

المعاملة الضريبية لأنشطة الوحدات ذات الطبيعة الخاصة بالجامعات المصرية فى ظل قانون القيمة المضافة

ثارت تساؤلات عديدة عن طبيعة الأنشطة التى تمارسها الوحدات ذات الطبيعة الخاصة بالجامعات المصرية الحكومية والتنظيم القانونى لها ومدى خضوعها لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم (67) لسنة 2106..

وسوف نتناول فى هذا البحث الطبيعة القانونية لهذه الوحدات والمهام المكلفة بها والمعاملة الضريبية لها فى ظل قانون القيمة المضافة...

أولاً- الطبيعة القانونية والمهام المكلفة بها الوحدات ذات الطبيعة الخاصة بقانون الجامعات:

- تناولت المواد من أرقام (307) إلى (314) من قرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم (49) لسنة 1972 بشأن تنظيم الجامعات وتعديلاته الطبيعة القانونية التى تنظم عمل الوحدات ذات الطبيعة الخاصة والمهام المكلفة بها ، ويمكن إيجازها فى النقاط التالية:
- 1** أجاز القانون لمجلس إدارة الجامعة إنشاء وحدات ذات طابع خاص بقرار من الوحدات الآتية: **(أ)** مستشفيات الجامعة وكلياتها ومعاهدها. **(ب)** حساب البحوث بالجامعة. **(ج)** مركز التجارب والبحوث الزراعية. **(د)** ورش الجامعة وكلياتها ومعاهدها. **(هـ)** مركز الحساب العلمى. **(و)** المعمل التجارى الإحصائى. **(ز)** مطبعة الجامعة. **(ح)** مراكز الخدمة العامة. **(خ)** وحدات التحاليل الدقيقة. ويجوز إنشاء وحدات أخرى ذات طابع خاص بقرار من المجلس الأعلى للجامعات بناء على اقتراح مجلس الجامعة المختصة...
 - 2** تتمتع الوحدات ذات الطبيعة الخاصة بالاستقلال المالى والفنى والإدارى عن إدارة الجامعة...

(3) لكل وحدة من هذه الوحدات لأئحة داخلية تنظم أختصاصات مجلس إدارة الوحدة ورئيس المجلس والنظم المالية والإدارية لها..

(4) تهدف هذه الوحدات إلى تحقيق الأغراض التالية كلها أو بعضها وهى **(أ)** تعاون هذه الوحدات الجامعة في القيام برسالتها سواء في مجال تعليم الطلاب وتدريبهم أو في مجال البحوث. **(ب)** إجراء البحوث العلمية الهادفة إلى حل المشاكل الواقعية التي يواجهها النشاط الإنتاجي أو دور الخدمات أو مواقع العمل المختلفة في المجتمع. **(ج)** معاونة النشاط الإنتاجي بالأساليب العلمية التي تؤدي إلى تطوير وخلق أساليب جديدة يترتب عليها وفرة الإنتاج وتعدده وتحسينه. **(د)** الإسهام في تدريب أفراد المجتمع على استخدام الأساليب العلمية والفنية الحديثة وتعليمهم ورفع كفاءتهم الإنتاجية في شتى المجالات. **(هـ)** توثيق الروابط الثقافية والعلمية مع الجامعات الأخرى والهيئات العلمية على الصعيد العربي والعالمي. **(و)** المساهمة في تنفيذ مشروعات الجامعة وكياناتها ومعاهدها وتزويدها باحتياجاتها والقيام بأعمال الصيانة والإصلاحات التي تدخل في اختصاصاتها. **(ز)** القيام بالأعمال الإنتاجية للغير.

(4) لكل وحدة من الوحدات ذات الطابع الخاص بالجامعة حساب خاص بالبنك الذي تختاره الجامعة وتتكون موارده من: **(أ)** مقابل الخدمات التي تؤديها الوحدة للغير. **(ب)** الأرباح الصافية الناتجة عن العمليات التي تؤديها الوحدة للغير. **(ج)** التبرعات التي يقبلها مجلس الجامعة بناء على اقتراح مجلس إدارة الوحدة. **(د)** أي موارد خارجية يقبلها مجلس الجامعة. وتشمل النفقات السنوية: 1- الأجور والمكافآت. 2- المصروفات الجارية. 3- المصروفات الإنشائية.

(5) تؤدي هذه الوحدات الأعمال المتعلقة بمتطلبات الجهة التي تتبعها الوحدة بدون مقابل أما الأعمال التي تؤدي لباقي الجهات التابعة للجامعة فيقتصر محاسبتها على قيمة الخامات

ومستلزمات التشغيل وأجور العمال المؤقتين ونسبة مئوية يحددها مجلس الإدارة لا تزيد على 15% من مجموع العناصر السابقة.

