خاصة وينبغي أن يتم تحديدها بدقة وأن يتم معاملتها ضريبيا معاملة تتلاءم مع طبيعة هذه المهن سواء من حيث عملية حصر المجتمع الضريبي في هذه النوعية من الأنشطة وتحديد الإيرادات الناتجة عن مزاولتها .

يخضع للضريبة على إيرادات المهن غير التجارية الأنواع الثلاثة من الإيرادات التالية [1] :

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

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

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

(١) المادة (٣٢) من القانون المعدلة بالقانون ٥٣ لسنة ٢٠١٤ .

ويتضح مما سبق أن التشريع الضريبي المصري قد حدد الإيرادات الخاضعة للضريبة بالنسبة لإيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية في ثلاث بنود سنتناولها بالإيضاح على الوجه التالي :

(أ) صافى إيرادات المهن الحرة والمهن غير التجارية

يخضع صافي الإيرادات التي يحققها الممول من ممارسة المهن الحرة أو المهن غير التجارية (المحددة في نهاية المبحث السابق) للضريبة ، وتتحدد المعاملة الضريبية لهذه الإيرادات تبعاً لتحققها داخل أو خارج الحدود المصرية كما يلي :

١ – الإيرادات المحققة داخل مصر :

تخضع الإيرادات المحققة داخل جمهورية مصر العربية للضريبة على المهن غير التجارية مهما كان مقدارها أو مصدرها .

٢ – الإيرادات المحققة خارج مصر :

تخضع الإيرادات المحققة خارج جمهورية مصر العربية للضريبة على المهن غير التجارية ، ولكن بشرط أن يكون المركز الرئيسي لممارسة النشاط المهني متواجد في مصر . وهذا يعني أن المصري المقيم في دولة أخرى ويمارس نشاط مهني فيها فإن إيراداته من هذا النشاط لا تخضع للضريبة في مصر . أما المصري الذي يزاول نشاطه المهني في مصر بشكل رئيسي ويؤدي خدمات خارجها فإن الإيرادات التي يحققها من تقديم هذه الخدمات بالخارج تخضع للضريبة في مصر ، مثل :

- المحاسب الذي يتولى مراجعة حسابات شركة في دولة أخرى .
- المحامي الذي يتولى الدفاع في قضية في دولة أخرى .
- الطبيب الذي يقوم بإجراء كشوف أو عمليات جراحة في دولة أخرى .

(ب) الدخل الذي يتلقاه أصحاب حقوق الملكية الفكرية من بيع أو استغلال حقوقهم :

ويقصد بهذا البند الإيرادات التي يحصل عليها أصحاب حقوق الملكية الفكرية كالأدباء والمفكرين والمؤلفين والمخترعين والملحنين وغيرهم من بيع اختراعاتهم أو نتاج أفكارهم من إبداعات علمية أو أدبية أو فنية أو استغلال حقوقهم بأي صورة من الصور .

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

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

١- المرتبات وما في حكمها .
٢- النشاط التجاري أو الصناعي .
٣- النشاط المهني أو غير التجاري .
٤- الثروة العقارية .

بمعنى أنه إذا حقق أي شخص إيرادات من أي نشاط أو مهنة لا تندرج تحت أنواع الإيرادات الستة السابق بيانها فإنها تعد من إيرادات المهن غير التجارية ، وتطبق عليها أحكامها وتخضع للضريبة على هذا الأساس ، وسواء تحققت هذه الإيرادات داخل مصر أو خارج مصر طالما كانت مصر هي المركز الرئيسي لمزاولة المهنة أو النشاط .

على سبيل المثال الإيرادات المحققة من استغلال الورثة حقوق مورثهم المالية عن مؤلفاته التي آلت إليهم إذا ظهرت في صورة مرئية أو صوتية (حق الأداء العلني) ، أو مكافآت الإرشاد عن جرائم التهرب الضريبي .

مما سبق يتضح أنه تم إضافة إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية المحققة في الخارج ، كما تم إضافة الدخل الذي يتلقاه أصحاب حقوق الملكية الفكرية من الخارج ، كما تم إضافة أية إيرادات أخرى محققة من الخارج غير منصوص عليها في المادة (٦) من القانون ٩١ لسنه ٢٠٠٥ كل ذلك بشرط أن تكون مصر مركزا للمهنة أو النشاط[١].

مثال توضيحي :

حصل طبيب مصري على المبالغ الآتية من الخارج :

بيـــــان	سنه ٢٠٢٠
إيراد دوري نتيجة تسجيل دواء نادر بألمانيا	١٥٠٠٠٠٠
أرباح بيع أوراق مالية مسجلة في بورصة لندن	٢٥٠٠٠٠٠
جائزة مالية نتيجة الفوز ببحث في إحدى المؤتمرات الطبية من فرنسا معفاة من الضريبة في فرنسا	٤٥٠٠٠٠
إيراد من عيادة طبية في ولاية فلوريدا بأمريكا مع العلم بان العيادة تأخذ شكل منشاة مستقلة بالخارج وتحاسب ضريبيا طبقا لأحكام قوانين الولاية	١١٥٠٠٠٠٠

المطلوب : تحديد وعاء الضريبة والضريبة المستحقة على الممول عام ٢٠٢٠ ؟

الحـــل

تمهيد :

طبقا للمادة رقم (٣٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدلة بالقانون ٥٣ لسنه ٢٠١٤ تخضع كافه المبالغ المذكورة بعالية للضريبة، ما عدا المبالغ الواردة بمبلغ ١١٥٠٠٠٠٠ج من العيادة التي تأخذ شكل منشأة مستقلة في الخارج .

وعاء الضريبة = صافى الإيراد من الخارج = إيراد تسجيل الدواء في ألمانيا
+ أرباح بيع أوراق مالية مسجلة في البورصة
+ جائزة مالية نقدية معفاة من الضريبة طبقا لقوانين الخارج

= ١٥٠٠٠٠٠ + ٢٥٠٠٠٠٠ + ٤٥٠٠٠٠ = ٤٤٥٠٠٠٠ جنيه

الضريبة المستحقة = ٤٠٠٠٠٠٠ × ٢٢.٥% + ٤٠٥٠٠٠٠ × ٢٥%

= ٩٠٠٠٠ + ١٠١٢٥٠٠ = ١١٠٢٥٠٠ جنيه

---

(١) المادة رقم (٣٢) من القانون المعدلة بالقانون رقم ٥٣ لسنه ٢٠١٤ .

ويتم إضافة صافى الإيراد من الخارج إلى الإيراد المحقق من المركز الرئيسي للنشاط المهني في مصر وتحسب الضريبة طبقا لأحكام القانون. ويلاحظ :

- لا يعتد بما تم منحه للممول من إعفاء على الجائزة المالية في فرنسا طبقا لأحكام القوانين الفرنسية لاتساع نطاق الخضوع طبقا لأحكام القانون ٥٣ لسنه ٢٠١٤ ليشمل الإيرادات المحققة في الخارج للممول المقيم .
- لا يعتد بالإيراد المحقق من عيادة الطبيب التي تأخذ شكل منشأة مستقلة في الخارج لأنه اشترط في المادة لخضوع إيرادات الخارج أن تكون مصر مركزاً لنشاطه المهني.
- لا يجوز للممول التمسك بتطبيق أحكام المادة (٥٤) من القانون ٩١ لسنه ٢٠٠٥ على إيرادات العيادة المقامة في ولاية فلوريدا حيث أن إيراداتها لا تخضع للضريبة في مصر. حيث تسمح المادة (٥٤) بخصم الضريبة الأجنبية.

المبحث الثالث

تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة

تناول التشريع الضريبي تحديد إيرادات المهن الحرة والمهن غير التجارية الداخلة في وعاء الضريبة خلال عدد (٣) مواد من القانون وهي المواد (٣٣) و (٣٤) و (٣٥) ، وعدد (٤) مواد من اللائحة التنفيذية وهي من المادة (٤٣) حتى المادة (٤٦) .

ويتم تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة سنويا [١] علي أساس صافي الإيرادات خلال السنة السابقة، ويشمل الإيراد من المهن غير التجارية عائدات التصرف في أية أصول مهنية، وعائدات نقل الخبرات أو التنازل عن مكاتب مزاولة المهنة كليا أو جزئيا وأية مبالغ محصلة نتيجة لإغلاق المكتب.

وبناءً على ذلك، تتضمن الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة كل من الإيرادات العادية الناتجة عن مزاولة النشاط، بالإضافة إلى الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف في أصل من الأصول المهنية، وكذلك أية إيرادات أخرى تتعلق بمزاولة المهنة.

أولاً : الإيرادات العادية لمزاولة المهنة

يقصد بالإيرادات العادية الناتجة عن مزاولة المهن الحرة أو المهن غير التجارية هي الإيرادات الاعتيادية والمتكررة والتي يتقاضاها الممول نتيجة مزاولته للمهنة وتقديم خدماته لعملائه.

يتم تحديد إجمالي الإيرادات الخاضعة للضريبة عن طريق جمع الإيرادات التي يحققها الممول خلال الفترة الضريبية من جميع مصادر الإيراد

(١) المادة رقم (٣٣) من القانون ، والمادة (٤٣) من اللائحة التنفيذية للقانون .

المرتبطة بمزاولة المهنة الحرة أو المهن غير التجارية أو ناتج استغلال حقوق الملكية الفكرية أو أية إيرادات لم يرد ذكرها في المادة رقم (٦) من القانون . وقد سبق إيضاح أنواع هذه الإيرادات في المبحث السابق.

ويتم إتباع قاعدة **الأساس النقدي لقياس إيرادات المهن غير التجارية،** أي الإيراد الذي يحصل عليه الممول نقداً ويتقاضاه نتيجة مزاولة المهنة. وبناءً على ذلك فإن أية مبالغ يحصل عليها الممول خلال السنة بصرف النظر عما إذا كانت هذه المبالغ تخص هذه السنة، أو أي سنة ماضية أو تالية، تعتبر ضمن إيرادات السنة التي تم تحصيلها وقبضها فيها.

كما تدخل ضمن إيرادات هذه السنة سائر الإيرادات المتعلقة بالمهنة التي يحصل عليها الممول مقدماً كمقدمات عن عمليات حتى لو لم يتم أداء العمل حتى نهاية السنة. وفي حالة قيام الممول برد كل أو بعض المبالغ المحصلة مقدما في نفس السنة التي حُصلت فيها أو في سنة تالية لها **يكون من حقه** أن يخصم هذه المبالغ من الإيرادات في السنة التي تم فيها الرد .

ويتم إتباع **قاعدة أساس الاستحقاق** (استثناءً من قاعدة الإيراد النقدي) لقياس إيرادات الممول خلال الفترة الضريبة في حالة انقطاعه 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.

ثانياً : الأرباح الرأسمالية

قد يتصرف الممول في أحد الأصول المهنية بالبيع، مثل بيع أثاث المكتب أو الحاسبات الآلية أو أجهزة طبية ... أو غيره، ويحقق أرباح رأسمالية من هذا البيع، فإن الفرق بين ثمن البيع والقيمة الدفترية المعتمدة ضريبيا لهذه الأصول تمثل أرباح رأسمالية تدخل ضمن وعاء الضريبة.

وعلى ذلك ، يتضمن إجمالي الإيرادات التي يحققها الممول من مزاولة المهنة الحرة أو المهنة غير التجارية الأرباح الرأسمالية والتي تتمثل فيما يلي:

١- عائد التصرف في أي أصل من أصول المهنة، وهي الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع أي أصل من الأصول المستخدمة في مزاولة المهنة.

٢- عائد التنازل عن مكاتب مزاولة المهنة سواء تم التنازل عن كل تلك المكاتب أو جزء منها، ويقصد به الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التنازل عن المكتب أو جزء منه.

ثالثا: الإيرادات الأخرى

يقصد بالإيرادات الأخرى هي أية إيرادات يحصل عليها الممول نتيجة مزاولة المهنة ولا تندرج تحت البندين السابقين. وهي على سبيل المثال:

١- أيه مبالغ قد يحصل عليها الممول نتيجة لإغلاق مكتبه، مثل التعويضات أو المقابل المادي الذي يحصل عليه الممول نتيجة التنازل عن عملاء المكتب أو القضايا لممول أخر أو ... وغيرها.

٢- عائد نقل الخبرات (التدريب أو الاستشارات)، ويقصد به الأرباح التي تتحقق نتيجة التدريب أو الاستشارات لبعض مزاولي المهنة أو لأي جهة أخرى.

بمعنى أن الأرباح الرأسمالية أو التعويضات أو المبالغ التي يحصل عليها الممول بجانب إيراداته من مزاولة المهنة وتتحقق نتيجة مزاولة المهنة تدخل كلها ضمن وعاء الضريبة.

المبحث الرابع

التكاليف والمصروفات واجبة الخصم

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

بعد تحديد إجمالي إيرادات الفترة الضريبية من مزاولة المهن الحرة أو المهن غير التجارية (كما سبق إيضاحها في المبحث السابق) يتم خصم التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة مزاولة المهنة وصولاً إلى صافي الإيراد خلال الفترة الضريبية، ثم بعد ذلك يتم خصم التبرعات.

أولاً : تكاليف مزاولة المهنة

تعد التكاليف اللازمة لمزاولة المهنة أو النشاط وتحقق الإيراد من التكاليف واجبة الخصم [1] وأهم العناصر ما يلي:

١- رسوم القيد والاشتراكات السنوية ورسوم مزاولة المهنة.

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

٣- المبالغ التي يؤديها الممول إلي نقابته وفقا لنظامها الخاص بالمعاشات.

٤- أقساط التأمين علي الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته ومصلحة زوجه وأولاده القصر على أن يكون التأمين في شركات خاضعة لأحكام قانون الإشراف والرقابة على التأمين في مصر رقم (١٠) لسنة ١٩٨١م .

(١) الفقرة الثانية من المادة رقم (٣٣) من القانون ، ولمادة (٤٤) من اللائحة التنفيذية .

ويسمح بخصم المبالغ المذكورة في البندين الأخيرين (٣ و ٤) بشرط ألا تزيد جملة ما يخصم للممول من صافى الإيراد الخاضع للضريبة مقابل هذين البندين على ٣٠٠٠ جنيه سنوياً، مع عدم تكرار ذات الخصم من أي دخل آخر منصوص عليه في المادة (٦) من هذا القانون.

وفى جميع الأحوال يكون اعتماد هذه التكاليف من واقع الإيصالات الصادرة عن الجهات المختصة، بمعنى أن تكون هذه المصروفات مؤيدة بالمستندات إلا في بعض المصروفات التي يتعذر حصوله فيها على مستندات كالنثريات والإكراميات.

والقاعدة العامة لقياس المصروفات واجبة الخصم تقوم على أساس إتباع قاعدة الأساس النقدي عند خصم التكاليف والمصروفات، بمعنى أن يتم خصم المصروفات التي تم صرفها فعلاً خلال الفترة الضريبية واللازمة لمباشرة النشاط والحصول على الإيراد.

ويستثنى من القاعدة العامة ويستلزم تطبيق أساس الاستحقاق بعض المصروفات الدورية اليقينية الثابتة التي لم تسدد حتى نهاية السنة مثل الإيجار المستحق، والإستهلاكات فتخصم أقساط الإستهلاكات السنوية بصرف النظر عن أنها لم تدفع في سنة المحاسبة.

ثانياً : التبرعات [١]

يخصم من صافى إيرادات المهن الحرة والمهن غير التجارية التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة أو التي تؤول إليها بما لا يجاوز صافى الإيراد السنوي، وكذلك التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة طبقا لأحكام القوانين المنظمة لها ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة لإشراف الحكومة ولمؤسسات

(١) المادة رقم (٣٤) من القانون .

البحث العلمي المصرية، وذلك بما لا يجاوز ١٠% من صافى الإيراد السنوي، مع عدم خصم ذات التبرعات من أي إيراد آخر من الإيرادات المنصوص عليها في المادة (٦) من هذا القانون.

وبناءً على ذلك ، فإنه بعد تحديد صافى الإيراد على أساس إجمالي الإيراد (كما سبق إيضاحه في المبحث السابق) بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة شاملة إهلاكات الأصول (كما سبق إيضاحها في البند أولاً)، يتم معالجة التبرعات التي تتم خلال الفترة الضريبية على أساس المبلغ الناتج لصافي الإيراد. وقد قسم القانون الضريبي التبرعات إلى نوعين وحدد المعالجة الضريبية لكل نوع كما يلي:

١- **التبرعات العينية أو المدفوعة** للحكومة ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة، وبذلك يجوز التبرع العيني للجهات الحكومية ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة ويتضح ذلك من عبارة (التي تؤول إليها). ويتم خصم هذه التبرعات بشرطين هما:

أ- أن تكون مؤيدة بالمستندات.

ب- ألا تزيد قيمتها عن ١٠٠% من صافى الإيراد السنوي، بمعنى ألا يؤدى خصم هذه التبرعات إلى تحقيق خسارة للممول.