(6) مجلس إدارة الوحدة هو السلطة المهيمنة على شئون هذه الوحدة وتصريف أمورها ووضع السياسة التي تحقق أغراضها تحت إشراف رئيس الجامعة وله على الأخص: **(1)** وضع النظام الداخلي للعمل في الوحدة وتحديد اختصاصاتها والوصف العام لواجبات العاملين بها. **(2)** إعداد مشروع الخطة المالية السنوية للوحدة وحسابها الختامي قبل عرضه على الجهات المختصة. **(3)** النظر في التقارير الدورية التي تقدم عن سير العمل في الوحدة ومركزها المالي. **(4)** النظر في كل ما يرى وزير التعليم العالي أو رئيس الجامعة أو رئيس مجلس الإدارة عرضه عليه من مسائل تدخل في اختصاصه.

(7) تخصص موارد الصناديق الخاصة والوحدات ذات الطابع الخاص من النقد الأجنبي لخدمة أغراضها بالاستيراد المباشر من الخارج عن طريق البنك المودع فيه حصيلتها.

ثانياً- المعاملة الضريبية للوحدات ذات الطبيعة الخاصة في ظل قانون الضريبة على

القيمة المضافة رقم (67) لسنة 2016:

في ظل التنظيم القانوني والمالي والأداري للوحدات ذات الطبيعة الخاصة سالف الذكر يمكن أستخلاص أهم الأنشطة التي تزاولها هذه الوحدات:

- (1) نشاط الاستشارات الهندسية ...**
- (2) نشاط الورش الإنتاجية (ورش نجارة، ورش الوميتال، ورش صيانة،...).**
- (3) نشاط التدريب.**
- (4) نشاط البحوث والتجارب والتحليل.**
- (5) نشاط المطبعة.**

(6) نشاط المستشفيات..

مع مراعاة الأتي:

(أ) أن نشاط هذه الوحدات لا يقتصر على الجهة التابعة لها وإنما يمتد لباقي الجهات التابعة للجامعة ، فضلاً عن أمتداد عملها للغير خارج الجامعة...

(ب) ينبغي التفرقة بين الأعمال التي تؤديها هذه الوحدات للجهة التابعة لها بدون مقابل (أى تقتصر فيها التكلفة على المنصرف الفعلى بمعرفة الوحدة بدون أى عائد) وبين الأعمال التي تؤديها لباقي الوحدات التابعة للجامعة وتشمل قيمة الخامات ومستلزمات التشغيل وأجور العمال المؤقتين ونسبة مئوية يحددها مجلس الإدارة لا تزيد على 15% من مجموع العناصر السابقة..

وفيما يلى المعاملة الضريبية لكل نشاط على حده:

(أ) نشاط الاستشارات الهندسية:

(1) يخضع نشاط " الاستشارات الهندسية" لضريبة الجدول بفترة 10% من قيمة أتعاب التصميم والإشراف طبقاً للسلسل رقم (12) الوارد بسلع وخدمات الجدول المرافق لقانون القيمة المضافة(سلع وخدمات تخضع لضريبة الجدول فقط).

(2) يخضع نشاط الاستشارات لضريبة الجدول مرة واحدة ولا يخضع للسعر العام الوارد بالمادة رقم (3) من القانون (حالياً 14%).

(3) وحدة خدمات الاستشارات الهندسية ملزمة طبقاً لنص المادة رقم (41) من قانون الضريبة على القيمة المضافة بتسجيل نفسها لدى المصلحة مهما كان حجم معاملاتها، بإعتبارها من الجهات المكلفة بصفة إلزامية بالتسجيل لدى المصلحة وهو ما يطلق عليه

"التسجيل الاجبارى" وهم كل منتج أو مؤدى أو مستورد لسلعة أو لخدمة منصوص عليها فى الجدول المرافق لهذا القانون... **(التسجيل يتم للوحدة وليس للجامعة).**

(4) الواقعة المنشئة للضريبة على خدمة " نشاط الاستشارات الهندسية " هى أداء مقابل الخدمة طبقاً للأساس النقدى، ومن ثم المبالغ المقبوضة من متلقى الخدمة تحت أى مسمى سواء كانت دفعات مقدمة أو مبالغ تحت حساب الأعمال تخضع للضريبة على القيمة المضافة، وبالتالي لايسرى على هذه الخدمة مفهوم البيع الوارد بالمادة الأولى من التعاريف من القانون الذى جعل واقعة البيع أو أداء الخدمة أو أداء ثمن السلعة أو الخدمة أو جزء منها أيهما أسبق كواقعة منشئة للضريبة...

(5) تكون القيمة الواجب الأقرار عنها والتي تتخذ أساساً لربط الضريبة بالنسبة لخدمة الاستشارات الهندسية التى تؤديها هذه الوحدة هى القيمة المدفوعة فعلاً أو الواجب دفعها بأية صورة من صور أداء الثمن وفقاً للمجريات الطبيعية للأمر مضافاً إليها ضريبة الجدول وذلك طبقاً لنص البند أولاً من البند رقم (1) من المادة رقم (10) من هذا القانون...

(6) لا يسرى على الوحدة التى تقدم الخدمة المذكورة الخصم المنصوص عليه بالفقرة الأولى من المادة رقم (22) من القانون على ضريبة الجدول سواء على سلع أو خدمات خاضعة بذاتها أم كمدخلات فى سلع أو خدمات خاضعة للضريبة ..

(7) وعاء الخدمة هو قيمة أتعاب التصميم والإشراف التى تحصل عليها الوحدة نقداً من متلقى الخدمة...

(8) يتحمل عبء الضريبة على القيمة المضافة عن الخدمة المؤداة بمعرفة هذه الوحدة المستفيد من الخدمة (متلقى الخدمة).

(9) طبقاً لنص المادة (6) من القانون والمادة (9) من اللائحة التنفيذية للقانون يخضع للضريبة بسعر (صفر) ما تستورده مشروعات المناطق والمدن والأسواق الحرة من السوق المحلى من خدمات (أعمال التصميم والإشراف التى تؤديها الوحدات ذات الطبيعة الخاصة)

لازمة لمزاولة النشاط المرخص لها به داخل تلك الأماكن ، ، وذلك شريطة أن تقدم الوحدة المؤدية للخدمة لدى المصلحة المستندات الآتية:

أ- صورة عقد الخدمة المؤداة معتمداً من الهيئة العامة للإستثمار.

ب- خطاباً صادراً من الهيئة العامة للإستثمار ومختوماً بخاتم شعار الجمهورية يفيد بأن الخدمة المذكورة لازمة لمزاولة النشاط المرخص به للمشروع داخل المنطقة الحرة.

10) وفقاً لأحكام المادة رقم (36) من القانون يكون سعر الضريبة على أعمال التصميم التي تؤديها الوحدات ذات الطبيعة الخاصة لمتلقيها في الخارج بسعر (صفر) وذلك وفقاً للشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية.

وقد نصت المادة رقم (45) من اللائحة التنفيذية من القانون في شأن تطبيق حكم الفقرة

الثانية من المادة رقم (36) من القانون على أنه بالنسبة للخدمات المصدرة يتعين

إثبات التعامل بين مقدم الخدمة في مصر ومتلقيها في الخارج عن طريق تقديم عقد أداء الخدمة أو بأية وسيلة أخرى حسب طبيعة الخدمة مع إرفاق المستندات الآتية:

1- صورة كربونية أو إلكترونية للفاتورة الضريبية أو المستخلص متضمنة بيانات تفصيلية عن الخدمة وعلى الأخص نوعها وقيمتها وكذلك إسم ومحل إقامة كل من مؤدى الخدمة والمستفيد منها.

2- صورة من المستند الذي يفيد سداد قيمة الخدمة بمعرفة متلقى الخدمة بالخارج بواسطة تحويل بنكى إلى أحد البنوك الخاضعة لإشراف البنك المركزى وفقاً للضوابط التي يحددها ، وفى حالة إثبات تعذر التحويل البنكى يعتد بأى من طرق السداد أو التسويات الواردة بالمادة (٣٥) من هذه اللائحة.

(ب) نشاط الورش الإنتاجية (ورش نحارة، ورش الوميتال، ورش صانة،...):

(1) أعمال التصنيع والصيانة التي تقوم بها الورش الإنتاجية تتطلب تسجيل هذه الورش بالمصلحة بشرط أن تبلغ أو تجاوز إجمالي قيمة مبيعاتها من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والمعفاء منها خلال الأثنى عشر شهراً السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون مبلغ 500 ألف جنيه، وكل من بلغت مبيعاتهم حد التسجيل (500 ألف جنيه) فى أى جزء من السنة بعد بداية تطبيق القانون وفقاً لنص المادة (16) من القانون

(2) تخضع جميع المنتجات التي تصنعها هذه الورش الإنتاجية (بخلاف السلع الواردة بالجدول المرافق للقانون وال السلع المعفاء) للسعر العام للضريبة وهو حالياً 14 % وفقاً لنص المادة رقم (3) من القانون.