٢- **التبرعات والإعانات المدفوعة** لكل من :

- الجمعيات والمؤسسات الأهلية بشرط أن تكون مصرية ومشهرة .
- دور العلم والمستشفيات بشرط أن تكون خاضعة للإشراف الحكومي.
- مؤسسات البحث العلمي المصرية .

يتم خصم هذه التبرعات بما لا يجاوز ١٠% من صافى الإيراد السنوي، مع عدم خصمهاً من أي إيراد آخر للممول خاضع للضريبة .

ثالثاً : التكاليف اللازمة لتحقيق الإيراد [١]

يسمح التشريع الضريبي بخصم التكاليف اللازمة لتحقيق الإيراد الخاضع للضريبة على إيرادات المهن غير التجارية، حيث يخصم من إجمالي إيرادات الممول جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق هذه الإيرادات من واقع الحسابات المنتظمة المؤيدة بالمستندات بما في ذلك التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات، وفي حالة عدم إمساك دفاتر منتظمة يكون الخصم بنسبة ١٠% من إجمالي الإيراد السنوي.

وبناءً على ذلك، يتم خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة النشاط وتحقيق الإيرادات من إجمالي إيرادات الممول، وهنا تم التفرقة بين حالتين للخصم هما:

١- الحالة الأولى: إمساك الممول دفاتر منتظمة :

في حالة إمساك الممول لسجلات ودفاتر محاسبية منتظمة يسمح له بخصم جميع التكاليف اللازمة لتحقيق الإيراد سواء كانت مؤيد بالمستندات أو غير مؤيدة بالمستندات كما يلي :

أ- التكاليف والمصروفات المؤيدة بمستندات :

يسمح التشريع الضريبي بخصم جميع التكاليف والمصروفات المؤيدة بمستندات واللازمة لمزاولة النشاط من إجمالي إيراد الممول مثل الإيجار – الكهرباء – المياه – الغاز – المرتبات والأجور – الإهلاكات ٠٠٠ الخ ، بالشروط التالية:

١- أن يكون الممول ممسكا دفاتر وحسابات منتظمة .

٢- أن تكون التكاليف والمصروفات لازمة لمزاولة المهنة أو النشاط .

٣- أن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات فيما عدا التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات .

(١) الفقرة الأولى من المادة (٣٥) من القانون ، والمادة رقم (٤٥) من اللائحة التنفيذية.

ب- التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات [1] :

يسمح القانون للممول الخاضع للضريبة على إيرادات المهن الحرة والمهن غير التجارية بخصم التكاليف والمصروفات التي يتعذر إثباتها أو لم يجر العرف على إثباتها بمستندات خارجية وتكون لازمة لمزاولة المهنة ويتوفر بالنسبة لها أذون صرف داخلية أو بيان أسعار ، وبيانها كما يلي :

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

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

الحالة الثانية: عدم إمساك الممول دفاتر منتظمة:

يسمح التشريع الضريبي لممولي المهن الحرة والمهن غير التجارية في حالة عدم إمساك دفاتر وحسابات منتظمة بخصم نسبة ١٠% من إجمالي الإيرادات مقابل جميع التكاليف اللازمة لتحقيق الإيراد .

(١) المادة رقم (٤٦) والمادة رقم (٢٨) من اللائحة التنفيذية .

رابعاً : ترحيل الخسائر[1]

يسمح القانون الضريبي المصري لممولي المهن الحرة والمهن غير التجارية بترحيل الخسائر المحققة من مزاولة النشاط أو المهنة، وذلك طبقاً لأحكام المادة (٢٩) من القانون بشرط أن يكون الممول ممسكا لدفاتر منتظمة.

وتقضى المادة ٢٩ بترحيل الخسائر المحققة في إحدى السنوات إلى أرباح السنة التالية وإذا تبقى جزء من الخسائر يتم ترحيله سنوياً حتى السنة الخامسة، ولا يجوز الترحيل لأية مبالغ بعد ذلك إلى أي سنه أخرى .

وقد سبق تناول أحكام المادة (٢٩) من القانون الخاصة بترحيل الخسائر الناتجة عن مزاولة النشاط التجاري والصناعي في المبحث الثامن من الفصل الثالث.

ويوضح الشكل التالي نموذج استرشادي بالمصروفات المتعارف عليها في المهن الحرة المختلفة، والمرفق بإقرار المهن غير التجارية .

(١) الفقرة الأخيرة من المادة (٣٥) والمادة (٢٩) من القانون .

نموذج استرشادى مرفق بإقرار المهن غير التجارية

يمثل هذا الجدول نموذج بالمصروفات المتعارف عليها فى المهن الحرة المختلفة وهو لايمثل حصراً لهذه المصروفات وإنما يمكن إضافة أى مصروفات أخرى ما دامت لازمة لمزاولة المهنة وفى جميع الأحوال يشترط أن يكون لدى الممول حسابات منتظمه.

التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة

ا	مصروفات ثابتة لجميع المهنيين
١	الإيجار (مركز رئيسى - فروع)
٢	الكهرباء (مركز رئيسى - فروع)
٣	المياه (مركز رئيسى - فروع)
٤	الغاز (مركز رئيسى - فروع)
٥	أدوات كتابية
٦	مطبوعات
٧	الصيانة والإصلاحات
٨	مستلزمات كمبيوتر
٩	إعلانات طلب وظائف
١٠	تليفون النشاط
١١	تليفون محمول
١٢	تصوير المستندات
١٣	أجور ومرتبات
١٤	أتعاب مهنية
١٥	سفر وإقامة (بالداخل - بالخارج) تذاكر - فواتير إقامة
١٦	أبحاث ومؤتمرات
١٧	اشتراكات ورسوم
١٨	تأمين ضد الحريق / السرقة / خيانة الأمانة / نقل نقدية
١٩	تأمين ضد أخطار المهنة
٢٠	إيجار تخزين مستندات
٢١	الإهلاكات
٢٢	كتب ومراجع علمية

ب	مصروفات غير مؤيدة مستنديا
١	انتقالات بدّون صرف داخلية
٢	إكراميات
٣	صيانة دورية
٤	بوفيه ونظافة
٥	جرائد ومجلات
٦	دمغات عادية ونقابية

ج	مصروفات متخصصة لكل نشاط على حدة
*	خبير مثمن
١	أجور عمال يومية
٢	فراشة ومطبوعات يدوية
٣	إعلانات مزادات
٤	أتعاب خطاط

*	الأطباء
١	مستلزمات طبية
٢	أجور أطباء مساعدين
٣	أفلام خام

*	المهندسين
١	تصوير رسومات هندسية
٢	إعداد ماكيتات
٣	برامج حاسب
٤	أتعاب جسات
٥	أجور رسامين (رسم هندسى)

*	تسجيل براءات اختراع
١	رسوم حكومية
٢	أتعاب مراسلين

*	المحاسبين
١	دورات تدريبية
٢	تعليم لغة

*	الفنانين
١	ملابس
٢	إكسسوارات ومكياج
٣	أجر لبيس
٤	إعداد سيناريو (تقطيع سيناريو)
٥	أجر مدير أعمال وسكرتير
٦	أجور موسيقيين

مثال توضيحي :

فيما يلي بيان بإيرادات ومصروفات مكتب أحد المحامين عن عام ٢٠٢٠:

١- الإيرادات :

٦٢٠٠٠ ج أتعاب قضايا حصل عليها خلال العام، ٢٠٠٠٠ ج مقدم أتعاب عن أحد القضايا ولم يتم بشأنها أي إجراء، ٣٠٠٠ ج مكافأة عن إرشاده عن إحدى جرائم التهرب الضريبي، ٢٥٠٠٠ ج أتعاب قضايا عن السنة السابقة، ٣٠٠٠٠ ج أتعاب عن إحدى القضايا التي باشرها في سوريا، ١٠٠٠٠ ج أرباح تدريب لبعض مزاولي مهنة المحاماة .

٢- المصروفات :

١٠٠٠٠ ج مرتبات العاملين بالمكتب، ٦٠٠٠ ج إيجار المكتب، ٢٤٠٠ ج كهرباء ومياه، ٤٠٠٠ ج مصروفات تليفون المكتب، ٣٠٠٠ ج مصاريف السيارة، ٥٠٠ ج كتب ومطبوعات، ٥٠٠ ج اشتراكه في نقابة المحامين، ١٠٠٠٠ ج تبرعات منها ١٠٠٠ ج لفقراء الحي ، ٥٠٠٠ ج للحكومة والباقي لجمعيات خيرية مصرية مشهرة .

المطلوب:

تحديد الوعاء الخاضع للضريبة ومقدار الضريبة المستحقة إذا علمت أن الممول لا يمسك دفاتر منتظمة

الحـــل

	جزئـي	كلـي
الإيرادات الخاضعة للضريبة		
أتعاب قضايا حصل عليها خلال العام	٦٢٠٠٠	
مقدم أتعاب عن أحد القضايا	٢٠٠٠٠	
أتعاب قضايا عن السنة السابقة	٢٥٠٠٠	
أرباح تدريب لبعض مزاولي مهنة المحاماة	١٠٠٠٠	
أتعاب عن إحدى القضايا التي باشرها في سوريا	٣٠٠٠٠	
إيرادات أخرى (مكافأة إرشاد عن جرائم التهرب)	٣٠٠٠	
إجمالي الإيرادات		١٥٠٠٠٠
يخصم منه :		
١٠% مقابل جميع التكاليف والمصروفات (حيث أن الممول لا يمسك حسابات منتظمة)		(١٥٠٠٠)
صافى الإيراد السنوي		١٣٥٠٠٠
يخصم منه :		
تبرعات للحكومة	٥٠٠٠	
التبرعات المدفوعة فعلياً للجمعيات الخيرية المصرية المشهرة حيث تقل عن نسبة ١٠% . نسبة ١٠% من صافي الإيراد = ١٣٥.٠٠٠× ٠.١٠ = ١٣.٥٠٠ ج في حين أن المدفوع يبلغ ٤٠٠٠ فقط لذلك يتم خصمه .	٤٠٠٠	
التبرعات المعتمدة		(٩٠٠٠)
صافى الإيراد الخاضع للضريبة		٩٩٠٠٠
الضريبة المستحقة:		
الشريحة الاولى = ١٥٠٠٠ × صفر = صفر		
الشريحة الثانية = ١٥٠٠٠ ج × ٢.٥% = ٣٧٥		
الشريحة الثالثة = ١٥٠٠٠ × ١٠ % = ١٥٠٠		
الشريحة الرابعة = ١٥٠٠٠ × ١٥ % = ٢٢٥٠		
الشريحة الخامسة = ٣٩٠٠٠ × ٢٠% = ٧٨٠٠		
مجموع الضريبة المستحقة		١١٩٢٥

ملحوظة :

تم إدراج أتعاب القضية التي تم مباشرتها بالخارج في دولة سوريا ضمن إيرادات الممول الخاضعة للضريبة، حيث أنه إيراد تحقق في الخارج ومصر هي المركز الرئيسي لمزاولة النشاط.

مثال توضيحي :

فيما يلي بيان بإيرادات ومصروفات عيادة أحد الأطباء عن عام ٢٠٢٠ :

١- الإيـرادات :

٣٠٠٠٠ج أتعـاب كشـف بالعيـادة، ٢٠٠٠ج أتعـاب كشـف بالمنـازل، ٤٠٠٠٠ج أتعاب عمليات جراحية، ١٠٠٠٠ ج أتعاب عملية جراحية لأحد السعوديين بالقاهرة، ٨٠٠٠ ج مرتب عن العمل بأحد المستشفيات الحكومية، ٥٠٠٠ ج عربـون لإجـراء عمليـة جراحيـة خـارج مصـر، ٣٠٠٠ ج أتعـاب عملية جراحية مستحقة عن السنة السابقة، ٥٠٠٠ ج صافى إيراد التصرف في جهاز طبي.

٢- المصروفات :

١٠٠٠٠ جنيه مرتبات الممرضين، ٣٥٠٠ج مصروفات كهرباء وغاز ومياه، ١٠٠٠ج مستلزمات طبية، ٣٠٠ج اشتراك في معاش النقابة، ٣٠٠٠٠ج ثمن شـراء أجهـزة طبيـة جديـدة، ٨٠٠٠ج تبـرع للحكومـة، ٢٠٠٠ج تبـرع لوحـدة الإدارة المحليـة بالشـرقية، ٧٠٠٠ج تبرعـات للمؤسسـات الخيريـة المصـرية المشهرة، ٣٦٠٠ج أقساط تأمين على حياته لصالح أولاده القصر، ١٠٠٠ج ثمـن شـراء كتـب ومراجـع علميـة، ٣٠٠٠ج مصـروفات سـيارة، ٢٠٠٠ج مصـروفات تليفون، ١٠٠٠ج شراء مطبوعات، ١٢٠٠ج مصـروفات بوفيـه، ٤٠٠ج أدوات نظافة، ٥٠٠٠ج ثمن تذكرة سفر للخارج، ١٠٠٠ج إكراميات.

المطلـوب : تحديد وعاء الضريبة والضريبة المستحقة على إيرادات المهن غير التجارية ويحتفظ الممول بدفاتر منتظمة إذا علمت أن :

١- الأجهزة الطبية تم شرائها في ٢٠٢٠/١/١ وتستهلك بمعدل ٢٥% سنوياً.
٢- السيارة تستخدم للأغراض الشخصية بجانب العمل .

الحـــل

	فرعي	جزئـي	كلـي
الإيرادات الخاضعة للضريبة			
أتعاب كشف بالعيادة		٣٠٠٠٠	
أتعاب كشف بالمنازل		٢٠٠٠	
أتعاب عمليات جراحية		٤٠٠٠٠	
أتعاب عملية جراحية لأحد السعوديين بالقاهرة		١٠٠٠٠	
أتعاب مستحقة عن السنة السابقة		٣٠٠٠	
صافى إيراد التصرف في جهاز طبي		٥٠٠٠	
عربون لإجراء عملية جراحية خارج مصر		٥٠٠٠	
إجمالي الإيرادات			٩٥٠٠٠
يخصم منه : المصروفات اللازمة لمزاولة المهنة			
(١) المصروفات الإدارية والعمومية المؤيدة بالمستندات:			
مرتبات الممرضين	١٠٠٠٠		
مصروفات كهرباء وغاز ومياه	٣٥٠٠		
مستلزمات طبية	١٠٠٠		
إهلاك أجهزة طبية (٣٠٠٠٠ ج × ٢٥%)	٧٥٠٠		
كتب ومراجع علمية	١٠٠٠		
مصروف التليفون	٢٠٠٠		
تذكرة سفر للخارج	٥٠٠٠		
إجمالي المصروفات المؤيدة بمستندات		٣٠٠٠٠	
(٢) مصروفات لم يجر العرف على إثباتها بمستندات			
مصروفات السيارة (ثلثي المصروفات) = ٣٠٠٠× (٢÷٣)	٢٠٠٠		
شراء مطبوعات	١٠٠٠		
مصروفات بوفيه	١٢٠٠		
مصروفات أدوات نظافة	٤٠٠		
إكراميات	١٠٠٠		
إجمالي التكاليف والمصروفات غير المؤيدة بمستندات	٥٦٠٠		
لكن التكاليف والمصروفات المعتمدة تكون بنسبة ٧% من المصروفات الإدارية والعمومية المؤيدة بالمستندات = ٣٠٠٠٠ × ٧% = ٢١٠٠ ج		٢١٠٠	
إجمالي المصروفات			(٣٢١٠٠)
صافى الإيراد قبل خصم التبرعات			٥٧٩٠٠
يخصم منه : التبرعات الحكومية		٨٠٠٠	
التبرعات لوحدة الإدارة المحلية		٢٠٠٠	
تبرعات لمؤسسات خيرية مصرية مشهرة		٥٧٩٠	
(يتم خصم نسبة ١٠% فقط = ٥٧٩٠٠ × ١٠% = ٥٧٩٠ج)			
مجموع التبرعات المخصومة			(١٥٧٩٠)
صافى الإيراد بعد خصم التبرعات			٤٢١١٠
يخصم منه : الاشتراك في معاش النقابة وأقساط التأمين على حياته لصالح أولاده القصر (بحد أقصى ٣٠٠٠ ج)			(٣٠٠٠)
الوعاء الخاضع للضريبة			٣٩١١٠
الضريبة المستحقة = ١٥٠٠٠ × صفر + ١٥٠٠٠×٢.٥% + ٩١١٠ × ١٠%			١٢٨٦

المبحث الخامس

الإعفـــاء مـــن الضـــريبـــة

تناول التشريع الضريبي الإيرادات المعفاة من الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية خلال المادة رقم (٣٦) من القانون والمادتين أرقام (٤٧ و٤٧ مكررا) من اللائحة التنفيذية .

أولاً : حالات إعفاء الأشخاص الطبيعيين من الضريبة

أعفى التشريع الضريبي بعض الإيرادات من الضريبة[١] وهي تتمثل في أربعة أنواع كما يلي:

١- إيرادات التأليف والترجمة:

يعفى من الضريبة إيرادات تأليف وترجمة الكتب والمقالات الدينية والعلمية والثقافية والأدبية، عدا ما يكون ناتجا عن بيع المؤلف أو الترجمة لإخراجه في صورة مرئية أو صوتية أي ظهورها بالسينما أو التليفزيون أو الإذاعة، أو بيع المؤلف أو الترجمة مع اسطوانة ممغنطه (CD) في هذه الحالات تخضع للضريبة.