(3) بالنسبة للمنتجات المصنعة وأعمال الصيانة التي تؤديها هذه الورش للجهة التي تتبعها بدون مقابل (أى تقتصر التكلفة هنا فقط على المنصرف الفعلى بمعرفة الوحدة بدون أى عائد) كما هو مبين بالطبيعة القانونية لهذه الوحدات ، فتخضع هذه المنتجات وأعمال الصيانة المؤداة للضريبة بالسعر العام طبقاً لنص المادة الخامسة من القانون، مع مراعاة أن وعاء الضريبة هنا يتمثل فى القيمة المدفوعة فعلاً من قبل الجهة التي تتبعها هذه الوحدة، أى أن وعاء الضريبة هنا يشمل قيمة المنصرف الفعلى بمعرفة الورشة على المنتج المصنع أو على أعمال الصيانة المؤداة بدون أى عائد.

أما الأعمال التي تؤديها هذه الورش لباقي الجهات التابعة للجامعة أو لأى جهة خارجية والتي يتم محاسبتها على قيمة الخامات ومستلزمات التشغيل وأجور العمال المؤقتين ونسبة مئوية يحددها مجلس الإدارة لا تزيد على 15% من مجموع العناصر السابقة فتكون القيمة الواجب الأقرار عنها والتي تتخذ أساساً لربط الضريبة طبقاً لنص البند (1) من المادة (10) من القانون هى القيمة المدفوعة فعلاً أو الواجب دفعها بأية صورة من صور

أداء الثمن وفقاً للمجريات الطبيعية للأمور ، ومن ثم يصبح وعاء الضريبة فى هذه الحالة يشمل جميع عناصر التكاليف السابقة بالإضافة إلى النسبة التى يحددها مجلس إدارة الورشة الوحدة والتى لا تزيد عن 15%..

وتتضمن القيمة الواجب الأقرار عنها كما ينص البند رقم "2" من المادة رقم (10) من القانون على المبالغ الآتية:

(أ) المبالغ التى يتم تحصيلها من المشتري أو متلقى الخدمة تحت أى مسمى طالما كانت بمناسبة بيع السلع أو أداء الخدمات.

(ب) جميع المصاريف العرضية كتكاليف العمولة والتغليف والتستيف والنقل والتأمين المفروضة من قبل البائع على المشتري أو المستورد.

4 يسرى على هذه الورش تعريف البيع المنصوص عليه بمادة التعاريف فى قانون القيمة المضافة الذى جعل واقعة البيع أو أداء الخدمة أو أداء ثمن السلعة أو الخدمة أو جزء منها أيهما أسبق كواقعة منشئة للضريبة.

5 أحقية هذه الورش فى ضوء المادة رقم (22) من القانون أن تخصم من الضريبة المستحقة على مبيعاتها من عمليات التصنيع أو على خدماتها من أعمال الصيانة وغيرها (بإستثناء سلع الجدول) ماسبق لها تحميله من هذه الضريبة على مدخلاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة سواء كانت محلية أو مستوردة، مع مراعاة أن يكون الخصم فى حدود المستحق من الضريبة، ويرحل ما لم يتم خصمه إلى الفترات الضريبية التالية حتى يتم الخصم بالكامل.

6 إستثناء من السعر العام للضريبة على السلع والخدمات (14% عن العام المالى 2018/2017) يكون سعر الضريبة على القيمة المضافة بالنسبة للألات والمعدات التى تستخدمها الورش الإنتاجية فى انتاج سلعة أو تأدية خدمة بسعر 5% وذلك بموجب المستند

الدال على مزاولة نشاط إنتاج سلعة أو تأدية خدمة متعلقة بهذه الآلات والمعدات (المادة رقم "3" من القانون).

(7) ترد الضريبة السابق سدادها على الآلات والمعدات التي تستخدم في إنتاج سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة ، وذلك عند تقديم أول إقرار ضريبي، وذلك طبقاً لنص البند رقم (4) من المادة رقم (30) من القانون....

وقد حدد البند رقم (3) من المادة رقم (37) من اللائحة التنفيذية للقانون شروط رد الضريبة السابق سدادها على الآلات والمعدات التي تستخدم في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة خاضعة للضريبة وهي:

- أ -** أن يتقدم المسجل بطلب كتابي لإستردادها ، مرفقا به المستندات الدالة على سبق سداد الضريبة ، وذلك عند تقديم أول إقرار ضريبي.
 - ب -** أن تستخدم الآلات والمعدات في إنتاج السلعة أو تأدية الخدمة الخاضعة للضريبة.
 - ج -** أن يكون قد تم الإفراج النهائي عن المستورد منها وسداد كامل الضريبة بالنسبة للمحلى والمستورد.
 - د -** ألا يكون قد تم إدراج الضريبة المطلوب ردها ضمن عناصر التكلفة.
- وفى حالة التصرف في الآلات أو المعدات السابق رد الضريبة عليها أو استخدامها في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة معفاة من الضريبة قبل مضي خمس سنوات تالية للرد ، يلتزم المسجل قبل التصرف بإخطار المأمورية المختصة وسداد الضريبة السابق ردها وفقاً لقيمتها وفئة الضريبة السارية في تاريخ التصرف.
- وفى جميع الأحوال لا يتم رد الضريبة إلا في حدود الرصيد الدائن.
- وترد الضريبة في موعد غايته خمسة واربعون يوماً من تاريخ تقديم الطلب المؤيد بالمستندات.

ويجب مراعاة الأتي:

أ- في حالة أستخدم الآلات والمعدات المطلوب رد الضريبة عنها والمستخدمه في إنتاج سلعة أو أداء خدمة بعضها خاضع للضريبة وبعضها معفى أستقر الأمر بالمصلحة بأن ما ورد بنص المادة رقم (30) -بند رقم "4"- يختص فقط بالآلات والمعدات المستخدمة في إنتاج سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة فقط ، وبناءً عليه لاتسرى أحكام الرد المنصوص عليها في البند رقم (4) سالف الذكر من المادة رقم (30) على الآلات والمعدات التي تستخدم في إنتاج سلعة أو أداء خدمة بعضها خاضع للضريبة وبعضها معفى (كتاب الإدارة العامة لرد الضريبة المؤرخ 2017/1/19).

ب- وفقاً لأحكام المادة رقم (44) من القانون فإنه يحظر التصرف في الآلات والمعدات السابق رد الضريبة عليها وفقاً لأحكام البند رقم (4) من المادة رقم (30) من هذا القانون خلال السنوات التالية للإعفاء إلا بعد إخطار المصلحة وسداد الضرائب المستحقة وفقاً لقيمتها وفئة الضريبة السارية في تاريخ التصرف.

ج- في جميع حالات رد الضريبة المنصوص عليها في المادة (30) من القانون يجب أن يكون من بين المستندات الدالة على أحقية المكلف في رد الضريبة ، شهادة موقعة من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين ، تفيد أحقية المكلف في رد الضريبة ، ولا يتم قبول طلب الرد غير المقترن بتقديم هذه الشهادة كما هو موضح بالفقرة الأخيرة من المادة رقم (30) من القانون.

وفقاً لأحكام البند رقم (11) من المادة رقم (10) تكون القيمة التي تتخذ لربط الضريبة على السلع الجديدة التي يشتريها المكلف (شركات المقاولات) ثم يبيعها بعد استعمالها محلياً لمدة لا تقل عن عامان بواقع 30 % من القيمة البيعية مع مراعاة عدم أعمال الخصم المنصوص عليه في المادة رقم (22) من القانون عند البيع.

وقد أشرت نص المادة رقم (11) من اللائحة التنفيذية بشأن أحكام هذه المادة الشروط التالية:

أ- أن يكون المكلف هو الذى إشتري السلعة ، وأن تكون هذه السلعة جديدة ولم يسبق استعمالها من قبل.

ب- أن يستعملها المكلف محلياً مدة لا تقل عن سنتين.

ج- أن يتم بيعها بمعرفة المكلف.

وذلك مع عدم أعمال قواعد الخصم الضريبي المنصوص عليها فى المادة رقم (22) من القانون اعتباراً من تاريخ البيع حال عدم إستكمال خصم كامل الضريبة المستحقة على تلك السلعة عند شرائها جديدة.

وإذا لم يتوافر أي من الشروط المنصوص عليها في الفقرة الأولى من هذا البند يكون وعاء الضريبة هو كامل القيمة البيعية.

ولايسرى حكم هذا البند (11) المشار إليه على:

(أ) بيع السلع المستعملة فى السوق المحلى.

(ب) السلع المستوردة مستعملة فى الخارج أو فى المناطق الحرة..

(ج) الفضلات والخردة.

فيكون وعاء الضريبة فى هذه الحالة هو القيمة المدفوعة فعلاً.

وفي جميع الأحوال يكون للمصلحة الحق في تقدير ثمن السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة ، مسترشدة بكافة المعايير الموضوعية لتحديد القيمة ، وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل ، في ضوء مايتوافر لدى المصلحة من مبررات للتقدير.

ويمكن توضيح المعاملة الضريبية للسلع المستعملة وفقاً للمعادلات التالية:

- ضريبة القيمة المضافة على القيمة الخاصة ببيع السلعة المستعملة = القيمة البيعية × 30%.

- **ضريبة القيمة المضافة على القيمة الخاصة ببيع السلعة المستعملة (قبل مرور عامين على استعمالها أو استخدامها) = القيمة البيعية × 14%.**

7 بالنسبة للمخلفات الصناعية الناتجة عن عمليات التصنيع التي تقوم بها هذه الورش ، فيرى البعض (1) أن المخلفات الصناعية تعتبر سلعة يتعين إخضاعها للضريبة عند بيعها على أساس قيمتها البيعية الفعلية استناداً لتعريف المشرع للسلعة بأنها كل شيء مادي أياً كانت طبيعته أو مصدره أو الغرض منه، ولكن بشرط أن تكون ناتجة أصلاً من سلع خاضعة للضريبة ، أما إذا كانت ناتجة من سلع معفاة من الضريبة فإن المخلفات تعفى أيضاً من الضريبة...

ونفس الحال بالنسبة لبيع المنتج النهائي المعيب فتسرى عليه الضريبة على أساس قيمته البيعية الفعلية استناداً إلى أن المشرع المصرى قد نص على سريان الضريبة على السلع المحلية والمستوردة إلا ما أستثنى بنص خاص ، وسريان الضريبة يسرى على كافة السلع سواء كانت سليمة أو معيبة طالما أن هذه السلع قد تم بيعها بالفعل للغير.

(ج) نشاط المستشفيات:

فى ضوء كتاب بحوث الخدمات الصادر عن مصلحة الضرائب بتاريخ 2017/5/16 وما أقرر الأمر عليه تتحدد المعاملة الضريبية لنشاط المستشفيات فى النقاط التالية:

1 الخدمات الصحية فيما عدا عمليات التجميل والتخسيس لغير الأغراض الطبية معفاة من الضريبة على القيمة المضافة طبقاً لنص البند رقم (39) من قائمة السلع والخدمات المعفاة من الضريبة على القيمة المضافة المرافق للقانون.

2 يقصد بالخدمات الصحية كل خدمة يحصل عليها المريض فى المستشفيات والمراكز الصحية والعمليات الطبية وغيرها من أماكن الاستشفاء ، ولا تشمل فيها ما تقدمه المستشفيات من خدمات

(1) الدكتور/ سعيد عبد المنعم الضريبة على القيمة المضافة (تأصيل علمى وعملى)..

أخرى ذات طبيعة تجارية أو استثمارية...

(3) نشاط الأستشارات فى المجالات الصحية والطبية يخضع لضريبة الجدول بفئة 10% من القيمة المدفوعة فعلاً تطبيقاً لنص المسلسل رقم (12) بند أولاً " سلع وخدمات تخضع لضريبة الجدول فقط" من الجدول المرافق للقانون..

(4) عدم الأخلال بالضريبة المستحقة على السلع والخدمات الداخلة لأداء هذه الخدمات الصحية بالفئات المقررة قانوناً...

(5) خضوع إيرادات المستشفى بخلاف الخدمات الصحية (إيرادات البوابة "رسوم دخول السيارات" ، إيرادات الكافيتريا، عمولة مقابل إستغلال العلامة التجارية) للضريبة على القيمة المضافة بالسعر العام حالياً 14% .

(ء) نشاط التدريب والبحوث والتحليل:

(1) خدمات وبرامج التدريب التى تؤديها مراكز التدريب معفاة على إطلاقها من الضريبة على القيمة المضافة طبقاً لنص البند رقم (38) من قائمة السلع والخدمات المعفاة (خدمات التعليم والتدريب والبحث العلمى)...

أما إذا وردت هذه الخدمات تحت أى مسمى متعلقاً ببيع سلعة أو خدمة خاضعة للضريبة مثل (عقد مقولة...الخ) فتدخل ضمن وعاء قيمة السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة ، ولاينطبق عليها الإعفاء... (كتاب قطاع البحوث والسياسات الصادر بتاريخ 30 / / 2017).

(2) خدمات البحث العلمى التى تؤديها هذه المراكز معفاة طبقاً لنص المسلسل رقم (38) من قائمة السلع والخدمات المعفاة من الضريبة على القيمة المضافة...

(3) أعمال التحاليل التي تجرى على بعض المنتجات لصالح للغير بمعرفة المراكز المتخصصة بالجامعة تعتبر من قبيل الخدمات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة ، وتخضع للسعر العام للضريبة ..

تنويه:

في حالة خضوع أعمال هذه الخدمات للضريبة على القيمة المضافة فتسرى عليها باقى الأحكام الضريبية السابق سردها فى الأنشطة السابقة...

(هـ) نشاط الطباعة:

- (1)** إذا أقتصرت وحدة نشاط المطبعة على طباعة الكراسات والكشاكيل والكتب والمذكرات التعليمية والصحف والمجلات، فتعفى هذه المنتجات من الضريبة على القيمة المضافة طبقاً لنص البند رقم (26) من قائمة السلع والخدمات المعفاة..
- (2)** أى مطبوعات بخلاف الواردة بالبند السابق تخضع للضريبة على القيمة المضافة سواء تم طبعتها للوحدات داخل الجامعة أو للغير...
- (3)** يطبق على هذا النشاط باقى البنود الخاصة بالمعاملة الضريبية لنشاط الورش الإنتاجية من حيث التسجيل وسعر الضريبة والواقعة المنشئة للضريبة ووعاء الضريبة والخصم الضريبي مع التأكيد على ما يلى بشأن الخصم الضريبي:

الضريبة على المدخلات **(2)** و المشتريات بغرض الاتجار القابل للخصم التى يمكن للمسجل خصمها من إجمالى الضريبة المستحقة على مبيعاته الخاضعة للضريبة خلال الفترة

(4) عرف القانون فى المادة الأولى الخاصة بالتعاريف الضريبة على المدخلات بأنها " الضريبة التى تحملها المكلف عند شراء أو إستيراد السلع بما فيها الآلات والمعدات والخدمات سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة المتعلقة ببيع سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة".

الضريبة (بشرط حيازته لفواتير ضريبة لتلك المبالغ) وفقاً لما جاء بنص المادتين (26) ،
(27) من اللائحة التنفيذية للقانون هي:

١ - ماسبق تحميله من الضريبة على المدخلات المباشرة و غير المباشرة على المشتريات بغرض الاتجار، اذا كانت جميع مبيعاته خلال الفترة الضريبة خاضعه للضريبة.
تنويه: عرفت اللائحة التنفيذية من القانون (المادة رقم "1" من التعاريف) المدخلات غير المباشرة بأنها تكاليف الإنتاج والتشغيل غير المباشرة وتكاليف البيع والتوزيع والمصروفات الإدارية والعمومية.

٢ - ما سبق سداؤه من ضريبة على السلع و الخدمات المستوردة خلال الفترة الضريبة وفقاً لبيانات شهاده الإجراءات الجمركية.

٣ - إذا كانت الضريبة السابق تحميلها على المدخلات والمشتريات بغرض الاتجار تزيد على الضريبة المستحقة على المبيعات خلال شهر المحاسبة يتم خصم الضريبة المستحقة على المبيعات من الضريبة السابق سداؤها على المدخلات شهرياً حتى يتم استنفادها.

٤ - إذا كانت بعض مبيعاته (مخرجاته) وليس كلها خلال الفترة الضريبة تخضع للضريبة فيتم الخصم على الوجه التالي:

أ -يخصم اجمالى الضريبة على المدخلات التى تستخدم فقط فى المخرجات الخاضعة للضريبة سواء تمت عملية البيع فى الفترة الضريبة او بعدها.

ب -لا تخصم الضريبة على المدخلات المتعلقة ببيع السلعة أو أداء الخدمة المعفاة من الضريبة سواء تمت عملية البيع خلال الفترة الضريبة او بعدها.

ج- تخصم الضريبة على المدخلات التى تستخدم فى مخرجات بعضها خاضع للضريبة وبعضها معفى طبقاً لنسبة المخرجات الخاضعة للضريبة الى اجمالى المخرجات وفقاً لما هو وارد بالجدول أدناه:

الضريبة المحصلة:
يخصم:
الضريبة على المدخلات القابلة للخصم:
(الضريبة على المدخلات × المخرجات الخاضعة/ إجمالي المخرجات).
الضريبة الواجب توريدها:

حالة عملية:

إحدى المنشآت الصناعية مسجلة لدى المصلحة قامت بالعمليات التالية خلال شهر فبراير :

(1) بيع 50 قطعة لأحد تجار الجملة بالسوق المحلى بمبلغ 70000 ج وتخضع للضريبة بسعر 13%.

(2) بيع 60 قطعة تم تصديرها للأسواق الأوربية بمبلغ 84000 ج (المعادل لمبلغ 4666.6 دولار –المعامل يساوى 18 جنيه مصرى للدولار).

(3) بيع 100 وحدة فى السوق المحلى بمبلغ 140000 ج مفاه من الضريبة على القيمة المضافة.

(4) بلغت قيمة السلع والخدمات المستخدمة فى بيع هذه الوحدات المباعة خلال شهر فبراير من منشأة مسجلة مبلغ 260000 ج.

(5) معدل الضريبة على القيمة المضافة 13%، الوحدات المباعة من غير سلع الجدول.

تمهيد للحل:

فى ضوء بيانات هذا المثال يتضح أن مدخلات المنشأة الصناعية قد أستخدمت فى صناعة مخرجات من السلع بعضها خاضع للضريبة وبعضها معفى أو غير خاضع للضريبة ويصعب فصل المدخلات الخاصة بكل وحده مباعة ، فى هذه الحالة تتحدد المدخلات التى يتم خصم ضريبتها على أساس نسبة المخرجات الخاضعة للضريبة إلى إجمالى المخرجات ، أى تحدد قيمة المدخلات القابلة للخصم على الوجه التالى:

قيمة المدخلات القابلة للخصم = قيمة المدخلات خلال الفترة الضريبية × المخرجات الخاضعة للضريبة/إجمالي المخرجات.

أولاً- المبيعات:

-ضريبة القيمة المضافة على مبيعات تجار الجملة =

$$70000 \text{ ج} \times 13\% = 9100 \text{ ج}$$

-ضريبة القيمة المضافة على مبيعات الأسواق الأوربية =

$$84000 \text{ ج} \times \text{صفر} \% = \text{صفر}$$

-ضريبة القيمة المضافة على الوحدات المعفاة (لاشئء).

ثانياً- المدخلات:

-مدخلات قابلة للخصم الضريبي =

$$260000 \text{ ج} \times 110 \text{ وحده} (60+50) / 210 \text{ وحده} = 136190.5 \text{ ج.}$$

$$\text{ضريبة القيمة المضافة} = 136190.5 \text{ ج} \times 13\% = 17704.8 \text{ ج.}$$

وتعتبر قابلة للخصم.

-مدخلات غير قابلة للخصم الضريبي =

$$260000 \text{ ج} \times 100 \text{ وحده} (الوحدات المعفاة) / 210 \text{ وحده} = 123809.5 \text{ ج.}$$

-الضريبة المستحقة السداد = ضريبة القيمة المضافة المستحقة - الضريبة القابلة للخصم

الضريبي.

$$\text{الضريبة المستحقة السداد} = 9100 \text{ ج} - 17704.5 \text{ ج} = (\text{لاشئء}).$$

حيث يكون الخصم الضريبي في هذه الحالة في حدود المستحق من الضريبة ويرحل ما لم

يتم خصمه والبالغ قيمته 8604.5 ج "رصيد دائن" عبارة عن الفرق بين (9100 ج -

17704.5) إلى الفترات الضريبية التالية حتى يتم الخصم بالكامل.

(4) في حالة قيام الوحدة بإستخدام بعض منتجات الطباعة لأستخدامها الخاص وما يعرف

فى قانون القيمة المضافة (الاستخدام الخاص)، فتخضع هذه المنتجات للضريبة على القيمة المضافة تطبيقاً لنص الفقرة الأخيرة من المادة الخامسة من قانون القيمة المضافة.. ويتم تحديد قيمة هذه السلعة أو الخدمة لأغراض حساب الضريبة على القيمة المضافة على أساس إجمالي التكلفة فى تاريخ الاستخدام الخاص كما هو مبين بنص البند "5" من المادة "10" من القانون.

تنويه:

يطبق على جميع الأنشطة السابقة باقى الأحكام المنصوص عليها بقانون القيمة المضافة والتى لا تختلف من نشاط إلى آخر مثل مواعيد تقديم الأقرار الضريبى والفواتير والسجلات والدفاتر وتحصيل الضريبة ، فضلاً عن الأحكام العامة والرقابة وإجراءات الطعن والجرائم والعقوبات...

تم بحمد الله وتوفيقه،،،،

شكر وعرفان:

نتوجه بالشكر الموصول للسيد الأستاذ/ محمد نبيل مدير عام بالجهاز المركزى للمحاسبات عن تعاونة المثمر معنا فى أمدادنا بالمادة العلمية الخاصة بالطبيعة القانونية للوحدات ذات الطبيعة الخاصة بالجامعات، جعله الله فى ميزان حسناته...

المصادر:

- قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (67) لسنة 2016.

- اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (66) لسنة 2017.

- الضريبة على القيمة المضافة (تأصيل علمي وعملي) للدكتور/ سعيد عبد المنعم، الطبعة الأولى.

- الضريبة على القيمة المضافة بين التشريع والتطبيق في ظل أحكام القانون رقم 67 لسنة 2016 للأستاذ/ محمد إبراهيم سليمان والأستاذ/ نصر أبو العباس.

لاتنسونا من صالح الدعاء،،،،،

محاسب/ طارق محمد عرفة

مدير عام بالجهاز المركزي للمحاسبات