لا يسري الإعفاء الخاص بأرباح التأليف والترجمة على الترجمة الفورية[٢] لأنها لا تكون إلا في المؤتمرات والاحتفالات أو اللجان، وأنها ترجمة شفوية مباشرة وليست ترجمة كتب أو مقالات ويتمثل طبيعتها في ترجمة خطاب أو حديث، وتسرى هذه التعليمات على أحكام المادة ٣٦ /٢ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ونظراً لعدم اختلاف طبيعة البندين الصادر بشأنهما هذه التعليمات عن النص الوارد في ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

---

(١) ألغى البند (١) بالقانون ١١٤ لسنة ٢٠٠٨ الخاص بإعفاء المنشآت التعليمية الخاضعة لإشراف الحكومة أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو القطاع العام أو الأعمال العام .

(٢) مصلحة الضرائب العامة ، التعليمات التفسيرية رقم (٢) الصادرة في ١٩٨٧/٣/٢٨ ، وفتوى مجلس الدولة الصادرة في ١٩٨٥/٥/٥.

٢- إيرادات أعضاء هيئات التدريس بالجامعات والمعاهد [١]:

تعفى من الضريبة إيرادات أعضاء هيئة التدريس بالجامعات والمعاهد وغيرهم عن مؤلفاتهم ومصنفاتهم التي تطبع أصلا لتوزيعها على الطلاب وفقا للنظم والأسعار التي تضعها الجامعات والمعاهد.

ويشترط للتمتع بهذا الإعفاء الضريبي الالتزام بالنظم والأسعار التي 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 في تخفيض أسعار الكتب الجامعية.

٣- إيرادات الفنانين التشكيليين:

تعفى من الضريبة إيرادات الفنانين التشكيليين أعضاء نقابة الفنانين التشكيليين من إنتاج مصنفاتهم من فنون التصوير والنحت والحفر، لتشجيع المواهب في هذه الفنون على زيادة أعمالهم وإنتاجهم الفني منها.

٤- إيرادات أصحاب المهن أعضاء النقابات:

يعفى من الضريبة صافي إيرادات أصحاب المهن الحرة[٢] المقيدين كأعضاء عاملين في نقابات مهنية في مجال تخصصهم، وذلك لمدة ثلاث سنوات من تاريخ مزاولة المهنة الحرة، وبحد أقصى خمسون ألف جنيه سنوياً، ولا يلزمون بالضريبة إلا اعتباراً من أول الشهر التالي لانقضاء مدة الإعفاء سالفة الذكر مضافا إليها مدة التمرين التي يتطلبها قانون مزاولة المهنة وفترات الخدمة العامة أو التجنيد أو الاستدعاء للاحتياط إذا كانت تالية لتاريخ بدء مزاولة المهنة، وتخفض المدة المقررة للإعفاء إلى سنة واحدة لمن يزاول المهنة لأول مرة إذا كان قد مضى على تخرجه أكثر من خمسة عشر عاماً .

---

(١) المادة (٤٧) من اللائحة التنفيذية للقانون .

(٢) البند "٥" من المادة (٣٦) من القانون، تم تعديلها بالقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ ثم بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ .

وإذا تجاوز صافي الإيراد[1] الحد الأقصى للإعفاء في أية سنة من سنوات الإعفاء إلتزم الممول بتورد الضريبة على ما يجاوز هذا الحد عند تقديم الإقرار الضريبي الخاص بالسنة الضريبية الخاصة بها .

وتم منح هذا الإعفاء لتشجيع أصحاب المهن عند بدء نشاطهم وبداية ممارسة المهنة التي يتكبدوا فيها كثير من تكاليف التأسيس والتأثيث .

ولم يضع التشريع الضريبي أية شروط للتمتع بهذا الإعفاء فهو إعفاء مطلق وغير مقيد إلا بالشروط الموضحة بعالية. علماً بأنه كان يشترط سابقا أن يزاول الممول المهنة منفرداً عملا على منع كبار الممولين من التهرب من الضريبة بمشاركتهم لصغار الممولين المبتدئين باستغلال تمتعهم بالإعفاء في عدم إخضاع أنصبتهم من الربح للضريبة التي غالباً ما تكون أنصبة صورية.

ثانياً : معاملة الشركات التي تباشر نشاطاً مهنياً [2]

تعامل الشركات التي تباشر نشاطا من أنشطة المهن الحرة سواء بعقد أو بدون عقد معاملة الأشخاص الاعتبارية وتحدد إيراداتها على أساس نقدي ومصروفاتها على أساس الاستحقاق، وتطبق بشأنها أحكام الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، ففي حالة مزاولة النشاط المهني من خلال شركة أشخاص أو وجود أي مشاركة مهنية، تعد هذه الشركات من الأشخاص الاعتبارية وتخضع لأحكام الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية مع تحديد الإيرادات على الأساس النقدي وتحديد المصروفات على أساس الاستحقاق (تم تناول هذا البند بالشرح عند تناول الضريبة على الأشخاص الاعتبارية).

(١) المادة رقم (٤٧ مكررا) من اللائحة التنفيذية التي تم إضافتها بقرار وزير المالية رقم (١٧٢) لسنة ٢٠١٥ الصادر في ٢٠١٥/٤/٦ .
(٢) البند (١) من المادة (٤٨) من القانون والمادة (٥٤) من اللائحة التنفيذية للقانون .

الفصل الخامس

المحاسبة الضريبة لإيرادات الثروة العقارية

المبحث الأول : الإيرادات الخاضعة للضريبة

المبحث الثاني : الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة

المبحث الثالث : الضريبة على التصرفات العقارية

المبحث الرابع : الأحكام المتنوعة

مقدمة :

تمثل الثروة العقارية في الدولة رأس مالها الذي تعتمد على استغلاله خلال فترة زمنية طويلة لمواجهة المشكلات الكبيرة التي تواجهها، وتتوزع هذه الثروة بين أفراد المجتمع، كلُ حسب قدرته المالية، وتنتقل من فرد إلى أخر داخل نفس المجتمع بالبيع أو الهبة أو التنازل أو أي صورة من صور نقل الملكية، كما يمكن أن ينتفع بها شخص أخر غير مالكها عن طريق التأجير. ويتولد عن هذه التغيرات سواء في الملكية أو في الانتفاع إيرادات وتحقق أرباح ضخمة لأصحابها.

وتطبيقًا لمبدأ عمومية الضريبة فقد أخضع التشريع الضريبي المصري الإيرادات الناتجة عن استغلال الثروة العقارية أو التصرف فيها للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين طبقا للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الباب الخامس من الكتاب الثاني والخاص بأحكام إيرادات الثروة العقارية، ووردت هذه الأحكام في عدد (١٠) مواد هي المواد من (٣٧) وحتى (٤٦) من القانون وعدد (٥) مواد هي المواد من (٤٨) وحتى (٥٢) من اللائحة التنفيذية للقانون[١].

وتناولت هذه المواد تنظيم المحاسبة الضريبية للإيرادات الناتجة عن استغلال أو التصرف في الثروة العقارية والتي تتمثل في إيرادات العقارات المبنية فقط ، حيث تم إلغاء مواد القانون التي تفرض الضريبة على إيرادات الثروة الزراعية بالقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ الخاص بالضريبة على العقارات المبنية. كما تم إلغاء المواد التي تتناول هذه الإيرادات من اللائحة التنفيذية بالقرار رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ .

---

(١) تم إلغاء البند "١" من المادة رقم (٣٧) والمواد أرقام (٣٨) و(٤٠) و(٤٣) و(٤٤) من القانون -الخاصة بإيرادات الأراضي الزراعية- بالقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ الخاص بقانون الضريبة على العقارات المبنية، ويسري اعتبارا من ٢٠١٣/٧/١ طبقا للقانون رقم ١٠٣ لسنة ٢٠١٤ .

- كما تم إلغاء المواد أرقام (٤٨) و(٤٩) و(٥٠) و(٥٢) من اللائحة التنفيذية للقانون ، بالقرار رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ .

بناءً على ذلك، يتضح أنه تم تنقية القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ واللائحة التنفيذية له من المواد المنظمة لهذه النوعية من الإيرادات، وذلك لتوحيد المعاملة الضريبية لها من خلال قانون واحد وأمام جهة واحدة وهي مصلحة الضرائب العقارية المخولة بتطبيق القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨.

وتم تناول عملية تنظيم المحاسبة الضريبية لإيرادات الثروة العقارية من خلال المحاور التالية:

المحور الأول: تناول الإيرادات الخاضعة للضريبة في المادة (٣٧) من القانون.
المحور الثاني: تناول تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة في المواد من (٣٩) و (٤١).
المحور الثالث : تناول الضريبة على التصرفات العقارية وتناولته المواد (٤٢) من القانون والمادة رقم (٥١) من اللائحة التنفيذية
المحور الرابع : تناول الأحكام المتنوعة للضريبة على العقارات المبنية في وتناولتها المواد من (٤٥) و (٤٦) من القانون.

وتم تناول هذه المحاور من خلال المباحث الثلاث التالية:

المبحث الأول : الإيرادات الخاضعة للضريبة
المبحث الثاني : الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة
المبحث الثالث : الضريبة على التصرفات العقارية
المبحث الرابع : الأحكام المتنوعة

المبحث الأول
الإيرادات الخاضعة للضريبة

تسري الضريبي على إيرادات العقارات المبنية المؤجرة والوحدات المفروشة. حيث تشمل الإيرادات الخاضعة للضريبة ما يلي[1] :

١- إيرادات العقارات المبنية المؤجرة وفقا لأحكام القانون المدني
٢- إيرادات الوحدات المفروشة.

وبناءً على ذلك، تفرض الضريبة على إيرادات العقارات المبنية المؤجرة وأيضاً إيرادات الوحدات المفروشة، وقد كانت هذه الإيرادات تخضع للضريبة في ظل القانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ وتعديلاته ضمن إيرادات النشاط التجاري والصناعي، أما في ظل القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ فقد أفرد لها باباً مستقلاً وعالجها ضمن إيرادات الثروة العقارية، وهو تصنيف أقرب ما يكون إلى الحقيقة.

(١) المادة رقم (٣٧) من القانون المعدلة .

المبحث الثاني
الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة

وردت الأحكام الخاصة بتحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة بالمواد من (٣٩) [١] و (٤١) و (٤٢) من القانون، المادة رقم (٥١) من اللائحة التنفيذية، وحددت هذه المواد ثلاث بنود للإيرادات تدخل في وعاء الضريبة وهي إيرادات.

أولاً : تحديد إيراد العقارات المبنية

يتم تحديد الإيراد الخاضع للضريبة المحقق من تأجير العقارات المبنية أو جزء منها وفقاً لأحكام القانون المدني، على أساس الأجرة الفعلية مخصوماً منها ٥٠% مقابل جميع التكاليف والمصروفات.

يتضح من ذلك أن القانون قد وضع أساساً واحداً لتحديد الإيراد الناتج عن تأجير العقار أو جزء منه الخاضع للضريبة وهو أساس الإيجار الفعلي، وبعد خصم ٥٠% منه مقابل جميع التكاليف والمصروفات. وبناءً على ذلك يتم تحديد الإيراد الخاضع للضريبة بإتباع الخطوات التالية:

أ- تحديد إجمالي إيرادات العقار أو الجزء المؤجر منه على أساس الإيجار الفعلي.

ب- تحديد وعاء الضريبة عن طريق خصم ٥٠% من الإيرادات مقابل جميع التكاليف والمصروفات.

(١) مستبدلة بالقانون رقم ١٩٦ لينة ٢٠٠٨ الخاص القانون على العقارات المبنية .

ج- يتم تحديد الإيراد على أساس الإيجار الفعلي بالنسبة للعقارات سواء تم ربط ضريبة عقارية عليها أو لم يتم الربط، وسواء كانت خاضعة للضريبة العقارية أو معفاة منها.

د- كما يتضح أنه تم وضع هذا النص لإخضاع الإيرادات الناتجة عن التأجير بنظام الإيجار محدد المدة وذلك في المقام الأول حيث ترتفع هذه الإيجارات بصورة كبيرة خاصة في بعض المناطق السياحية والمتميزة، وقد لجأ الملاك إلى هذا الأسلوب في الإيجار بدلاً من الإيجار المفروش في ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته وذلك تفادياً لخضوع الإيرادات من إيجار الشقق والعقارات للضريبة حيث لم تكن إيرادات التأجير وفقاً لأحكام القانون المدني محل خضوع للضريبة في ظل القانون السابق.

مثال توضيحي :

قام ممول بتأجير إحدى الشقق في العقار الذي يملكه بمبلغ ١٥٠٠ جنيه شهرياً خلال عام ٢٠٢٠ وذلك بنظام الإيجار محدد المدة .

المطلوب : تحديد وعاء الضريبة خلال عام ٢٠٢٠ .

الحـــل

إيرادات إيجار الشقة خلال عام ٢٠٢٠ = ١٥٠٠ج × ١٢شهر= ١٨٠٠٠ج

وعاء ضريبة الثروة العقارية = ١٨٠٠٠ × ٥٠% = ٩٠٠٠ جنيه

لا تستحق عنه ضريبة لانه دون حد الإعفاء.

ثانياً : إيرادات تأجير الوحدات المفروشة

تناول القانون الضريبي المعالجة الضريبية لإيرادات تأجير الوحدات المفروشة[١] باعتبارها ضمن إيرادات الثروة العقارية بالمادة رقم (٤١) .

(١) المادة رقم (٤١) من القانون .

حيث تسرى الضريبة على الإيرادات الناتجة من تأجير أي وحدة مفروشة أو جزء منها سواء كانت معدة للسكن أو لمزاولة نشاط تجارى أو صناعي أو مهنة غير تجارية أو لأي غرض آخر، ويتم تحديد الإيراد الخاضع للضريبة على أساس قيمة الإيجار الفعلي مخصوما منه ٥٠% مقابل جميع التكاليف والمصروفات.

ويتضح من ذلك أن إيرادات تأجير أي وحدة مفروشة سواء كانت شقة أو مكتب أو جزء منها (غرفة من شقة مثلاً) تخضع للضريبة، بغض النظر عن الغرض المعدة من أجله سواء كانت معدة للسكن أو لمزاولة نشاط تجارى أو صناعي أو مهنة غير تجارية أو لأي غرض آخر. ويحدد الإيراد الخاضع للضريبة على أساس الإيجار الفعلي، بينما تحدد المصروفات حكماً بواقع ٥٠% من الإيجار الفعلي مقابل جميع المصروفات والتكاليف.

مثال توضيحي :

يبلغ الإيجار الفعلي لإحدى الشقق المفروشة من واقع العقد مبلغ ٣٥٠٠ جنيه شهرياً .

المطلوب : تحديد الإيراد الخاضع للضريبة .

الحـــل

الإيراد السنوي = ٣٥٠٠ ج × ١٢ شهر = ٤٢٠٠٠ جنيه

الإيراد الخاضع للضريبة = ٤٢٠٠٠ ج × ٥٠ % = ٢١٠٠٠ جنيه

الشريحة غير الخاضعة للضريبة = (١٥٠٠٠ ج)

صافي الوعاء الخاضع للضريبة = ٦٠٠٠ جنيه

معدل الضريبة = ٢.٥ %

الضريبة المستحقة = = ١٥٠ جنيه

المبحث الثالث

الضريبة على التصرفات العقارية

وردت الأحكام الخاصة بالتصرفات العقارية في العقارات المبنية والأراضي للبناء عليها في المادة رقم (٤٢) [١] من القانون والمادة رقم (٥١) من اللائحة التنفيذية، حيث حددت هاتين المادتين تنظيم خضوع التصرفات العقارية للضريبة من حيت تحديد وعاء الضريبة وسعر الضريبة وفرضت التزامات على كل من الممول (المتصرف) والشهر العقاري .

أولاً : تحديد وعاء الضريبة

تفرض ضريبة بسعر ٢.٥ % وبغير أي تخفيض على إجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي للبناء عليها عدا القرى، سواء انصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها وسواء كان هذا التصرف شاملا العقار كله أو جزء منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك وسواء كانت المنشآت مقامة على أرض مملوكة للممول أو للغير، وسواء كانت عقود هذه التصرفات مشهرة أو غير مشهرة .

يتضح مما سبق أن القانون قد وضع بعض الشروط المحددة لسريان هذه الضريبة على قيمة هذه التصرفات كما يلي:

١- أن ينصب التصرف على عقارات مبنية أو أراضى للبناء عليها.

٢- أن يتم التصرف في العقار (الأرض) بحالته أو بعد إقامة منشآت عليه.

---

(١) المادة رقم (٤٢) من القانون المستبدلة بالقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ ثم القانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣، ثم تم التعديل بالقانون رقم ١٥٨ لسنة ٢٠١٨ الصادر في ٢٠١٨/٧/٢٥ .

* المادة (٥١) من اللائحة التنفيذية المستبدلة بالقرار رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ .

٣- أن يتم التصرف في العقار (المنشآت) سواء كانت مقامة على أرض مملوكة للممول أو للغير.

٤- أن يتم التصرف سواء كانت عقود هذه التصرفات مشهرة أو غير مشهرة.

٥- أن يتم التصرف سواء كان التصرف شاملا العقار كله أو جزءا منه، أو وحدة سكنية منه، كما في حالة بيع شقة تمليك في عمارة.

٦- حدد القانون وعاء الضريبة على التصرفات العقارية بإجمالي قيمة التصرف، ويعد هذا خروج على المبدأ العام، حيث يكون الوعاء هو صافى الربح.

٧- التصرفات العقارية التي تتم في القرى وما دونها (العزب والكفور والنجوع) لا تخضع للضريبة على التصرفات.

ثانياً : سعر الضريبة

حدد القانون سعر الضريبة على التصرفات العقارية طبقاً لقاعدة الأسعار النسبية، حيث فرض ضريبة على إجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي للبناء عليها وبغير أي تخفيض بسعر ٢.٥%.

يتم تطبيق السعر النسبي الضريبة هو استثناء من السعر التصاعدي الوارد بالمادة " ٨ " فقد تقرر بـ ٢.٥% من إجمالي قيمة التصرف، وقد يرجع ذلك إلى أنها ضريبة على رأس المال، ومن ثم يجب أن يكون السعر معتدلاً، بالإضافة إلى أن التعامل في رؤوس الأموال الأخرى غير العقارات لا يخضع لضريبة مماثلة، كما أن رفع السعر عن ذلك قد يؤدى إلى التهرب من الضريبة.

مثال توضيحي:

قام أحد المواطنين بتصفية بعض املاكه والتي تتمثل فيما يلي:

١- بيع شقة في المدينة بمبلغ مليون جنيه.

٢- منزل في القرية بمبلغ مليوني جنيه.

٣- أرض مباني في المدينة بمبلغ ١٠ مليون جنيه.

يتم تحديد المعاملة الضريبة في إطار الضريبة على التصرفات العقارية كما يلي:

١- تخضع الشقة التي باعها في المدينة لضريبة التصرفات العقارية:

الضريبة المستحقة = ١٠٠٠٠٠٠ ج × ٢.٥% = ٢٥٠٠٠ ج

٢- بيع المنزل لا يخضع للضريبة، لأنه يقع في قرية، والقرى معفاة من الخضوع الضريبة على التصرفات العقارية.

٣- تخضع أرض المباني للضريبة على التصرفات العقارية:

الضريبة المستحقة = ١٠٠٠٠٠٠٠٠ ج × ٢.٥% = ٢٥٠٠٠٠٠ ج

يلتزم البائع بسداد الضريبة المستحقة وقت البيع.

ثالثاً : أنواع التصرفات العقارية

تتعدد التصرفات العقارية التي يقوم بها الأشخاص، ومنه ما يعد تصرف خضع للضريبة على التصرفات العقارية بالسعر النسبي السابق ومنها ما لا يعد من التصرفات العقارية ولا تخضع للضريبة، كما يلي:

١- ما يعد من التصرفات العقارية الخاضعة للضريبة:

طبقاً للفقرة الخامسة من المادة رقم (٤٢) من القانون تم تحديد بعض التصرفات التي تعد تصرفاً عقارياً خاضع للضريبة، حيث:

- وفي تطبيق أحكام هذه المادة يعتبر تصرفا خاضعا للضريبة التصرف بالوصية أو التبرع أو الهبة لغير الأصول أو الأزواج أو الفروع أو تقرير حق انتفاع على العقار أو تأجيره لمدة تزيد على خمسين عاماً.

وبناءً على ذلك فإن التصرفات التي تتم للورثة لا تخضع للضريبة، حيث يخضع للضريبة التصرفات التي تتم لغير الورثة عن طريق الوصية أو الهبة أو التبرع، كما أن تقرير حق الانتفاع أو تأجير العقار لمدة خمسين عاماً يعد في حكم التصرف أو البيع فيخضع للضريبة بالسعر النسبي.

وتم استبعاد تصرفات الوارث[1] في العقارات التي آلت إليه من مورثه بحالتها عند الميراث من التصرفات التي لا تعد تصرفات عقارية تخضع للضريبة، وبذلك فهذه التصرفات أصبحت تخضع للضريبة بسعر ٢.٥%، وذلك طبقاً للقانون رقم ١٥٨ لسنة ٢٠١٨ الصادر في ٢٠١٨/٧/٢٥ .

٢- التصرفات العقارية غير الخاضعة للضريبة :

طبقاً للفقرة الثانية والفقرة السادسة من المادة (٤٢) من القانون توجد بعض التصرفات العقارية لا تخضع للضريبة، حيث:

- ويستثنى من التصرفات الخاضعة لهذه الضريبة تقديم العقار كحصة عينية في رأسمال شركات المساهمة بشرط عدم التصرف في الأسهم المقابلة لها لمدة خمس سنوات.
- ولا يعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة البيوع الجبرية إدارية كانت أو قضائية وكذلك نزع الملكية للمنفعة العامة أو للتحسين، كما لا يعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة التصرف بالتبرع أو بالهبة للحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو المشروعات ذات النفع العام.

ويتضح من ذلك أن التصرفات العقارية التالية لا تخضع للضريبة على التصرفات العقارية:

أ- تقديم العقار كحصة عينية نظير الإسهام في رأس مال الشركات المساهمة بشرط عدم تصرف مقدم الحصة العينية في الأسهم المقابلة لها لمدة خمس سنوات. ويهدف المشرع من ذلك تشجيع الأشخاص على تكوين كيانات اقتصادية كبيرة تعمل على تنمية المجتمع.

ب- البيوع الجبرية سواء أكانت إدارية أم قضائية، وكذلك نزع الملكية للمنفعة العامة أو للتحسين. ويهدف المشرع من ذلك إلى مراعاة الحالة السائدة وقت

(١) طبقاً للقانون رقم ١٥٨ لسنة ٢٠١٨ الصادر في ٢٠١٨/٧/٢٥ .

حدوث التصرف حيث يتم إجبار الشخص على البيع إما لسداد مستحقات عليه أو كان العقارات محجوز عليها إداريًا، أو يتم نزع الملكية منه لتحقيق مصلحة عامة مع صرف تعويض له عن ممتلكاته التي تم نزوعها منه، فإن قيمة البيع أو التعويض لا يعد تصرف خاضع للضريبة.

ج- التصرفات بالتبرع أو الهبة للحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو المشروعات ذات النفع العام، ويهدف المشرع من ذلك تشجيع أفراد المجتمع على المساهمة في تحمل جزء من الأعباء العامة للدولة من خلال تبرعاتهم بالعقارات المبنية أو الأراضي للحكومة أو لأي منشأة عامة وذلك للمنفعة العامة.

مثال توضيحي:

فيما يلي بعض التصرفات في ممتلكات أحد المواطنين:

١- منح حق انتفاع على عقار قيمته ٢.٥٠٠.٠٠٠ ج.
٢- قدم أحد العقارات حصة عينية في رأسمال شركات المساهمة منذ ست سنوات وما زال يحتفظ بالأسهم المقابلة لها.
٣- تم الاستيلاء على قطعة أرض مباني للمنفعة العامة قيمتها مليون جنيه.
٤- صدر حكم محكمة ببيع شقة بمبلغ ٥٠٠.٠٠٠ جنيه.
٥- تبرع بمبنى للمحافظة لاستعماله مستشفى عام قيمة المبنى٥.٥٠٠.٠٠٠ ج.

يتم تحديد المعاملة الضريبية لهذه التصرفات كما يلي:

١- يُعد منح حق انتفاع على العقار تصرف يخضع للضريبة

الضريبة المستحقة = ٢.٥٠٠.٠٠٠ ج × ٢.٥% = ٦٢٥٠٠ جنيه

٢- تقديم العقار كحصة عينية في رأسمال إحدى شركات المساهمة لا يُعد تصرف يخضع للضريبة بشرط الإحتفاظ بالأسهم المقابلة لها لمدة خمس سنوات. لذلك لا يخضع هذا التصرف للضريبة.

٣-يُعد الاستيلاء على قطعة الأرض للمنفعة العامة تصرف غير خاضع للضريبة على التصرفات العقارية.

٤-يُعد صدور حكم من المحكمة ببيع الشقة من البيوع الجبرية وبالتالي فإن قيمة البيع أو التعويض لا يعد تصرف خاضع للضريبة.

٥-يُعد التبرع بالمبنى للمحافظة لاستعماله مستشفى عام تصرف غير خاضع للضريبة على التصرفات العقارية.

رابعا : إلتزامات الممول والشهر العقاري

فرض القانون بعض الالتزامات على كل من الشخص المتصرف ومكاتب الشهر العقاري عن شهر هذه التصرفات، وذلك طبقاً للفقرتين الثالثة والرابعة والسابعة والثامنة من المادة (٤٢) من القانون، حيث:

- ويلتزم المتصرف بسداد الضريبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التصرف، ويسري مقابل التأخير المقرر بالمادة (١١٠) من هذا القانون اعتباراً من اليوم التالي لانتهاء المدة المحددة.
- وتمتنع مكاتب الشهر العقاري وشركات الكهرباء والمياه ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الجهات عن شهر العقار أو تقديم الخدمة إلى العقار محل التصرف ما لم يقدم صاحب الشأن ما يفيد سداد الضريبة على هذا العقار.
- ويخصم ما تم سداده من هذه الضريبة من إجمالي الضرائب المستحقة على الممول في حالة تطبيق البند رقم "٧" من المادة (١٩) من هذا القانون.
- ولا تقبل الدعوى المتعلقة بشهر العقار إلا بعد تقديم ما يثبت سداد الضريبة المشار إليها.

وتحدد اللائحة التنفيذية للقانون[١] إجراءات ربط وتحصيل الضريبة، حيث:

(١) المادة (٥١) من اللائحة التنفيذية المستبدلة بالقرار رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ .

- في تطبيق أحكام المادة (٤٢) من القانون يكون إخطار مأمورية الضرائب المختصة للمتصرف بأداء الضريبة على النموذج رقم (٨ عقاري)، ويكون إخطار المتصرف لمأمورية الضرائب المختصة بالتصرفات العقارية الخاضعة للضريبة على النموذج رقم (١٦ مكرراً حصر).
- وعلى مأمورية الضرائب المختصة تسليم المتصرف إيصال عند سداد الضريبة يكون سندا عند شهر التصرف لدى مكاتب الشهر العقاري مع تسليمه النموذج (٨ مكرراً- تصرفات عقارية) مبيناً به سداده للضريبة.
- ويجب على مكاتب الشهر العقاري في حالة شهر التصرف تحصيل الضريبة وتسليم صاحب الشأن لقاء ذلك إيصالاً بمبلغ الضريبة المسددة، ما لم يقدم نموذج رقم (٨ مكرراً- تصرفات عقارية) بما يفيد سبق سداد للضريبة إلى مأمورية الضرائب المختصة.
- وعلى كل مكتب من تلك المكاتب توريد قيمة ما حصله من الضريبة في موعد لا يتجاوز ثلاثين يوما من تاريخ تقديم طلب الشهر بموجب شيك مصحوب بالنموذجين رقمي (٩ عقاري) و (٣٨ عقاري) ما لم يكن قد تم سداد الضريبة إلى مصلحة الضرائب قبل هذا التاريخ.

- ويتم التوريد وفقا لما يأتى:

١- المكاتب التى تقع جغرافيا فى نطاق محافظة القاهرة تورد الضريبة كما يلي:

(أ) بالنسبة لشرق وغرب وشمال القاهرة يتم التوريد إلى منطقة ضرائب القاهرة ثامن.

(ب) بالنسبة لجنوب ووسط القاهرة يتم التوريد إلى منطقة ضرائب القاهرة رابع.

٢- المحافظات التى توجد بها منطقة ضريبية عامة واحدة تورد الضريبة إلى هذه المنطقة.

٣- المحافظات التى يكون بها أكثر من منطقة ضريبية عامة ، تورد الضريبة إلى المنطقة الضريبية الأولى.

المبحث الرابع
أحكـــام متنـــوعـة

نظراً لطبيعة الثروة العقارية وخضوعها لأكثر من ضريبة طبقاً للواقعة المنشئة للضريبة، وكذلك طبيعة الممول مالك العقار، فقد أورد القانون أحكام خاصة لمراعاة هذه الطبيعة الخاصة، فسمح بخصم الضريبة العقارية المسددة واستبعاد العقارات المبينة المملوكة للشركات والمنشآت وتدخل ضمن أصولها من الخضوع للضريبة.

أولاً : خصم الضريبة العقارية

تخضع الثروة العقارية لأكثر من قانون ضريبي، حيث تخضع للضريبة على العقارات المبنية طبقاً للقانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨، وكذلك تخضع الإيرادات الناتجة عن تأجيرها للضريبة على الدخل طبقاً للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، لذلك يتم خصم قيمة الضريبة المسددة في إطار القانون الأول عند حساب الضريبة المسددة طبقا للقانون الثاني، وتطبيقا للمبدأ العام الذي يسمح بخصم جميع الضرائب المسددة من الإيراد الخاضع للضريبة فيما عدا الضريبة المستحقة طبقا للقانون المطبق.

وبناءً على ما سبق، فقد سمح القانون الضريبي بخصم الضريبة العقارية من وعاء الضريبة الدخل المستحقة على إيرادات الثروة العقارية.

" تستنزل ما سدده الممول من الضرائب العقارية من **وعاء الضريبة المستحقة** [١] عليه طبقاً لأحكام الباب الخامس من الكتاب الثاني من هذا القانون، وبما لا يزيد على هذه الضريبة" .

---

(١) المادة رقم (٤٥) من القانون ، وتم تعديلها بالمادة السادسة عشر من القانون رقم ٧٣ لسنة ٢٠١٠ الخاص بربط الموازنة العامة للدولة ٢٠١٠/٢٠١١ ، وكانت قبل التعديل " ... من الضريبة المستحقة " .

ويتضح من ذلك أن القانون قد قرر خصم ما يقوم الممول بسداده من الضرائب العقارية وهى الضريبة على العقارات المبنية المفروضة بالقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ من وعاء الضريبة المستحقة على الممول على إيراداته من الثروة العقارية التي يملكها.

مثال توضيحي:

يمتلك أحد الممولين عقار مؤجر بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه شهريًا، ويسدد ضريبة عقارية بمبلغ ٢٥.٠٠٠ جنيه. أحسب الضريبة المستحقة على إيرادات الثروة العقارية.

الحـــــــــــــل

إيرادات الثروة العقارية = ١٥٠٠٠ ج × ١٢ شهر = ١٨٠.٠٠٠ جنيه

(–) المصروفات = ١٨٠٠٠٠ ج × ٥٠ % = (٩٠٠٠٠ جنيه)

صافي إيرادات العقار = ٩٠٠٠٠ جنيه

(–) الضريبة العقارية المسددة = (٢٥٠٠٠ جنيه)

وعاء الضريبة على إيرادات الثروة العقارية = ٦٥٠٠٠ جنيه

الضريبة المستحقة

الشريحة الاولى = ١٥٠٠٠ ج × صفر = صفر

الشريحة الثانية = ١٥٠٠٠ ج × ٢.٥% = ٣٧٥ ج

الشريحة الثالثة = ١٥٠٠٠ ج × ١٠% = ١٥٠٠ ج

الشريحة الرابعة = ١٥٠٠٠ ج × ١٥% = ٢٢٥٠ ج

الشريحة الخامسة = ٥٠٠٠ ج × ٢٠% = ١٠٠٠ ج

مجموع الضريبة المستحقة = ٥١٢٥ جنيه

ثانياً: عدم سريان الضريبة على أصول المنشآت:

تمتلك بعض الشركات أو المنشآت عقارات مبنية تدخل ضمن أصولها، كما قد تستثمر فائض أموالها في العقارات المبنية كأحد مجالات الاستثمار الأمن تدر عليها إيرادات دورية تدعمها وتساعدها على الاستمرار في النشاط وتؤمنها من مخاطر الإفلاس خاصة في أوقات الكساد أو الاضطرابات التي تؤثر في مستوى النشاط .

ولمراعاة هذا الوضع الخاص لهذه العقارات فقد أقر القانون أنه " لا يسري حكم المادة (٣٩) من هذا القانون على العقارات المبنية الداخلة ضمن أصول المنشأة أو الشركة[١] ".

وهذا يعني عدم سريان الضريبة على إيرادات الثروة العقارية على العقارات المبنية الداخلة ضمن أصول الشركات. فإذا كانت تلك العقارات المبنية التي تدخل ضمن أصول الشركة مؤجرة ولها إيرادات من الإيجار الفعلي فلا تخضع للضريبة على إيرادات الثروة العقارية، على اعتبار أن الإيراد الناتج عن

(١) المادة رقم (٤٦) من القانون تم استبدالها بالقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ .