



**جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية
مركز التدريب**

**الضريبة على القيمة المضافة
الإطار النظري والتطبيق العملي**

دكتور/ مصطفى سليم

المقدمة

تتقسم الضرائب العامة إلى قسمين أساسيين ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة، ومعيار التفرقة بينهما يتركز في المتحمل بعبء هذه الضريبة، فإن كان متحمل العبء الضريبي هو من يقوم بسدادها مباشرة إلى الخزنة العامة كنسبة من أرباحه فهي ضرائب مباشرة ومن أهمها الضريبة العامة على الدخل سواء كانت عن النشاط الصناعي أو التجارى أو الخدمى .

أما إذا كان عبء الضريبة يقع على شخص ويقوم بتحصيلها شخص آخر سواء كان شخصية معنوية أو شخص طبيعى ويقوم الآخر بسدادها للخزنة العامة كوسيط بين متحمل عبء هذه الضريبة وخزينة الدولة فإنها تعد من الضرائب غير المباشرة وأنواعها متعددة مثل الضرائب الجمركية وضرائب الإنتاج والإستهلاك وضرائب المبيعات وضريبة القيمة المضافة والتي تأتى متوجة على مجموعة الضرائب غير المباشرة وتعد من أهم التطورات الضريبية فى القرن الماضى .

وتعتبر الضريبة على القيمة المضافة إحدى الضرائب غير المباشرة، تلك الضريبة التي حلت محل الضريبة العامة على المبيعات الصادرة بالقانون رقم (11) لسنة 1991 وذلك نظراً لما أسفر عنه التطبيق العملي لقانون ضريبة المبيعات من العديد من المشكلات .

وكان من أهم الأهداف الرئيسية للضريبة على القيمة المضافة هو تلافى العيوب والمشكلات التي شابت القانون رقم (11) لسنة 1991 والتي من أهمها معالجة الازدواج الضريبي وتيسير التعامل مع المسجلين بالمصلحة وتبسيط نظام الضريبة مما يحقق المبادئ الضريبية من وضوح وعدالة، ولكي تؤدي هذه الضريبة دورها المتوقع بشكل أساسى في التنمية الاقتصادية وجذب الاستثمار فإنه كان يجب إزالة كافة أوجه وأنواع الازدواج الضريبي في نظام ضريبة المبيعات ويتم ذلك من خلال تطبيق الخصم الضريبي في كل المراحل والأنشطة سواء سلعية أو خدمية والانتقال بضرريبة المبيعات إلى ضريبة القيمة المضافة، بمعنى استكمال منظومة الضريبة على القيمة المضافة بالعمل على تخليص الضريبة من الازدواج الضريبي الناشئ عن عدم السماح بالخصم الكامل للضريبة على المدخلات .

ولذلك سيتم تناول موضوع الضريبة على القيمة المضافة فى ظل القانون رقم (67) لسنة 2016

ولأئحته التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (66) لسنة 2017 من خلال الفصول التالية:

الفصل الأول

الضريبة على القيمة المضافة وخصائصها وأساليب حسابها

الضريبة على القيمة المضافة من الضرائب غير المباشرة والتي تنتمي إلى مجموعة الضرائب التي تفرض على الإنفاق، وهذه الضريبة مطبقة في أكثر من (150) دولة حول العالم على إختلاف توجهاتها السياسية والإقتصادية، وتعد هذه الضريبة هي النموذج الأمثل والمتطور من ضريبة المبيعات التي تعتبر صورة مبسطة من ضريبة القيمة المضافة .

فهي ضريبة حيادية تخاطب كل السلع وتعامل مختلف المنشآت الخاضعة لها معاملة واحدة دون تفرقة بينها، وهذا يسمح بإقامة أساس عادل للمنافسة بينها .

وقد صدر القانون رقم (67) لسنة 2016 في 7 سبتمبر 2016 بشأن الضريبة على القيمة المضافة ونص في مادته الأولى على أن يعمل بأحكام القانون في شأن الضريبة على القيمة المضافة، كما نص في مادته الثانية على أن يلغى قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (11) لسنة 1991 .

وكان الغرض من صدور ذلك القانون هو تلافى العيوب والمشكلات التي شابت تطبيق الضريبة العامة

على المبيعات، والتي من أهمها:

- خضوع (17) خدمة فقط للضريبة .
- تفاوت حد التسجيل للأنشطة التجارية عن الصناعية والخدمية .
- عدم العدالة بالنسبة للفئات الضريبية .
- عدم تطبيق نظام الخصم الكامل للمدخلات .
- إرتفاع معدل الضريبة الإضافية .

أولاً: مفهوم الضريبة على القيمة المضافة:

إن فلسفة الضريبة على القيمة المضافة تقوم على الخضوع الكامل مع الخصم الكامل، أي خضوع كافة السلع والخدمات مع خصم الضريبة السابق سدادها على مدخلات تلك السلع والخدمات، ويتم حساب الضريبة على سعر البيع بحيث تفرض على كل مرحلة من مراحل إنتاج السلعة أو الخدمة مع خصم ما سبق أداؤه من ضريبة في المرحلة أو المراحل السابقة مما يجعلها ضريبة غير تراكمية لأنها تفرض في النهاية على الإستهلاك النهائي فيقل عبؤها النهائي بخلاف الضريبة العامة على المبيعات التي تفرض تراكمية ولا تسمح بخصم الضريبة إلا في حدود معينة .

وتتمثل القيمة المضافة على مستوى الوحدة الإقتصادية في الفرق بين قيمة منتجاتها، وقيمة

العناصر المستخدمة في الإنتاج المشترك من الوحدات الإقتصادية الأخرى .

ويختلف التعريف الإقتصادي للقيمة المضافة عن التعريف المحاسبي لها، فمن الناحية الإقتصادية فإن القيمة المضافة تعرف بأنها القيمة التي أضافتها العملية الإنتاجية التي أجريت على الخامات والسلع الوسيطة، بمعنى آخر فإن القيمة المضافة هي القيمة الكلية للإنتاج مخصوصاً منها قيمة المستلزمات المستخدمة في الإنتاج عدا الأجور المدفوعة للعاملين بالمنشأة .

وعليه فإن القيمة المضافة = قيمة الإنتاج بسعر السوق - قيمة تكاليف الإنتاج عدا أجور العاملين

أما التعريف المحاسبي للقيمة المضافة فإنها الفرق بين أسعار بيع السلع والمنتجات والخدمات وبين أسعار شراء كافة المدخلات المستخدمة في تحقيق هذه المبيعات .

وتفرض الضريبة على ما يتم إضافته من قيم لدى كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتداول السلعي أو عند تأدية الخدمات تحت مسمى الضريبة على القيمة المضافة، التي تسرى على كافة السلع والخدمات، في جميع المراحل الإنتاجية والتوزيعية، على أن يسمح بخصم ما سدد منها في مرحلة سابقة .

ومن هنا يمكن تعريف الضريبة على القيمة المضافة بأنها ضريبة تفرض على الفرق بين مخرجات المشروع الإقتصادي ومدخلاته .

كما يمكن تعريفها بأنها ضريبة تفرض بنسبة محددة على قيمة المبيعات من السلع والخدمات ويخصم من هذه الضريبة ما سبق سداه من ضريبة على السلع أو الخدمات المستخدمة في تحقيق واقعة البيع أو أداء الخدمة .

وبالتالي فإنها ضريبة غير تراكمية حيث يتم استبعاد ما سبق سداه من ضريبة قيمة مضافة على الخامات والسلع التي استخدمت في تحقيق البيع عن السلع أو أداء الخدمات .

ثانياً: خصائص الضريبة على القيمة المضافة:

تتسم الضريبة على القيمة المضافة بالخصائص التالية:

1- **أنها ضريبة غير مباشرة:** فهي تصيب الدخل عند استخدامه في ظروف معينة، كاستهلاك السلع وأداء الخدمات، وبالتالي فهي تختلف عن الضرائب المباشرة التي تصيب الدخل بشكل مباشر حال إكتسابها، ويقع عبئها في النهاية على المستهلك النهائي، ومن هنا يمكن للمكلف نقل عبئها إلى شخص آخر .

2- **أنها ضريبة عامة:** فهي تفرض على جميع السلع والخدمات بما في ذلك السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول المرافق للقانون، سواء كانت محلية أو مستوردة، في كافة مراحل تداولها، ولا يعفى منها إلا ما أستثنى بنص خاص في قانون فرضها، ويؤدي هذا إلى تلافى المشكلات التي تنجم عن عدم دقة وتوصيف السلع والخدمات الخاضعة للضريبة فضلاً عن إخضاع بعضها دون البعض الآخر .

- 3- أنها ضريبة تدفع مجزأة على مراحل (متعددة) : فهي تُفرض على السلعة أو الخدمة فى مختلف مراحل إنتاجها أو تداولها، عند إنتقالها من المنتج إلى المستهلك .
- 4- أنها تقوم على نظام الخصم الضريبي: حيث أنه تتيح تنزيل مجموع الضرائب المدفوعة على السلع والخدمات المشتره من مجموع الضرائب المحصلة على بيع السلع وتأدية الخدمات .
- 5- أنها ضريبة غير تراكمية: تُدفع مجزأة عند كل مرحلة من مراحل الدورة الإقتصادية .
- 6- أنها ضريبة حيادية: ليس فيها إزدواجية .
- 7- أنها ضريبة إقليمية: يتم تطبيقها داخل حدود الدولة، فهي تفرض على السلع ومقابل الخدمات الخاضعة لها وذلك عند بيع السلع أو أداء الخدمات داخل مصر، كما أنها تفرض على السلع المستوردة من الخارج عند إعادة بيعها داخل البلاد، وتفرض على أداء الخدمات من قبل أطراف خارجية داخل البلاد، وبالتالي لا يمتد سريان تحصيل الضريبة لخارج حدود إقليم الدولة .
- 8- أنها ضريبة قيمية أو نوعية: فهي تفرض فى بعض الأحيان بنسبة مئوية من ثمن السلعة أو مقابل الخدمة الخاضعة لها (ضريبة قيمية)، وفى أحيان أخرى تفرض بمبلغ ثابت على الوحدة من السلعة (اللتر - الطن - الكيلو جرام) بغض النظر عن قيمتها (ضريبة نوعية).
- 9- أنها ضريبة عينية: فهي تنصب على السلع والخدمات التى تخضع لها دون مراعاة للظروف الشخصية للمستهلك .
- 10- أنها دورية التحصيل: حيث يلزم المكف بتوريدها بمعرفته إلى مصلحة الضرائب مرفقاً بها إقرار شهري، فهي ذات حصيلة شهرية مستمرة .

ثالثاً: أساليب حساب الضريبة على القيمة المضافة:

يمكن تحديد وعاء وقيمة الضريبة على القيمة المضافة بالنسبة للسلع، بأحد الأسلوبين التاليين:

الأول: أسلوب الخصم المباشر:

طبقاً لهذا الأسلوب تفرض الضريبة على الفرق ما بين قيمة المبيعات فى نهاية فترة معينة وقيمة المشتريات فى بدايتها، أي على القيمة التي أضافها المشروع، بمعنى آخر تفرض الضريبة على الفرق بين قيمة المدخلات وقيمة المخرجات خلال فترة معينة .

الثانى: أسلوب الخصم غير المباشر:

بموجب هذا الأسلوب تحسب الضريبة على إجمالى رقم المبيعات فى نهاية مرحلة ما، ثم تستنزل منها الضريبة التى سددت فى المراحل السابقة .

ولتوضيح ذلك: إذا فرض أنه توجد ثلاث مشروعات: الأول في مرحلة الإنتاج، والثاني في مرحلة البيع بالجملة، والثالث في مرحلة البيع بالتجزئية، وأن المنتج يبيع سلعته بمبلغ 100,000 جنية إلى تاجر الجملة الذى يبيعه بدوره بمبلغ 125,000 جنية إلى تاجر التجزئة، الذى يبيعه إلى المستهلك بمبلغ 200,000 جنية، وأن سعر الضريبة المقرر 14% .
وعلى هذا الأساس يكون وعاء الضريبة ومقدارها كما يلي:

الضريبة		القيمة المضافة	ثمن السلعة	المراحل
أسلوب الخصم غير المباشر	أسلوب الخصم المباشر			
14,000 - صفر = 14,000	14,000	100,000	100,000	الإنتاج
14,000 - 17,500 = 3,500	3,500	25,000	125,000	تاجر الجملة
17,500 - 28,000 = 10,500	10,500	75,000	200,000	تاجر التجزئة
		200,000	200,000	الثمن النهائى للسلعة
28,000	28,000			الضريبة على القيمة المضافة

مثال: قامت منشأة بشراء أخشاب لصناعة الموبيليا بمبلغ 200,000 جنية وبويات لزوم الدهانات بمبلغ 30,000 جنية واكسسوارات بمبلغ 15,000 جنية، ونتج عن التصنيع بيع موبيليا قيمتها 300,000 جنية، فإذا كانت نسبة الضريبة على القيمة المضافة 14% فإن قيمة الضريبة الواجب سدادها لمصلحة الضرائب كالتالى:

- الضريبة المستحقة على مبيعات المنشأة = 300,000 جنية × 14% = 42,000 جنية
يخصم (يستبعد) منها:
- ضريبة سبق سدادها على الأخشاب = 200,000 جنية × 14% = 28,000 جنية
- ضريبة سبق سدادها على الدهانات = 30,000 جنية × 14% = 4,200 جنية
- ضريبة سبق سدادها على الإكسسوارات = 15,000 جنية × 14% = 2,100 جنية
- إجمالى الضريبة السابق سدادها على المدخلات = 34,300 جنية
- الضريبة على القيمة المضافة الواجب سدادها = (34,300 - 42,000) = 7,700 جنية

الفصل الثانى

نطاق سريان الضريبة على القيمة المضافة

أولاً: السلع والخدمات الخاضعة للضريبة:

تنص المادة (2) من القانون رقم (67) لسنة 2016 على أن: "تفرض الضريبة على السلع والخدمات، بما فى ذلك السلع والخدمات المنصوص عليها فى الجدول المرافق لهذا القانون، سواء كانت محلية أو مستوردة، فى كافة مراحل تداولها، إلا ما أستثنى بنص خاص".

يعنى ذلك أن الأصل هو خضوع كافة السلع والخدمات للضريبة، فلا يعفى منها إلا ما استثنى بنص خاص فى القانون، ويؤدى هذا إلى تلافى المشكلات التى تنجم عن عدم دقة وتوصيف السلع والخدمات الخاضعة للضريبة، فضلاً عن إخضاع بعضها دون البعض الآخر .

وقد عرف القانون سالف الذكر السلعة بأنها كل شيء مادي أياً كانت طبيعته أو مصدره أو الغرض منه بما فى ذلك الطاقة الكهربائية، سواء كان محلياً أو مستورداً، ويسترشد فى تحديد مسمى السلعة بما يرد بشأنها بملاحظات ونصوص البنود المبينة بالأقسام والفصول الواردة بجداول التعريف الجمركية المعمول بها .

كما تم تعريف الخدمة بأنها كل ما ليس سلعة، سواء كان محلياً أو مستورداً .

وقد جاءت اللائحة التنفيذية للقانون سالف الذكر أيضاً بتعريف لكلاً من الخدمة المستوردة والخدمة المصدرة على النحو التالى:

- **الخدمة المستوردة:** الخدمة المقدمة من شخص فى الخارج إلى متلقيها فى مصر سواء تم تقديمها من شخص غير مقيم بمصر وليس لديه منشأة دائمة بها، أو مقيم فى مصر ولكنه يقدمها من خارجها .
- **الخدمة المصدرة:** الخدمة المقدمة من شخص داخل البلاد الي متلقيها فى الخارج سواء تم تقديمها من شخص مقيم فى مصر أو لديه منشأة دائمة بها أو غير مقيم فى مصر ولكنه يقدمها من داخلها .

مثال: (إمتحان جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية (المتوسط) دور يونيو 2019)

قام أحد المنتجين المسجل لدى مصلحة الضرائب المصرية ببيع سلعة وليست من سلع الجدول إلى تاجر جملة مسجل بمبلغ 2,000 جنية، الذى قام بدوره ببيعها إلى تاجر تجزئة مسجل بهامش ربح 20% من التكلفة، والذى قام ببيعها للمستهلك بمبلغ 2,500 جنية، وأن نسبة الضريبة على القيمة المضافة 14% .

المطلوب: حساب قيمة الضريبة واجبة السداد إلى مصلحة الضرائب المصرية بمعرفة كل من المنتج وتاجر الجملة وتاجر التجزئة ؟

الإجابة

● تحديد إجمالى قيمة الفاتورة:

1/ فاتورة المنتج	
2000	= ثمن البيع لتاجر الجملة
280	= (+) ضريبة القيمة المضافة 14%
2280	إجمالى قيمة الفاتورة

2/ فاتورة تاجر الجملة	
2400	= ثمن البيع لتاجر التجزئة (التكلفة × 120%)
336	= (+) ضريبة القيمة المضافة 14%
2736	إجمالى قيمة الفاتورة

3/ فاتورة تاجر التجزئة	
2500	= ثمن البيع للمستهلك
350	= (+) ضريبة القيمة المضافة 14%
2850	إجمالى قيمة الفاتورة

● تحديد قيمة الضريبة الواجب سدادها للمصلحة:

البيان	المنتج	تاجر الجملة	تاجر التجزئة
الضريبة المحصلة على المبيعات	280	336	350
(-) الضريبة المسددة على المشتريات	-	(280)	(336)
الضريبة الواجب سدادها	280	56	14

ثانياً: الواقعة المنشئة للضريبة:

بصفة عامة تعرف الواقعة المنشئة للضريبة بأنها الحدث الذي يترتب عليه استحقاق دين الضريبة للدولة. ويقصد باستحقاق الضريبة في مجال الضريبة على القيمة المضافة، تحديد الواقعة التي يترتب عليها ضرورة قيام المسجل بتحميل السلعة أو الخدمة بالضريبة.

وتحدد الواقعة المنشئة للضريبة التاريخ الذي تستحق فيه الضريبة والذي يتخذ أساساً لتحديد السعر الذي يسرى على الإيراد الخاضع لها، حيث يلزم أن يكون السعر الواجب هو ذلك القائم وقت حدوث تلك الواقعة، وتمثل الواقعة المنشئة للضريبة في الشروط الواجب توافرها حتى يتولد دين الخزانة في ذمة الممول وتحدد على النحو الذي أورده المشرع بالمواد أرقام (5) ، (6) ، (7) ، (8) من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (67) لسنة 2016 . لذلك تعتبر الواقعة المنشئة للضريبة هي الحدث الذي بوقوعه تستحق الضريبة للخزانة العامة .

وتختلف الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة، تبعاً لإختلاف نوع السلع والخدمات، وطريقة

التصرف فيها، على النحو التالي:

(1) بالنسبة للسلع والخدمات المحلية:

تستحق الضريبة بتحقيق إحدى الوقائع الآتية:

- بيع السلع المحلية الصنع بمعرفة المكلفين (المنتج الصناعي أو تاجر الجملة أو تاجر التجزئة) في كافة مراحل تداولها .
 - أداء الخدمة بمعرفة المكلف في كافة مراحل تداولها .
 - إستعمال السلعة أو الإستفادة من الخدمة بمعرفة المكلف بغرض الإستهلاك الشخصي أو الإستخدام الخاص أو التصرف فيها بأى من التصرفات القانونية .
- ويعتبر استخداماً خاصاً قيام الشركات القابضة أو الأم بتوزيع تكلفة الخدمة الخاضعة للضريبة التي تؤديها بمعرفتها، أو تحصل عليها من الغير بمقابل، على الشركات التابعة لها متلقية هذه الخدمة .

وقد ورد في المادة رقم (1) من قانون ضريبة القيمة المضافة في تعريف البيع بأنه هو انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع، ولو كان مستورداً، إلى المشتري، ويعد بيعاً في حكم القانون ما يلي أيهما أسبق:

- إصدار الفاتورة .
- تسليم السلعة أو تأدية الخدمة .
- أداء ثمن السلعة أو مقابل الخدمة سواء كان كله أو بعضه، أو بالأجل أو غير ذلك من أشكال أداء الثمن وفقاً لشروط الدفع المختلفة .

وقد ورد في المادة رقم (1) من القانون سالف الذكر أيضاً تعريف كلاً من الاستهلاك الشخصي والإستخدام الخاص على النحو التالي:

■ **الاستهلاك الشخصي:** استعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض غير متعلقة بالنشاط، كأن يقوم صاحب مصنع سيارات بتخصيص سيارة منها لإستخدامه الشخصي أو التصرف فيها بالهبة أو التبرع .

■ **الاستخدام الخاص:** استعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض متعلقة بالنشاط، كما هو الحال بالنسبة للمشغولات الداخلية .

ولا يعد انتقال السلعة من مرحلة انتاج لأخرى داخل المنشأة وخارجها إستخداماً خاصاً .

ويلاحظ أنه بالنسبة للخدمات ذات الطبيعة المستمرة، فقد نصت المادة (33) من القانون على

أن "إصدار الفاتورة من مؤدى الخدمة هو الواقعة المنشئة للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون بالنسبة للخدمات ذات الطبيعة المستمرة" .

وقد عرفت المادة رقم (43) من اللائحة التنفيذية للقانون هذه الخدمات بأنها الخدمات التي

تؤدى بصفة منتظمة وغير متقطعة لتحقيق احتياجات المستفيدين منها، وتحصل قيمتها نقداً أو بفاتورة أو ما يقوم مقامها .

وتعد من الخدمات ذات الطبيعة المستمرة:

- 1- خدمات الاتصالات والفاكس .
- 2- خدمات مقاولات التشييد والبناء .
- 3- خدمات النظافة والحراسة .
- 4- خدمات نقل البضائع والمواد .

وقد أوضحت المادة رقم (3) من اللائحة التنفيذية للقانون بأن لا يعتبر من قبيل الخدمات الخاضعة

للضريبة الخدمات الآتية:

- 1- الأعمال التي يؤديها العامل لرب العمل نظير أجر وفقاً لعقد العمل أو التوظيف .
- 2- الأعمال التي يقدمها الشركاء المتضامنون في شركات الأشخاص بناءً على عقد الشركة .
- 3- الأعمال التي تقوم مكاتب التمثيل أو الاتصال أو المكاتب الفنية أو العلمية⁽¹⁾ المنشأة وفقاً لقانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة المشار إليه لصالح الشركات التي تتبعها في الخارج في حدود المبالغ التي تحصل عليها المكاتب لتغطية تكاليف أعمالها .
- 4- الخدمات العامة التي تؤديها الجهات الحكومية .

(1) تنص المادة (173) من قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة رقم (159) لسنة 1981 على أن: "يجوز للشركات الأجنبية أن تنشئ في مصر مكتب تمثيل أو اتصال أو خدمات أو مكاتب فنية أو علمية أو غيرها يقتصر هدفها على دراسة الأسواق وامكانيات الإنتاج دون ممارسة أي نشاط تجاري بما في ذلك نشاط الوكلاء التجاريين" .

5- عمليات الإقراض التي تتم بين الشركات القابضة أو الأم والشركات التابعة لها أو فيما بين بعضها البعض .

6- عمليات تداول الأسهم وغيرها من الأوراق المالية .

(2) بالنسبة للسلع والخدمات المستوردة:

- تستحق الضريبة على السلع المستوردة، أياً كان الغرض من إستيرادها بما فى ذلك ما يكون للإستهلاك الشخصى أو الإستخدام الخاص، فى مرحلة الإفراج عنها من الجمارك، بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية، كما تستحق فى كافة مراحل تداولها داخل البلاد بعد الإفراج عنها .
- تستحق الضريبة على الخدمات المستوردة، بتحقيق واقعة الإستفادة من الخدمة فى مصر أياً كانت الوسيلة التى تؤدى بها .

(3) بالنسبة للسلع والخدمات الخاصة بالمناطق والمدن والأسواق الحرة:

■ السلع والخدمات الواردة لمشروعات المناطق والمدن والأسواق الحرة:

يختلف إستحقاق الضريبة، بحسب الغرض من ورود السلع أو ما يؤدى من خدمات خاضعة للضريبة كما يلى:

(أ) تخضع للضريبة بسعر (صفر) السلع أو الخدمات الواردة لهذه المشروعات اللازمة لمزاولة النشاط المرخص لها به داخل المناطق والمدن والأسواق الحرة عدا سيارات الركوب .

(ب) تستحق الضريبة على ما يرد من سلع أو ما يؤدى من خدمات خاضعة للضريبة إلى المناطق والمدن والأسواق الحرة، لإستهلاكها المحلى داخل هذه الأماكن .

■ السلع والخدمات المصدرة من مشروعات المناطق والمدن والأسواق الحرة:

(أ) تخضع للضريبة بسعر (صفر) السلع أو الخدمات التى تصدرها مشروعات المناطق والمدن والأسواق الحرة إلى خارج البلاد .

(ب) تستحق الضريبة على ما يستورد من سلع أو خدمات خاضعة للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون من المناطق والمدن والأسواق الحرة إلى السوق المحلى داخل البلاد .

وتعامل الخدمات والسلع المصنعة فى مشروعات المناطق والمدن والأسواق الحرة، معاملة السلع المستوردة من الخارج، عند سحبها للإستهلاك أو الإستعمال المحلى .

(4) حالة التوقف عن ممارسة النشاط:

فى حالة التوقف عن ممارسة نشاط يتعلق بسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة أو تصفيته تستحق الضريبة على السلع التى فى حوزة المسجل وقت التصرف فيها، إلا إذا كان الخلف مسجلاً أو قام بتسجيل نفسه طبقاً لأحكام هذا القانون .

ويقصد بالتوقف عن ممارسة النشاط الإنهاء الكلى للنشاط المتعلق بسلعه أو خدمة خاضعة للضريبة أو تصفيته أو التنازل عنه للغير (الخلف) .

ثالثاً: تسجيل المكلفين بالضريبة على القيمة المضافة:

تناولت المادة رقم (1) من قانون الضريبة على القيمة المضافة تعريف المكلف على النحو

التالى:

"الشخص الطبيعي أو الشخص الاعتباري خاصاً كان أو عاماً المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كان منتجاً أو تاجراً أو مؤدياً لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليها في هذا القانون، وكل مستورد أو مصدر أو وكيل توزيع لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة مهما كان حجم معاملاته، وكذلك كل منتج أو مؤد أو مستورد لسلعة أو لخدمة منصوص عليها في الجدول المرافق لهذا القانون مهما كان حجم معاملاته".

والمقصود بحد التسجيل هو قيمة مبيعات المكلف من السلع أو مقابل الخدمات التي تم تأديتها خلال السنة، أما يقصد بالمسجل المكلف الذي تم تسجيله لدى المصلحة وفقاً لأحكام هذا القانون . وقد ورد في المادة رقم (1) من القانون ضريبة القيمة المضافة في تعريف المستورد: بأنه كل شخص طبيعي أو اعتباري يقوم باستيراد سلع أو خدمات خاضعة للضريبة أياً كان الغرض من الاستيراد .

كما ورد بالمادة سالفه الذكر أيضاً فى تعريف مورد الخدمة بأنه كل شخص طبيعي أو اعتباري يقوم بتوريد أو أداء خدمة خاضعة للضريبة .

وسيتتم مناقشة المكلفين بالتسجيل وفقاً لأحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة على النحو التالى:

(1) التسجيل الإلزامى (الإجبارى):

طبقاً لأحكام المادتين (16 ، 41) من القانون رقم (67) لسنة 2016 يكون التسجيل فى نطاق الضريبة على القيمة المضافة إلزامياً (إجبارياً) لكلاً من:

- كل شخص طبيعي أو إعتبارى يبيع سلعة أو يؤدي خدمة خاضعة للضريبة، بلغ أو جاوز إجمالي قيمة مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والمعفاة منها خلال الإثنى عشر شهراً السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون مبلغ خمسمائة ألف جنية، وكذلك كلاً من تبلغ قيمة مبيعاته هذا المبلغ بعد تاريخ العمل بهذا القانون فى أى سنة مالية أو جزء منها .
- كل مستورد لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة، بقصد الإتجار، مهما كان حجم معاملاته .
- كل مصدر لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة مهما كان حجم معاملاته .
- وكلاء التوزيع المساعدين للمكلفين، مهما كان حجم مبيعاتهم .
- كل منتج أو مؤدى أو مستورد لسلعة أو لخدمة من السلع أو الخدمات المنصوص عليها بالجدول المرافق للقانون رقم (67) لسنة 2016، مهما كان حجم مبيعاته أو إنتاجه .

هذا ويجب على كل مكلف أن يتقدم الى مصلحة الضرائب بطلب لتسجيل اسمه وبياناته على النموذج المعد لهذا الغرض وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ بلوغ رقم مبيعاته حد التسجيل المشار إليه، وأما من تبلغ قيمة مبيعاته هذا المبلغ بعد تاريخ العمل بهذا القانون في أية سنة مالية أو جزء منها فعليه أن يتقدم للمصلحة لتسجيل اسمه على النحو المشار إليه .

وفى حالة عدم تقدم المكلف للمصلحة للتسجيل يعد مسجلاً بحكم القانون، وتسري عليه أحكام هذا القانون من تاريخ بلوغ قيمة مبيعاته من السلع أو الخدمات حد التسجيل .

ويجوز بقرار من الوزير تعديل حد التسجيل المشار إليه .

(2) التسجيل الإختياري:

بالرغم من أن القانون وضع حد للتسجيل لدى مصلحة الضرائب إلا أنه فى نفس الوقت سمح بالتسجيل الإختياري للأشخاص الذين لم يبلغوا حد التسجيل المشار إليه، حيث نصت المادة رقم (18) من القانون رقم (67) لسنة 2016 على أن "يجوز للشخص الطبيعي أو الإعتباري الذى لم يبلغ حد التسجيل (خمسمائة ألف جنية) أن يتقدم إلى المصلحة لتسجيل إسمه وبياناته، طبقاً للشروط التى تحددها اللائحة التنفيذية للقانون" وهى كما يلي طبقاً لما ورد باللائحة التنفيذية:

- ألا يقل حجم تعاملاته خلال الإثنى عشر شهراً السابقة على تاريخ تقديم الطلب عن مائة وخمسين ألف جنية، أو ألا يقل رأس المال المدفوع عن خمسين ألف جنية .
- أن يكون لديه مقر ثابت يزول من خلاله النشاط المسجل عنه .
- أن يكون لديه بطاقة ضريبية سارية .
- ولا يجوز للمسجل فى هذه الحالة طلب إلغاء التسجيل إلا بعد مضى أربعة وعشرين شهراً من تاريخ التسجيل، ما لم يتوقف المسجل نهائياً عن ممارسة نشاطه قبل هذا التاريخ ويثبت ذلك للمصلحة .

(3) الأشخاص غير المطالبين بالتسجيل:

قد أوضحت المادة رقم (20) من اللائحة التنفيذية للقانون بأنه لا تسري أحكام التسجيل المنصوص عليها في قانون الضريبة على القيمة المضافة على الفئات الآتية:

- 1- المنتجون أو المستوردون أو مؤدو الخدمات أو التجار الذين يقتصر نشاطهم على سلع أو خدمات معفاة .
- 2- التجار الذين يقتصر نشاطهم على السلع والخدمات التي تخضع لضريبة الجدول فقط .
- 3- الشخص الطبيعي غير المكلف الذي لا يباشر نشاط بيع سلعة أو أداء خدمة والذي بلغت مبيعاته الحد المشار اليه .

(4) المنشآت السابق تسجيلها لدى مصلحة الضرائب على المبيعات والتزاماتها الضريبية:

نظمت أحكام مواد الإصدار لقانون الضريبة على القيمة المضافة المعاملة التي تطبق بشأن التسجيل أو إلغاء التسجيل للمنشآت السابق تسجيلها في ظل العمل بأحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (11) لسنة 1991 وذلك على النحو التالي:

■ إستمرار تسجيل المنشآت السابق تسجيلها في ظل قانون ضريبة المبيعات في حالة تحقيقها حد التسجيل:

وفق نص المادة الرابعة من مواد الإصدار لقانون الضريبة على القيمة المضافة، يستمر كل

مسجل في ظل أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات برقم تسجيله في الأحوال الآتية:

1- إذا بلغ أو تجاوز إجمالي قيمة مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والمعفاة منها حد التسجيل المنصوص عليه في قانون الضريبة على القيمة المضافة (500 ألف جنية) .
2- إذا كان منتجاً أو مستورداً لسلعة من سلع الجدول رقم (1) المرافق لقانون الضريبة العامة على المبيعات وتم إدراج هذه السلعة في الجدول المرافق لقانون الضريبة على القيمة المضافة مهما كان حجم معاملاته .

3- إذا كان مستورداً لسلع خاضعة لضريبة القيمة المضافة مهما كان حجم معاملاته .

فإن عليهم جميعاً الإستمرار في التسجيل بذات أرقام التسجيل التي يتعاملون بها لدى ضرائب المبيعات .

■ الإلتزامات الضريبية على المسجلون بضرائب المبيعات والمستمرين في التسجيل بضريبة القيمة المضافة:

حدد قانون الضريبة على القيمة المضافة إلتزامات على المنشآت التي يستمر تسجيلها بضريبة القيمة المضافة وكانت مسجلة لدى ضرائب المبيعات، وهذه الإلتزامات هي:

1- الإستمرار في التعامل برقم التسجيل السابق التعامل به عند المحاسبة وفق قانون الضريبة العامة على المبيعات الملغى وأن يستبدل شهادة التسجيل .

2- الإستمرار في توريد و سداد الضريبة السابق له تحصيلها في ظل قانون ضريبة المبيعات في المواعيد المحددة وفق أحكام قانون ضريبة المبيعات، واعتباراً من إقرار سبتمبر 2016 يتم تقديم الإقرار الضريبي على نماذج ضريبة القيمة المضافة، مع مراعاة أن الفترة من 2016/9/1 إلى 2016/9/7 (قبل سريان القانون 67 لسنة 2016) يتم الإقرار عنها بهذه الإقرارات من خلال إضافة قيمة ضريبة المبيعات عن تلك المدة في خانة التسويات بالجزء الأول من الإقرار والخاصة بالمبيعات بالموجب (كضريبة مستحقة) وقيمة ضريبة المشتريات في خانة التسويات الخاصة بالجزء الثانى من الإقرار والخاصة بالمشتريات بالموجب أيضاً (كضريبة واجبة الخصم) .

3- الإحتفاظ بالدفاتر والسجلات والمستندات لمدة خمس سنوات تالية لتاريخ سريان قانون الضريبة على القيمة المضافة .

■ إلغاء تسجيل من كان مسجلاً بضرائب المبيعات ولم يبلغ حد التسجيل 500 ألف جنية:

فى حالة المنشآت السابق تسجيلها لدى ضرائب المبيعات وعند بدء سريان أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة لم تصل حجم مبيعاتهم من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والمعفاة منها حد التسجيل الوارد بقانون الضريبة على القيمة المضافة (500 ألف جنية) فإنه يتم إلغاء تسجيلهم تلقائياً بدون أن يتقدموا بطلب إلغاء تسجيل، ما لم تطلب هذه المنشآت خلال ستين يوماً من تاريخ العمل بقانون الضريبة على القيمة المضافة استمرار تسجيلها، وذلك وفق أحكام المادة الخامسة من مواد إصدار القانون.

■ الإلتزامات الضريبية على المنشآت التى يتم إلغاء تسجيلها تلقائياً:

سبق القول بأن المنشآت التى لم يصل حجم مبيعاتها من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والمعفاة منها حد التسجيل الوارد بقانون الضريبة على القيمة المضافة يتم إلغاء تسجيلها تلقائياً من جانب مصلحة الضرائب .

وقد نص القانون على العديد من الإلتزامات يجب على تلك المنشآت الإلتزام بها وهى:

- 1- تقديم إقرار ضريبي نهائى عن آخر فترة ضريبية قبل تاريخ الإلغاء، وكذا الفترات الضريبية التى لم يأتى ميعاد تقديم إقراراتها على النموذج رقم (122 ض.ق.م) خلال ثلاثين يوماً من تاريخ العمل بهذا القانون .
- 2- تقديم بيان برصيد مخزون آخر المدة لديه من الإنتاج التام والخامات على النموذج رقم (123 ض.ق.م) خلال ثلاثين يوماً من تاريخ العمل بهذا القانون .
- 3- الإلتزام بأداء ما يستحق عليها خلال ستة أشهر من تاريخ العمل بهذا القانون .
- 4- الإحتفاظ بالدفاتر والسجلات والمستندات التى تخص فترة الثلاث سنوات السابقة علي تطبيق قانون الضريبة علي القيمة المضافة، وذلك لمدة خمس سنوات تبدأ من تاريخ العمل بأحكام القانون، وتمكين موظفي المصلحة من الاطلاع عليها .

مثال: شركة مسجلة لدى ضرائب المبيعات وعند بدء تطبيق القانون فى 2016/9/8 لم تصل مبيعاتها خلال العام السابق من السلع الخاضعة والمعفاة مبلغ 500 ألف جنية .

فما هى الإلتزامات التى قررها قانون ضريبة القيمة المضافة على تلك المنشأة ؟

الإجابة

• حيث أن مبيعات هذه المنشأة من السلع الخاضعة للضريبة والمعفاة منها لم تصل إلى حد التسجيل فى العام السابق على تطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة وهو 500 ألف جنية فيكون من حق هذه المنشأة إلغاء تسجيلها تلقائياً، وعليها تقديم الإقرارات التالية:

1- إقرار يوليو 2016 والذى ينتهى ميعاد تقديمه فى ظل قانون ضريبة المبيعات فى 2016/9/30 .

2- إقرار أغسطس والذى ينتهى ميعاد تقديمه فى 2016/10/31 .

3- إقرار عن آخر فترة ضريبية قبل الإلغاء وهى الفترة من 2016/9/1 إلى 2016/9/7 .

4- إقرار عن أرصدة الإنتاج التام والمواد الخام الموجودة لدى المنشأة فى 2016/9/7 .

ويتم تقديم هذه الإقرارات خلال 30 يوم من تاريخ تطبيق القانون (أى خلال الفترة من

2016/9/8 إلى 2016/10/7) على أن يتم سداد الضريبة خلال ستة أشهر تحسب

من 2016/9/8 (تاريخ العمل بالقانون) .

مثال: شركة بلغت مبيعاتها من ملابس الأطفال فى العام السابق على تطبيق قانون الضريبة على

القيمة المضافة مبلغ 70 ألف جنية ومبيعاتها من ألبان ومحضرات أغذية الأطفال مبلغ 460

ألف جنية، فما موقف هذه الشركة من التسجيل فى ظل قانون الضريبة على القيمة المضافة ؟

بالرغم من أن مبيعات الشركة الخاضعة للضريبة (ملابس الأطفال) 70 ألف جنية فقط إلا أنها

ملزمة بالتسجيل لقيامها ببيع أغذية أطفال (معفاة من الضريبة) بمبلغ 460 ألف جنية، حيث أن

حد التسجيل يتضمن المبيعات الخاضعة للضريبة وكذلك المعفاة منها .

مثال: مصنع لإنتاج العطور بلغت مبيعاته فى العام السابق على تطبيق قانون الضريبة على القيمة

المضافة 65 ألف جنية ولا يوجد لديه مبيعات أخرى، فما موقف هذه الشركة من التسجيل فى

ظل قانون الضريبة على القيمة المضافة ؟ .

على هذا المصنع التسجيل لدى المصلحة فور تطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة رغم أن

حجم مبيعاته سواء فى ظل قانون ضريبة المبيعات أو قانون الضريبة على القيمة المضافة لا يصل

إلى حد التسجيل المنصوص عليه (500 ألف جنية)، حيث أن سلع الجدول يتم تسجيل المنتج

لها مهما كان حجم مبيعاته أو إنتاجه منها .

الفصل الثالث

وعاء وأسعار الضريبة على القيمة المضافة

أولاً: وعاء الضريبة على القيمة المضافة:

يقصد بوعاء الضريبة على القيمة المضافة بأنه القيمة الواجب الإقرار عنها والتي تتخذ أساساً لربط الضريبة، أي القيمة الخاضعة للضريبة .

ويتحدد وعاء الضريبة على القيمة المضافة (القيمة الخاضعة للضريبة) طبقاً لأحكام المادة رقم (10) من القانون رقم (67) لسنة 2016، على النحو التالي:

■ تحديد وعاء الضريبة بالنسبة للسلع والخدمات المحلية:

(1) تكون القيمة الواجب الإقرار عنها والتي تتخذ أساساً لربط الضريبة بالنسبة لبيع السلع أو ما يؤدي من خدمات خاضعة للضريبة ولو كانت مستوردة، هي القيمة المدفوعة فعلاً أو الواجب دفعها بأية صورة من صور أداء الثمن، وفقاً للمجريات الطبيعية للأمر .

(2) تتضمن القيمة الواجب الإقرار عنها المبالغ الآتية:

- المبالغ التي يتم تحصيلها من المشتري أو متلقى الخدمة تحت أي مسمى طالما كانت بمناسبة بيع السلع أو أداء الخدمات .
- جميع المصاريف العرضية كتكاليف العمولة، والتغليف، والتستيف، والنقل، والتأمين، المفروضة من قبل البائع على المشتري أو المستورد .

(3) في حالة بيع سلعة أو خدمة محلية أو مستوردة بين أشخاص مرتبطين يجب ألا تقل قيمة البيع عن السعر الذي يتم التعامل به بين شخصين غير مرتبطين وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل .
وتحسب القيمة الواجب دفعها في حالة بيع السلعة أو أداء الخدمة بدون مقابل، أو بقيمة أقل من سعرها، وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل .

(4) في حالة البيع بالمقايضة تكون قيمة السلعة المتخذة أساساً لربط الضريبة، هي سعرها وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل .

وفي هذه الحالة يلتزم كل من طرفي عقد المقايضة بإصدار فاتورة عن السلعة أو الخدمة محل عقد المقايضة وتحميلها بالضريبة كما لو أنها بيعت في السوق نقداً .

(5) تتحدد القيمة الواجب الإقرار عنها بالنسبة للسلع أو الخدمات للإستخدام الخاص على أساس إجمالي التكلفة، وتتحدد هذه القيمة بالنسبة إلى السلع أو الخدمات للإستهلاك الشخصي بالسعر وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل .

(6) تتضمن القيمة بالنسبة لمبيعات التقسيط المتخذة أساساً لربط الضريبة، فوائد البيع بالتقسيط فيما يزيد على سعر الإئتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في تاريخ البيع .

(7) وتقبل الخصومات التجارية المتعارف عليها، وذلك في حالة ما إذا كان البيع من مسجل إلى مشتري مستقل عنه، بحيث يكون وعاء الضريبة هو القيمة المدفوعة فعلاً، ولا يسرى ذلك علي الخصم المعلق علي شرط أو الذي لا يظهر بالفاتورة الضريبية .

مثال: فيما يلي بيان بمبيعات أحد المنتجين الصناعيين المسجل لدى مصلحة الضرائب من السلعة (س) الخاضعة للضريبة وذلك خلال شهر يناير 2018:

أ- في 1/15 مبيعات لتاجر جملة بمبلغ 200 ألف جنية بخصم تجارى 5% ، وخصم 2% إذا تم السداد خلال أسبوع، وقد سدد التاجر المبلغ في 1/19 .

ب- في 1/23 مبيعات لتاجر تجزئة نقداً بمبلغ 300 ألف جنية بخصم تجارى 10% .

المطلوب:

- حساب قيمة ضريبة القيمة المضافة عن شهر يناير 2018 ؟
- إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات المبيعات وتحصيل قيمتها وتوريد الضريبة إلى مصلحة الضرائب ؟

الإجابة

- حساب قيمة ضريبة القيمة المضافة:

بيان	قيمة المبيعات	الضريبة المستحقة
1- مبيعات تاجر الجملة	200 ألف × 95% = 190 ألف	190,000 × 14% = 26,600 ج
2- مبيعات تاجر التجزئة	300 ألف × 90% = 270 ألف	270,000 × 14% = 37,800 ج
الإجمالى	460,000 جنية	64,400 جنية

- قيود اليومية:

216600	من ح/ العملاء	1/15
	إلى مذكورين	
190000	ح/ المبيعات	
26600	ح/ ضريبة القيمة المضافة	
	مبيعات تاجر الجملة	

1/19	من منكورين د/ النقدية (216600 ج - 3800 ج) د/ الخصم المسموح به (190000 ج × 2%) إلى ح/ العملاء تحصيل المستحق على تاجر الجملة	216600	212800 3800
1/23	من د/ النقدية إلى منكورين د/ المبيعات د/ ضريبة القيمة المضافة مبيعات تاجر التجزئة	270000 37800	307800
3/31	من د/ مصلحة الضرائب (قيمة مضافة) إلى ح/ النقدية سداد ضريبة القيمة المضافة المستحقة للمصلحة	64400	64400

مثال: فى 2017/12/27 عقد مفاوضات بين الشركة العربية لإنتاج الأثاث والشركة المصرية لإنتاج الغسالات يتم بموجبه استبدال عدد ستة مكاتب خاصة بالموظفين بخمسة غسالات، فإذا كان سعر بيع المكتب الواحد 5000 جنية وسعر بيع الغسالة الواحدة 6000 جنية .
المطلوب: تحديد إجمالي قيمة الفاتورة الصادرة من كلاً من الشركة العربية لإنتاج الأثاث والشركة المصري لإنتاج الغسالات ؟

الإجابة

1- فاتورة الشركة العربية لإنتاج الأثاث:

30000	قيمة الفاتورة = عدد 6 مكتب × 5000 جنية
4200	(+) ضريبة القيمة المضافة 14%
ج 34200	إجمالى قيمة الفاتورة

2- فاتورة الشركة المصرية لإنتاج الغسالات:

30000	قيمة الفاتورة = عدد 5 غسالات × 6000 جنية
4200	(+) ضريبة القيمة المضافة 14%
ج 34200	إجمالى قيمة الفاتورة

مثال: (إمتحان جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية (النهائي) دور يونيو 2017)

شركة الطواحين (ش.م.م) والتي تعمل في مجال طحن القمح وإنتاج الدقيق بجميع أنواعه، وذلك لحساب هيئة السلع التموينية ولآخرين، وتحصل على النخالة (الردة) مقابل أجر الطحن في حالة الطحن لحساب هيئة السلع التموينية، بينما تحصل على مقابل نقدي وجزء من النخالة (الردة) كأجر طحن في حالة الطحن للآخرين .

ولما كانت منتجات المطاحن معفاة من ضريبة القيمة المضافة (البند رقم (5) من قائمة السلع والخدمات المعفاة المرافقة للقانون) فلم تقم الشركة بتوريد ضريبة قيمة مضافة عن أجر الطحن، على أساس أن الأجر محصل في صورة منتج من منتجات المطاحن وفي حالة بيعه للغير سيكون معفى من الضريبة، وقامت بتوريد ضريبة قيمة مضافة على المبالغ التي حصلت عليها نقداً عن أجر الطحن، إلا أن مصلحة الضرائب المصرية طالبت الشركة بضريبة قيمة مضافة عن مقابل الطحن سواء كان في صورة منتج النخالة (الردة) أو كان مقابل نقدي .

المطلوب:

- إبداء رأيك عن مدى خضوع مقابل الطحن في الحالة السابقة لضريبة القيمة المضافة .
- وعلى أي أساس تحدد القيمة الخاضعة للضريبة .

الإجابة

■ بالنسبة لإبداء الرأي عن مدى خضوع مقابل الطحن في الحالة السابقة لضريبة القيمة المضافة:

- يمثل مقابل خدمة الطحن في صورة منتج النخالة (الردة) عملية بيع بالمقايضة (أداء خدمة خاضعة للضريبة مقابل سلعة معفاة من الضريبة) .
- وبالتالي فإن مقابل الطحن في هذه الحالة يعتبر خاضع لضريبة القيمة المضافة سواء تم الحصول على مقابل خدمة الطحن في صورة منتج النخالة (الردة) أو كان مقابل نقدي، وأن ما قامت به مصلحة الضرائب المصرية بمطالبة الشركة بضريبة قيمة مضافة عن مقابل الطحن يتفق مع صحيح القانون .

■ بالنسبة لأساس تحديد القيمة الخاضعة لضريبة القيمة المضافة:

- تحدد القيمة الخاضعة للضريبة (وعاء الضريبة) لخدمة الطحن في حالة الحصول على مقابل خدمة الطحن في صورة منتج النخالة (الردة) على أساس قيمة مبيعات منتج النخالة (الردة) التي حصلت عليها شركة الطواحين من هيئة السلع التموينية والعملاء الآخرين باعتبارها هي القيمة المدفوعة فعلاً مقابل خدمة الطحن .
- تحدد القيمة الخاضعة للضريبة (وعاء الضريبة) لخدمة الطحن في حالة الحصول على مقابل خدمة الطحن نقدي بالقيمة المدفوعة فعلاً .

مثال: (إمتحان جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية (النهائى) دور يونيو 2018)

الشركة (أ) المسجلة لدى مصلحة الضرائب المصرية، وتقوم بتصنيع منتجات وبيعها في السوق المحلى بسعر 180 جنية للوحدة الواحدة من منتجاتها، وتعتمد في إنتاجها على مواد خام تحصل عليها من الشركة (س) والتي تحتكر إنتاج هذه المواد .

ولقد قامت الشركة (أ) خلال الفترة الضريبية ××× بتوريد 1000 وحدة من منتجاتها لحساب الشركة (س)، في مقابل أن تحصل منها على مواد خام تبلغ قيمتها السوقية 150 ألف جنية .

المطلوب: توضيح الضريبة الواجب سدادها عن إقرار الفترة الضريبية ××× لكلاً من الشركة (أ) والشركة (س)، في ضوء أن سعر الضريبة 14% .

الإجابة

■ طبقاً لأحكام القانون رقم (67) لسنة 2016 بشأن تحديد وعاء الضريبة على القيمة المضافة فى حالة البيع بالمقايضة تكون قيمة السلعة المتخذة أساساً لربط الضريبة (القيمة الخاضعة للضريبة) هى سعرها وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل .

وفى هذه الحالة يلتزم كل من طرفى عقد المقايضة بإصدار فاتورة عن السلعة أو الخدمة محل عقد المقايضة وتحميلها بالضريبة كما لو أنها بيعت فى السوق نقداً .

■ وتكون الضريبة الواجب سدادها عن إقرار الفترة الضريبية ××× لكلاً من الشركة (أ) والشركة (س) على النحو التالى:

1- فاتورة الشركة (أ):

180,000	قيمة المبيعات = 1000 وحدة × 180 جنية
25,200	(+) ضريبة القيمة المضافة 14%
ج 205,200	إجمالى قيمة الفاتورة

2- فاتورة الشركة (س):

150,000	قيمة المبيعات
21,000	(+) ضريبة القيمة المضافة 14%
ج 171,000	إجمالى قيمة الفاتورة

مثال: (إمتحان جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية (المتوسط) دور ديسمبر 2019)

"فرض المشرع المصرى ضريبة القيمة المضافة في حالة إستخدام السلعة أو الإستفادة من الخدمة في أغراض خاصة أو شخصية" - علق على هذه العبارة مع ذكر أمثلة موضحاً القيمة الخاضعة للضريبة في كل حالة .

الإجابة

- حيث تستحق الضريبة حالة إستعمال السلعة أو الإستفادة من الخدمة بمعرفة المكلف بغرض الإستهلاك الشخصي أو الإستخدام الخاص أو التصرف فيها بأى من التصرفات القانونية .
- وقد ورد فى المادة رقم (1) من القانون ضريبة القيمة المضافة رقم (67) لسنة 2016 تعريف كلاً من الاستهلاك الشخصي والإستخدام الخاص على النحو التالى:
 - الاستهلاك الشخصي: استعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض غير متعلقة بالنشاط، كأن يقوم صاحب مصنع سيارات بتخصيص سيارة منها لإستخدامه الشخصي أو التصرف فيها بالهبة أو التبرع .
 - الاستخدام الخاص: استعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض متعلقة بالنشاط، كما هو الحال بالنسبة للمشغولات الداخلية .
- وتحدد القيمة الخاضعة للضريبة بالنسبة للسلع أو الخدمات للإستخدام الخاص على أساس إجمالى التكلفة، وتحدد هذه القيمة بالنسبة إلى السلع أو الخدمات للإستهلاك الشخصي بالسعر وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل .

مثال: (إمتحان جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية (المتوسط) دور ديسمبر 2017)

وضح المعاملة الضريبية في ضوء أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (67) لسنة 2016 لخدمات مجانية قدمها أحد الفنادق السياحية للعاملين بالفندق قدرت قيمتها بمبلغ 25 ألف جنية .

الإجابة

- تخضع قيمة الخدمات المجانية التي تقدمها الفنادق للعاملين بها للضريبة على القيمة المضافة نظراً لأنه وفقاً لأحكام هذا القانون يعتبر في حكم البيع قيام المكلف باستعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة بغرض الاستهلاك الشخصي أو الاستخدام الخاص أو التصرف فيها بأى من التصرفات القانونية .
- وعلى ذلك تحسب الضريبة المستحقة على قيمة الخدمات المجانية التي قدمها الفندق للعاملين به على النحو التالى: الضريبة المستحقة = 25 ألف جنية × 14% = 3,500 جنية

مثال: (إمتحان جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية (المتوسط) دور يونيو 2019)

وضح مدى صحة العبارة التالية فى ضوء أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (67) لسنة 2016 ولأئحته التنفيذية مع التعليل:

لا تسرى ضريبة القيمة المضافة على الخدمات المجانية التي تقدمها الفنادق والمطاعم السياحية للعاملين فيها .

الإجابة

العبارة خاطئة وذلك للأسباب التالية:

- حيث تخضع قيمة الخدمات المجانية التي تقدمها الفنادق والمطاعم السياحية للعاملين فيها للضريبة على القيمة المضافة نظراً لأنه وفقاً لأحكام هذا القانون يعتبر في حكم البيع قيام المكلف باستعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة بغرض الاستهلاك الشخصي أو الاستخدام الخاص أو التصرف فيها بأي من التصرفات القانونية .
- والاستهلاك الشخصي في حكم هذا القانون يعنى استعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض غير متعلقة بالنشاط .
- وتحسب القيمة الواجب دفعها في حالة بيع السلعة أو أداء الخدمة بدون مقابل، أو بقيمة أقل من سعرها، وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل .

مثال: (إمتحان جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية (المتوسط) دور يونيو 2019)

وضح مدى صحة العبارة التالية فى ضوء أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (67) لسنة 2016 ولأئحته التنفيذية مع التعليل:

لا تسرى ضريبة القيمة المضافة على المخلفات الصناعية عند بيعها للغير .

الإجابة

العبارة خاطئة وذلك للأسباب التالية:

- حيث تخضع قيمة هذه المخلفات الصناعية عند بيعها للغير للضريبة على القيمة المضافة، وتكون القيمة الواجب الإقرار عنها والتي تتخذ أساساً لربط الضريبة بالنسبة لبيع هذه المخلفات، هي القيمة المدفوعة فعلاً أو الواجب دفعها بأية صورة من صور أداء الثمن وفقاً للمجريات الطبيعية للأمر .
- كما تتضمن القيمة الواجب الإقرار عنها والتي تتخذ أساساً لربط الضريبة وفقاً لأحكام القانون، المبالغ التي يتم تحصيلها من المشتري تحت أي مسمى طالما كانت بمناسبة بيع السلع .
- لم ينص قانون الضريبة على القيمة المضافة على إعفاء هذه المخلفات من الضريبة .

مثال: إذا كان سعر بيع ثلاجة 16 قدم من تاجر مسجل لدى المصلحة نقداً هو مبلغ 10,000 جنية، وفي حالة بيع هذه الثلاجة بنظام التقسيط على سنة يكون سعر بيعها 12,000 جنية قبل حساب الضريبة، وكان سعر الإئتمان المعلن من البنك المركزي في تاريخ البيع هو 9% سنوياً، فإن وعاء ضريبة القيمة المضافة في هذه الحالة يكون كالتالى:

- سعر بيع الثلاجة نقداً = 10,000 جنية
- قيمة الفوائد وفق سعر الإئتمان المعلن (10,000 ج × 9%) = 900 جنية .
- قيمة الفوائد التى تزيد عن سعر الإئتمان المعلن = 2000 ج - 900 ج = 1100 ج .
- فيكون وعاء الضريبة = 10,000 ج (سعر البيع نقداً) + 1100 ج (فوائد البيع بالتقسيط الزائدة عن السعر المعلن) = 11,100 جنية .
- ويتم حساب الضريبة بسعرها على هذه القيمة .
- وبالتالي فتكون فاتورة المبيعات الصادرة من التاجر كالتالى بفرض أن سعر الضريبة 14%:

12000	قيمة الثلاجة
1554	(+) ضريبة القيمة المضافة (11,100 ج × 14%)
ج 13554	إجمالى قيمة الفاتورة

- ويكون القيد المحاسبى فى دفاتر التاجر كالتالى:

من د/ عملاء بيع بالتقسيط إلى مذكورين		13554
د/ المبيعات	10000	
د/ فوائد البيع بالتقسيط	2000	
د/ ضريبة القيمة المضافة	1554	

مثال: بتاريخ 2018/8/17 قامت الشركة (س) المسجلة لدى مصلحة الضرائب ببيع بضاعة من منتجاتها بمبلغ 100 ألف جنية لشركة شقيقة لها وذلك بسعر التكلفة، علماً بأن سعر البيع لهذه المنتجات للعملاء الآخرون يكون بمبلغ 120 ألف جنية .

المطلوب: حساب ضريبة القيمة المضافة المستحقة على مبيعات الشركة (س) للشركة الشقيقة ؟

الإجابة

بما أن البيع تم لشخص مرتبط (شركة شقيقة) فتحدد القيمة الخاضعة للضريبة (وعاء الضريبة) على أساس السعر الذى يتم التعامل به بين شخصين غير مرتبطين وذلك على النحو التالى:

$$\text{قيمة المبيعات الخاضعة للضريبة} = 120,000 \text{ جنية} \times 14\% = 16,800 \text{ جنية}$$

مثال: في مارس 2018 قامت إحدى الشركات المسجلة لدى مصلحة الضرائب بسحب 200 وحدة من منتجاتها تبلغ تكلفة الوحدة الواحدة 1000 جنية بينما يبلغ سعر بيعها 1200 جنية، وذلك بواقع 70 وحدة لاستخدامها في نشاطها والباقي وقدره 130 وحدة لتقديمها كهدايا .

المطلوب: تحديد القيمة الخاضعة للضريبة في هذه الحالة وحساب ضريبة القيمة المضافة المستحقة ؟

الإجابة

نظراً لأن تتحدد القيمة الواجب الإقرار عنها بالنسبة للسلع أو الخدمات للإستخدام الخاص على أساس إجمالي التكلفة، وتتحدد هذه القيمة بالنسبة إلى السلع أو الخدمات للإستهلاك الشخصى بالسعر وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل فتكون القيمة الخاضعة للضريبة في هذه الحالة والضريبة المستحقة على النحو التالى:

• بالنسبة للوحدات المستخدمة فى نشاط الشركة تعد إستخدام خاص وتخضع للضريبة على أساس التكلفة:

$$\text{القيمة الخاضعة للضريبة} = 70 \text{ وحدة} \times 1000 \text{ جنية} = 70,000 \text{ جنية} .$$

• بالنسبة للوحدات المستخدمة كهدايا تعد إستهلاك شخصى وتخضع للضريبة على أساس سعر البيع:

$$\text{القيمة الخاضعة للضريبة} = 130 \text{ وحدة} \times 1200 \text{ جنية} = 156,000 \text{ جنية} .$$

• ضريبة القيمة المضافة المستحقة = (70,000 ج + 156,000 ج) \times 14% = 31,640 جنية

■ **تحديد وعاء الضريبة بالنسبة للسلع المستوردة من الخارج:**

تقدر قيمة السلع المستوردة من الخارج فى مرحلة الإفراج عنها من الجمارك، بالقيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية، بما فيها الخدمات المرتبطة بالسلعة المستوردة، مضافاً إليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة .

وتحدد القيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية بالقيمة الفعلية للسلعة مضافاً إليها جميع التكاليف والمصروفات المتعلقة بها حتى ميناء الوصول فى مصر .

وتحدد القيمة الفعلية للسلعة من واقع عقود الشراء أو الفواتير الأصلية التى يلتزم المستورد بتقديمها، وكذلك المستندات المتعلقة بهذه السلعة والمعتمدة من قبل مصلحة الجمارك .

وعلى ذلك يمكن القول بأن القيمة الخاضعة للضريبة للسلع المستوردة فى مرحلة الإفراج عنها من

الجمارك تتمثل فيما يلى:

xx	القيمة الفعلية للسلعة
xx	(+) التكاليف والمصروفات الفعلية المتعلقة بالسلعة حتى ميناء الوصول فى مصر والتى تدفع بمعرفة المستورد
xxx	القيمة المتخذة أساساً لحساب الضريبة الجمركية
xx	(+) الضرائب الجمركية
xx	(+) الضرائب والرسوم الأخرى المفروضة على السلعة
xxx	وعاء الضريبة على القيمة المضافة فى مرحلة الإفراج الجمركى

وفى حالة إعفاء السلع المستوردة من الخارج من الضريبة الجمركية كلياً فإن وعاء ضريبة القيمة المضافة يتحدد بالقيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية مضافاً إليها الضرائب والرسوم الأخرى، فيما عدا الضريبة الجمركية المعفاة منها .

أما فى حالة الإعفاء الجزئى من الضريبة الجمركية أو تخفيض هذه الضريبة، فإن وعاء ضريبة القيمة المضافة يكون عبارة عن القيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية مضافاً إليها الضريبة الجمركية المخفضة وغيرها من الضرائب والرسوم الأخرى المفروضة على السلعة، وبما لا يخل بمبدأ المعاملة بالمثل بالنسبة لما يرد بالاتفاقيات الدولية .

وفى جميع الأحوال يجب على مصلحة الجمارك تحصيل الضريبة على الخدمات الخاضعة للضريبة بما فيها قيمة النولون التى تؤدى على السلع المستوردة سواء كانت تلك السلع خاضعة أو معفاة بذات الفئة المقررة قانوناً على الخدمة .

وفى حالة بيع السلعة المستوردة بعد ذلك فى السوق المحلى يشترط ألا تقل القيمة البيعية الخاضعة للضريبة عن القيمة المتخذة أساساً لربط الضريبة عند الإفراج الجمركي ما لم تكن هناك أسباب تجارية تبرر القيمة المخفضة .

ومن الأسباب التجارية التي تبرر تخفيض القيمة علي النحو الآتي:

- إنخفاض القيمة السوقية للسلعة أو الخدمة، كنتيجة لوجود بدائل ذات آليات أو تقنيات أعلى أو إنخفاض أسعارها عالمياً .
- الرواكد .
- البضاعة التالفة أو المعيبة .

ويشترط فى هذه الحالة ضرورة توافر المستندات التي تؤيد ذلك الإنخفاض موضعاً بها إسم المشتري ورقم تسجيله إن كان مسجلاً، أو رقمه الضريبي أو رقم تحقيق الشخصية . وفي جميع الأحوال يجب أن لا تكون تلك السلع قد سبق للمسجل استعمالها .

مثال: (إمتحان جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية (المتوسط) دور يوليو 2017)

قام أحد المستوردين في أول فبراير 2017 باستيراد 300 وحدة من السلعة (ص) من غير السلع الخاضعة لضريبة الجدول بلغ ثمنها 100 دولار للوحدة، وقد بلغت مصاريف التأمين 500 دولار، والعمولة والسمسرة الأجنبية 12 ألف جنية ، ومصاريف التفريغ 13 ألف جنية . وقد قام ببيع 200 وحدة منها نقداً خلال الشهر بهامش ربح 20% من التكلفة .

فإذا علمت أن: معدل الضريبة الجمركية 25% ، معدل ضريبة القيمة المضافة 13% ، وسعر تحويل الدولار 10 جنية .

المطلوب: حساب قيمة ضريبة القيمة المضافة المستحقة عند الإفراج الجمركي ، وعند البيع في السوق المحلى ؟ .

الإجابة

ج 300,000	القيمة الفعلية للسلعة = (300 وحدة × 100 دولار × 10 جنية)
ج 5,000	(+) مصاريف التأمين = (500 دولار × 10 جنية)
ج 12,000	(+) العمولة والسمسرة الأجنبية
ج 13,000	(+) مصاريف التفريغ
ج 330,000	القيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية (وعاء الضريبة الجمركية)
ج 82,500	(+) الضريبة الجمركية = (330,000 جنية × 25%)
ج 412,500	وعاء ضريبة القيمة المضافة عند الإفراج الجمركي
ج 53,625	ضريبة القيمة المضافة المستحقة عند الإفراج الجمركي = 412,500 ج × 13%

■ حساب ضريبة القيمة المضافة المستحقة على السلعة عند البيع فى السوق المحلى:

- التكلفة الإستيرادية للوحدات المباعة = 412,500 جنية × (300 ÷ 200) = 275,000 ج
- هامش الربح للوحدات المباعة = 275,000 جنية × 20% = 55,000 ج
- القيمة البيعية للوحدات المباعة فى السوق المحلى = (55,000 + 275,000) = 330,000 ج
- ضريبة القيمة المضافة المستحقة = 330,000 ج × 13% = 42,900 جنية

باقى الوحدات التي لم تباع (100 وحدة) ما زالت مخزون لدى الشركة وتستحق الضريبة عن هذا المخزون عند بيعه أو التصرف فيه بأى تصرف قانونى منشأ للضريبة .

■ مثال: (إمتحان جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية (المتوسط) دور ديسمبر 2018)

قام أحد المستوردين فى أول مارس 2018 باستيراد 200 وحدة من السلعة (س) من غير السلع الخاضعة لضريبة الجدول بلغ ثمنها 120 دولار للوحدة، وقد بلغت مصاريف التأمين 400 دولار ، ومصاريف التفريغ 12 ألف جنية ، والعمولة والسمسرة الأجنبية 15 ألف جنية . وقد قام ببيع 150 وحدة منها نقداً خلال الشهر بهامش ربح 20% من التكلفة .

فإذا علمت أن: معدل الضريبة الجمركية 25% ، معدل ضريبة القيمة المضافة 14% ، وسعر تحويل الدولار 16 جنية .

المطلوب: حساب قيمة ضريبة القيمة المضافة المستحقة عند الإفراج الجمركي ، وعند البيع فى السوق المحلى ؟ .

الإجابة

■ يتم حساب ضريبة القيمة المضافة المستحقة على السلعة عند الإفراج الجمركي على النحو التالى:

ج 384,000	القيمة الفعلية للسلعة = (200 وحدة × 120 دولار × 16 جنية)
ج 6,400	(+) مصاريف التأمين = (400 دولار × 16 جنية)
ج 12,000	(+) مصاريف التفريغ
ج 15,000	(+) العمولة والسمسرة الأجنبية
ج 417,400	القيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية (وعاء الضريبة الجمركية)
ج 104,350	(+) الضريبة الجمركية = (417,400 جنية × 25%)
ج 521,750	وعاء ضريبة القيمة المضافة عند الإفراج الجمركي
ج 73,045	ضريبة القيمة المضافة المستحقة عند الإفراج الجمركي = 521,750 ج × 14%

■ حساب ضريبة القيمة المضافة المستحقة على السلعة عند البيع فى السوق المحلى:

- التكلفة الإستيرادية للوحدات المباعة = 521,750 جنية × (200 ÷ 150) = 391,312.5 ج
 - هامش الربح للوحدات المباعة = 391,312.5 جنية × 20% = 78,262.5 ج
 - القيمة البيعية للوحدات المباعة فى السوق المحلى = (391,312.5 + 78,262.5) = 469,575 ج
 - ضريبة القيمة المضافة المستحقة = 469,574.5 ج × 14% = 65,740.5 جنية
- باقى الوحدات التي لم تباع (50 وحدة) ما زالت مخزون لدى الشركة وتستحق الضريبة عن هذا المخزون عند بيعه أو التصرف فيه بأى تصرف قانونى منشأ للضريبة .

مثال: بتاريخ 2018/2/13 قام أحد المستوردين المسجل لدى مصلحة الضرائب المصرية باستيراد رسالة جلود من الخارج بلغت قيمتها من واقع فاتورة المورد الأجنبى 11000 دولار، وتكلفة الشحن 1000 دولار، وتكلفة التأمين 4000 دولار، وبلغ مقابل التفريغ بالميناء فى مصر 3000 جنية، ومصاريف نقل البضاعة من ميناء الوصول إلى مخازن المستورد بعد الإفراج عنها من الجمارك مبلغ 4000 جنية،

فإذا علمت أن: يتم تحصيل رسم دعم لغرفة الجلود بمعدل 5% من القيمة ، معدل الضريبة الجمركية 20% ، سعر التحويل 16 جنية للدولار .

المطلوب: حساب قيمة ضريبة القيمة المضافة المستحقة على السلعة عند الإفراج الجمركي، مع بيان وجهة نظرك المحاسبية تجاه مصاريف النقل الداخلى ؟

الإجابة

■ حساب ضريبة القيمة المضافة المستحقة على السلعة عند الإفراج الجمركى على النحو التالى:

ج 176,000	القيمة الفعلية للسلعة = (11000 دولار × 16 جنية)
ج 16,000	(+) تكلفة الشحن = (1000 دولار × 16 جنية)
ج 64,000	(+) تكلفة التأمين = (4000 دولار × 16 جنية)
ج 3,000	(+) مصاريف التفريغ بالميناء
ج 259,000	القيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية (وعاء الضريبة الجمركية)
ج 51,800	(+) الضريبة الجمركية = (259,000 جنية × 20%)
ج 12,950	(+) رسم الدعم المفروض على السلعة (259,000 جنية × 5%)
ج 323,750	وعاء ضريبة القيمة المضافة
ج 45,325	ضريبة القيمة المضافة المستحقة = 323,750 ج × 14% = 45,325 ج

مثال: (إمتحان جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية (النهائى) دور ديسمبر 2018)

الشركة المصرية للإستيراد والتصدير قامت خلال الفترة الضريبية باستيراد مجموعة من المنتجات التي تقوم بالإتجار فيها من دولة الصين بلغ ثمن شراؤها من واقع فاتورة المورد 120 ألف دولار أمريكي وبلغت مصاريف التأمين والنولون المنفقة عليها عند الإستيراد من واقع فواتير مقاولي الشحن 20 ألف دولار أمريكي ، ولقد قامت الشركة بالتخليص عليها فى ميناء الأسكندرية على أساس سعر جمركى للدولار 17 جنية ، وسددت ضريبة جمركية بفئة 40% ، ورسم وارد بفئة 5% ، وضريبة قيمة مضافة بفئة 14% عند الإفراج الجمركي ، وذلك بجانب عمولة المخلص التي بلغت 5000 جنية .

ولما كانت الأسواق المصرية قد أغرقت بكثير من تلك المنتجات ، فقد رأت الشركة ضرورة سرعة التخلص منها عن طريق بيعها خارج الأسواق الرئيسية بالقاهرة والجيزة والمدن الكبيرة واتجهت لبيعها لتجار جملة بالمناطق البعيدة والنائية وأدى ذلك لبيعها بأسعار منخفضة عن تكلفتها لتتناسب مع القوى الشرائية في تلك المناطق ، حيث بلغ سعر بيع هذه السلع 300 ألف جنية مصري .

ولما كانت ضريبة القيمة المضافة المستحقة عن هذه الصفقة أقل من الضريبة المسددة عنها عند الإفراج الجمركي ، فترتب عنه ظهور رصيد دائن ، ولما كان قد مضى عليه أكثر من ستة فترات ضريبية متتالية ، فقد طالبت الشركة برده ، فقامت المصلحة بفحص دفاتر الشركة وانتهى الفحص بعدم أحقية الشركة في رد الرصيد الدائن .
المطلوب: التعليق على ما انتهى إليه الفحص ، موضحاً رأيك فى طلب رد الرصيد الدائن المستحق للشركة المصرية .

الإجابة

■ حساب ضريبة القيمة المضافة المستحقة على السلعة عند الإفراج الجمركى على النحو التالى:

2,040,000	القيمة الفعلية للسلعة = (120,000 دولار × 17 جنية)
340,000	(+) مصاريف التأمين والنولون = (20,000 دولار × 17 جنية)
2,380,000	القيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية (وعاء الضريبة الجمركية)
952,000	(+) الضريبة الجمركية = (2,380,000 جنية × 40%)
119,000	(+) رسم الوارد = (2,380,000 جنية × 5%)
3,451,000	وعاء ضريبة القيمة المضافة عند الإفراج الجمركي
483,140	ضريبة القيمة المضافة المستحقة عند الإفراج الجمركى = 3,451,000 ج × 14%

■ حساب ضريبة القيمة المضافة المحصلة على السلعة عند البيع في السوق المحلي:

ضريبة القيمة المضافة المحصلة على المنتجات = 300,000 جنية × 14% = 42,000 ج

■ وتطبيقاً لحكم المادة رقم (10) من القانون رقم (67) لسنة 2016 تقدر قيمة السلع المستوردة من الخارج في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك، بالقيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية، بما فيها الخدمات المرتبطة بالسلعة المستوردة، مضافاً إليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة (وعاء حساب ضريبة القيمة المضافة على السلع المستوردة من الخارج) .
وفي حالة بيع السلعة المستوردة بعد ذلك في السوق المحلي يشترط ألا تقل القيمة البيعية الخاضعة للضريبة عن القيمة المتخذة أساساً لربط الضريبة عند الإفراج الجمركي ما لم تكن هناك أسباب تجارية تبرر القيمة المخفضة .
بمعنى ألا يقل وعاء حساب ضريبة القيمة المضافة في السوق المحلي (القيمة البيعية) عن وعاء احتساب ضريبة القيمة المضافة على السلع المستوردة من الخارج في مرحلة الإفراج الجمركي، إلا إذا كانت هناك أسباب تجارية تبرر تخفيض القيمة .

■ وبالتالي كان موقف الإقرار الضريبي للشركة بخصوص هذه الصفقة كالتالي:

42,000	الضريبة المحصلة على البيع في السوق المحلي
(483,140)	(-) ضريبة القيمة المضافة المسددة عند الإفراج الجمركي
(414,140)	الرصيد الدائن للشركة من واقع الإقرار

■ الرأي: لا يحق للشركة رد هذا الرصيد الدائن حتى ولو مر عليه أكثر من ست فترات ضريبية متتالية، وذلك لعدم وجود أسباب تجارية تبرر تخفيض القيمة كإنخفاض القيمة السوقية للسلعة نتيجة لوجود بدائل ذات آليات أو تقنيات أعلى أو إنخفاض أسعارها عالمياً .
وفي هذه الحالة يكتفى بما تم سداده من ضريبة قيمة مضافة بالجمرك عن هذه الصفقة ويكون الخصم الضريبي في حدود الضريبة المحصلة على البيع في السوق المحلي .
ويكون الإقرار الضريبي للشركة في هذه الحالة على النحو التالي:

42,000	الضريبة المحصلة على البيع في السوق المحلي
(42,000)	(-) ضريبة القيمة المضافة واجبة الخصم
صفر	الضريبة واجبة السداد

مثال: (إمتحان جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية (النهائية) دور ديسمبر 2019)

قامت أحد شركات تصنيع الملابس بفتح إعتقاد مستندى لدى البنك الذى تتعامل معه، وبلغ مبلغ الإعتقاد المصرح به مليون دولار، سحبت الشركة منه 500 ألف دولار فقط لتمويل عملية إستيراد آلات خياطة من أحد دول جنوب شرق آسيا، وبلغت تكلفة إستيراد هذه الآلات شاملة مصارف الشحن والتفريغ والتأمين من واقع الفواتير التى قدمتها الشركة ما يعادل 420 ألف دولار، وكان السعر المصرفي للدولار عند الإستيراد 16 جنية، بينما كان السعر الجمركي للدولار 16.25 جنية، وبلغت الضريبة الجمركية المسددة على هذه الآلات 20% من قيمتها للأغراض الجمركية، وضريبة القيمة المضافة 5% .

كانت المصاريف الأخرى التى أنفقتها الشركة لتكيب وتشغيل هذه الآلات 147 ألف جنية، وبلغت فائدة الإعتقاد على المستخدم منه لتمويل هذه العملية 260 ألف جنية، بجانب ضريبة دمغة عن التسهيلات البنكية 8000 جنية .

المطلوب:

- حساب ضريبة القيمة المضافة المستحقة عند الإفراج الجمركي .
- حساب تكلفة الإستيراد من الخارج التى تحملتها الشركة عن هذه الآلات .
- حساب قيمة الآلات والمعدات التى تثبت بدفاتر الشركة .

الإجابة

■ **حساب ضريبة القيمة المضافة المستحقة عند الإفراج الجمركي:**

6,825,000	القيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية (وعاء الضريبة الجمركية)
1,365,000	= (420,000 دولار × 16.25 ج سعر الصرف للدولار للأغراض الجمركية)
8,190,000	(+) الضريبة الجمركية = (6,825,000 جنية × 20%)
409,500	وعاء ضريبة القيمة المضافة عند الإفراج الجمركي
	ضريبة القيمة المضافة المستحقة عند الإفراج الجمركي = 8,190,000 ج × 5%

■ **حساب تكلفة الإستيراد من الخارج التى تحملتها الشركة عن هذه الآلات:**

6,720,000	تكلفة الإستيراد = (420,000 دولار × 16 ج سعر الصرف للدولار عند الإستيراد)
1,365,000	(+) الضريبة الجمركية التى تحملتها الشركة عند الإفراج الجمركي
8,085,000	تكلفة الإستيراد من الخارج التى تحملتها الشركة

■ حساب قيمة الآلات والمعدات التي تثبت بدفاتر الشركة:

6,720,000	تكلفة الإستيراد = (420,000 دولار × 16 ج سعر الصرف للدولار عند الإستيراد)
1,365,000	(+) الضريبة الجمركية التي تحملتها الشركة عند الإفراج الجمركي
8,085,000	تكلفة الإستيراد من الخارج التي تحملتها الشركة
147,000	(+) المصاريف الأخرى التي أنفقتها الشركة لتثبيت وتشغيل هذه الآلات
260,000	(+) فائدة الإعتماد على المستخدم منه للتمويل
8,000	(+) ضريبة الدمغة على التسهيلات البنكية
8,500,000	قيمة الآلات والمعدات التي تثبت بدفتر الشركة

■ تحديد وعاء الضريبة بالنسبة للخدمات المستوردة من الخارج:

تتعدد الخدمات المستوردة من الخارج ويصعب حصرها ويمكن القول بأن جميع الخدمات المحلية المتعارف عليها يمكن أن تتم من خلال شخص أو جهة غير مقيمة فتعد خدمات مستوردة، إلا أن هناك خدمات مستوردة يسود إستيرادها من الخارج عن غيرها من الخدمات وأهمها:

1- خدمات حقوق الإمتياز (Franchising) .

2- خدمات الإستشارات الفنية .

3- خدمات التركيب والتشغيل .

4- خدمات التدريب .

5- الخدمات الرقمية فى مجال الإتصالات يتم تقديمها من خلال برامج الحاسبات الآلية وشبكة المعلومات الدولية وخدمات مواقع التواصل الإجتماعى .

وقد فرض المشرع المصرى الضريبة على تلك الخدمات إذا تم تقديمها داخل مصر تطبيقاً لمبدأ إقليمية الضريبة وبصرف النظر عن سداد قيمتها من عدمه، حيث أن الواقعة المنشئة للضريبة على الخدمات هى تأدية الخدمة فعلاً داخل مصر .

وقد فرق المشرع الضريبي عند حساب الضريبة على الخدمات المستوردة بين حالتين هما:

(1) تأدية الخدمة المستوردة بمعرفة شخص مقيم فى مصر:

تعتبر الخدمات المؤداة فى هذه الحالة بمثابة خدمات محلية (وليست مستوردة)، وطالما أن مؤدى الخدمة مقيم فى مصر فإنه من الواجب أن يقوم بالتسجيل لدى المصلحة وتوريد الضريبة المستحقة على تلك الخدمة والإقرار عنها .

وقد جاء في تعريف المقيم بالمادة رقم (1) من القانون (67) لسنة 2016 بأنه الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي يعد مقيماً في مصر وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005⁽¹⁾.

(2) تأدية الخدمة المستوردة بمعرفة شخص غير مقيم في مصر وغير مسجل بالمصلحة:

تخضع قيمة الخدمة المستوردة في هذه الحالة للضريبة في مصر على النحو التالي:

■ إذا كان متلقى الخدمة شخصاً مقيماً وغير مسجل لدى المصلحة:

يلتزم مؤدى الخدمة بتعيين ممثلاً له أو وكيلاً عنه يقوم بالتسجيل وتحصيل وتوريد الضريبة والإقرار عنها في المواعيد القانونية، فإذا لم يفعل ذلك تعين على متلقى الخدمة المقيم غير المسجل لدى المصلحة أن يقوم بسداد الضريبة وغيرها من الضرائب المستحقة وفقاً لأحكام القانون إلى المصلحة مع أحقيته في الرجوع على مؤدى الخدمة غير المقيم .

وقد نظمت المادة رقم (17) من قانون الضريبة على القيمة المضافة أحكام تحصيل وسداد الضريبة على الخدمات المستوردة من شخص غير مقيم في مصر ويكون متلقى الخدمة في مصر غير مسجل لدى ضرائب القيمة المضافة وذلك وفق النص الآتي:

يجب على كل شخص غير مقيم وغير مسجل بالمصلحة، يقوم ببيع سلع أو أداء خدمات خاضعة للضريبة لشخص غير مسجل داخل البلاد ولا يمارس نشاطاً من خلال منشأة دائمة في مصر، أن يعين ممثلاً له أو وكيلاً عنه في مصر يكون مسئولاً عن القيام بجميع التزامات المكلف المنصوص عليها في هذا القانون، بما في ذلك التسجيل وسداد الضريبة والضريبة الإضافية وغيرها من الضرائب المستحقة وفقاً لأحكام هذا القانون .

ويجب على الشخص المقيم أن يتأكد من أن الشخص غير المقيم قد قام بتعيين ممثل له أو وكيل عنه في مصر، وفي حالة عدم قيام الشخص غير المقيم بذلك يلتزم المقيم المتعامل معه بسداد الضريبة وغيرها من الضرائب المستحقة وفقاً لأحكام هذا القانون إلى المصلحة دون إخلال بحقه في الرجوع على الشخص غير المقيم .

(1) تنص المادة (2) من قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 على أنه في تطبيق أحكام هذا القانون يكون الشخص الطبيعي مقيماً في مصر في أي من الأحوال الآتية:

- 1- إذا كان له موطن دائم في مصر .
 - 2- المقيم في مصر مدة تزيد على 183 يوماً متصلة أو متقطعة خلال اثني عشر شهراً .
 - 3- المصري الذي يؤدي مهام وظيفته في الخارج ويحصل على دخله من خزنة مصرية .
- ويكون الشخص الاعتباري مقيماً في مصر في أي من الأحوال الآتية :
- 1- إذا كان قد تأسس وفقاً للقانون المصري .
 - 2- إذا كان مركز إدارته الرئيسي أو الفعلي في مصر .
 - 3- إذا كان شركة تملك فيها الدولة أو أحد الأشخاص الاعتبارية العامة أكثر من 50% من رأس مالها .

■ إذا كان متلقى الخدمة مسجلاً بالمصلحة والخدمة غير لازمة لمزاولة نشاطه، أو كان متلقى الخدمة جهة حكومية أو هيئة عامة أو اقتصادية أو أية جهة أخرى، يلتزم المستفيد من الخدمة المستوردة (متلقى الخدمة) من غير المقيم وغير المسجل بحساب الضريبة المستحقة عليها وسدادها للمصلحة على النموذج رقم (111 ض.ق.م) خلال ثلاثين يوماً من تاريخ أداء الخدمة في حالة عدم قيام مؤدى الخدمة (الشخص غير المقيم وغير المسجل) بتعيين ممثل له أو وكيل عنه في مصر .

ولا يحق له خصم هذه الضريبة باعتبار أن الخدمة غير متعلقة بالنشاط الخاضع للضريبة .

■ إذا كان متلقى الخدمة مسجلاً بالمصلحة والخدمة لازمة لممارسة نشاطه الخاضع للضريبة: فإنه يعامل كمستورد ومورد لتلك الخدمة (مؤدى لتلك الخدمة) في ذات الوقت .
بمعنى أنه من ناحية يلتزم متلقى الخدمة بكافة الإلتزامات المفروضة على مورد الخدمة وهي الإقرار عن قيمة الخدمة المستوردة في تاريخ أدائها في مصر، وسداد الضريبة المستحقة عنها في المواعيد المحددة بالقانون (وليس خلال 30 يوماً كما في حالة المسجل المتلقى لخدمة غير لازمة لمزاولة نشاطه) .

ومن ناحية أخرى يحق لمتلقى الخدمة (مستورد الخدمة) خصم هذه الضريبة المسددة على الخدمة المستوردة المتعلقة بنشاطه الخاضع للضريبة من قيمة الضريبة المحصلة عن هذا النشاط .

ويطبق ذلك على الخدمة التي تقدمها الشركة الأم، أو المركز الرئيسي في الخارج، إلى المنشآت التابعة لها أو إلى فروعها، وتكون للفروع والمنشآت العاملة في مصر حصة في تكاليفها مقابل استفادتها منها .

وقد نظمت المادة رقم (32) من قانون الضريبة على القيمة المضافة أحكام تحصيل وسداد الضريبة على الخدمات المستوردة من شخص غير مقيم في مصر ويكون متلقى الخدمة في مصر مسجل لدى ضرائب القيمة المضافة (سواءً كانت الخدمة لازمة لمزاولة النشاط الخاضع للضريبة أو غير لازمة لمزاولة النشاط الخاضع للضريبة) أو لجهة حكومية أو هيئة عامة أو اقتصادية أو أية جهة أخرى وذلك وفق النص الآتي:

"إذا قام شخص غير مقيم وغير مسجل بالمصلحة ببيع خدمة داخل البلاد لمسجل غير لازمة لمزاولة نشاطه أو لجهة حكومية أو هيئة عامة أو اقتصادية أو أية جهة أخرى، يلتزم المستفيد من الخدمة بحساب الضريبة المستحقة عليها وسدادها للمصلحة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ البيع في حالة عدم قيام الشخص غير المقيم وغير المسجل بتعيين ممثل له أو وكيل عنه .

وفي حالة قيام المسجل باستيراد خدمة لازمة لممارسة نشاطه الخاضع للضريبة فإنه يعامل كمستورد ومورد لتلك الخدمة في ذات الوقت .

وفي حالة عدم أداء الضريبة في الموعد المحدد تستحق الضريبة الإضافية ويتم تحصيلها مع الضريبة وبذات إجراءاتها" .

ويشترط أن يكون تعيين الممثل أو الوكيل عن الشخص غير المقيم وغير المسجل بالمصلحة بموجب توكيل رسمي أو عرفي مصدق عليه لدى السفارة المصرية في الدولة التي يقيم بها الموكل، وأن يكون الوكيل أو الممثل مقيماً في مصر ومسجلاً لدى المصلحة، أو لدية بطاقة ضريبية .

مثال⁽¹⁾: وضح المعاملة الضريبية للخدمات المستوردة لأغراض الضريبة على القيمة المضافة ؟

مثال: المطلوب بيان المعاملة الضريبية لأغراض الضريبة على القيمة المضافة في كل من الحالات التالية:

- 1- قيام شركة مصرية بالتعاقد مع شركة أجنبية بالخارج على تركيب آلات ومعدات مستوردة مستخدمة في نشاطها مقابل مبلغ 40 ألف دولار ، علماً بأن منتجات الشركة المصرية معفاة من ضريبة القيمة المضافة، وأن سعر تحويل الدولار 20 جنية ، وأن معدل ضريبة القيمة المضافة 14% . (إمتحان جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية (المتوسط) دور ديسمبر 2017)
- 2- قيام شركة مصرية مسجلة لدى مصلحة الضرائب المصرية بالحصول على خدمة غير لازمة لمزاولة نشاطها من شركة أجنبية بالخارج ليس لها وكيل في مصر وذلك مقابل 30 ألف دولار سددت في أول فبراير 2018، علماً بأن سعر تحويل الدولار 16.8 جنية .
- 3- قيام شركة مصرية مسجلة لدى مصلحة الضرائب في أول مارس 2018 بالتعاقد مع شركة أجنبية بالخارج على استخدام العلامة التجارية المميزة لها على منتجاتها مقابل مبلغ 100 ألف دولار في السنة، علماً بأن الشركة الأجنبية ليس لها ممثلاً أو وكيلاً في مصر، وأن الضريبة المحصلة على مبيعات الشركة المصرية التي تحمل العلامة التجارية خلال الشهر قد بلغت 280 ألف جنية، وأن سعر تحويل الدولار 16.6 جنية .
- 4- قيام شركة مصرية مسجلة لدى مصلحة الضرائب بالتعاقد في أول يوليو 2018 مع شركة أجنبية بالخارج على استخدام العلامة التجارية المميزة لها على منتجاتها مقابل مبلغ 90 ألف ج في السنة، علماً بأن الشركة الأجنبية ليس لها ممثلاً أو وكيلاً في مصر، وأن الضريبة المحصلة على مبيعات الشركة المصرية التي تحمل العلامة التجارية خلال الشهر قد بلغت 27 ألف جنية، وأن الدولار يعادل 16 جنية مصر (إمتحان جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية - المتوسط - دور يونيو 2019)

(1) إمتحان جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية (المتوسط) دور يونيو 2018 .

الإجابة

الحالة الأولى: يتم التفرقة بين حالتين:

أ- إذا كان لدى الشركة الأجنبية الموجودة بالخارج (الشخص غير المقيم) ممثلاً أو وكيلاً عنه في مصر مسجلاً لدى مصلحة الضرائب، تلتزم الشركة المصرية متلقية الخدمة بسداد الضريبة إليه وقدرها 112,000 جنية (40 ألف دولار × 20 ج × 14%) .

ومن ناحية يلتزم ممثل أو كيل الشركة الأجنبية بإصدار فاتورة ضريبية بقيمة الخدمة ومتضمنة الضريبة المحصلة مع سداد هذه الضريبة للمصلحة بإقرارها الشهري .

ب- إذا لم يكن للشركة الأجنبية الموجودة بالخارج (الشخص غير المقيم) ممثلاً أو وكيلاً عنه في مصر، إلتزمت الشركة المصرية متلقية الخدمة بحساب الضريبة المستحقة عن تلك الخدمات وقدرها 112,000 جنية وتوريدها للمصلحة على النموذج رقم (111 ض.ق.م) خلال ثلاثين يوماً من تاريخ أداء الخدمة .

ونظراً لأن منتجات الشركة المصرية متلقية الخدمة معفاة من الضريبة على القيمة المضافة، فإن الضريبة المسددة عن تلك الخدمة تعتبر أحد عناصر تكلفة الآلات والمعدات ولا يسرى بشأنها أحكام الخصم الضريبي .

الحالة الثانية:

نظراً لأن مؤدى الخدمة غير مقيم في مصر وليس له ممثلاً له أو وكيلاً عنه قام بالتسجيل في مصر، فإن الشركة المصرية (المستفيد من الخدمة) تكون مسئولة عن سداد الضريبة المستحقة وقدرها 70,560 جنية (30 ألف دولار × 16.8 ج × 14%) في أول فبراير 2018 على النموذج رقم (111 ض.ق.م) خلال ثلاثين يوماً من تاريخ أداء الخدمة تنتهى في 3 مارس 2018 ، ولا يحق للشركة المصرية خصم هذه الضريبة لأنها غير لازمة لمزاولة نشاطها الخاضع للضريبة .

الحالة الثالثة:

• نظراً لأن مؤدى الخدمة غير مقيم في مصر وليس له ممثلاً له أو وكيلاً عنه قام بالتسجيل في مصر، فإن الشركة المصرية (المستفيد من الخدمة) تكون مسئولة عن سداد الضريبة المستحقة على حق الاستخدام وقدرها 232,400 جنية (100 ألف دولار × 16.6 ج × 14%) وذلك في إقرار شهر مارس 2018 .

• ومن ناحية أخرى يحق للشركة المصرية خصم قيمة هذه الضريبة المسددة من قيمة الضريبة المستحقة على مبيعاتها التي تحمل العلامة التجارية ، وذلك لأنها لازمة لمزاولة نشاطها الخاضع للضريبة .

• وبالتالي تكون الضريبة المستحقة السداد بإقرار شهر مارس 2018 (بافتراض عدم وجود ضريبة مسددة على مدخلات أخرى)

$$= 280,000 ج (+) 232,400 جنية (-) 232,400 ج = 280,000 ج .$$

الحالة الرابعة:

- نظراً لأن مؤدى الخدمة غير مقيم في مصر وليس له ممثلاً له أو وكيلاً عنه قام بالتسجيل في مصر، فإن الشركة المصرية (المستفيد من الخدمة) تكون مسئولة عن سداد الضريبة المستحقة على حق الإستخدام للعلامة التجارية وقدرها 12,600 جنية (90 ألف جنية × 14%) وذلك في إقرار شهر يوليو 2018 .
- ومن ناحية أخرى يحق للشركة المصرية خصم قيمة هذه الضريبة المسددة من قيمة الضريبة المستحقة على مبيعاتها التي تحمل العلامة التجارية، وذلك لأنها لازمة لمزاولة نشاطها الخاضع للضريبة .
- وبالتالي تكون الضريبة المستحقة السداد بإقرار شهر يوليو 2018 (بافتراض عدم وجود ضريبة مسددة على مدخلات أخرى)
= 27,000 جنية (+) 12,600 جنية (-) 12,600 جنية = 27,000 جنية .

مثال: (إمتحان جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية (النهائي) دور يونيو 2017)

قامت شركة القاهرة لإنتاج الكهرباء بالحصول على خدمات صيانة لأحد محطات توليد الكهرباء من شركة سيمنس الألمانية (شركة غير مقيمة في مصر)، واستلمت شركة القاهرة من الشركة الألمانية مطالبات بالمبالغ المطلوب سدادها نظير خدمات الصيانة والتي بلغت 2,4 مليون دولار أمريكي صافية خالصة الضريبة (سعر الدولار وقت المطالبة بلغ 16 جنية).

المطلوب: إبداء رأيك عن المعاملة الضريبية في هذه الحالة موضحاً مقدار الضرائب التي على شركة القاهرة سدادها، في ضوء أحكام فرض ضريبة القيمة المضافة على الخدمات المستوردة والتكليف العكسي، وأحكام الضريبة المستقطعة من المنبع على المبالغ المسددة لغير المقيمين وفقاً للمادة (56) من قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 .

الإجابة

- أن هذه الخدمة مستوردة حيث أنها خدمة مقدمة (مؤداة) من شخص في الخارج إلى متلقيها في مصر (في الداخل) .
- أن هذه الخدمة خاضعة للضريبة على القيمة المضافة بالسعر العام ووعاء الضريبة هو القيمة المدفوعة فعلاً مقابل أداء الخدمة .
- ويتم التفرقة بين حالتين:
 - إذا كان لدى الشركة الألمانية الموجودة بالخارج (الشخص غير المقيم) ممثلاً أو وكيلاً عنها في مصر مسجلاً لدى مصلحة الضرائب، فيقوم الوكيل أو الممثل بإصدار فاتورة ضريبية لشركة القاهرة لإنتاج الكهرباء بقيمة الخدمة المقدمة وتحصيل ضريبة قيمة مضافة عليها وتوريدها للمصلحة .

• إذا لم يكن لدى الشركة الألمانية الموجودة بالخارج (الشخص غير المقيم) ممثلاً أو وكيلاً عنها فى مصر، إلترمت الشركة المصرية (القاهرة لإنتاج الكهرباء) متلقية الخدمة بحساب الضريبة المستحقة عن تلك الخدمات وتوريدها للمصلحة على النموذج رقم (111 ض.ق.م) خلال ثلاثين يوماً من تاريخ أداء الخدمة .

■ نظراً لأن المطالبات التي استلمتها شركة القاهرة من الشركة الألمانية بالمبالغ المطلوب سدادها نظير خدمات الصيانة والتي بلغت 2,4 مليون دولار أمريكي صافية خالصة الضريبة وذلك بعد تطبيق أحكام المادة رقم (56) من القانون رقم (91) لسنة 2005 .

■ وحيث أن وعاء ضريبة القيمة المضافة على الخدمات المستوردة هو القيمة المدفوعة فعلاً قبل استقطاع الضرائب من المنبع وبالتالي يكون وعاء ضريبة القيمة المضافة للخدمة المستوردة = (2,4 مليون دولار أمريكي \times 80/100) = 3 مليون دولار أمريكي .

■ الضريبة المستحقة السداد على الخدمة المستوردة والتي على شركة القاهرة لإنتاج الكهرباء سدادها للمصلحة = 3 مليون دولار \times 16 ج \times 13% = 6,240,000 جنية .

■ تحديد وعاء الضريبة بالنسبة للسلع والخدمات الخاصة بالمناطق والمدن والأسواق الحرة:

(1) السلع والخدمات الواردة إلى المناطق والمدن الحرة:

• إذا كانت السلع عابرة بنظام الترانزيت، لا تستحق عليها ضريبة بشرط أن يتم النقل تحت رقابة مصلحة الجمارك .

• إذا كانت السلعة واردة بغرض الإتجار فيها أو الإستهلاك المحلى داخل المناطق والمدن والأسواق الحرة تستحق عليها الضريبة عند دخولها (عند الإفراج عنها من الجمارك) على أساس القيمة للأغراض الجمركية فقط .

وفى حالة خروج هذه السلعة إلى السوق المحلى داخل البلاد، تستحق الضريبة على قيمة الضرائب الجمركية المستحقة عليها فقط، ويرجع ذلك إلى أنها سبق أن خضعت للضريبة عند ورودها إلى المناطق والمدن الحرة على أساس القيمة للأغراض الجمركية وحدها .
فقد نصت المادة (7) من القانون والمادة (9) من اللائحة التنفيذية لهذا القانون على أنه "يعتبر الإستيراد بغرض الإتجار داخل المناطق الحرة التى تشمل مدينة بأكملها فى حكم الإستهلاك المحلى، وفى حالة خروج السلع بحالتها من المناطق والمدن والأسواق الحرة إلى السوق المحلى داخل البلاد لا تحسب الضريبة إلا على قيمة الضرائب الجمركية المستحقة عليها" .

• إذا كانت السلعة أو الخدمة واردة من خارج البلاد (مستوردة) بغرض إستخدامها فى مزاولة النشاط المرخص لها به للمشروعات داخل المناطق والمدن والأسواق الحرة، تستحق عليها الضريبة بسعر (صفر) عدا سيارات الركوب .

- وإذا كانت السلعة أو الخدمة واردة من السوق المحلي داخل البلاد بغرض إستخدامها فى مزاولة النشاط المرخص لها به للمشروعات داخل المناطق والمدن والأسواق الحرة، فإنها تخضع للضريبة بسعر (صفر) عدا سيارات الركوب .

(2) السلع والخدمات المستوردة من المناطق والمدن الحرة:

فى حالة إستيراد السلع والخدمات المصنعة فى المناطق والمدن الحرة إلى داخل البلاد، يكون وعاء الضريبة لها هو كامل قيمة السلع والخدمات شاملاً قيمة المكونات الأجنبية والمحلية والضريبة الجمركية المحصلة عليها وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة .
حيث تعامل الخدمات والسلع المصنعة فى مشروعات المناطق والمدن الحرة معاملة السلع المستوردة من الخارج عند سحبها للإستهلاك أو الإستعمال المحلى .

مثال: (إمتحان جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية (المتوسط) دور ديسمبر 2017)

قامت إحدى المنشآت الصناعية المقامة فى المنطقة الحرة ببورسعيد ببيع بعض سلعها المصنعة إلى إحدى الشركات التجارية بالقاهرة بمبلغ 50 ألف جنية .
فإذا علمت أن نسبة المكون الأجنبى بهذه السلع 40% من قيمتها ، وأن معدل الضريبة الجمركية 20% ، ومعدل ضريبة القيمة المضافة 14% .
المطلوب: حساب ضريبة القيمة المضافة المستحقة عند خروج هذه البضاعة من المنفذ الجمركى ببورسعيد.

الإجابة

ج 50,000	القيمة الفعلية للسلعة = (أجزاء أجنبية ومحلية)
ج 10,000	(+) الضريبة الجمركية = (50,000 جنية × 20%)
ج 60,000	وعاء ضريبة القيمة المضافة
ج 8,400	حساب ضريبة القيمة المضافة المستحقة: (60,000 ج × 14%)

مثال: فى 2019/8/3 قامت إحدى المنشآت الصناعية المقامة فى المنطقة الحرة بالسويس ببيع بعض سلعها المصنعة إلى إحدى الشركات التجارية بالقاهرة بمبلغ 200 ألف جنية .
فإذا علمت أن نسبة المكون الأجنبى بهذه السلع 55% من قيمتها ، وأن معدل الضريبة الجمركية 30% ، ورسم الدعم المقرر على السلعة 2% .
المطلوب: حساب قيمة ضريبة القيمة المضافة المستحقة عند خروج هذه البضاعة من المنطقة الحرة .

الإجابة

ج 200,000	القيمة الفعلية للسلعة = (أجزاء أجنبية ومحلية)
ج 60,000	(+) الضريبة الجمركية = (200,000 جنية × 30%)
ج 4,000	(+) رسم الدعم المقرر على السلعة = (200,000 جنية × 2%)
ج 264,000	وعاء ضريبة القيمة المضافة
ج 36,960	ضريبة القيمة المضافة المستحقة = (264,000 ج × 14%)

مثال: (إمتحان جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية (النهائى) دور ديسمبر 2019)

مصنع التيسير لإنتاج مواسير b.v.c والذي يعمل بالمنطقة الحرة بمدينة العاشر من رمضان، استورد من الخارج 100 طن من المواد اللازمة لصناعة المواسير بمبلغ 100 ألف دولار أمريكي شامل النولون والتأمين، ولقد قام بالتصنيع داخل المنطقة الحرة، وبلغت تكاليف تصنيع هذه الرسالة 900 ألف جنية، قام المصنع ببيعها لأحد التجار بالسوق المحلى بالقاهرة بهامش ربح 20% من تكلفتها، وسدد عن هذه المنتجات عند الإفراج من المنطقة الحرة ضريبة جمركية 25% .

المطلوب: حساب القيمة الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة عند الإفراج عن هذه المنتجات ودخولها السوق المحلى بالقاهرة (إذا كان سعر الدولار السوقى 16 جنية ، وكان سعر الدولار الجمركى 16.25 جنية) .

- من المتحمل ضريبة القيمة المضافة عند الإفراج عن هذه المنتجات .

الإجابة

1,600,000	قيمة المواد المستوردة من الخارج = (100,000 دولار × 16 ج سعر الدولار السوقى)
900,000	(+) تكلفة التصنيع داخل المنطقة الحرة
ج 2,500,000	إجمالي تكلفة الإنتاج
ج 500,000	هامش الربح 20% = 2,500,000 ج × 20%
ج 3,000,000	إجمالي القيمة البيعية للبضاعة / فاتورة المبيعات (وعاء الضريبة الجمركية)
ج 750,000	الضريبة الجمركية على السلع المستوردة من المنطقة الحرة (3,000,000 ج × 25%)
ج 3,750,000	القيمة الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة عند الإفراج الجمركى عن هذه المنتجات ودخولها السوق المحلى بالقاهرة
ج 525,000	ضريبة القيمة المضافة المستحقة عند الإفراج الجمركى (3,750,000 ج × 14%)
المتحمل لضريبة القيمة المضافة عند الإفراج عن هذه المنتجات هو التاجر الذى تم البيع له بالسوق المحلى وذلك باعتباره هو المستورد لهذه البضاعة من المنطقة الحرة والمتحمل لعبء الضريبة .	

■ **تحديد وعاء ضريبة القيمة المضافة بالنسبة لمبيعات السلع والخدمات الواردة بالجدول المرافق للقانون رقم (67) لسنة 2016 (المعاملة الضريبية لسلع وخدمات تخضع لضريبة الجدول وضريبة القيمة المضافة):**

(1) **بالنسبة لمبيعات السلع والخدمات المحلية:**

تكون القيمة التي تتخذ أساساً لربط الضريبة هي القيمة المدفوعة فعلاً أو الواجب دفعها بأى صورة من صور أداء الثمن، مضافاً إليها ضريبة الجدول .

(2) **بالنسبة للسلع والخدمات المستوردة:**

• تكون القيمة التي تتخذ أساساً لربط الضريبة على السلع المستوردة هي القيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية، مضافاً إليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة، وضريبة الجدول .

• تكون القيمة التي تتخذ أساساً لربط الضريبة على الخدمات المستوردة هي القيمة المدفوعة فعلاً أو الواجب دفعها بأى صورة من صور أداء الثمن مضافاً إليها ضريبة الجدول .

مثال يوضح المعاملة الضريبية لسلعة محلية تخضع لضريبة الجدول وضريبة القيمة المضافة:

بفرض أن: سعر بيع السلعة (س) 1000 جنية

فئة ضريبة الجدول على تلك السلعة 8%

فئة ضريبة القيمة المضافة على تلك السلعة 14%

ومن ثم تكون ضريبة الجدول المستحقة على هذه السلعة = $1000 \times 8\% = 80$ جنية

وعاء حساب ضريبة القيمة المضافة = $1000 + 80 = 1080$ جنية

ضريبة القيمة المضافة = $1080 \times 14\% = 151.20$ جنية

■ **تحديد وعاء الضريبة بالنسبة للسلع المستعملة:**

تكون القيمة التي تتخذ أساساً لربط الضريبة على السلع الجديدة التي يشتريها المكلف ثم يقوم ببيعها بعد استعمالها محلياً لمدة لا تقل عن سنتين بواقع (30%) من القيمة البيعية، وذلك بالشروط التالية مجتمعة:

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 إعمال قواعد الخصم المنصوص عليها في المادة (22) من القانون إعتباراً من

تاريخ البيع حال عدم استكمال خصم كامل الضريبة المستحقة علي تلك السلعة عند شرائها جديدة .

وإذا لم يتوافر أي من الشروط سالفه الذكر يكون وعاء الضريبة هو كامل القيمة البيعية .

ولا تسرى أحكام الضريبة على السلع المستعملة سائلة الذكر في الحالات الآتية:

- أ- بيع السلع المستعملة في السوق المحلي . وذلك يعنى الإتجار في السلع المستعملة .
 - ب- السلع المستوردة مستعملة في الخارج أو في المناطق الحرة .
 - ج- الفضلات والخردة .
- ومن ثم ففي مثل هذه الحالات يخضع للضريبة كامل ثمن السلعة .

مثال: (إمتحان جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية (المتوسط) دور ديسمبر 2019)

"فرض المشرع المصرى ضريبة القيمة المضافة على السلع التي يقوم المكلف ببيعها بعد استعمالها محلياً" -
علق على هذه العبارة مع ذكر أمثلة موضحاً القيمة الخاضعة للضريبة فى هذه الحالة.

مثال: (إمتحان جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية (النهائى) دور ديسمبر 2017)

شركة صناعية مسجلة لدى مصلحة الضرائب المصرية قامت خلال عام 2012 باستيراد آلات لإستخدامها في نشاطها الصناعى ، وقامت بتركيبها وتجهيزها للتشغيل ، وبلغت تكلفة الإستيراد مليون جنية شاملة 100 ألف جنية ضريبة مبيعات ، وبلغت مصاريف مستلزمات التركيب الأخرى 165 ألف جنية شاملة 15 ألف جنية ضريبة مبيعات .

ولقد قامت الشركة وفقاً لأحكام القانون (9) لسنة 2005 بخصم ضريبة المبيعات المسددة على هذه الآلات والمعدات وأجزائها في إقراراتها المقدمة خلال عام 2012 .
ونظراً لتوقف نشاط الشركة منذ نهاية عام 2012 فلم تستخدم هذه الآلات في النشاط واحتفظ بها دون تشغيلها .

وبمناسبة تصفية الشركة في شهر مارس عام 2017 قامت الشركة ببيع هذه الآلات وحملت المشتري بضريبة قيمة مضافة 3,9% من الثمن البالغ 600 ألف جنية (على أساس أن القيمة الخاضعة للضريبة تتحدد بنسبة 30% من ثمن البيع وأن معدل ضريبة القيمة المضافة السائد وقت البيع 13%) ، وقد قامت بتوريد الضريبة لمصلحة الضرائب المصرية فور البيع .

المطلوب: بمناسبة تعيينك مستشاراً ضريبياً لهذه الشركة، فطلب منك توضيح ما يلى:

- 1- مدى أحقية الشركة في خصم ضريبة المبيعات المسددة عند إستيراد وتركيب تلك الآلات ؟
- 2- مدى أحقية الشركة في إحتساب ضريبة القيمة المضافة عند بيع هذه الآلات على أساس 30% من ثمن البيع ؟
- 3- ما هي المعاملة الضريبية التي يجب أن تتم في حالة عدم أحقية الشركة في (1) أو (2) ؟

الإجابة

- بالنسبة لدى أحقية الشركة في خصم ضريبة المبيعات المسددة عند إستيراد تلك الآلات:
لا يحق للشركة خصم ضريبة المبيعات المسددة عند إستيراد تلك الآلات وذلك في ظل العمل بقانون الضريبة على المبيعات وذلك نظراً لعدم إستخدامها في الإنتاج كما هو موضح بأن هذه الآلات لم تستخدم في النشاط واحتفظ بها دون تشغيلها، حيث أن شرط خصم هذه الضريبة هو استخدام هذه الآلات في إنتاج سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة وذلك تطبيقاً لنص المادة رقم (23 مكرراً) من القانون رقم (11) لسنة 1991 والمعدل بالقانون رقم (9) لسنة 2005 والتي تنص على (للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة عن قيمة مبيعاته من السلع والخدمات ما سبق تحميله من هذه الضريبة على الآلات والمعدات وأجزائها وقطع الغيار التي تستخدم في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة خاضعة للضريبة وذلك عدا سيارات نقل الأفراد وسيارات الركوب إلا إذا كان استخدامها هو النشاط المرخص به للمنشأة ، ويكون الخصم في حدود المستحق من الضريبة ويرحل ما لم يخصم إلى الفترات الضريبية التالية حتى يتم الخصم بالكامل) .
- بالنسبة لدى أحقية الشركة في احتساب ضريبة القيمة المضافة عند بيع هذه الآلات على أساس 30% من ثمن البيع:

لا يحق للشركة احتساب ضريبة القيمة المضافة عند بيع هذه الآلات على أساس 30% من ثمن البيع وذلك نظراً لعدم إستخدامها في النشاط حيث أن هذه الآلات لم تستخدم في النشاط واحتفظ بها دون تشغيلها (لم يتم إستعمالها محلياً بمعرفة المكلف) .

■ المعاملة الضريبية التي يجب على الشركة تطبيقها في هذه الحالة:

- يكون وعاء ضريبة القيمة المضافة عند البيع هو كامل القيمة البيعية 600 ألف جنية وليس 30% لأنها ليست مستعملة .
- يحق للشركة خصم ضريبة المبيعات المسددة على هذه الآلات بالجمرك وذلك في حدود الضريبة المحصلة على البيع لهذه الآلات وذلك على النحو التالي:
الضريبة المستحقة على البيع = 600,000 ج × 13% = 78,000 جنية .
الضريبة واجبة الخصم = (78,000)
الضريبة واجبة السداد = صفر

■ تحديد وعاء الضريبة بالنسبة للمشغولات البلاتينية والذهبية والفضية والأحجار الكريمة:

- (1) إذا كانت هذه المشغولات قد تم تصنيعها محلياً، فإن وعاء الضريبة المستحقة عليها يتحدد بما يساوي قيمة تشغيل (مصنعية) تلك المشغولات .
- (2) إذا كانت المشغولات مستوردة من الخارج، فإن وعاء الضريبة المستحقة عليها يتحدد عند الإفراج الجمركي بما يساوي قيمة المصنعية التي تحدها مصلحة الجمارك، مضافاً إليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة عليها .

ثانياً: أسعار الضريبة على القيمة المضافة:

يقصد بسعر الضريبة الفئة الضريبية المقررة على السلعة أو الخدمة في صلب القانون الضريبي حيث لا يجوز تغييرها أو تعديلها إلا بموجب قانون .
وقد أخذ المشرع الضريبي عند فرضه للضريبة على القيمة المضافة بنظام الفئة الواحدة للضريبة، عدا السلع والخدمات المبينة في الجدول المرافق للقانون، حيث يكون سعر الضريبة على سلع وخدمات الجدول على النحو المحدد قرين كل منها .
ويتحدد سعر الضريبة على القيمة المضافة طبقاً لأحكام المادة (3) من القانون رقم (67) لسنة 2016، على النحو التالي:

- (1) السعر العام للضريبة على السلع والخدمات: بواقع (13%) عن العام المالي 2017/2016 و (14%) إعتباراً من العام المالي 2018/2017 .
- (2) سعر الضريبة على الآلات والمعدات المستخدمة في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة: بواقع (5%) علي الآلات والمعدات المستوردة من الخارج أو المشتراه من السوق المحلي إذا كانت تلك الآلات أو المعدات يقتصر إستخدامها علي الإنتاج السلي أو الخدمي وفق قرار يصدر بذلك من الوزير⁽¹⁾ وذلك ما عدا

(1) صدر قرار وزير المالية رقم 106 لسنة 2017 ونصه كالآتي:

وزير المالية بعد الاطلاع على قانون الجمارك الصادر بالقانون رقم 66 لسنة 1963 ولائحته التنفيذية . وعلى قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية. وعلى قانون الاستيراد والتصدير رقم 118 لسنة 1975 ولائحته التنفيذية.

قرر

(المادة الأولى)

- يكون سعر الضريبة على القيمة المضافة بالنسبة للآلات والمعدات المستخدمة في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة 5% بموجب المستند الدال على مزاولة نشاط إنتاج سلعة أو تأدية خدمة متعلقة بهذا الآلات والمعدات .
- فإذا كان الاستيراد للتجارة يتعين تقديم العقد أو المستند الدال على التوريد للمنتج أو مؤدي الخدمة وفي حالة عدم توافر المستندات سألغة الذكر يتم تحصيل الضريبة بفئة 5% قطعي والفرق بين الفئة المخفضة والسعر العام للضريبة بصفة أمانة يتم ردها عند تقديم تلك المستندات.

(المادة الثانية)

يتم تحصيل ضريبة القيمة المضافة بفئة 5% بصفة قطعية وذلك على خطوط الإنتاج الكاملة بكافة مشتملاتها وإن وردت مجزأة بعد تقديم خطاب من مصلحة الضرائب الى الجمرک المختص بالفئة الضريبية الواجبة التطبيق. بناء على توصية الجهة الفنية المختصة (الهيئة العامة للاستثمار - التنمية الصناعية - ... إلخ) بأن الوارد عبارة عن خط إنتاج كامل بمشتملاته وتعهده من الشركة بالتزامها بسداد الضريبة المستحقة حال ثبوت تقديم مستندات أو بيانات مخالفة للحقيقة وذلك دون الإخلال بحق مصلحة الضرائب في تحصيل مستحقات الخزنة العامة للدولة واتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة على الأصناف غير الخاضعة بفئة 5% بعد التركيب والمعاينة بلجنة مشتركة من ضريبة القيمة المضافة والجمرك المختص .

(المادة الثالثة)

وفي جميع الأحوال تخضع أجزاء الآلات والمعدات وقطع الغيار لنفس فئة الضريبة .

(المادة الرابعة)

يعمل بهذا القرار من تاريخ صدوره وعلى الجهات المختصة تنفيذه بكل دقة .

صدر في 2017/4/10

الأتوبيسات وسيارات الركوب فتخضع للسعر العام للضريبة أو فئات ضريبة الجدول أو كليهما حسب الأحوال، ودون الإخلال بأحقية المسجل في رد الضريبة عليها .

وتشمل الآلات والمعدات خطوط الإنتاج الكاملة بكافة مشتملاتها وإن وردت مجزأة .

وفي حالة ما إذا كان استخدمها لا يقتصر على الإنتاج السلعي أو الخدمي فتخضع للسعر العام للضريبة أو فئات ضريبة الجدول أو كليهما حسب الأحوال، مع إجراء التسويات اللازمة أو الرد حال استخدامها في إنتاج سلعة أو أداء خدمة .

أما أجزاء الآلات والمعدات وقطع الغيار فتخضع للسعر العام للضريبة .

(3) سعر الضريبة على السلع والخدمات التي يتم تصديرها: بواقع (صفر) طبقاً للشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية .

(4) سعر الضريبة على السلع والخدمات التي تصدرها أو تستوردها مشروعات المناطق والمدن والأسواق الحرة:

أ- بواقع (صفر) بالنسبة للسلع أو الخدمات التي تصدرها مشروعات المناطق والمدن والأسواق الحرة إلى خارج البلاد .

ب- كما تخضع للضريبة بسعر (صفر) السلع أو الخدمات الواردة لتلك المشروعات اللازمة لمزاولة النشاط المرخص به داخل المناطق والمدن والأسواق الحرة عدا سيارات الركوب .

(5) سعر الضريبة على السلع والخدمات الواردة بالجدول المرافق للقانون رقم (67) لسنة 2016:

أ- تخضع السلع والخدمات الواردة تحت البند أولاً من الجدول، لضريبة الجدول فقط بالنسب أو القيم المحددة أمامها .

ب- تخضع السلع والخدمات الواردة تحت البند ثانياً من الجدول، لضريبة الجدول بالإضافة إلى الضريبة على القيمة المضافة بسعرها العام (13% أو 14%) وتخضع الضريبة على المدخلات من الضريبة على القيمة المضافة فقط .

ج- يكون سعر ضريبة الجدول (صفر) على السلع والخدمات التي يتم تصديرها .

(6) فئات الضريبة للسلع المهربة:

تخضع المبيعات المهربة والمبيعات التي تتم بالمخالفة للقواعد المقررة قانوناً لفئات الضريبة النافذة في تاريخ وقوع الجريمة أو المخالفة، فإذا تعذر تحديده هذه الفئات خضعت هذه المبيعات لفئات الضريبة النافذة وقت الضبط أو اكتشاف المخالفة .

مثال: (إمتحان جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية (النهائي) دور يونيو 2018)

شركة السكر والصناعات التكميلية المصرية، والتي تقوم بإنتاج عدة منتجات تعتمد في إنتاجها على قصب السكر، وبعض هذه المنتجات معفى مثل السكر والبعض الآخر خاضع للضريبة مثل الكحول بجميع مشتقاته والخل والمزيبات العضوية والمواد اللاصقة وغيرها، وتقوم الشركة أيضاً بتصنيع بعض المعدات التي تستخدمها في مزاولة نشاطها الإنتاجي داخل مصانعها، فتقوم بتصنيع عربات سكة حديد بمواصفات خاصة (تسمى بواجي) تستخدم في نقل قصب السكر من الحقول وإلى مصانع الشركة بكمب امبو وأرمنت ونجج حمادى وغيرها، وكذلك تصنيع سهم العصاراة الذي يستخدم في ماكينات عصر قصب السكر لإستخراج المادة السكرية، ويتم تحديد تكلفة هذه المعدات على أساس تكلفة المواد المباشرة الداخلة في تصنيعها فقط، هذا وتقوم الشركة في بعض الأحيان ببيع هذه المعدات محلياً أو تصديرها إلى الدول التي لديها صناعة مثيلة مثل السودان .

ولما كان قانون الضريبة على القيمة المضافة أخضع الإستخدم الخاص للضريبة، فلقد طالبت مصلحة الضرائب المصرية الشركة بتوريد ضريبة عن هذه المشغولات الداخلية .

المطلوب: باعتبارك المستشار الضريبي وضح ما يلي:

- 1- مدى خضوع هذه المعدات لضريبة القيمة المضافة، وخاصة أن السكر معفى من الضريبة ؟
- 2- في حالة الخضوع للضريبة على القيمة المضافة فما هي القيمة الخاضعة للضريبة ؟ هل هي ثمن البيع للأطراف المستقلة أم التكلفة وفقاً للسياسة التي تتبعها الشركة، أم أي أساس آخر تراه أكثر ملائمة ؟
- 3- في حالة الخضوع للضريبة على القيمة المضافة هل تخضع هذه المعدات للسعر العام 14% أم بسعر 5% المحدد في المادة (3) من القانون للآلات والمعدات المستخدمة في الإنتاج ؟
- 4- في حالة الخضوع للضريبة على القيمة المضافة هل من حق الشركة إسترداد الضريبة بالكامل ؟ وكيف يتم هذا الإسترداد عن طريق الرد (مادة 30 من القانون) ، أم الخصم في الإقرارات الشهرية (مادة 22 من القانون) ؟

الإجابة

- بالنسبة لمدى خضوع هذه المعدات لضريبة القيمة المضافة يراعى الآتى:
- تخضع هذه المعدات لضريبة القيمة المضافة باعتبار أن ما قامت الشركة به يعد استخداماً خاصاً للسلعة .
- ووفقاً لأحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة يعتبر في حكم البيع قيام المكلف باستعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة بغرض الاستهلاك الشخصي أو الاستخدام الخاص أو التصرف فيها بأي من التصرفات القانونية .

■ بالنسبة للقيمة الخاضعة للضريبة يراعى الآتى:

- بالنسبة للمعدات التي تستخدمها الشركة فى مزاوله نشاطها الإنتاجى داخل مصانعها يكون وعاء الضريبة (القيمة الخاضعة للضريبة / القيمة الواجب الإقرار عنها) على أساس إجمالي التكلفة لهذه المعدات - باعتبارها استخداماً خاصاً للسلعة .
- بالنسبة للمعدات التي تقوم الشركة ببيعها محلياً يكون وعاء الضريبة (القيمة الخاضعة للضريبة / القيمة الواجب الإقرار عنها) على أساس السعر وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل (ثمن البيع) باعتبارها إستهلاكاً شخصياً للسلعة .
- بالنسبة للمعدات التي تقوم الشركة بتصديرها للخارج يكون وعاء الضريبة (القيمة الخاضعة للضريبة / القيمة الواجب الإقرار عنها) على أساس السعر وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل (ثمن البيع) باعتبارها إستهلاكاً شخصياً للسلعة .

■ بالنسبة لسعر الضريبة على المعدات يراعى الآتى:

- بالنسبة للمعدات التي تستخدمها الشركة أو التي تقوم ببيعها محلياً وهى عربات السكة الحديد ذات المواصفات الخاصة (البواجى) يكون سعر الضريبة 5% طبقاً للمادة (3) من القانون (آلات ومعدات لازمة لإنتاج سلعة أو أداء خدمة) .
- بالنسبة لأجزاء الآلات والمعدات التي تستخدمها الشركة أو التي تقوم ببيعها محلياً وهى سهم العصاره الذى يستخدم فى ماكينات عصر قصب السكر لإستخراج المادة السكرية يكون سعر الضريبة 14% (السعر العام) طبقاً للمادة (3) من القانون .
- بالنسبة للمعدات وأجزاء الآلات والمعدات التي تقوم الشركة بتصديرها للخارج وهى (عربات السكة الحديد وسهم العصاره) يكون سعر الضريبة (صفر) طبقاً للمادة (3) من القانون .

■ بالنسبة لمدى أحقية الشركة فى الرد أو الخصم يراعى الآتى:

- بالنسبة للضريبة المستحقة على المعدات التي تستخدمها الشركة وهى عربات السكة الحديد ذات المواصفات الخاصة - يكون للشركة الحق فى خصمها فى الإقرارات الضريبية الشهرية لها (طبقاً للمادة 22 من القانون) أو ردها فى أول إقرار ضريبي (طبقاً للمادة 30 من القانون) وذلك بنسبة المبيعات الخاضعة للضريبة إلى إجمالي المبيعات .
- بالنسبة للضريبة المستحقة على أجزاء الآلات والمعدات التي تستخدمها الشركة وهى سهم العصاره - يكون للشركة الحق فى خصمها فى الإقرارات الضريبية الشهرية لها (طبقاً للمادة 22 من القانون) وذلك بنسبة المبيعات الخاضعة للضريبة إلى إجمالي المبيعات .

■ هذا مع ملاحظة أحقية الشركة فى خصم ضريبة القيمة المضافة المسددة على مدخلات التصنيع للمعدات

- (عربات السكة الحديد ذات المواصفات الخاصة) وأجزاء الآلات (سهم العصاره) سواء كان الإستخدام للشركة أو البيع فى السوق المحلى أو التصدير للخارج وذلك نظراً لخضوع كافة هذه الإستخدامات للضريبة (5% أو 14% أو صفر) .

الفصل الرابع

خصم الضريبة والإعفاء منها وردها

أولاً: خصم الضريبة:

(1) مفهوم الخصم الضريبي:

يتم فرض الضريبة بمقتضى القانون على القيمة المضافة للسلعة أو الخدمة فى كل مرحلة من مراحل إنتقالها (تداولها) من المنتج أو مؤدى الخدمة حتى تصل إلى المستهلك النهائي، ويتم ذلك عن طريق ما يعرف بنظام الخصم الضريبي .

فالخصم الضريبي هو جوهر نظام الضريبة على القيمة المضافة حيث أنه يتيح للمسجل إجراء مقاصة بين الضريبة واجبة الخصم والضريبة المستحقة على مبيعاته من السلع والخدمات . فإذا ما كانت الضريبة واجبة الخصم أكبر من الضريبة المستحقة على المبيعات يتم ترحيل الزيادة لتخصم من الضريبة المستحقة على المبيعات فى الفترات التالية حتى يتم استنفادها .

وقد عمل المشرع على منع تكرار حساب الضريبة على تلك السلع والخدمات الوسيطة وما يترتب عليها من زيادة التكلفة، وبالتالي زيادة الأعباء فى النهاية على المستهلك، فسمح للمسجل أن يخصم من الضريبة المستحقة على مبيعاته من السلع والخدمات ما سبق له تحميله من هذه الضريبة على مدخلاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة سواء كانت محلية أو مستوردة .

ومن ناحية أخرى فالخصم الضريبي يعتبر الميزة التى يمنحها المشرع لبائع السلعة أو مؤدى الخدمة، بأن يؤدي الضريبة على قيمة ما أضافه للسلعة أو الخدمة فقط فى كل مرحلة من مراحل تداولها، دون أن يتحمل بالضريبة على مستلزمات إنتاجها أو الضريبة السابق تحميلها على السلع المبيعة بمعرفة البائع المسجل، وذلك بمنحه حق تسوية الضريبة السابق تحميلها على مشترياته أو مدخلاته من الضريبة المستحقة على مبيعاته خلال الفترة الضريبية المقدم عنها الإقرار .

حيث نصت المادة (22) من القانون على ما يلى:

"للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع والخدمات ما سبق سداده أو حسابه من ضريبة على المردودات من مبيعاته وما سبق تحميله من هذه الضريبة على مدخلاته بما فيها الضريبة السابق تحميلها على السلع والخدمات المبيعة بمعرفة المسجل فى كل مرحلة من مراحل توزيعها طبقاً للحدود والشروط والأوضاع التى تحددها اللائحة التنفيذية" .

ويسري حكم الفقرة الأولى من هذه المادة على:

1- مبيعات السلع والخدمات الموردة الى الجهات المشار إليها فى المادة الثامنة من مواد

الإصدار والمادة (23) من هذا القانون .

2- مبيعات السلع والخدمات الممولة بمنح صدر قانون بإعفائها من الضريبة .

ويكون الخصم في حدود المستحق من الضريبة، ويرحل ما لم يتم خصمه إلى الفترات الضريبية التالية حتى يتم الخصم بالكامل .

(2) ما يتم خصمه من إجمالي الضريبة المستحقة على قيمة المبيعات من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة:

تتمثل الضريبة واجبة الخصم من إجمالي الضريبة المستحقة على قيمة مبيعات السلع والخدمات فيما يلي:

■ الضريبة السابق سدادها على مردودات المبيعات:

سمح المشرع الضريبي للمسجل بخصم الضريبة السابق سدادها أو حسابها على مردودات المبيعات وفقاً للشروط والأوضاع الآتية:

• أن يُخصم فقط ما سبق سداده من ضريبة على السلع المرتدة . فلا يسرى الخصم على السلع المرتدة التي لم يسبق سداد الضريبة عنها .

• أن تكون السلع المرتدة قد تم إستلامها فعلاً بحالتها التي بيعت عليها وتم قيد بياناتها في الدفاتر والسجلات المنتظمة للمسجل .

• وبالتالي فلا يسرى الخصم على السلع المرتدة التالفة، وكذلك لا يسرى الخصم على السلع المرتدة غير المقيدة بالدفاتر والسجلات .

• أن يكون المسجل قد رد قيمة السلع المرتدة إلى المشتري (العميل) بما فيها الضريبة أو قام بتعليقها لحسابه بالدفاتر .

• أن يصدر المسجل إشعار خصم / إضافة، وذلك للخصم من حساب مصلحة الضرائب ومن حساب العميل، ولإضافة قيمة السلع المرتدة إلى المخازن ويجب أن يكون إشعار الخصم والإضافة مورخاً ويحمل رقماً مسلسلاً مثبتاً به بيانات كل من البائع والمشتري، على أن يبين به عنوان البائع ورقم تسجيله واسم المشتري وعنوانه ورقم الفاتورة الضريبية الأصلية وتاريخها .

مثال: بفرض أن مبيعات الشركة الدولية خلال شهر يناير 2018 كانت 200 وحدة للعميل (س)، 300 وحدة للعميل (ص) وذلك بسعر 1000 جنية للوحدة وقدمت الشركة إقرارها عن شهر يناير متضمناً كمية المبيعات لعملائها وسداد الضريبة المستحقة وقدرها 70,000 جنية بواقع 14% من ثمن البيع .

في فبراير 2018 قام العميل (ص) برد عدد 40 وحدة لعدم مطابقتها للمواصفات، علماً بأن مبيعات الشركة الدولية خلال شهر فبراير بلغت 650 وحدة .

المطلوب: حساب ضريبة القيمة المضافة المستحقة على الشركة الدولية عن شهر فبراير ؟ .

الإجابة

في هذه الحالة يجب على الشركة الدولية أن تصدر إشعار خصم بكمية الوحدات المرتدة من الكميات

المباعة خلال شهر فبراير، ويكون من حقها تسوية الضريبة السابق سدادها على الكميات المرتدة (40 وحدة)،

وتكون الضريبة المستحقة على مبيعات الشركة الدولية عن شهر فبراير كالتالي:

الضريبة المستحقة عن مبيعات شهر فبراير = الضريبة المستحقة على مبيعات الوحدات خلال شهر فبراير (-) الضريبة عن الوحدات المرتدة خلال الفترة
الضريبة المستحقة = (650 وحدة × 1000 ج × 14%) - (40 وحدة × 1000 ج × 14%)
= 91000 جنية - 5600 جنية = 85400 جنية

■ الضريبة على المدخلات من السلع والخدمات، سواء مباشرة أو غير مباشرة إذا كانت جميع المبيعات خلال الفترة الضريبية خاضعة للضريبة .

عرفت المادة رقم (1) من قانون رقم (67) لسنة 2016 الضريبة على المدخلات بأنها: الضريبة التي تحملها المكلف عند شراء أو استيراد السلع بما فيها الآلات والمعدات والخدمات، سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، والمتعلقة ببيع سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة .

كما عرفت اللائحة التنفيذية للقانون المدخلات غير المباشرة بأنها: تكاليف الإنتاج والتشغيل غير المباشرة، وتكاليف البيع والتوزيع، والمصروفات الإدارية والعمومية .

ويشترط لإجراء هذا الخصم ما يلي:

- أن تكون المدخلات من بائع مسجل، فلا يسرى الخصم على المدخلات من بائع غير مسجل حيث تكون الضريبة محملة ضمن تكلفة هذه المدخلات .
- أن يكون المسجل لديه أصل المستندات الدالة على سداد الضريبة على المدخلات، وهي الفاتورة الضريبية (بالنسبة للمدخلات المحلية)، أو شهادة الإفراج الجمركي وإيصال سداد ضريبة القيمة المضافة بالجمرك المختص (بالنسبة للمدخلات المستوردة) .
- ويجب أن يكون كل من البائع والمشتري قد سجلا بيانات الفاتورة الضريبية أو شهادة الإفراج الجمركي في الدفاتر والسجلات الخاصة بهما .
- أن تكون المدخلات قد استخدمت في بيع سلعة أو تقديم خدمة خاضعة للضريبة، وسواء تم ذلك في نفس الفترة الضريبية أو في فترة أو فترات ضريبية تالية، وعلى ذلك لا يسمح بالخصم إذا استخدمت المدخلات في بيع سلع أو أداء خدمات معفاة من الضريبة .
- أما إذا استخدمت المدخلات في بيع سلع أو أداء خدمات خاضع للضريبة وبعضها معفى منها، فإن الضريبة الواجب خصمها تتحدد بنسبة المخرجات الخاضعة للضريبة إلى إجمالي المخرجات .
- أن يكون المسجل قد أثبت في إقراره قيمة مشترياته من المدخلات والضريبة المسددة عليها، وذلك خلال الفترة الضريبية التي تم فيها الشراء (بالنسبة للمدخلات المحلية) أو الفترة التي تم

فيها الإستيراد (بالنسبة للمدخلات المستوردة)، فلا يسمح بالتالى بخصم الضريبة على المدخلات التي لم يسبق للمسجل إثباتها فى إقراراته المقدمة إلى مصلحة الضرائب المصرية .

- ألا يكون المسجل قد قام بإضافة قيمة الضريبة على المدخلات ضمن تكلفة السلعة أو الخدمة، إلا إذا أجريت التسوية المحاسبية والضريبية اللازمة وقدم المسجل ما يفيد ذلك للمصلحة .

■ الضريبة على المشتريات بغرض الإتجار (البيع) :

نظراً لأن الضريبة على القيمة المضافة تفرض على الزيادة فى قيمة السلعة التي تكتسبها فى مختلف مراحل إنتقالها من المنتج حتى تصل إلى المستهلك النهائي، لذلك سمح المشرع بخصم الضريبة السابق تحميلها على السلع والخدمات المباعة بمعرفة المسجل فى كل مرحلة من مراحل توزيعها (تداولها) وذلك من إجمالى الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة.

■ الضريبة المسددة على السلع والخدمات المستخدمة فى بيع سلع أو أداء خدمات لجهات معفاة:

سمح المشرع الضريبى بخصم الضريبة السابق سدادها على سلع أو خدمات تم توريدها لجهات معفاة من الضريبة خلاف تلك اللازمة لأغراض التسليح للدفاع والأمن القومى، وهى:

- 1- مبيعات السلع والخدمات الموردة للجهات المعفاة بمقتضى الإتفاقيات المبرمة بين الحكومة المصرية والدول الأجنبية والمنظمات الدولية أو الإقليمية أو الإتفاقيات البترولية والتعدينية . ومنها مبيعات السلع والخدمات الموردة لشركات البحث والتقيب عن البترول .
- 2- السلع والخدمات الموردة للسفارات والمفوضيات والقنصليات غير الفخرية المعفاة وفقاً وفى حدود مبدأ المعاملة بالمثل، وذلك فيما عدا المواد الغذائية والمشروبات الروحية والأدخنة .
- 3- السلع والخدمات الموردة للإستعمال الشخصى لأعضاء السلكين الدبلوماسى والقنصلى الأجنبى العاملين المعينين بالجدول التى تصدرها وزارة الخارجية وأزواجهم وأولادهم القصر وفقاً وفى حدود مبدأ المعاملة بالمثل .
- 4- السلع الموردة للإستعمال الشخصى من أمتعة شخصية وأثاث وأدوات منزلية وسيارة واحدة مستعملة لكل موظف أجنبى من العاملين فى البعثات الدبلوماسية أو القنصلية من غير المذكورين فى البند السابق وفقاً وفى حدود مبدأ المعاملة بالمثل .
- 5- مبيعات السلع والخدمات الممولة بمنح صدر قانون بإعفاؤها من الضريبة .

مثال:

بفرض أن شركة مسجلة قامت بشراء عدد 6000 وحدة من السلع التي تقوم بالإتجار فيها بمبلغ 100 جنية للوحدة وسدد عنها ضريبة قيمة مضافة عند الشراء 14% قدرها 84,000 جنية، وقد قامت خلال الفترة الضريبية ببيع 4500 وحدة فى السوق المحلى بسعر 140 جنية للوحدة،

وقامت ببيع الكمية المتبقية لإحدى شركات البترول التي تعمل في مجال البحث والتنقيب واستخراج البترول (معفاة من الضريبة) بسعر 140 جنية للوحدة أيضاً .
المطلوب: حساب ضريبة القيمة المضافة المستحقة على الشركة سدادها بعد إعمال قواعد الخصم الضريبي ؟ .

الإجابة

الضريبة 14%	قيمة السلع	البيان
88,200	630,000	حساب الضريبة المستحقة على المبيعات: • مبيعات في السوق المحلي خاضعة للضريبة بفئة 14% (4500 وحدة × 140 ج) • مبيعات لشركة بترول معفاة من الضريبة (1500 وحدة × 140 ج)
0.00	210,000	
88,200	840,000	إجمالي المبيعات والضريبة المستحقة
(84,000)	600,000	حساب الضريبة واجبة الخصم على المشتريات (المدخلات): وهي الضريبة على المدخلات لكل من السلع الخاضعة للضريبة والسلع المباعة لجهات معفاة بموجب إتفاقية (6000 وحدة × 100 ج)
4,200		الضريبة واجبة السداد في الإقرار

■ خصم الضريبة السابق سدادها على رصيد المخزون السلعي في تاريخ التسجيل:

للمسجل خصم الضريبة السابق سدادها على مدخلاته من رصيد المخزون السلعي في تاريخ تسجيله، وفقاً للضوابط والشروط الآتية:

- 1- إمساك دفاتر وحسابات منتظمة .
- 2- حيازة أصول فواتير الشراء الضريبية أو شهادة الإجراءات الجمركية وإيصال سداد الضريبة بالجمرك حسب الأحوال .
- 3- تقديم بيان بالمخزون السلعي لديه في تاريخ التسجيل على نموذج (123 ض.ق.م) رفق طلب التسجيل .
- 4- الضريبة السابق سدادها على المدخلات المدرجة ضمن التكلفة، إذا أجريت التسوية المحاسبية والضريبية اللازمة وقدم المسجل ما يفيد ذلك للمصلحة خلال مدة لا تتجاوز ثلاث سنوات من تاريخ الشراء أو الإستيراد .
- 5- أن يكون المخزون متعلق ببيع سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة .

■ خصم الرصيد الدائن لضريبة المبيعات قبل تطبيق ضريبة القيمة المضافة:

سمح المشرع الضريبي للمسجل في ظل العمل بأحكام القانون رقم (67) لسنة 2016 بخصم قيمة الضريبة العامة على المبيعات الواجبة الخصم التي يعبر عنها الرصيد الدائن له قبل سريان أحكام هذا القانون، وكذلك ما لم يتم استنفاد خصمه أو رده من الضريبة العامة على المبيعات المسددة على الآلات والمعدات وأجزائها وقطع الغيار، والضريبة السابق سدادها على المردودات من المبيعات، وفقاً للضوابط والشروط الآتية:

- 1- إمسك دفاتر وسجلات محاسبية منتظمة .
 - 2- حيازة أصول الفواتير الضريبية أو شهادة الإجراءات الجمركية وإيصال سداد الضريبة العامة على المبيعات بالجمرك .
 - 3- أن يكون قد سبق الإقرار عن المدخلات في الإقرارات المقدمة منه عن الفترات التي تم فيها الشراء، وبالنسبة للضريبة المسددة على الآلات والمعدات وأجزائها وقطع الغيار يجب أن تعبر الدفاتر والسجلات عن الضريبة المسددة عند الشراء والرصيد المتبقي بعد إستبعاد ما تم خصمه بالإقرارات الشهرية .
 - 4- ألا يكون قد تم إدراج قيمة الضريبة العامة على المبيعات ضمن التكلفة .
 - 5- وبالنسبة للضريبة السابق سدادها على المردودات من المبيعات فلا يتم خصم إلا ما سبق سداده منها على السلع المرتدة .
- وفي جميع الأحوال لا يجوز رد الضريبة التي يعبر عنها الرصيد الدائن المشار اليه الذي مر عليه أكثر من ست فترات ضريبية متتالية .

مثال: فيما يلي بعض البيانات المتعلقة بأحد تاجر الجملة عن شهر أكتوبر 2016:

- بلغت قيمة مبيعاته من السلع المحلية الخاضعة للضريبة مبلغ 120 ألف جنية، علماً بأنها مشتراه من إحدى المنشآت الصناعية بمبلغ 70,000 جنية ومسدد عنها ضريبة قيمة مضافة 13% قدرها 9,100 جنية .
- بلغت مبيعاته من السلع المستوردة الخاضعة للضريبة مبلغ 80,000 جنية، علماً بأن قيمتها لأغراض حساب الضريبة الجمركية 45,000 جنية ومعدل الضريبة الجمركية 20% .
- بلغ الرصيد الدائن لضريبة المبيعات قبل تطبيق ضريبة القيمة المضافة مبلغ 5,000 جنية، كما بلغت ضريبة المبيعات على الآلات والمعدات التي لم يتم استردادها حتى تاريخ تطبيق ضريبة القيمة المضافة مبلغ 4,000 جنية .

المطلوب: حساب قيمة الضريبة على القيمة المضافة الواجب توريدها للمصلحة، وتصوير حساب جارى مصلحة الضرائب المصرية فى دفاتر تاجر الجملة ؟

الإجابة

- حساب قيمة الضريبة على القيمة المضافة الواجب توريدها للمصلحة:

الضريبة المستحقة على المبيعات:		26000
من السلع المحلية = 120,000 ج × 13%	15600	
(+) من السلع المستوردة = 80,000 ج × 13%	10400	
يخصم:		
الضريبة المسددة على المشتريات المحلية	(9100)	
(+) الضريبة المسددة على المشتريات المستوردة (عند الإفراج الجمركي)	(7020)	
= 45000 ج + (20% × 45000) × 13%		
(+) الرصيد الدائن لضريبة المبيعات (5000 ج + 4000 ج)	(9000)	
إجمالي الضريبة واجبة الخصم على المدخلات:		(25120)
الضريبة المستحقة وواجبة السداد		ج 880

- تصوير حساب ضريبة القيمة المضافة في دفاتر البائع (التاجر):

د/ المورد / النقدية (المحلى)	26000	د/ العميل / النقدية (الضريبة المحصلة)	26000
د/ المورد / النقدية (المستورد)	7020		
رصيد مرحل فى 2016/9/30	9000		
رصيد مستحق فى 2016/10/31	880		
	26000		26000

■ الضريبة الناتجة عن تعديل القيمة:

إذا نتج عن المعاملات فيما بين بائع مسجل ومشتري مسجل تعديل في القيمة السابق سداد الضريبة عليها من زيادة أو نقص بعد تقديم الإقرار الضريبي، يجب على كل البائع والمشتري إظهار ذلك بالإقرار المقدم من كل منهما خلال الشهر التالى لهذه الواقعة، وذلك على النحو الآتي:

1- إذا كانت القيمة قد عدلت بالزيادة:

- يقوم البائع بإضافة الزيادة في الضريبة بموجب إشعار إضافة الي الضريبة المستحقة على مبيعاته للمصلحة بإقراره .
- يقوم المشتري بخصم هذه الزيادة من الضريبة المستحقة علي مبيعاته باعتبارها ضريبة علي المدخلات أو المشتريات السابق تحميلها بالضريبة .

2- إذا كانت القيمة قد عدلت بالنقص:

- يقوم البائع بخصم قيمة النقص من الضريبة المستحقة علي مبيعاته من إقراره .
 - يقوم المشتري بإضافة قيمة النقص في الضريبة بموجب إشعار إضافة الي الضريبة المستحقة بإقراره بشرط أن يكون لدى المشتري دليل كتابي يؤيد حدوث النقص في الثمن .
- ويشترط في الحالتين سالفتي الذكر أن تكون إشعارات الخصم والإضافة مبينا بها عنوان البائع ورقم تسجيله واسم المشتري وعنوانه ورقم الفاتورة الضريبية الأصلية وتاريخها وكافة البيانات اللازمة التي تتعلق بتتزييل أو زيادة الثمن وقيمة مبلغ التتزييل أو الإضافة وبيان مفصل بالضريبة المستتزلة أو المضافة، علي أن يكون إشعار الخصم أو الإضافة مؤرخاً ويحمل رقما مسلسلاً .

مثال: في 2018/2/13 قامت إحدى الشركات المسجلة لدى مصلحة الضرائب ببيع عدد 20 وحدة من السلعة (س) إلى إحدى المنشآت المسجلة لدى المصلحة وذلك بسعر 10,000 جنية نقداً للوحدة، وقد تبين للشركة بعد تسليم الوحدات وإصدار الفاتورة الضريبية أن ثمن الوحدة الواحدة 10,200 جنية وأن محرر الفاتورة قد قام بحسابها على أساس السعر القديم في الشركة .

المطلوب:

- 1- قيود اليومية العامة في دفاتر كل من البائع والمشتري ؟
- 2- تصوير حساب جاري ضريبة القيمة المضافة في دفاتر كل من البائع والمشتري ؟

الإجابة

• قيود اليومية العامة:

قيود اليومية العامة في دفاتر البائع:	
من ح/ النقدية	228000
إلى مذكورين	
ح/ المبيعات (20 وحدة × 10000 جنية)	200000
ح/ ضريبة القيمة المضافة	28000
إثبات قيمة المبيعات نقداً	
من ح/ النقدية	4560
إلى مذكورين	
ح/ المبيعات (20 وحدة × 200 جنية)	4000
ح/ ضريبة القيمة المضافة	560
إثبات الزيادة في قيمة المبيعات نقداً	

قيود اليومية العامة في دفاتر المشتري:		
من مذكورين		
د/ المشتريات (20 وحدة × 10000 جنية)		200000
د/ ضريبة القيمة المضافة		28000
إلى د/ النقدية	228000	
إثبات قيمة المشتريات نقداً		
من مذكورين		
د/ المشتريات (20 وحدة × 200 جنية)		4000
د/ ضريبة القيمة المضافة		560
إلى د/ النقدية	4560	
إثبات الزيادة في قيمة المشتريات نقداً		

• تصوير حساب ضريبة القيمة المضافة في دفاتر البائع:

د/ النقدية (الضريبة المحصلة)	28000	رصيد مستحق السداد	28560
د/ النقدية (فرق الضريبة الدائنة)	560		28560
	28560		

• تصوير حساب ضريبة القيمة المضافة في دفاتر المشتري:

رصيد		د/ النقدية (الضريبة المسددة)	28000
		د/ النقدية (فرق الضريبة المدينة)	560
			218560
	28560		

وقد نصت المادة (30) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة على أنه في جميع حالات خصم الضريبة المقررة قانوناً، لا يتم اعتماد خصم الضريبة إلا إذا قام المسجل بتقديم شهادة في نهاية كل سنة مالية له موقعة من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين تفيد بأحقيقته في الخصم.

(3) عدم سريان الخصم الضريبي:

نصت الفقرة الأخيرة من المادة (22) من القانون رقم (67) لسنة 2016 على الحالات التي لا يسرى عليها أحكام الخصم الضريبي وذلك على كل مما يلي:

- 1- ضريبة الجدول، سواء على سلع أو خدمات خاضعة بذاتها أم كمدخلات فى سلع أو خدمات خاضعة للضريبة .
- 2- الضريبة السابق سدادها على المدخلات المدرجة ضمن التكلفة .
- 3- الضريبة السابق سدادها على مدخلات السلع والخدمات المعفاة من الضريبة .

(4) قواعد خصم الضريبة إذا كانت بعض مبيعات المسجل من السلع والخدمات خاضعة للضريبة

وبعضها معفى أو خاضع لضريبة الجدول فقط - خلال الفترة الضريبية:

- أ- يخضم إجمالى الضريبة على المدخلات المتعلقة ببيع السلعة أو أداء الخدمة الخاضعة للضريبة فقط سواء تمت عملية البيع فى الفترة الضريبية أو بعدها .
- ب- لا تخضم الضريبة على المدخلات التى تستخدم فقط فى المبيعات المعفاة من الضريبة أو التى تخضع لضريبة الجدول فقط سواء تمت عملية البيع خلال الفترة الضريبية أو بعدها .
- ج- تخضم الضريبة على المدخلات التى تستخدم فى مبيعات بعضها خاضع للضريبة وبعضها معفى أو خاضع لضريبة الجدول فقط طبقاً لنسبة المبيعات الخاضعة للضريبة إلى إجمالى المبيعات .
- د- وتسرى القواعد السابقة ذاتها على الضريبة السابق تحميلها على السلع المباعة بمعرفة المسجل فى كل مرحلة من مراحل التوزيع .
- و- بالنسبة للسلع والخدمات التى تخضع للضريبة وضريبة الجدول فيتم خصم الضريبة السابق تحميلها على المدخلات من ضريبة القيمة المضافة دون ضريبة الجدول بالشروط والضوابط ذاتها المشار إليها .

مثال: فيما يلى بعض البيانات المتعلقة بإحدى المنشآت المسجلة لدى مصلحة الضرائب المصرية وذلك عن شهر يناير 2018:

- بلغت جملة مبيعاتها خلال الشهر 240 ألف جنية منها مبلغ 180 ألف جنية من سلع خاضعة للضريبة والباقي سلع معفاة من الضريبة .
- بلغت قيمة السلع والخدمات المستخدمة فى بيع السلع خلال الفترة والمشتراه من منشأة مسجلة مبلغ 160 ألف جنية .

المطلوب: حساب قيمة الضريبة على القيمة المضافة الواجب توريدها للمصلحة عن هذا الشهر ؟

الإجابة

- حساب قيمة ضريبة القيمة المضافة الواجب توريدها للمصلحة:

الضريبة المحصلة على المبيعات = 180,000 ج × 14%	25,200
يخصم:	
الضريبة على المدخلات القابلة للخصم	(16,800)
= الضريبة على المدخلات × (المخرجات الخاضعة ÷ إجمالي المخرجات)	
= 160,000 × 14% × (240,000 ÷ 180,000)	
الضريبة المستحقة وواجبة التوريد للمصلحة	ج 8,400

مثال: (إمتحان جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية (المتوسط) دور يونيه 2018)

البيانات التالية متعلقة بمصنع السلام (24 شارع متحف المنيا - مصر القديمة) المسجل لدى مصلحة الضرائب المصرية برقم 250/601/320 والذي لا يتعامل في السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة الواردة بالجدول المرافق للقانون رقم (67) لسنة 2016 ، وذلك عن شهر فبراير 2018:

■ المبيعات:

- بلغت جملة المبيعات النقدية من السلع المحلية المباعة في السوق المحلي 250 ألف جنية منها 60 ألف جنية من المنتج (س) الخاضع للضريبة وارتد منها خلال الشهر ما قيمته 20 ألف جنية - 100 ألف جنية من المنتج (ص) الخاضع للضريبة وارتد منها خلال الشهر ما قيمته 15 ألف جنية - 40 ألف جنية من المنتج (ع) المعفى من الضريبة - 50 ألف جنية إجمالي قيمة السلع المصدرة للخارج .

- بلغت قيمة الخدمات الخاضعة للضريبة المؤداة خلال الفترة 70 ألف جنية .

■ المدخلات:

- بلغت جملة المشتريات من السلع المحلية 55 ألف جنية منها 25 ألف جنية سلع خاضعة للضريبة استخدمت في إنتاج المنتج (س) علماً بأن منها سلع قيمتها 5000 جنية مشتراه من بائع غير مسجل ، 20 ألف جنية سلع خاضعة للضريبة استخدمت في إنتاج المنتج (ص) وارتد منها خلال الشهر ما قيمته 5000 جنية ، 10000 جنية سلع معفاة من الضريبة استخدمت في إنتاج المنتج (ع) .

- بلغت السلع المستوردة خلال الفترة 8000 جنية .

- بلغت قيمة الآلات والمعدات المشتركة من السوق المحلي والمستخدمة في الإنتاج 20 ألف ج .

■ **فيذا علمت أن:** رصيد المسجل لدى مصلحة الضرائب في أول فبراير 2018 كان دائماً بمبلغ 280 جنية .

المطلوب: إعداد ملخص الضريبة على القيمة المضافة ؟

الإجابة

ملخص الضريبة على القيمة المضافة:

الضريبة	القيمة	البيان
		<p>• حساب ضريبة القيمة المضافة المستحقة على المبيعات:</p> <ul style="list-style-type: none"> - مبيعات محلية من المنتج (س) خاضعة للضريبة بفئة 14% - مبيعات محلية من المنتج (ص) خاضعة للضريبة بفئة 14% - مبيعات محلية من المنتج (ع) المعفى من الضريبة - مبيعات مصدرة للخارج خاضعة للضريبة بفئة صفر % - مبيعات الخدمات الخاضعة للضريبة بفئة 14%
8,400	60,000	
14,000	100,000	
-	40,000	
0,00	50,000	
9,800	70,000	
32,200	320,000	إجمالي قيمة المبيعات والضريبة المستحقة عليها
(2,800)	(20,000)	- مردودات مبيعات محلية من المنتج (س) خاضعة للضريبة 14%
(2,100)	(15,000)	- مردودات مبيعات محلية من المنتج (ص) خاضعة للضريبة 14%
27,300	285,000	صافي قيمة المبيعات والضريبة المستحقة عليها (1)
		<p>• حساب الضريبة واجبة الخصم على المدخلات:</p> <ul style="list-style-type: none"> - المشتريات المحلية الخاضعة للضريبة المستخدمة في المنتج (س) - المشتريات المحلية الخاضعة للضريبة المستخدمة في المنتج (ص) - المشتريات المستوردة (تخصم الضريبة بنسبة المبيعات الخاضعة إلى إجمالي المبيعات) بافتراض أن هذه المشتريات مدخلات لجميع المبيعات <p style="text-align: center;"> $(285,000 \div 245,000) \times (8,000 \times 14\%) =$ </p> <ul style="list-style-type: none"> - مشتريات الآلات والمعدات المحلية والمستخدم في الإنتاج 5% (تخصم الضريبة بنسبة المبيعات الخاضعة إلى إجمالي المبيعات) بافتراض أن هذه الآلات والمعدات تستخدم في إنتاج جميع المبيعات <p style="text-align: center;"> $(285,000 \div 245,000) \times (20,000 \times 5\%) =$ </p> <ul style="list-style-type: none"> - تسوية مردودات المشتريات المحلية المستخدمة في المنتج (ص)
(2,800)	(20,000)	
(2,800)	(20,000)	
(962.80)	(6,877.20)	
(859.65)	(17,193)	
700.00	5,000	
(6,722.45)	(59,070.20)	صافي قيمة المدخلات والضريبة واجبة الخصم عليها (2)
20,577.55	-	الضريبة المستحقة عن شهر يناير 2018 (1) - (2)
(280.00)	-	(يخصم) الرصيد الدائن للضريبة أول المدة
20,297.55	-	الضريبة المستحقة وواجبة السداد بإقرار فبراير 2018

ثانياً: الإعفاء من الضريبة:

تنوع الإعفاءات من الضريبة على القيمة المضافة إلى الأنواع التالية:

(1) الإعفاءات السلعية والخدمية:

- يقصد بالسلع والخدمات المعفاة من الضريبة على القيمة المضافة السلع والخدمات التي تتضمنها قائمة الإعفاءات المرافقة للقانون رقم (67) لسنة 2016 والتي تتضمن عدد (57) سلعة وخدمة ضرورية وذات أهمية، وبيانها هذه السلع والخدمات كالتالي:
- 1- ألبان الأطفال، وألبان ومنتجات صناعة الألبان ، والمنتجات المتحصل عليها من اللبن بواسطة استبدال عنصر أو أكثر من عناصره الطبيعية .
 - 2- محضرات أغذية الأطفال .
 - 3- البيض عدا المبستر منه .
 - 4- الشاي والسكر والبن .
 - 5- منتجات المطاحن فيما عدا الدقيق الفاخر أو المخمر المستورد من الخارج .
 - 6- الخبز بجميع أنواعه .
 - 7- المكرونة ، عدا المكرونة التي يدخل في صناعتها السيمولينا .
 - 8- الحيوانات والطيور الحية أو المذبوحة الطازجة أو المبردة أو المجمدة .
 - 9- محضرات وأصناف محفوظة أو مصنعة أو مجهزة من اللحوم .
 - 10- الأسماك والكائنات المائية الطازجة أو المبردة أو المجمدة .
 - 11- محضرات وأصناف محفوظة أو مصنعة أو مجهزة من الأسماك والرنجة المدخنة فيما عدا الكافيار وأبداله وباقي أنواع الأسماك المدخنة .
 - 12- المنتجات الزراعية التي تباع بحالتها الطبيعية بما فيها البذور والتقاوي والشتلات عدا التبغ .
 - 13- الحلوة الطحينية ، والطحينة ، والعسل الأسود ، وعسل النحل .
 - 14- الخضر والفواكه المصنعة محلياً عدا البطاطس والعصائر ومركزاتها .
 - 15- البقول والحبوب وملح الطعام والتوابل المصنعة .

- 16- المأكولات التي تصنع أو تباع للمستهلك النهائي مباشرة من خلال المطاعم والمحال غير السياحية التي تتوافر فيها الاشتراطات التي يصدر بتحديدتها قرار من وزير المالية⁽¹⁾ .
- 17- تنقية أو تحلية أو توزيع المياه عدا المياه المعبأة .
- 18- البترول الخام .
- 19- الغاز الطبيعي وغاز البوتلين (البوتاجاز) .
- 20- المواد الطبيعية بما فيها منتجات المناجم والمحاجر بحالتها الطبيعية .
- 21- الذهب الخام والفضة الخام .
- 22- انتاج أو نقل أو بيع أو توزيع التيار الكهربائي .
- 23- بقايا ونفايات صناعة الأغذية ونفايات الورق .
- 24- أغذية محضرة للحيوانات والطيور والأسماك (محضرات علفية) فيما عدا ما يستخدم لتغذية القطط والكلاب وأسمك الزينة .
- 25- ورق صحف وورق طباعة وكتابة .
- 26- الكراسات والكشاكيل ، والكتب ، والمذكرات التعليمية ، والصحف والمجلات .
- 27- الطوابع البريدية والمالية .
- تشمل الطوابع البريدية مقابل الخدمات البريدية التي تقدمها هيئة البريد عدا البريد السريع . ويقصد بالطوابع المالية الطوابع التي تصدرها أي جهة يخول لها القانون الخاص بها إصدار هذه الطوابع لدعم مواردها المالية .

(1) صدر قرار وزير المالية رقم (82) لسنة 2017 ونصه كالآتي:

وزير المالية بعد الاطلاع على قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم (67) لسنة 2016 .
قـــــرر

(المادة الأولى)

في تطبيق أحكام البند (16) من قائمة السلع والخدمات المعفاة من الضريبة على القيمة المضافة وفقاً لأحكام القانون رقم 67 لسنة 2016 المشار إليه ، تعفى من الضريبة على القيمة المضافة المأكولات التي تصنع أو تباع من خلال المطاعم والمحال غير السياحية للمستهلك النهائي مباشرة .

ويشترط في كل من المحال والمطاعم غير السياحية المشار إليها في الفقرة السابقة ألا تكون من بين الحالات الآتية:

- 1 . المطاعم والمحال الكائنة في المطارات أو المولات التجارية أو الأماكن الأثرية أو الملاهي أو التجمعات السكنية المغلقة .
- 2 . المطاعم والمحال التي تقدم المأكولات المصنعة من الدقيق والحلوى من عجين .
- 3 . المطاعم والمحال التي تكون تابعة أو جزءاً من السلاسل أو الفروع العالمية أو المحلية أو منتفعة بعلامتها أو اسمها التجاري .
- 4 . المطاعم والمحال التي يتضمن سعر الخدمة أو السلعة بها أية مبالغ أخرى كرسوم الخدمة أو غيرها .
- 5 . المطاعم والمحال التي تنطبق عليها الشروط والمواصفات الخاصة بالمطاعم والمحال السياحية الصادرة من وزارة السياحة وطبقاً للمعاينة التي تتم من خلال اللجنة المشتركة التي يصدر بتشكيلها قرار من وزير المالية والسياحة .

(المادة الثانية)

ينشر هذا القرار في الوقائع المصرية .

صدر في 2017/3/12

- 28- بيع وتأجير الأراضي الفضاء والأراضي الزراعية والمباني والوحدات السكنية وغير السكنية .
يقصد بالوحدة السكنية كل وحدة يهيئها مالكها للغير بغرض استعمالها في السكن .
ويقصد بالوحدة غير السكنية كل وحدة يهيئها مالكها للغير بغرض ممارسة نشاط تجارى أو صناعي أو مهني .
ولا يشمل ذلك المحال التجارية وفقا لأحكام القانون رقم 11 لسنة 1940⁽¹⁾ وكذلك المنشآت الفندقية، وغيرها من الأماكن التي تنظم أحكامها قوانين خاصة .
29- النقود الورقية والمعدنية المتداولة، والعملات التذكارية .
30- سفن أعالي البحار الواردة قرين البنود المبينة فيما يلي بالتعريف الجمركية المنسقة .

مسلسل	بند التعريفية		
1	10	01	89
2	20	01	89
3	30	01	89
4	90	01	89
5	00	02	89

31- الطائرات المدنية، ومحركاتها، وأجزاؤها، ومكوناتها، وقطع غيارها، والمعدات اللازمة لاستخدامها، وكذلك الخدمات التي تقدم لهذه الطائرات داخل الدائرة الجمركية ، سواء كانت هي أو محركاتها أو أجزاءها ، ومكوناتها ، وقطع غيارها ، ومعدات والخدمات التي تقدم لها ، مستوردة أو محلية ، وذلك طبقاً للأحكام والقواعد الواردة باتفاق التجارة في الطائرات المدنية الصادر بشأنها قرار رئيس الجمهورية رقم 414 لسنة 1983 .

32- مقاعد ذات عجل وأجزاؤها وقطعها المنفصلة ، وأعضاء الجسم الصناعية وأجزاؤها ، وأجهزة تسجيل السمع للصم وأجزاؤها ، وغيرها من الأجهزة التي تلبس أو تحمل أو تزرع في الجسم لتعويض نقص أو عجز أو عاهه وأجزاؤها ولوازمها ، وأجهزة الغسيل الكلوي وأجزاؤها ولوازمها بما فيما مرشحات الكلي الصناعية ، وحضانات الأطفال .

(1) القانون رقم 11 لسنة 1940 خاص ببيع المحال التجارية أو رهنها بما فيها من مقومات مادية ومعنوية وفي ذلك تنص المادة (1) من هذا القانون على أن:

"يثبت بيع المحل التجاري بعقد رسمي أو بعقد عرفي مقرون بالتصديق على توقيعات أو أختام المتعاقدين .
ويجب أن يحدد في عقد البيع ثمن مقومات المحل التجاري غير المادية والمهمات والبضائع على حده ويخصم ما يدفع من الثمن أولاً ثمن البضائع ثم ثمن المهمات ثم ثمن المقومات غير المادية ولو اتفق على خلاف ذلك" .

- 33- العمليات المصرفية التي يقتصر مباشرتها قانوناً على البنوك دون غيرها .
يقصد بالعمليات المصرفية التي يقتصر مباشرتها قانوناً على البنوك دون غيرها العمليات التي تقوم بها البنوك الخاضعة لإشراف البنك المركزي وحدها وفقاً لأحكام القانون رقم 88 لسنة 2003 .
- 34- بيع وشراء العملة بشركات الصرافة والبنوك .
- 35- خدمات صندوق توفير البريد المصرفية .
- 36- الخدمات المالية غير المصرفية الخاضعة لإشراف ورقابة الهيئة العامة للرقابة المالية .
يقصد بالخدمات المالية غير المصرفية الأدوات المالية غير المصرفية التي تشرف وتراقب عليها هيئة الرقابة المالية والواردة بالمادة الثانية من القانون 10 لسنة 2009⁽¹⁾ ، بما في ذلك: أسواق رأس المال وبورصات العقود الآجلة وأنشطة التأمين والتمويل العقاري والتأجير التمويلي والتخصيم والتوريق وكذا التمويل متناهي الصغر المضافة بموجب القانون رقم 141 لسنة 2014 .
- 37- خدمات التأمين وإعادة التأمين .
يقصد بخدمات التأمين وإعادة التأمين الخدمات التأمينية التي يقوم بها الشخص الطبيعي أو الاعتباري المرخص له من السلطة المختصة بالعمل في مجال التأمين .
ولا يدخل ضمن خدمات التأمين وإعادة التأمين المعفاة (الخدمات التي يقوم بها مصفي التأمين وخبراء تقدير القيمة " المثلثين " والمعينة والخبراء الآخرين ، والخدمات القانونية المتعلقة بتقديم المطالبات والخدمات الناتجة عن التأمين مثل الإصلاح والصيانة الخ التي تؤديها شركة التأمين بمعرفتها أو عن طريق الغير) .
- 38- خدمات التعليم والتدريب والبحث العلمي .
- 39- الخدمات الصحية فيما عدا عمليات التجميل والتخصيس لغير الأغراض الطبية .
يقصد بالخدمات الصحية كل خدمة صحية يحصل عليها المريض في المستشفيات والمراكز الصحية والعيادات الطبية وغيرها من أماكن الاستشفاء ، ولا تدخل فيها ما تقدمه المستشفيات من خدمات أخرى ذات طبيعة تجارية أو استثمارية .
ولا تدخل في هذه الخدمات عمليات التجميل والتخصيس لغير الأغراض الطبية .

(1) الأنشطة الخاضعة لرقابة الهيئة وفق قرارها رقم 66 بتاريخ 2009/12/7 تشمل:

- التأجير التمويلي - التخصيم - التأمين وإعادة التأمين - الاستشارات التأمينية - الوساطة في التأمين - المعاينة التأمينية - التمويل العقاري وإعادة التمويل العقاري - السمسرة في الأوراق المالية - تكوين وإدارة محافظ الأوراق المالية وصناديق الاستثمار - صناديق الاستثمار - التعامل والوساطة والسمسرة في السندات - ترويج وتغطية الاكتتاب في الأوراق المالية - الاشتراك في تأسيس الشركات التي تصدر أوراقاً مالية أو في زيادة رؤوس أموالها - رأس المال المخاطر - المقاصة والتسوية والإيداع المركزي - تقييم وتصنيف وترتيب الأوراق المالية - تقييم وتحليل الأوراق المالية - نشر المعلومات - توريق الحقوق المالية - الاستشارات المالية - صانع السوق - خدمات الإدارة في مجال صناديق الاستثمار - الشركات المقيدة ببورصات الأوراق المالية .

- 40- خدمات النقل البري للأشخاص بما في ذلك النقل الذي يتم بواسطة سيارات الأجرة عدا خدمات النقل السياحي والنقل المكيف بين المحافظات وتأجير السيارات الملاكي .
- 41- النقل المائي الداخلي غير السياحي للأشخاص، والنقل الجوي للأشخاص .
- 42- الخدمات التي تؤدي لإنشاء وصيانة دور العبادة، والخدمات المجانية التي تؤديها دور العبادة .
- 43- الخدمات المجانية التي يتم بثها من خلال الإذاعة والتلفزيون أو أي وسيلة أخرى .
- 44- خدمات الانترنت الأرضي (تعفى لمدة عام من تاريخ العمل بقانون الضريبة على القيمة المضافة) .
- 45- الخدمات المكتبية التي تقدمها المكتبات العامة أو التابعة للمنشآت التعليمية أو المراكز البحثية أو الثقافية بكافة أنواعها .
- 46- خدمات المتاحف التي يصدر بها قرار من الوزير بناءً على توصية من الوزير المختص .
- 47- الفنون التشكيلية ، وأعمال التأليف والنشر الأدبي والفني بأنواعه .
- 48- خدمات وكالات الأنباء .
- 49- خدمات استزراع واستنبات ورعاية الأرض والمحاصيل ، وعمليات الحصاد وتوريد العمالة الزراعية .
- 50- اشتراكات النقابات والهيئات الخاضعة لقانون الهيئات الرياضية بما فيها النوادي الرياضية ومراكز الشباب التي تشرف عليها وزارة الشباب والرياضة ، وكذا اشتراكات الجمعيات الأهلية والاجتماعية التي تشرف عليها وزارة التضامن الاجتماعي .
- 51- خدمات تجهيز ونقل ودفن الموتى .
- 52- السيارات المجهزة طبياً للمعاقين .
- 53- النفايات المتحصل عليها من تدوير القمامة .
- 54- الأجهزة الناطقة للمكفوفين والأجهزة التي تعمل بطريقة برايل للمكفوفين والبرمجيات والوسائل التعليمية الخاصة بالمكفوفين .
- 55- (أ) الأدوية والمواد الفعالة الداخلة في إنتاجها (محلي) .
(ب) الأدوية والمواد الفعالة الداخلة في إنتاجها (مستورد) .
- 56- الخدمات التعليمية التي يقوم بها الأقسام والمدارس والمعاهد والكليات والجامعات التي تقوم بتدريس منهاج ذات طبيعة خاصة (الدولية) .
- 57- الخدمات الاعلانية .
- يقصد بالخدمات الإعلانية هي الخدمة في صورتها النهائية التي يقدمها المعلن إلى المعلن اليه سواء قدمت هذه الخدمة بطريق البث أو النشر أو الإعلان أو أية صورة من الصور (ولا تشمل إنتاج المادة الإعلانية) .

(2) إعفاءات لأغراض الدفاع والأمن القومي:

تعفى من الضريبة كافة السلع والمعدات والأجهزة والخدمات اللازمة لأغراض التسليح للدفاع والأمن القومي وكذلك الخامات ومستلزمات الإنتاج والأجزاء الداخلة في تصنيعها . ويسرى ذلك الإعفاء على إحتياجات كل من الجهات التالية اللازمة لأغراض التسليح للدفاع والأمن القومي:

- 1- وزارة الدفاع .
- 2- الشركات والوحدات والهيئات التابعة لوزارة الإنتاج الحربي .
- 3- وزارة الداخلية .
- 4- الهيئة العربية للتصنيع .
- 5- هيئة الأمن القومي .

وفي جميع الأحوال فإن كافة السلع والمعدات والأجهزة والخدمات والخامات ومستلزمات الإنتاج والأجزاء الداخلة في تصنيع السلع والخدمات المباعة لتلك الجهات معفاة من الضريبة وفي حال سداد ضريبة علي ما سبق يحق للبائع المسجل خصم أو تسوية أو رد تلك الضريبة حسب الأحوال .

(3) إعفاءات لأغراض دبلوماسية: يعفى من الضريبة وبشرط المعاملة بالمثل وفي حدود هذه المعاملة ووفقاً لبيانات وزارة الخارجية، كل مما يلي:

1. ما يشتري أو يستورد للاستعمال الشخصي لأعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي الأجانب العاملين غير الفخريين المعيّنين في الجداول التي تصدرها وزارة الخارجية، وكذلك ما يشتري أو يستورد للاستعمال الشخصي لأزواجهم وأولادهم القصر .
2. ما يشتري أو يستورد للسفارات والمفوضيات والقنصليات غير الفخرية للاستعمال الرسمي عدا المواد الغذائية والمشروبات والروحية والأدخنة . ويحدد عدد السيارات التي يتناولها الإعفاء طبقاً للبندين (1 ، 2) بسيارة واحدة للاستعمال الشخصي وخمس سيارات للاستعمال الرسمي للسفارة أو المفوضية وسيارتين للاستعمال الرسمي للقنصلية، ويجوز للوزير بالاتفاق مع وزير الخارجية زيادة هذا العدد .
3. ما يستورد للاستعمال الشخصي بشرط المعاينة من أمتعة شخصية وأثاث وأدوات منزلية، وكذلك سيارة واحدة مستعملة لكل موظف أجنبي من العاملين في البعثات الدبلوماسية أو القنصلية الذين لا يستفيدون من الإعفاء المقرر في البند (1) من هذه الفقرة بشرط أن يتم

الورود خلال ستة أشهر من وصول المستفيد من الإعفاء، ويجوز للوزير بالاتفاق مع وزير الخارجية مد هذا الأجل .

ويراعى الآتي بالنسبة للإعفاءات المشار إليها:

- تمنح الإعفاءات المشار إليها بعد اعتماد طلبات الإعفاء من رئيس البعثة الدبلوماسية أو القنصلية حسب الأحوال والتصديق على ذلك من وزارة الخارجية .
- يحظر التصرف في الأشياء التي أعفيت في غير الأغراض التي أعفيت من أجلها خلال السنوات الخمس التالية للإعفاء قبل إخطار المصلحة و سداد الضريبة المستحقة وفقاً لحالة هذه الأشياء وقيمتها وفئة الضريبة السارية في تاريخ السداد ما لم يقض نظام المعاملة بالمثل بغير ذلك .
- يجوز بقرار من الوزير بالاتفاق مع وزير الخارجية إعفاء ما يستورد للاستعمال الشخصي لبعض ذوي المكانة من الأجانب بقصد المجاملة الدولية .

(4) إعفاءات أخرى:

يعفى من الضريبة في الحدود وبالشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية ما يأتي:

- (1) العينات التي تستهلك في أغراض التحليل بالمعامل الحكومية .
- (2) الأشياء والمتعلقات الشخصية المجردة من أية صفة تجارية كالنياشين والميداليات والجوائز الرياضية والعلمية .
- (3) المهمات التي ترد من الخارج دون قيمة بدل تالف أو ناقص عن رسائل سبق توريدها أو رفض قبولها وحصلت الضريبة عليها كاملة في حينها، بشرط أن تتحقق مصلحة الجمارك من ذلك .
- (4) الأمتعة الشخصية الخاصة بالقادمين من الخارج .
- (5) الأشياء التي تم سداد الضريبة عليها وصدرت للخارج ثم أعيد استيرادها بذاتها بشرط أن تتحقق مصلحة الجمارك من ذلك .
- (6) الهبات والتبرعات والهدايا للجهاز الإداري للدولة أو وحدات الإدارة المحلية .
- (7) ما يستورد للأغراض العلمية أو التعليمية أو الثقافية بواسطة المعاهد العلمية والتعليمية ومعاهد البحث العلمي .

ثالثاً: رد الضريبة:

تضمن قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (67) لسنة 2016 أحقية المسجلين في طلب رد الضريبة السابق لهم سدادها سواء كانت ضريبة قيمة مضافة أو ضريبة جدول خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ تقديم الطلب مؤيداً بالمستندات .

وقد وردت حالات رد الضريبة في المادة رقم (30) من القانون 67 لسنة 2016 والمواد أرقام (35 , 36 , 37 , 38) من اللائحة التنفيذية لهذا القانون والتي تنحصر في الحالات الآتية:

- 1- الضريبة السابق سدادها أو تحميلها على السلع والخدمات التي يتم تصديرها سواء صدرت بحالتها أو أدخلت في سلع أو خدمات أخرى .
- 2- الضريبة التي حُصلت بطريق الخطأ .
- 3- الرصيد الدائن الذي مر عليه أكثر من ست فترات ضريبية متتالية .
- 4- الضريبة السابق سدادها على الآلات والمعدات التي تستخدم في إنتاج سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة، وذلك عند تقديم أول إقرار ضريبي عدا الأتوبيسات وسيارات الركوب إلا إذا كان استخدامها هو النشاط المرخص به للمنشأة .

وفى جميع الأحوال يجب أن يكون من بين المستندات الدالة على أحقية المكلف فى خصم الضريبة أو ردها شهادة موقعة من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين تنفيذ ذلك . ولا يتم قبول طلب الرد غير المقترن بتقديم هذه الشهادة . وسوف نعرض باختصار كل حالة من هذه الحالات وشروط تحقق أحقية رد هذه الضريبة وفق ما جاء بأحكام القانون ولائحته التنفيذية، وذلك على النحو التالى:

(1) رد الضريبة السابق سدادها أو تحميلها على السلع والخدمات التي يتم تصديرها للخارج:

يحظى التصدير باهتمام كبير من الدولة لما له من إستراتيجية اقتصادية، حيث يعتبر مصدراً رئيسياً للحصول على العملة الأجنبية، وكذلك يعتبر من أهم الأسباب التي تؤدي إلى التقدم الاقتصادي عن طريق زيادة الإنتاج نتيجة فتح أسواق عالمية جديدة، وتشجيعاً لزيادة المعاملات التصديرية للخارج فقد فرض قانون الضريبة على القيمة المضافة السعر (صفر) على الصادرات، وفرض هذا السعر يتيح للشركات المصدرة عدم أداء الضريبة على المخرجات المصدرة، بالإضافة إلى أحقيتها في استرداد الضريبة السابق سدادها على المدخلات التي استخدمت في إنتاج المخرجات المصدرة .

كما نصت قوانين كافة الدول على تطهير السلع والخدمات المصدرة من عبء الضريبة غير المباشرة نظراً لأهمية التصدير واعتباره من الأولويات التي تشجعها الدولة لما له من أهمية فى توفير النقد الأجنبي وتأثيره الإيجابي على ميزان المدفوعات واحتياطي الدولة من النقد الأجنبي .

وقد تواترت قوانين الضرائب غير المباشرة فى التأكيد على أحقية رد هذه الضريبة عند التصدير كما كان والحال فى أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات الملغى بموجب القانون رقم (67) لسنة 2016 بشأن فرض الضريبة على القيمة المضافة .

ولذا فكان للمسجل الذي يقوم بالتصدير الحق في أن يطلب من المصلحة رد الضريبة السابق سدادها أو تحميلها على السلع والخدمات التي يتم تصديرها سواء صدرت بحالتها أو أدخلت في سلع أو خدمات أخرى وفقاً للشروط والإجراءات الآتية:

■ بالنسبة للسلع المصدرة:

1. أن تكون السلع أو مدخلاتها قد تم شراؤها من مسجل بموجب فاتورة ضريبية .
 2. ألا يكون قد سبق استعمالها بمعرفة مصدرها .
 3. أن يتم تصديرها بمعرفة مصلحة الجمارك .
 4. توريد قيمة الصادرات إلى أحد البنوك الخاضعة لإشراف البنك المركزي وفقاً للضوابط التي يحددها، أو وفقاً لأي من طرق السداد أو التسويات الأخرى ومنها:
 - التسويات الناتجة عن البيع بالمقايضة وعلي المسجل تقديم ما يفيد أن قيمة السلعة المصدرة بالمقايضة سداداً لقيمة السلع المستوردة ومعتمد من مصلحة الجمارك .
 - التسويات بين الشركات القابضة أو الأم والشركات التابعة لها.
 5. ألا تدرج الضريبة ضمن التكلفة، ولا يتم رد الضريبة إلا في حدود الرصيد الدائن للسلع التي يسرى بشأنها الخصم الضريبي.
 6. أن تتحقق المصلحة من سابقة توريد الضريبة .
- وعلي المسجل أن يرفق مع طلبه المستندات الدالة علي التصدير (نموذج 13 جمارك أو أي شهادة رسمية من الجمارك تقوم مقامها) وأصل الفاتورة الضريبية أو شهادة الإجراءات الجمركية وإيصال السداد، وأن يحتفظ بسجل يقيد فيه بيانات السلع المصدرة ورقم شهادة الصادر وتاريخ التصدير .
- ويجوز لمصلحة الجمارك في الحالات التي يتم فيها الاتفاق مع المصلحة أن ترد الضريبة علي السلع المصدرة وعلى السلع المستوردة المعاد تصديرها للخارج سواء صدرت بحالتها أو أدخلت في مصنوعات محلية مصدرة الي الخارج وذلك وفقاً للإجراءات الجمركية المتبعة في شأن البضائع المصدرة .

مثال: (إمتحان جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية (المتوسط) دور يونيو 2019)

وضح مدى صحة العبارة التالية في ضوء أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (67) لسنة 2016 ولائحته التنفيذية مع التعليل:

يسمح المشرع المصري باسترداد ضريبة القيمة المضافة على الصادرات حتى ولو تجاوز ذلك الرصيد الدائن لمصلحة الضرائب .

الإجابة

العبارة خاطئة وذلك لأنه لا يتم رد الضريبة إلا في حدود الرصيد الدائن للسلع والخدمات التي يسرى بشأنها الخصم الضريبي .

■ بالنسبة للخدمات المؤداة علي السلع المصدرة:

1. تقديم المستندات الدالة على إتمام عملية التصدير (نموذج 13 جمارك) للسلع التي تم تصديرها أو أي شهادة رسمية من الجمارك تقوم مقامها .
2. تقديم أصل الفاتورة الضريبية الصادرة من مؤدى الخدمة لمالك السلعة (المصدر) والتي تفيد أن تلك الخدمة تمت عن السلعة المصدرة ذاتها للخارج .
3. تقديم صورة عقد أداء الخدمة معتمد من طرفي العقد .
4. أن تتحقق المصلحة من سابقة توريد الضريبة .

■ بالنسبة للخدمات المصدرة:

ترد الضريبة علي مدخلات الخدمات المصدرة بتوافر الشروط التالية:

1. إثبات التعامل بين مقدم الخدمة في مصر ومتلقيها في الخارج بتقديم عقد أداء الخدمة أو بأي وسيلة أخرى حسب طبيعة الخدمة .
2. تقديم صورة كربونية أو الكترونية للفاتورة الضريبية أو المستخلص متضمنة بيانات تفصيلية عن الخدمة وعلى الأخص نوعها وقيمتها وكذلك إسم ومحل إقامة كل من مؤدى الخدمة والمستفيد منها.
3. تقديم صورة من المستند الذي يفيد سداد قيمة الخدمة بمعرفة متلقي الخدمة بالخارج بواسطة تحويل بنكي إلى أحد البنوك الخاضعة لإشراف البنك المركزي وفقا للضوابط التي يحددها .
4. تقديم أصل الفاتورة الضريبية الخاصة بمدخلات أداء الخدمة .
5. أن تتحقق المصلحة من سابقة توريد الضريبة .

وفي جميع الأحوال يجب مراعاة الآتي:

1. لا يرد من الضريبة إلا ما سبق تحصيله منها بالفئة ذاتها والقيمة التي كانت سارية وقت السداد أو التحميل وعلى ما تم تصديره بالفعل، وبما لا يجاوز الرصيد الدائن للخدمات التي يسرى بشأنها الخصم الضريبي .
2. تقديم ما يفيد توريد قيمة الصادرات الي أحد البنوك الخاضعة لإشراف البنك المركزي وفقا للضوابط التي يحددها، أو وفقا لأي من طرق السداد أو التسويات الأخرى ومنها:
 - التسويات الناتجة عن البيع بالمقايضة وعلي المسجل تقديم ما يفيد أن قيمة السلعة المصدرة بالمقايضة سدادا لقيمة السلع المستوردة ومعتمد من مصلحة الجمارك .
 - التسويات بين الشركات القابضة أو الأم والشركات التابعة لها .
3. ألا تقل قيمة الصادرات عن قيمة مدخلاتها .
4. ألا يكون قد تم إدراج الضريبة المطلوب ردها ضمن عناصر التكلفة .

مثال: (إمتحان جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية (النهائي) دور يونيو 2017)

شركة تورزت السياحية شركة تضامن مصرية تعمل في تنظيم رحلات سفارى للأجانب في مصر من خلال العمل مع أحد الشركات الأجنبية غير المقيمة، حيث تقوم شركة تورزت باستقبال الأفواج السياحية التي ترسلها الشركة الأجنبية، على أن تقوم بمحاسبة الشركة الأجنبية عن مقابل تنظيم هذه الرحلات .

رأى المستشار الضريبي لشركة تورزت أن خدماتها السياحية للأفواج التي تبعثها الشركة الأجنبية في حكم الصادرات، وبالتالي تخضع للضريبة بسعر صفر، وخاصة أن المقابل التي تحصل عليه شركة تورزت من الشركة الأجنبية غير المقيمة يتم تحويله بالعملة الأجنبية وإيداعه في أحد البنوك المصرية الخاضعة لإشراف البنك المركزي المصري .

ولقد طالبت الشركة بناءً على ذلك برد ضريبة القيمة المضافة التي كانت قد سددتها للفنادق المصرية وغيرها مقابل تنظيم تلك الرحلات وفقاً لحكم البند رقم (1) من المادة رقم (30) من قانون ضريبة القيمة المضافة، باعتبار أنها ضريبة سددت عن مدخل لخدمات مصدرة للخارج .
المطلوب: إبداء رأيك عن المعاملة الضريبية في هذه الحالة موضحاً مدى خضوع خدمات تلك الشركة للضريبة بسعر صفر أم بالسعر العام 13% ، وموضحاً مدى أحقية هذه الشركة في المطالبة برد الضريبة على مدخلاتها وفقاً لحكم المادة (30) من القانون 67 لسنة 2016 أم خصمها وفقاً لحكم المادة (22) من ذات القانون .

الإجابة

- الخدمة المصدرة هي الخدمة المقدمة من شخص داخل البلاد الي متلقيها في الخارج .
- وحيث أن الخدمات المؤداة للأفواج السياحية سواءً من شركة تورزت للسياحة أو من الفنادق أو من غيرها مقابل تنظيم تلك الرحلات هي خدمات مؤداة من شخص داخل البلاد إلى متلقيها داخل البلاد أيضاً، حيث أن متلقى الخدمة وهي الأفواج السياحية داخل البلاد وليس في الخارج باعتبار أن مكان إستهلاك الخدمة هو داخل مصر .
- وبالتالي فإن الخدمات المؤداة للأفواج السياحية في مصر ليست خدمات مصدرة ولكن تعتبر خدمات محلية خاضعة للضريبة على القيمة المضافة بالسعر العام 13% بتحقيق واقعة تلقى الخدمة (الإستفادة من الخدمة) .
- ويكون وعاء الضريبة هو القيمة المدفوعة فعلاً والتي تحصل عليها شركة تورزت (مؤدية الخدمة) من الشركة الأجنبية غير المقيمة أياً كانت عملة مقابل الخدمة التي تحصل عليه شركة تورزت من متلقى الخدمة وأياً كانت طريقة سداد هذا المقابل .
- وتطبيقاً لحكم المادة رقم (22) من القانون رقم (67) لسنة 2016 يحق لشركة تورزت خصم الضريبة السابق سدادها على المدخلات المباشرة وغير المباشرة الداخلة في أداء هذه الخدمات الخاضعة للضريبة .

(2) رد الضريبة التي حصلت بطريق الخطأ:

قد يحدث فى بعض الأحيان أن يتم تحصيل أو سداد ضريبة القيمة المضافة أو ضريبة الجدول عن طريق الخطأ، وغالباً تكون هذه الحالة عند سلع معفاة من الضريبة وسددت بطريق الخطأ لعدم الدراية الكافية بأحكام القانون أو حدوث لبس فى فهم حالات الإعفاء . فإذا سددت أى جهة أو شخص ضريبة القيمة المضافة أو ضريبة الجدول عند الشراء وبعد ذلك تبين أن هذه الضريبة تم حسابها بالخطأ لزيادة قيمة الضريبة أو لعدم خضوع السلعة أصلاً للضريبة فعليه إتباع الإجراءات الآتية:

1. يتقدم صاحب الشأن بطلب كتابي إلى المأمورية المسجل لديها البائع الذى قام بتحصيل الضريبة خطأ موضحاً به قيمة الضريبة المحصلة بالخطأ وسببه مع ذكر بيان الفترة الضريبية التي وقع فيها الخطأ .

2. يرفق بالطلب المستندات المؤيدة لذلك ومنها:

- أصل فاتورة المبيعات المبين بها الضريبة المسددة خطأ .
- إقرار بعدم التصرف فى هذه السلعة لأى جهة أو شخص آخر وأنه هو الذى استعاد باستخدام السلعة ولم يتم بيعها لجهة بأى فواتير أخرى .

(3) رد الرصيد الدائن الذي مر عليه أكثر من ست فترات ضريبية متتالية:

من المستحدث فى أحكام القانون رقم (67) لسنة 2016 بشأن حالات رد الضريبة ما ورد بالبند (3) من المادة (30) من القانون وهو رد الرصيد الدائن للمسجل الذى مر عليه ست فترات ضريبية، ويحدث ذلك الإستمرار فى بعض الحالات بخلاف التصدير للخارج مثل القيام ببيع سلع أوخدمات لجهة معفاة من الضريبة مثال السلع والخدمات الخاصة بالتسليح للدفاع والأمن القومى (م 28) أو لشركات صادر بشأنها إتفاقية مبرمة بين الحكومة المصرية وإحدى الدول الأجنبية أو منظمة دولية أو إقليمية أو الاتفاقيات البترولية والتعدينية (المادة الثامنة من مواد إصدار القانون رقم 67 لسنة 2016) أو تلك السلع والخدمات المباعة لأعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي (م 23 من القانون) وكذلك السلع والخدمات الممولة بمنح صدر قانون بإعفائها من الضريبة .

ومن خلال النص الوارد بالبند (3) من المادة (30) من القانون 67 لسنة 2016 فإنه توجد شروط

لرد الرصيد الدائن الذى مر عليه ست فترات ضريبية وهى:

1. أن يتقدم المسجل بطلب كتابي موضحاً به قيمة الرصيد الدائن، ويرفق بالطلب المستندات المؤيدة لذلك .

2. أن تتحقق المصلحة من صحة هذا الرصيد قبل الرد، وهذا يعنى أن تتأكد مصلحة الضرائب من إستمرار الرصيد الدائن من واقع الفحص الذى تجريه المأمورية للتأكد من توافر شرط الإستمرارية، ومنها وجود رصيد مخزنى للسلع والخامات التي يعبر عنها الرصيد الدائن .

3. أن يكون من بين المستندات الدالة علي 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 .

مثال: أذكر الشروط الواجب توافرها لرد ضريبة القيمة المضافة على الرصيد الدائن للمسجل مع إيضاح رأيك في هذا الموضوع؟ (إمتحان جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية (المتوسط) دور يونيه 2018)
مثال: بفرض أن أحد المسجلين قدم إقرارته عن ستة فترات ضريبية متتالية موضحة رصيد دائن على النحو التالي:

الشهر	1	2	3	4	5	6
الرصيد الدائن	20,000	25,000	18,000	15,000	30,000	37,000

فيكون لهذا المسجل الحق في رد الرصيد الدائن الثابت في هذه الفترات الضريبية الستة وهو أقل رصيد دائن والبالغ قيمته في هذه الحالة 15,000 جنية .

(4) رد الضريبة السابق سدادها على الآلات والمعدات التي تستخدم في إنتاج سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة:

نص البند (4) من المادة (30) من القانون رقم (67) لسنة 2016 بشأن حالات رد الضريبة السابق سدادها على الآلات والمعدات التي تستخدم في إنتاج سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة، وذلك عند تقديم أول إقرار ضريبي عدا الأتوبيسات وسيارات الركوب إلا إذا كان استخدامها هو النشاط المرخص به للمنشأة .

ويعد هذا النص من المزايا والحوافز التي وردت بالقانون رقم (67) لسنة 2016 بشأن فرض الضريبة على القيمة المضافة حيث يعتبر حافز للمسجلين يشجع على مشروعات الإحلال والتجديد وإقتناء الآلات والمعدات الأكثر حداثة، فضلاً أنه يوفر ذلك سيولة للمستثمر الجديد عند الإستثمار في مصر ويقضى على المنازعات الكثيرة التي أثرت بشأن فرض ضريبة المبيعات الملغاة على تلك الآلات والمعدات .

ومن خلال النص الوارد بالبند (4) من المادة (30) من القانون فإنه توجد شروط لرد الضريبة السابق

سدادها علي الآلات والمعدات التي تستخدم في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة خاضعة للضريبة وهي:

1. أن يتقدم المسجل بطلب كتابي لاسترداد هذه الضريبة مرفقا به المستندات الدالة علي سبق سداد الضريبة، وذلك عند تقديم أول إقرار ضريبي .
2. أن تستخدم الآلات والمعدات في إنتاج السلعة أو تأدية الخدمة الخاضعة للضريبة .
3. أن يكون قد تم الإفراج النهائي عن المستورد منها وسداد كامل الضريبة بالنسبة للمحلي والمستورد.
4. ألا يكون قد تم إدراج الضريبة المطلوب ردها ضمن عناصر التكلفة .

وفى حالة التصرف فى الآلات أو المعدات السابق رد الضريبة عليها أو استخدامها فى 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 فى تاريخ التصرف .
وترد الضريبة فى موعد غايته خمسة وأربعون يوماً من تاريخ تقديم الطلب المؤيد بالمستندات.
إلا أنه يثور التساؤل عن مدى رد الضريبة على الآلات والمعدات التى يستخدمها المسجل فى إنتاج سلع
خاضعة للضريبة وأخرى معفاة .

ففى حالة قيام المسجل بإقتناء الآلات والمعدات وسدد عنها ضريبة قيمة مضافة وكان نشاطه
يتضمن سلع خاضعة للضريبة (ضريبة القيمة المضافة وضريبة الجدول أو إحداهما) وأخرى معفاة،
فإنه فى حالة تخصيص الآلات والمعدات لكلا السلعتين وبموجب إقرار من المسجل والمعينة التى
تجربها المأمورية فإنه من السهولة رد الضريبة عن تلك الآلات والمعدات المستخدمة فى إنتاج السلع
الخاضعة دون المعفاة .

أما فى حالة إستخدام الآلات والمعدات فى تصنيع تلك السلعتين الخاضعة للضريبة والمعفاة،
نرى أن يتم الرد بنسبة مبيعات السلع الخاضعة إلى إجمالى مبيعات المنشأة .
وفى جميع حالات رد الضريبة المشار إليها يجب أن يكون من بين المستندات الدالة على أحقية المكلف فى
رد الضريبة شهادة موقعة من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين، تفيد أحقية المكلف فى رد الضريبة،
ولا يتم قبول طلب الرد غير المقترن بتقديم هذه الشهادة .

■ **رد الضريبة لمغادري البلاد من الأجانب:**

يحق لمغادري البلاد من الأجانب المقيمين لمدة لا تزيد على ثلاثة أشهر استرداد الضريبة
السابق سدادهما للبائع المسجل عن مشترياته لسلع خاضعة للضريبة بشرط أن لا يقل مبلغ الفاتورة عن
خمس آلاف جنيه مصري، وعلي أن يتم خروج مشترياته بصحبته .
ويتم استرداد الضريبة عن طريق البنك بالمنفذ الجمركي، أو بموجب شيك عن طريق إدارة رد
الضريبة بالمصلحة يرسل على عنوانه .

وفى جميع الأحوال تخصم مصاريف إدارية بواقع (5%) من إجمالى قيمة المبلغ المسترد .
وذلك بشرط تقديم المستندات التالية :

- صورة جواز السفر .
- الفاتورة الضريبية .
- نموذج (124 ض.ق.م) .

الفصل الخامس

الفواتير والإقرارات والإخطارات والدفاتر والسجلات

أولاً: الفواتير الخاصة بالضريبة على القيمة المضافة:

يلتزم المسجل بأن يحرر فاتورة ضريبية ورقية أو الكترونية عند بيع السلعة أو أداء الخدمة الخاضعة للضريبة، وذلك وفقاً للضوابط الآتية:

- (1) أن تكون الفواتير من أصل وصورة ، يسلم الأصل للمشتري وتحفظ الصورة لدى المسجل .
 - (2) أن تكون الفواتير مرقمة بأرقام مسلسلة طبقاً لتواريخ تحريرها وخالية من الشطب والكشط .
 - (3) أن تتضمن الفاتورة الضريبية البيانات الآتية:
 - رقم مسلسل الفاتورة ، تاريخ تحريرها .
 - اسم المسجل وعنوانه ورقم التسجيل .
 - اسم المشتري وعنوانه ورقم تسجيله الضريبي أو رقمه القومي إن لم يكن لديه رقم تسجيل ضريبي .
 - بيان السلعة المباعة أو الخدمة المؤداة وقيمتها وفئة الضريبة المقررة مع بيان إجمالي قيمة الفاتورة .
 - (4) أن يتم تسجيل بيانات الفاتورة بالسجل المعد لذلك لدى المسجل أولاً بأول .
- وفي حالة إلغاء الفاتورة يلتزم المسجل بالاحتفاظ بأصل الفاتورة الملغاة وجميع صورها .
- ويجوز بقرار من الوزير تعديل تلك البيانات أو إصدار نماذج لفواتير ضريبية تتفق مع طبيعة نشاط بعض المسجلين أو وضع ضوابط أخرى لها .

ثانياً: الدفاتر والسجلات:

يلتزم المسجل بإمسك الدفاتر والسجلات المنصوص عليها في القانون رقم (17) لسنة 1999⁽¹⁾ بإصدار قانون التجارة، وكذلك سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة يدوية أو إلكترونية، يسجل فيها أول فأول العمليات التي يقوم بها وهي:

- (1) دفتر المشتريات: ويتضمن بيانات فواتير الشراء أو شهادات الإجراءات الجمركية .
- (2) دفتر المبيعات: ويتضمن بيانات الفواتير الضريبية المحررة لمبيعاته من السلع والخدمات .

(1) راجع الفصل الثالث من القانون المذكور وعنوانه (الدفاتر التجارية) خصوصاً المادة (21) التي تنص على أنه: على كل تاجر يجاوز رأسماله المستثمر في التجارة عشرين ألف جنيه أن يمك الدفاتر التي تستلزمها طبيعة تجارية وأهميتها وعلى وجه الخصوص دفترى اليومية والجرد بطريقة تكفل بيان مركزه المالي وما له من حقوق وما عليه من ديون متعلقة بالتجارة .

(3) دفتر المردودات: ويتضمن بيانات فواتير المبيعات والمشتريات المرتدة من واقع بيانات إشعارات الخصم والإضافة .

(4) دفتر الصادرات: ويتضمن بيانات رسائل الصادر بما في ذلك رقم شهادة الصادر الجمركية وتاريخ التصدير وميناء التصدير وجهة الوصول .

(5) سجل المخازن: ويقتد به حركة المخزون الخام والتام أول فأول .

(6) دفتر اليومية العامة: ويسجل فيه كافة العمليات التجارية التي يقوم بها، بما فيها مسحوباته الشخصية أو الخاصة، والمشغولات الداخلية ومقبوضاته ومدفوعاته، وكذلك العمليات الآجلة التي يقوم بها خلال الفترة الضريبية .

(7) دفتر الجرد .

(8) دفتر ملخص الضريبية: ويوضح فيه إجمالي الصفقات أو العمليات المتعلقة بالضريبة، ويشمل هذا الدفتر علي البيانات الآتية:

- بيان إجمالي قيمة المبيعات وإجمالي قيمة المشتريات بدون الضريبة .
- إجمالي الضريبة التي تم تحميلها علي مبيعاته، وكذلك علي السلع أو الخدمات للاستهلاك الشخصي أو الإستخدام الخاص والتصرفات القانونية الأخرى، وذلك عن كل فترة ضريبية علي حدة .

• إجمالي الضريبة علي المشتريات (المدخلات) القابلة للخصم .

• قيمة التسويات من واقع اشعارات الخصم والإضافة .

• الضريبة المطلوب سدادها من المسجل عن كل فترة ضريبية بعد الخصم .

وفي جميع الأحوال إذا كان المسجل مستخدماً لأنظمة الحاسب الآلي، فإنه يعتد بالبيانات والملفات المستخدمة كبديل لتلك الدفاتر التي تتوافر فيها الضوابط الذي يصدر بها قرار من الوزير أو من يفوضه .

ويجوز لرئيس المصلحة بالنسبة لبعض المسجلين أن يحدد دفاتر وسجلات وفواتير مبسطة تتفق وطبيعة أنشطتهم .

كما يجوز لرئيس المصلحة بالنسبة لصغار التجار الذي يتعذر عليهم إصدار فاتورة ضريبية عن كل عملية بيع وضع نظم مبسطة لأغراض حساب ضريبة القيمة المضافة .

ويجب أن يحتفظ المسجل بهذه السجلات والدفاتر والمستندات بما فيها صور الفواتير لمدة خمس سنوات

تالية لانتهاء السنة المالية التي أجرى فيها القيد بهذه السجلات والدفاتر .

ثالثاً: الإقرار الضريبي:

■ تعريف الإقرار وأهميته:

يعرف الإقرار بأنه وثيقة مكتوبة يلتزم المسجل بتقديمه في نهاية كل فترة ضريبية (شهر) وهذه الوثيقة تتضمن نتيجة تعاملات المسجل عن فترة زمنية محددة بالشكل والأوضاع المنصوص عليها في القانون ولائحته التنفيذية ويكون مصحوباً بسداد الضريبة الواجبة الأداء .

كما أن الإقرار الضريبي يمثل اعتراف مكتوب يلتزم بتقديمه المسجل لدى مصلحة الضرائب وذلك في نهاية كل فترة ضريبية والتي حددها القانون بشهر ميلادي، ويحتوى على كافة البيانات و المعلومات عن معاملات المسجل خلال الفترة (مبيعات السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والمعفاة والمصدرة والمشتريات من السلع والخدمات والضريبة القابلة للخصم والتسويات الضريبية وقيمة الضريبة المستحقة على مبيعاته والضريبة المخصومة والضريبة المستحقة وأرصدة الفترات السابقة والضريبة واجبة السداد، وغير ذلك من البيانات عن المسجل نفسه) .

وترجع أهمية تقديم الإقرار إلى أن المشرع الضريبي يتخذه كأساس لتحديد قيمة المبالغ الخاضعة للضريبة .

والغرض من إلزام المسجل بتقديم الإقرار هو اعتباره قرينة قانونية على المسجل وبداية لعمل الفاحص الضريبي للتأكد من صحة ما جاء به وكذلك تسهيل حصول الخزانة العامة على مواردها السيادية بصفة دورية من المسجلين الملزمين بتحصيل الضريبة وتوريدها .

■ الالتزام بتقديم الإقرار وميعاد تقديمه:

ألزم المشرع الضريبي كل مسجل أن يقدم لمأمورية الضرائب المختصة إقراراً شهرياً عن الضريبة وضريبة الجدول المستحقة أو إحداهما حسب الأحوال علي النموذج رقم (10 ض.ق.م) المعد لهذا الغرض، وذلك خلال الشهرين التاليين لانتهاؤ كل فترة ضريبية، مقترنا بسداد الضريبة وضريبة الجدول المستحقة أو إحداهما بحسب الأحوال، علي أن يقدم إقرار شهر إبريل وتؤدى الضريبة وضريبة الجدول المستحقة أو إحداهما عنه بحسب الأحوال في موعد غايته اليوم الخامس عشر من شهر يونيو . وتلتزم الشركات التي تمتلك الدولة أكثر من 50% من رأسمالها بأن تقدم الإقرار وسداد الضريبة وضريبة الجدول في موعد غايته اليوم الأول من الشهر الثاني لإنتهاء الفترة الضريبية لكل إقرار .

ويلتزم المسجل بتقديم الإقرار، ولو لم يكن قد حقق بيوعاً أو أدى خدمات خاضعة للضريبة وضريبة الجدول أو إحداهما، بحسب الأحوال، خلال الفترة الضريبية .

وإذا وافق انتهاء المدة المقررة لتقديم الإقرار عطلة رسمية فيعتبر أول يوم عمل تال عطلة متمماً

لهذه المدة .

ويجوز لرئيس المصلحة أو من يفوضه، بالنسبة لبعض المصدرين أو المستوردين أو بعض مؤدى الخدمات الذين يقومون بالتصدير أو الاستيراد مرة واحدة أو مرتين في السنة، الموافقة علي الاكتفاء بتقديم الإقرار عن الشهر الذي تتم فيه عملية التصدير أو الاستيراد إذا ما اقترنت بواقعة بيع خلال هذه الفترة، دون حاجة إلى تقديم إقرار شهري .

وفى جميع الأحوال يجب ألا يقل عدد الإقرارات التي يقدمها أي من المسجلين خلال السنة عن أربعة إقرارات ضريبية .

وإذا لم يقدم المسجل الإقرار فى الميعاد المشار إليه يكون للمصلحة الحق في تقدير الضريبة عن الفترة الضريبية مع بيان الأسس التي استندت إليها في التقدير وذلك كله دون الإخلال بالمسائلة الجنائية.

وقد جاء بالمادة رقم (1) من القانون تعريف الفترة الضريبية بأنها فترة شهر تنتهي في آخر يوم من الشهر الميلادي الذي يقدم عنه المسجل إقراره الضريبي الشهري .

مثال: (إمتحان جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية (المتوسط) دور يونيو 2019)

وضح مدى صحة العبارة التالية في ضوء أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (67) لسنة 2016 ولائحته التنفيذية مع التعليل:

يلتزم المسجل فى جميع الحالات بتقديم الإقرار الضريبي الشهري فى موعد أقصاه الشهرين التاليين لإنهاء الفترة الضريبية .

الإجابة

العبارة خاطئة وذلك لأن المشرع الضريبي ألزم كل مسجل أن يقدم لمأمورية الضرائب المختصة إقراراً شهرياً عن الضريبة وضريبة الجدول المستحقة أو إحداهما حسب الأحوال علي النموذج رقم (10) ض.ق.م) المعد لهذا الغرض، وذلك خلال الشهرين التاليين لانتهاء كل فترة ضريبية، مقترنا بسداد الضريبة وضريبة الجدول المستحقة أو إحداهما بحسب الأحوال، علي أن يقدم إقرار شهر إبريل وتؤدى الضريبة وضريبة الجدول المستحقة أو إحداهما عنه بحسب الأحوال في موعد غايته اليوم الخامس عشر من شهر يونيو .

■ حق المصلحة فى تعديل الإقرار:

في حالة توافر أدلة وقرائن لدى المصلحة تثبت أن ما جاء بالإقرار يخالف الحقيقة سواء من ناحية قيمة السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة أو نوعها أو كمياتها أو مقدار الضريبة المستحقة عليها، فالمصلحة من واقع أي بيانات أو مستندات الحق فى تعديل الإقرار الذي يقدمه المسجل إذا

تبين لها أن قيمة الضريبة الواجب الإقرار عنها تختلف عما ورد بهذا الإقرار عن أية فترة ضريبية، وذلك خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ إنتهاء المدة المحددة لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية .

وتخطر الأمورية المختصة المسجل بالتعديل والأسس التي استندت عليها علي نموذج رقم (15 ض.ق.م) بخطاب موصي عليه مصحوباً بعلم الوصول أو بأية وسيلة الكترونية لها حجية في الإثبات وفقاً لقانون التوقيع الإلكتروني⁽¹⁾ أو بأية وسيلة كتابية يتحقق بها العلم اليقيني.

وإذا قامت المصلحة بتعديل الإقرار وإخطار المسجل يراعى ما يأتي:

(1) في حالة قيام الأمورية المختصة بتعديل الإقرار وإخطار المسجل خلال الثلاث سنوات الأولى التي تبدأ من تاريخ إنتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار، يتم حساب الضريبة الإضافية من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار وحتى تاريخ السداد .

(2) في حالة قيام الأمورية المختصة بتعديل الإقرار بعد مضي الثلاث سنوات المشار إليها وقيام المسجل بالسداد في التاريخ المحدد بالإخطار، يتم حساب الضريبة الإضافية عن مدة الثلاث سنوات المذكورة فقط، وفي حالة عدم قيام المسجل بالسداد أو قيامه بالسداد بعد التاريخ المحدد بالإخطار يتم حساب الضريبة الإضافية عن الثلاث سنوات، بالإضافة الي الفترة من تاريخ الإخطار وحتى تاريخ السداد .

وقد جاء تعريف الضريبة الإضافية بالقانون 67 لسنة 2016 بأنها ضريبة بواقع (1.5%) من قيمة الضريبة أو ضريبة الجدول غير المدفوعة بما فيها الضريبة الناتجة عن تعديل الإقرار وذلك عن كل شهر أو جزء منه اعتباراً من نهاية الفترة المحددة للسداد حتى تاريخ السداد .

ويوضح المثال التالي كيفية حساب الضريبة الإضافية:

تم فحص شركة (س) عن الفترة من 2016/10/1 إلى 2017/9/30 وقد أسفر الفحص عن فروق قدرها (20,000 جنية) عن إقرار يناير 2017 وتم إخطار الشركة بالفروق بتاريخ 2021/5/1 علماً بأنه قد تم السداد بتاريخ 2021/8/15 .

يتم حساب الضريبة الإضافية عن تلك الفروق الضريبية كالتالي:

• يتم حساب الضريبة الإضافية عن الثلاث سنوات الأولى فقط بداية من 2017/4/1 إلى

2020/3/31 كما يلي:

$20,000 \times 1.5\% \times 12 \times 3 \text{ شهور} = 10,800 \text{ جنية .}$

(1) التوقيع الإلكتروني وفقاً للقانون رقم (15) لسنة 2004 بتنظيم التوقيع الإلكتروني هو ما يوضع على محرر إلكتروني ويتخذ شكل حروف أو أرقام أو رموز أو اشارات أو غيرها ويكون له طابع مقدر يسمح بتحديد شخص الموقع ويميزه عن غيره .

- وحيث تم الإخطار بتاريخ 2021/5/1 ولم يتم السداد إلا فى تاريخ 2021/8/15 فيتم حساب ضريبة إضافية عن الفترة من تاريخ الإخطار وحتى تاريخ السداد كالتالى:
20,000 ج × 1.5% × 4 شهور = 1200 جنية .
- ومن ثم فإن إجمالي الضريبة الإضافية المستحقة = 10,800 + 1,200 = 12,000 جنية
- أما الفترة من 2020/4/1 وحتى تاريخ الإخطار 2021/5/1 فلا يتم المطالبة عنها بضريبة إضافية .

■ الأسباب الرئيسية التى تؤدي إلى تعديل الإقرار الضريبي:

هناك العديد من الأسباب تؤدي إلى قيام المصلحة بإجراء تعديل للضريبة الواردة بالإقرار الضريبي أهمها الأسباب الآتية:

- 1- الخطأ فى حساب قيمة المبيعات ووعاء الضريبة .
- 2- الخطأ فى حساب فئة الضريبة، فقد تكون السلعة أو الخدمة تخضع لفئة 14% واحتسبت بالخطأ 10% أو 13% .
- 3- صدور أذن تسليم سلع للعملاء دون صدور فواتير بيع عنها .
- 4- إستبعاد كامل قيمة فوائد البيع بالتقسيط من وعاء الضريبة وتكون قيمتها أعلى من سعر الإئتمان والخصم المعلن من البنك المركزى .
- 5- إحتساب ضريبة قيمة مضافة على سلعة أو خدمة دون إحتساب ضريبة الجدول فى حالة خضوع تلك السلعة أو الخدمة للضريبتين أو الخطأ فى حساب قيمة ضريبة الجدول أولاً ثم إضافتها لقيمة السلعة عند حساب قيمة الضريبة على القيمة المضافة .
- 6- إستبعاد ضريبة على مردودات تبين عدم دخولها مخازن المنشأة .
- 7- بيع السلعة دون ضريبة على سند أنها معفاة على خلاف قائمة السلع المعفاة الواردة بالقانون .
- 8- الخطأ فى تحديد قيمة الضريبة القابلة للخصم الضريبي وهى الخطأ الأكثر شيوعاً فى حالات تعديل المصلحة للإقرار الضريبي .
- 9- إثبات مبيعات بضريبة صفر صادرة للمناطق الحرة أو التصدير للخارج دون وجود مستندات من الجمارك تثبت ذلك ودون وجود شهادة من الهيئة العامة للإستثمار والمناطق الحرة بأن هذه السلع لازمة لأغراض النشاط المرخص به للمشروع المباع إليه السلع .
- 10- تعديل أسعار البيع أو الشراء بعد إصدار الفاتورة دون إجراء التسويات الضريبية اللازمة والمؤثرة على قيمة الضريبة المستحقة سلباً أو إيجاباً .

الفصل السادس ضريبة الجدول

أولاً: ما هية ضريبة الجدول:

هى ضريبة تفرض بنسب خاصة أو بقيم محددة على بيع أو استيراد السلع والخدمات المحلية أو المستوردة المنصوص عليها في الجدول المرافق لهذا القانون وذلك بخلاف الضريبة المنصوص عليها في الفقرة الأولى من المادة (2) من هذا القانون ما لم ينص الجدول على خلاف ذلك .
ويمكن القول بأن ضريبة الجدول ضريبة قيمية أو نوعية: فهى تفرض فى بعض الأحيان بنسبة مئوية من ثمن السلعة أو مقابل الخدمة الخاضعة لها (ضريبة قيمية)، وفى أحيان أخرى تفرض بمبلغ ثابت على الوحدة من السلعة (اللتر - الطن - الكيلو جرام) بغض النظر عن قيمتها (ضريبة نوعية) . وتستحق هذه الضريبة مرة واحدة فقط عند البيع الأول لها من منتج السلعة أو مقدم الخدمة إذا كانت محلية، وعند واقعة الإفراج الجمركى إذا كانت مستوردة ولا يعاد فرضها مرة أخرى مهما تعددت مراحل تداولها فى السوق المحلى .

ولا يوجد حد تسجيل لمنتج إحدى سلع وخدمات الجدول مهما كان حجم التعامل، فإن من يقوم بالإنتاج لسلعة من سلع الجدول المرافق للقانون أو يقدم خدمة من خدماته الواردة به فإنه ملزم بالتسجيل مهما كان حجم تعاملاته وإلا أصبح متهرباً طبقاً لأحكام القانون .

ثانياً: السلع والخدمات الخاضعة للضريبة:

تنص المادة (36) من القانون رقم (67) لسنة 2016 على أن:

- تفرض ضريبة الجدول على بيع أو أداء أو استيراد السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول المرافق، ويكون سعر ضريبة الجدول وفقاً للنسب أو القيم المحددة قرين السلع والخدمات المنصوص عليها فيه، وذلك بالإضافة للضريبة المنصوص عليها في المادة (2) من هذا القانون .
- ويكون سعر ضريبة الجدول (صفر) على السلع والخدمات التي يتم تصديرها، وذلك طبقاً للشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية .
- ولا تفرض ضريبة الجدول مرة أخرى إلا إذا حدث تغيير في حالة السلعة، ولا يعد تغييراً في حالة السلعة عملية التعبئة أو إعادة التعبئة أو التكرير أو التنقية أو الطحن، مع عدم الإخلال باستحقاق الضريبة على السلع والخدمات الواردة بالجدول المرافق، وذلك كله ما لم ينص في الجدول على خلاف ذلك .

ثالثاً: الواقعة المنشئة لضريبة الجدول:

تستحق ضريبة الجدول علي السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول المرافق لمرّة واحدة، وذلك بتحقيق إحدى الوقائع الآتية :

- (1) بالنسبة للسلع والخدمات المحلية فتستحق عند بيعها أو أدائها بمعرفة منتجها في السوق المحلي .
 - (2) بالنسبة للسلع المستوردة فتستحق عند تحقق الواقعة المنشئة لضريبة الجمركية .
 - (3) بالنسبة للخدمات المستوردة فتستحق بتحقيق واقعة تلقي الخدمة بمصر .
- ولا تستحق ضريبة الجدول مرّة أخرى إلا إذا حدث تغيير في حالة السلعة .
- وذلك كله دون الإخلال باستحقاق ضريبة القيمة المضافة المنصوص عليها في المادة (2) من القانون في كافة مراحل التداول، وذلك ما لم ينص بالجدول علي خلاف ذلك .
- (4) كما تستحق الضريبة علي السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول المرافق للقانون عند التصرف فيها في صورة سلع وخدمات مجانية أو عروض ترويجية، وتتحدد القيمة في هذه الحالة وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل .

ويقصد بالعروض الترويجية، العروض التي تقدم بناء علي السياسات البيعية التي تستخدمها الشركات والمنشآت لتحفيز العملاء علي تفضيل السلعة أو الخدمة المقدمة منها أو لتعزيز ولائهم للعلامة التجارية بما يتفق وطبيعة كل نشاط .

ولا يعد من قبيل العروض الترويجية ما يأتي :

- التصفيات، بما فيها التصفية الموسمية التي يصدر بها قرار من الوزير المختص .
- الخصومات التجارية المتعارف عليها .

رابعاً: تحديد وعاء ضريبة الجدول:

تكون القيمة الواجب الإقرار عنها والتي تتخذ أساساً لحساب ضريبة الجدول بالنسبة للسلع أو الخدمات الواردة بالجدول المرافق للقانون، علي النحو الآتي:

- (1) بالنسبة للسلع والخدمات المحلية: القيمة المدفوعة فعلاً أو الواجب دفعها بأية صورة من صور أداء الثمن وفقاً للمجريات الطبيعية للأمر .
 - (2) بالنسبة للسلع المستوردة: القيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية مضافاً إليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة .
 - (3) بالنسبة للخدمات المستوردة: القيمة المدفوعة فعلاً أو الواجب دفعها بأية صورة من صور أداء الثمن وفقاً للمجريات الطبيعية للأمر .
- وذلك كله ما لم ينص في الجدول علي خلاف ذلك .

خامساً: مدى تمتع سلع وخدمات الجدول بخصم ضريبة المدخلات:

وفقاً لأحكام المادة (22) من القانون 67 لسنة 2016 لا تسرى أحكام الخصم الضريبي على ضريبة الجدول، سواء على سلع أو خدمات خاضعة بذاتها أم كمدخلات فى سلع أو خدمات خاضعة للضريبة .

ومن قراءة هذا النص يستنتج أن الخصم على المدخلات لا يسرى على ضريبة الجدول، وهذا القول صحيح فيما عدا بعض الإستثناءات التى وردت بالمادة (37) من ذات القانون والتى تنص على الآتى:

■ **للمسجل الحق فى تسوية الضريبة السابق سدادها على أجزاء الآلات والمعدات وقطع الغيار المستخدمة فى إنتاج سلع وخدمات خاضعة لضريبة الجدول فقط من قيمة ضريبة الجدول فى حدود المستحق منها حتى يتم استنفادها .**

■ **وللمسجل الحق فى تسوية ضريبة الجدول السابق سدادها على مردودات مبيعاته من ضريبة الجدول المستحقة وفقاً للشروط والأوضاع التى تحددها اللائحة التنفيذية .**

ويتبين أن المشرع هنا استخدم عبارة (تسوية الضريبة) بدلاً من عبارة الخصم حتى يستقر المفهوم العام بأن سلع وخدمات الجدول لا تتمتع بخصم ضريبة المدخلات .

ومن هنا يمكن عرض الحالات التى سمح فيها المشرع الضريبي بتسوية ضريبة الجدول وذلك على

النحو التالى:

(1) **ضريبة الجدول السابق سدادها على مردودات المبيعات من السلع الواردة بالجدول المرافق للقانون، بالشروط والأوضاع الآتية:**

- لا تتم تسوية إلا ما سبق سداده من ضريبة الجدول على السلع المرتدة .
- أن تكون السلع المرتدة قد تم استلامها فعلاً بالحالة التى بيعت عليها، وألا تكون تالفة أو منتهية الصلاحية .
- يصدر المسجل إشعار خصم / إضافة مؤرخاً ويحمل رقماً مسلسلاً مثبتاً فيه بيانات كلا من البائع والمشتري .

(2) **الضريبة السابق سدادها على أجزاء الآلات والمعدات وقطع الغيار المستخدمة فى إنتاج سلع وخدمات خاضعة لضريبة الجدول فقط من قيمة ضريبة الجدول فى حدود المستحق منها حتى يتم استنفادها .**

(3) **ضريبة الجدول المحصلة عن التبغ الخام الوارد بالمسلسل (1/أ بند 2 غيره) الواردة بأولاً من الجدول المرافق للقانون فى حالة دخوله فى منتج محلي من ضريبة الجدول المستحقة على هذا المنتج المحلي الذى يدخل الصنف فى تكوينه .**

- (4) ضريبة الجدول المحصلة عن تبغ مصنوع خلاصات وأرواح التبغ الواردة بالمسلسل (تابع 1/ب/بند 6 غيرها) الواردة بأولاً من الجدول المرافق للقانون في حالة دخوله في منتج محلي من ضريبة الجدول المستحقة علي هذا المنتج المحلي الذي يدخل الصنف في تكوينه .
- (5) ضريبة الجدول المحصلة علي زيوت نباتية للطعام ثابتة ، سائلة ، أو جامدة أو منقاة أو مكررة الواردة بالمسلسل (3) بأولاً من الجدول المرافق للقانون في حالة هدرجته ضمن المنتجات الواردة بالمسلسل (4) من الجدول .
- (6) ضريبة الجدول السابق سدادها بمعرفة مقاول الباطن من ضريبة الجدول المسددة بمعرفة المقاول العام عن الأعمال ذاتها .

سادساً: الإلتزام بتقديم بيان بالرصيد من سلخ وخدمات الجدول:

في حالة إخضاع سلعة أو خدمة لضريبة الجدول أو زيادة الفئة المفروضة عليها، يلتزم المستوردون وتجار الجملة ونصف الجملة والتجزئة والموزعون بتقديم بيان إلى المصلحة بالرصيد الموجود لديهم من هذه السلع أو الخدمات في اليوم السابق لسريان ضريبة الجدول الجديدة أو المزيدة، ويكون تقديم هذا البيان خلال خمسة عشر يوماً من هذا التاريخ، وتستحق ضريبة الجدول أو المزيدة في تاريخ تقديم هذا البيان، ويجب أداء ضريبة الجدول المستحقة على هذه السلع والخدمات خلال المدة التي يحددها رئيس المصلحة على ألا تتجاوز ستة أشهر من تاريخ استحقاقها .

سابعاً: الإلتزام بالحصول على ترخيص للمصنع المنتج لسلعة الجدول:

لا يجوز إنشاء أو تشغيل أي مصنع أو معمل لإنتاج أية سلعة أو تأدية أية خدمة من السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول المرافق لهذا القانون، إلا بعد الحصول على ترخيص بذلك من الجهة الإدارية المختصة طبقاً للشروط والأوضاع التي يقرها الوزير المختص بالاتفاق مع الوزير .

وعلى كل منتج لسلعة أو مؤدي خدمة من هذه السلع أو الخدمات إخطار المصلحة بتوقف العمل بالمصنع أو المعمل أو المقر الذي يتم من خلاله ممارسة النشاط لأي سبب كان، سواء توقف كلي أو جزئي، وعليه كذلك إخطار المصلحة فور انتهاء فترة التوقف، وذلك كله على النحو الذي يصدر به قرار من رئيس المصلحة .

ثامناً: ميعاد تقديم الإقرار: لا يختلف موعد تقديم إقرار ضريبة الجدول عن ضريبة القيمة المضافة، حيث وحد القانون ميعاد تقديم الإقرار وسداد ضريبة الجدول وضريبة القيمة المضافة في إقرار واحد وذلك خلال الشهرين التاليين لانتهاؤ كل فترة ضريبية، علي أن يقدم إقرار شهر إبريل في موعد غايته اليوم الخامس عشر من شهر يونيو .

■ **سلع وخدمات الجدول المرافق لمشروع قانون بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة:**

م	الصف	المعاملة الضريبية طبقاً لقانون القيمة المضافة	
		وحدة التحصيل	فئة الضريبة
أولاً: -- سلع وخدمات تخضع لضريبة الجدول فقط:			
1	تبغ: (أ) تبغ خام أو غير مصنوع ، وفضلاته 1- تمباك	القيمة	(100%) بحد أدنى 40 جنيهاً على الكيلو جرام (صافي)
		القيمة	(75%) بحد أدنى 20 جنيهاً على الكيلو جرام (صافي)
		(ب) تبغ مصنوع خلاصات وأرواح تبغ:	
	القيمة	(200%) بحد أدنى 50 جنيهاً لكل كجم مصنع	1- سيجار ، وتبغ الغليون ، ومكبوس ...
	القيمة	(200%) بحد أدنى 35 جنيهاً لكل كجم مصنع	2- سيجار توسكاني (السيجار المستخدم في صناعته الأدخنة السوداء المسواة بالنار)

- (1) يلتزم المستورد بإخطار المصلحة ببيان الجهات التي تم بيع التبغ إليها وكيفية التصرف في كميات التبغ المستوردة وذلك خلال الخمسة عشر يوماً التالية للشهر الذي تم فيه البيع .
- (2) تتم تسوية ضريبة الجدول المحصلة عن هذا الصف في حالة دخوله في منتج محلي من ضريبة الجدول المستحقة على هذا المنتج المحلي الذي يدخل الصف في تكوينه .

<p>(50%) من سعر بيع المستهلك النهائي بالإضافة الى: 400 قرشاً للعبوة التي لا يزيد سعر بيع المستهلك النهائي على 24 جنيهاً . 650 قرشاً للعبوة التي يزيد سعر بيع المستهلك النهائي على 24 جنيهاً وحتى 35 جنيهاً . 700 قرشاً للعبوة التي يزيد سعر بيع المستهلك النهائي على 35 جنيهاً .</p>	<p>لكل 20 سيجارة والعبوات الأخرى بذات النسبة</p>	<p>3- السجائر (1) ، (2)</p>	
<p>(200%) (165%)</p>	<p>القيمة القيمة</p>	<p>4- المعسل والنشوق والمدغمة ودخان الشعر المخلوط وغير المخلوط المستورد المحلي</p>	<p>تابع 1/ب</p>
<p>(50%)</p>	<p>القيمة</p>	<p>5- خلاصات وأرواح التبغ</p>	
<p>(50%) بحد أدنى 16 جنيهاً عن الكيلو جرام (صافي) من الدخان الخام الداخل في صناعتها 1400 جنية على الكيلو جرام صافي من التبغ</p>	<p>القيمة الكيلو جرام صافي</p>	<p>6- غيرها (3 ، 4) 7- منتجات التبغ المسخن (5)</p>	

- (1) تعد أسعار بيع المنتجات للمستهلك النهائي والمعلنة في تاريخ العمل بهذا القانون أو التي يصدر بها قرار من الوزير أيهما أكبر هي الحد الأدنى لوعاء احتساب ضريبة الجدول المستحقة على تلك الأصناف .
- (2) تحصل ضريبة الجدول على إجمالي سعر بيع المستهلك النهائي (شاملاً كافة الضرائب والرسوم) من المنتج أو المستورد عند الإفراج الجمركي.
- (3) يلتزم المستورد بإخطار المصلحة ببيان الجهات التي تم بيع التبغ إليها وكيفية التصرف في كميات التبغ المستوردة وذلك خلال الخمسة عشر يوماً التالية للشهر الذي تم فيه البيع .
- (4) يتم تسوية ضريبة الجدول المحصلة عن هذا الصنف في حالة دخوله في منتج محلي من ضريبة الجدول المستحقة على هذا المنتج المحلي الذي يدخل الصنف في تكوينه .
- (5) يشمل هذا البند التبغ المصنع الذي يصدر عن استخدامه بخار (هباء) دون احتراق التبغ ، وقد يكون هذا التبغ على شكل عيدان من التبغ أو كبسول أو أي أشكال أخرى .

(تابع) سلع وخدمات الجدول المرافق لمشروع قانون بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة

م	الصف	المعاملة الضريبية طبقاً لقانون القيمة المضافة	
		وحدة التحصيل	فئة الضريبة
2	منتجات النفط: (أ) بنزين:		جنيه
			قرش
			اللت
			الطن
			اللت
اللت			
اللت			
الطن			
اللت			
اللت			
اللت			
الطن			

(تابع) سلع وخدمات الجداول المرافق لمشروع قانون بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة

م	الصف	المعاملة الضريبية طبقاً لقانون القيمة المضافة	
		وحدة التحصيل	فئة الضريبة
3	زيوت نباتية للطعام ثابتة ، سائلة أو جامدة أو منقاة أو مكررة (1)	القيمة	%0.5
4	زيوت وشحوم حيوانية أو نباتية مهدرجة جزئياً أو كلياً أو مجمدة أو منقاة بأية طريقة أخرى وإن كانت مكررة ولكن غير محضرة أكثر من ذلك ...	القيمة	%0.5
5	المقرمشات والمنتجات المصنعة من دقيق والحلوى من عجين عدا الخبز بجميع أنواعه	القيمة	%5
6	البطاطس المصنعة (الشيبسي وأبداله)	القيمة	%5
7	الأسمدة ، والمبيدات الزراعية	القيمة	%5
8	الجبس	القيمة	%5
9	المقاولات وأعمال التشييد والبناء (2) (توريد وتركيب)	القيمة	%5
10	الصابون والمنظفات الصناعية للاستخدام المنزلي (صنف مستحدث)	القيمة	%5
11	النقل المكيف بين المحافظات (أتوبيس - سكة حديد)	القيمة	%5
12	الخدمات المهنية والاستشارية (3)	القيمة	%10
13	الإنتاج الإعلامي والبرامجي والأفلام السينمائية والتلفزيونية والتسجيلية والوثائقية وأعمال الدراما التلفزيونية والإذاعية والمسرحية (صنف مستحدث)	القيمة	%5
14	السائل الإلكتروني (4)	مليتر	2 جنية لكل مليتر من السائل

- (1) يتم تسوية ضريبة الجداول المحصلة عن هذا الصف في حالة هدرجه ضمن المنتجات الواردة بالمسلسل (4) من هذا الجول .
- (2) المقصود بالقيمة هي قيمة المستخلص المعتمد من الاستشاري ويتم تسوية ضريبة الجداول السابق سدادها بمعرفة مقاول الباطن من ضريبة الجداول المسددة بمعرفة المقاول العام عن ذات الأعمال وتحدد اللائحة التنفيذية ماهية تلك الخدمة والقواعد والشروط والأوضاع التي تنظمها .
- (3) المقصود بالقيمة هي القيمة المدفوعة فعلاً مقابل الخدمة ولا يشمل هذا البند خدمات الحرفيين .
- (4) يشمل هذا البند أي سائل يتم استهلاكه من خلال السجائر الإلكترونية سواء كان يحتوي أو لا يحتوي على نيكوتين .

تابع) سلع وخدمات الجدول المرافق لمشروع قانون بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة

م	الصف	المعاملة الضريبية طبقاً لقانون القيمة المضافة	
		وحدة التحصيل	فئة الضريبة
ثانياً: - سلع وخدمات تخضع لضريبة الجدول بالإضافة إلى ضريبة القيمة المضافة وتخضع ضريبة المدخلات من ضريبة القيمة المضافة فقط:			
1	مياه غازية صودا أو مياه غازية معطرة ومحلاة أو غير محلاة معبأة في زجاجات أو أوعية أخرى ، وبالنسبة للمحلات التي تعمل بنظام الخلط (البوست ميكس) فتحصل الضريبة مسبقاً من الشركات المنتجة للشروبات المستخدم في هذا النظام على أساس ما ينتج من كميات مياه غازية يتم تحديدها وفقاً للمعايير التي تضعها الجهات الفنية المختصة ، ويصدر وزير المالية بالاتفاق مع الوزير المختص قوائم بتحديد أسعار المنتج من المياه الغازية تتخذ أساساً لربط الضريبة . (1 ، 2)	القيمة	(%8)
2	الجمعة (البيرة) غير الكحولية (1) ، (2)	القيمة	(%8)
3	(أ) كحول ايثيلي نقي غير محول مهما بلغت درجته الكحولية (3)	التر الصرف	15 جنيهاً
	(ب) كحول محول من أي درجة للوقود ...	التر السائل	جنيه واحد
	(ج) نبيذ عنب طازج وعصير عنب أوقف اختماره بإضافة الكحول (بما في ذلك المستلا) وفرموت وأنبذة أخرى ، مشروبات مخمرة ...	القيمة	(%150) بحد أدنى 15 جنيهاً عن التر السائل
	(د) مشروبات روحية ومشروبات كحولية محلاه ، معطرة ، مشروبات كحولية أخرى ، محضرات كحولية مركبة ، مقطرات طبيعية	القيمة	(%150) بحد أدنى 15 جنيهاً عن التر السائل
4	الجمعة (البيرة) الكحولية	القيمة	250% بحد أدنى 500 جنيه عن الهيكولتر
5	محضرات عطور أو تطرية أو تجميل ومنتجات معدة للعناية بالجلد أو الشعر	القيمة	(%8)

- (1) المقصود بالقيمة هي سعر بيع المستهلك النهائي .
- (2) تحصل الضريبة وضريبة الجدول عن إجمالي قيمة سعر بيع المستهلك النهائي من المنتج أو المستورد عند الإفراج الجمركي .
- (3) يلتزم المستورد والمنتج ببيان الجهات التي تم البيع لها أو كيفية التصرف في الكميات المباعة وذلك خلال الخمسة عشر يوماً التالية للشهر الذي تم فيه البيع .

6	التليفزيونات (أكبر من 32 بوصة) الثلاجات (أكبر من 16 قدم) الديب فريزر	القيمة	(%8)
7	أجهزة تكييف الهواء ووحداتها المستقلة	القيمة	(%8)
8	سيارات خاصة لنقل الأشخاص في ملاعب الجولف ، سيارات مماثلة	القيمة	(%10)
9	سيارات ركوب حتى 1600 سم3 أو ذات المحركات الدوارة فيما عدا المركبات ذات الثلاثة عجلات التي تعمل بمحرك دراجة نارية	القيمة	(%1)
10	سيارات ركوب سعة السلندرات 1601 سم3 حتى 2000 سم3 أو ذات المحركات الدوارة ، وسيارات نقل البضائع والأشخاص معاً وسيارات الجيب وسيارات رحلات ومعسكرات مجهزة للمعيشة ومقطورات مجهزة للرحلات .	القيمة	(%15)
11	(أ) سيارات ركوب سعة السلندرات أكثر من 2000 سم3 أو ذات المحركات الدوارة (محلي) .	القيمة	(%15)
	(ب) سيارات ركوب سعة السلندرات أكثر من 2000 سم3 أو ذات المحركات الدوارة (مستوردة)	القيمة	(%30)
12	خدمات الاتصالات عن طريق شبكات المحمول (1)	القيمة	(%8)

(1) المقصود بالقيمة هي قيمة الفاتورة أو قيمة الخدمة .

مثال: (إمتحان جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية (المتوسط) دور يونيو 2019)

وضح مدى صحة العبارة التالية فى ضوء أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (67) لسنة 2016 ولائحته التنفيذية مع التعليل: لا تسرى ضريبة الجدول على كافة مبيعات الصيدليات .

الإجابة

- العبارة صحيحة وذلك لأن ضريبة الجدول تستحق مرة واحدة فقط عند البيع الأول لها من منتج السلعة أو مقدم الخدمة إذا كانت محلية، وعند واقعة الإفراج الجمركى إذا كانت مستوردة ولا يعاد فرضها مرة أخرى مهما تعددت مراحل تداولها فى السوق المحلى .
- إلا أنه فى حالة إخضاع سلعة لضريبة الجدول أو زيادة الفئة المفروضة عليها، يلتزم المستوردون وتجار الجملة ونصف الجملة والتجزئة والموزعون بتقديم بيان إلى المصلحة بالرصي الموجود لديهم من هذه السلع فى اليوم السابق لسريان ضريبة الجدول الجديدة أو المزیدة، ويكون تقديم هذا البيان خلال خمسة عشر يوماً من هذا التاريخ، وتستحق ضريبة الجدول أو المزیدة فى تاريخ تقديم هذا البيان، ويجب أداء ضريبة الجدول المستحقة على هذه السلع والخدمات خلال المدة التى يحددها رئيس المصلحة على ألا تتجاوز ستة أشهر من تاريخ استحقاقها - مثال ذلك سلعة محضرات عطور أو تطرية أو تجميل ومنتجات معدة للعناية بالجلد أو الشعر (مستحضرات التجميل) التى تباع داخل الصيدليات حالة زيادة فئة ضريبة الجدول عليها .

مثال: (إمتحان جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية (النهائى) دور ديسمبر 2017)

شركة بيت الخدمات الإستشارية شركة مساهمة مصرية، ومسجلة لدى مصلحة الضرائب المصرية نظراً لخضوع الخدمات الإستشارية فى قانون القيمة المضافة لضريبة الجدول بمعدل 10% من قيمة الخدمات التى تقدمها الشركة .

تعاقبت الشركة مع أحد الجهات على تقديم إستشارة خاصة بتقييم عناصر أصولها المختلفة نظير أتعاب قدرها 250 ألف جنية بخلاف ضريبة الجدول المشار إليها .

ونظراً لأن الخبرات المتوافرة فى شركة بيت الخدمات غير كافية للقيام بهذه المهمة فقد استعانت (من الباطن) بمكتب الخبرات الإستشارية العقارية نظير التنازل لحسابه عن 100 ألف جنية من أتعابها من هذه العملية، ولقد قام هذا المكتب أيضاً بتحميل شركة بيت الخدمات بضريبة جدول 10% .

المطلوب: توضيح مدى أحقية أو عدم أحقية شركة بيت الخدمات فى خصم الضريبة التى سدتها لمكتب الخبرات عند إعداد إقرارها عن ضريبة القيمة المضافة، وتوريد الضريبة التى تحصلها عن أتعابها من هذه الإستشارة ؟

الإجابة

- تخضع أتعاب الخدمات المهنية والإستشارية لضريبة الجدول فقط بفئة 10% من القيمة المدفوعة فعلاً مقابل الخدمة .
- وتستحق هذه الضريبة مرة واحدة فقط عند البيع الأول لها من مقدم الخدمة ولا يعاد فرضها مرة أخرى مهما تعددت مراحل تداولها فى السوق المحلى .
- وفى حالة قيام أكثر من مسجل بأداء ذات الخدمة لمستفيد واحد يعتبر سداد أحدهما لضريبة الجدول المستحقة على هذه الخدمة بمثابة سداداً لضريبة الجدول عن تلك الخدمة وذلك بشرط ألا تقل قيمة ما قام المسجل بسداده عن قيمة ضريبة الجدول المستحقة على هذه الخدمة .
- وبالتالي فيحق للشركة بيت الخدمات الإستشارية تسوية ضريبة الجدول المسددة لمكتب الخبرات الإستشارية العقارية من قيمة ضريبة الجدول المستحقة على إجمالي قيمة الخدمة وذلك على النحو التالى:

- ضريبة الجدول المستحقة على الخدمات الإستشارية = 250 ألف \times 10% = 25,000 جنية
- تسوية ضريبة الجدول المسددة عن ذات الخدمة = (100 الف \times 10%) = (10,000) جنية
- ضريبة الجدول واجبة الأداء (السداد) فى الإقرار = 15,000 جنية

مثال: (إمتحان جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية (النهائى) دور ديسمبر 2018)

منشأة تقوم بتصنيع أجهزة تكييف وهى من السلع الخاضعة لضريبة الجدول 8% وضريبة القيمة المضافة ، وتعتمد فى تصنيعها على إستيراد الكباس (الكومبروسر) من دولة الصين ، وتقوم بتصنيع باقى وحدات الجهاز محلياً ، فإذا علمت ما يلى:

1- قامت خلال الفترة الضريبية $\times \times$ باستيراد 1000 وحدة كباس بقيمة بلغت للأغراض الجمركية 325 دولار للكباس الواحد (سعر الدولار 16 جنية) وسددت ضريبة جمركية بفئة 25% وضريبة قيمة مضافة بفئة 14% عند الإفراج الجمركي عنها .

2- قامت خلال ذات الفترة الضريبية بتصنيع عدد 600 جهاز تكييف وتم بيعها جميعها بالسوق المحلى لموزعيها من التجار بسعر بيع الجهاز الواحد 9800 جنية شامل 800 جنية مقابل خدمة الضمان .

3- قامت الشركة عند إعداد إقرارها الضريبي عن الفترة الضريبية $\times \times$ بخصم ضريبة القيمة المضافة المسددة عند الإفراج الجمركي وتسويتها مع ضريبة الجدول وضريبة القيمة المضافة المستحقة عند مبيعاتها خلال الفترة الضريبية .

المطلوب: بصفتك المحاسب القانوني لهذه المنشأة فلقد طلب منك إبداء رأيك عن ما قامت به المنشأة عند إعداد إقرار ضريبة القيمة المضافة .

- توضيح مقدار ضريبة القيمة المضافة وضريبة الجدول المستحقة على مبيعات المنشأة .

- تحديد الضريبة الواجبة السداد عند تقديم الإقرار من وجهة نظرك .

الإجابة

■ بالنسبة للرأى عن ما قامت به المنشأة عند إعداد إقرار ضريبة القيمة المضافة:

أن ما قامت به الشركة من خصم ضريبة القيمة المضافة المسددة عند الإفراج الجمركي وتسويتها مع ضريبة الجدول وضريبة القيمة المضافة المستحقة عند مبيعاتها خلال الفترة الضريبية يخالف القانون بشأن تسوية ضريبة القيمة المضافة المسددة عند الإفراج الجمركي مع ضريبة الجدول، حيث أن هذه السلعة تخضع لضريبة الجدول بالإضافة إلى ضريبة القيمة المضافة وتخضع ضريبة المدخلات من ضريبة القيمة المضافة فقط .

■ يتم حساب ضريبة القيمة المضافة المستحقة على عند الإفراج الجمركى على النحو التالى:

5,200,000	القيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية (وعاء الضريبة الجمركية)
	= 1000 وحدة × 325 دولار × 16 جنية
1,300,000	(+) الضريبة الجمركية = (5,200,000 جنية × 25%)
6,500,000	وعاء ضريبة القيمة المضافة عند الإفراج الجمركي
910,000	ضريبة القيمة المضافة المستحقة عند الإفراج الجمركي = 6,500,000 × 14%

■ حساب ضريبة الجدول وضريبة القيمة المضافة المستحقة على السلعة عند البيع فى السوق الملقى:

5,880,000	قيمة المبيعات للأجهزة = 600 جهاز × 9800 جنية
470,400	ضريبة الجدول المستحقة = 5,880,000 ج × 8%
6,350,400	وعاء احتساب ضريبة القيمة المضافة
889,056	ضريبة القيمة المضافة المستحقة = 6,350,400 × 14%

■ تحديد الضريبة واجبة السداد عند تقديم الإقرار:

470,400	ضريبة الجدول المحصلة (يتم سدادها بالكامل عند تقديم الإقرار)
889,056	ضريبة القيمة المضافة المحصلة
(910,000)	(-) ضريبة القيمة المضافة المسددة بالجمرك على المشتريات المستورة
(20,944)	رصيد دائن (يرحل للفترة التالية)

مثال: (إمتحان جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية (المتوسط) دور ديسمبر 2019)

فيما يلي بعض البيانات المتعلقة بأحد المنتجين المسجل لدى مصلحة الضرائب والذي يتعامل في سلع خاضعة لضريبة القيمة المضافة وضريبة الجدول وذلك عن شهر مارس 2018:

- بلغت قيمة السلع التي تم بيعها خلال الفترة والتي تخضع لضريبة الجدول بمعدل 8% ، بالإضافة إلى ضريبة القيمة المضافة معدل 14% مبلغ 90 ألف جنية (ارتد منها خلال الفترة سلع قيمتها 10 آلاف جنية) .
- بلغت قيمة الصادرات من هذه السلع 40 ألف جنية .
- بلغت قيمة المدخلات من السلع 40 ألف جنية (منها 15 ألف جنية سلع مشتراه من السوق المحلى والباقي مستورد من الخارج) علماً بأن المنشأة قد قامت برد سلع محلية قيمتها 4000 جنية .
- بلغت قيمة أجزاء الآلات والمعدات وقطع الغيار المستوردة المستخدمة في إنتاج السلع الخاضعة لضريبة الجدول 5000 جنية .
- بلغت قيمة الآلات والمعدات المحلية المستخدمة في إنتاج السلع الخاضعة لضريبة القيمة المضافة 20 ألف جنية .
- بلغ الرصيد الدائن المستحق للمسجل 1056 جنية .

المطلوب: إعداد ملخص الضريبة على القيمة المضافة وضريبة الجدول عن هذا الشهر ؟

الإجابة

ملخص الضريبة على القيمة المضافة وضريبة الجدول:

الضريبة	القيمة	البيان
		• حساب ضريبة الجدول واجبة الأداء :
7,200	90,000	- ضريبة الجدول المستحقة على المبيعات المحلية بفئة 8%
(800)	(10,000)	- تسوية ضريبة مردودات المبيعات (10,000 ج × 8%)
(700)	(5,000)	- تسوية ضريبة أجزاء الآلات والمعدات وقطع الغيار المستوردة 14%
5,700		ضريبة الجدول واجبة الأداء (مستحقة السداد)
		• حساب ضريبة القيمة المضافة المستحقة على المبيعات:
13,608	97,200	- ضريبة القيمة المضافة (7,200 + 90,000) × 14%
(1512)	(10,800)	- يخصم ضريبة مردودات المبيعات (800 + 10,000) × 14%
0,00	40,000	- مبيعات مصدره للخارج خاضعة للضريبة بفئة صفر %
12,096		ضريبة القيمة المضافة المستحقة على المبيعات (1)

		• حساب الضريبة واجبة الخصم على المدخلات:
(2,100)	(15,000)	- ضريبة المشتريات المحلية الخاضعة للضريبة 14%
(3,500)	(25,000)	- ضريبة المشتريات المستوردة الخاضعة للضريبة 14%
(1,000)	(20,000)	- ضريبة مشتريات الآلات والمعدات المحلية 5%
560	4,000	- تسوية ضريبة مردودات المشتريات المحلية الخاضعة للضريبة 14%
(6,040)		صافي الضريبة واجبة الخصم على المدخلات (2)
6,056	-	الضريبة المستحقة عن شهر مارس 2018 (1) - (2)
(1,056)	-	(يخصم) الرصيد الدائن للضريبة السابق (المستحق للمسجل)
5,000	-	ضريبة القيمة المضافة المستحقة وواجبة السداد بإقرار مارس 2018

مثال: (إمتحان جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية (المتوسط) دور يونيو 2019)

اشترى مصنع للعطور 20 لتر كحول نقى بسعر اللتر 8 جنية، ثم قام بتصنيعها إلى كلونيا وتعبئتها فى زجاجات بلغ ثمن شرائها 1000 جنية ، ثم يبيعها بمبلغ 2000 جنية ، علماً بأن ضريبة الجدول 15 ج عن اللتر وأن معدل ضريبة القيمة المضافة 14% .
المطلوب: حساب قيمة الضريبة الواجبة السداد .

الإجابة

1- تحديد قيمة فاتورة الشراء:

160	ثمن شراء الكحول = (20 لتر × 8 جنية)
300	(+) ضريبة الجدول المستحقة = (20 لتر × 15 ج)
460	وعاء ضريبة القيمة المضافة
64,4	ضريبة القيمة المضافة (460 ج × 14%)
ج 524.4	إجمالى قيمة فاتورة الشراء

2- تحديد قيمة فاتورة بيع الكولونيا:

2000	ثمن بيع الكولونيا (العطور)
160	(+) ضريبة الجدول المستحقة = (2000 ج × 8%)
2160	وعاء ضريبة القيمة المضافة
302.4	ضريبة القيمة المضافة (2160 ج × 14%)
ج 2462.4	إجمالى قيمة فاتورة البيع

3- تحديد الضريبة واجبة السداد:

160 (1)	ضريبة الجدول المحصلة عند البيع الواجبة السداد
302.4	ضريبة القيمة المضافة المحصلة
(64,4)	(-) ضريبة القيمة المضافة المسددة على مشتريات الكحول
(140)	(-) ضريبة القيمة المضافة المسددة على مشتريات الزجاج
98 (2)	ضريبة القيمة المضافة المستحقة وواجبة السداد
ج 258	إجمالي الضريبة واجبة السداد بإقرار الشركة (1) + (2)

مثال: (إمتحان جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية (المتوسط) دور ديسمبر 2017)
 وضع المعاملة الضريبية في ضوء أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (67) لسنة 2016 لفاتورة تليفون محمول لأحد الأفراد بلغت قيمتها 3000 جنية علماً بأن خدمات الاتصالات عن طريق شبكة المحمول تخضع لضريبة الجدول بمعدل 8% إلى جانب ضريبة القيمة المضافة 14% .

الإجابة

تعتبر خدمات الاتصالات عن طريق شبكات المحمول من الخدمات الوارد بالجدول المرافق لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (67) لسنة 2016 (بند ثانياً) والتي تخضع لضريبة الجدول بفئة 8% بالإضافة إلى ضريبة القيمة المضافة بفئة 14% وذلك على النحو التالي:

- ضريبة الجدول المستحقة = 3000 جنية × 8% = 240 جنية
- ضريبة القيمة المضافة = (240 + 3000) × 14% = 453.6 جنية
- إجمالي الضريبة المستحقة = 453.6 + 240 = 693.6 جنية

مثال: وضع بيان المعاملة الضريبية لأتعاب مستحقة لأحد المحاسبين بلغت قيمتها 50 ألف جنية حصل منها 35 ألف جنية .

الإجابة

- تخضع أتعاب الخدمات المهنية والإستشارية لضريبة الجدول فقط بفئة 10% من القيمة المدفوعة فعلاً مقابل الخدمة وذلك على النحو التالي:
 الضريبة المستحقة = 35 ألف جنية × 10% = 3500 جنية .
- مع ملاحظة أنه إذا قام أكثر من مسجل بأداء ذات الخدمة لمستفيد واحد يعتبر سداد أحدهما لضريبة الجدول المستحقة على هذه الخدمة بمثابة سداداً لضريبة الجدول عن تلك الخدمة وذلك بشرط ألا تقل قيمة ما قام المسجل بسداده عن قيمة ضريبة الجدول المستحقة على هذه الخدمة.

مثال: قامت منشأة فى 28/10/2017 باستيراد أجهزة ديب فريزر من الخارج قيمتها للأغراض الجمركية 20,000 جنية والضريبة الجمركية 40%, فتكون قيمة ضريبة الجدول وضريبة القيمة المضافة تحسب كالتالى:

20,000 جنية	القيمة للأغراض الجمركية (القيمة النهائية)
8,000 جنية	الضريبة الجمركية (40%) = 20000 جنية × 40%
28000 جنية	وعاء ضريبة الجدول
2,240 جنية	ضريبة الجدول (8%) = (28,000 ج × 8%)
30,240 جنية	وعاء ضريبة القيمة المضافة = (2,240 + 28,000)
4,233.6 جنية	ضريبة القيمة المضافة المستحقة = (30,240 × 14%)

مثال: بفرض أن سعر بيع المستهلك النهائى لكرتونة مياة غازية شاملاً الضريبة وضريبة الجدول هو 100 جنية (بافتراض أن الواقعة بتاريخ 27/6/2017) فيتم حساب الضريبة وضريبة الجدول على أساس سعر بيع المستهلك النهائى شاملاً الضريبة وضريبة الجدول كما يلى:

- وعاء حساب الضريبة على القيمة المضافة = $100 \times \frac{113}{100} = 113$ جنية
- ضريبة القيمة المضافة = $100 - 88.5 = 11.5$ جنية ($13\% \times 88.5$)
- وعاء حساب ضريبة الجدول = $88.5 \times \frac{108}{100} = 95.58$ جنية
- ضريبة الجدول = $81.94 - 88.5 = 6.56$ جنية ($8\% \times 81.94$)
- إجمالى الضريبة وضريبة الجدول المستحقة = $6.56 + 11.5 = 18.06$ جنية
- وبالتالي فإن سعر الكرتونة بدون الضريبة وضريبة الجدول = $100 - 18.06 = 81.94$ ج

وتطبق ذات المعاملة السابقة عند حساب الضريبة على القيمة المضافة وضريبة الجدول المستحقة على سلعة البيرة غير الكحولية .

مثال: (إمتحان جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية (المتوسط) دور يونيو 2019)
قيام أحد المحلات التجارية المسجل لدى مصلحة الضرائب المصرية ببيع 113 كرتونة مياة غازية بمبلغ 6840 جنية شاملة ضريبة الجدول بمعدل 8% وضريبة القيمة المضافة 14% .
المطلوب: حساب قيمة الضريبة واجبة السداد .

الإجابة

■ تطبيقاً لأحكام القانون رقم (67) لسنة 2016 يراعى الآتى:

- تحصل ضريبة القيمة المضافة وضريبة الجدول عن إجمالى قيمة سعر بيع المستهلك النهائى من المنتج أو المستورد عند الإفراج الجمركي .
- تستحق ضريبة الجدول مرة واحدة فقط عند البيع الأول لها من منتج السلعة إذا كانت محلية، وعند واقعة الإفراج الجمركى إذا كانت مستوردة ولا يعاد فرضها مرة أخرى مهما تعددت مراحل تداولها فى السوق المحلى .

- وبالتالي لا تستحق ضريبة الجدول مرة أخرى عند إعادة بيع سلعة المياة الغازية بمعرفة الموزعين لها (التجار) وذلك لأنها تفرض مرة واحدة عند منتج السلعة .
- وبالتالي باعتبار أن أحد المنتجين المسجل لدى المصلحة قام ببيع هذه السلعة يكون احتساب ضريبة الجدول وضريبة القيمة المضافة على النحو التالي:

- وعاء حساب الضريبة على القيمة المضافة = $6,840 \times \frac{114}{100} = 6,000$ جنية
- ضريبة القيمة المضافة = $6,840 - 6,000 = 840$ جنية ($14\% \times 6,000$)
- وعاء حساب ضريبة الجدول = $6,000 \times \frac{108}{100} = 5,555.56$ جنية
- ضريبة الجدول = $5,555.56 - 6,000 = 444.44$ جنية ($8\% \times 5,555.56$)
- إجمالي الضريبة وضريبة الجدول المستحقة = $840 + 444.44 = 1,284.44$ جنية
- وبالتالي فإن سعر الكرتونة بدون الضرائب = $6,840 - 1,284.44 = 5,555.56$ جنية

مثال: بتاريخ 2017/11/15 قامت إحدى المنشآت التجارية باستيراد سيارة ملاكى سعة لترية 1500 سم3 بيانها كالتالى:

- قيمة السيارة المستوردة من واقع فاتورة المورد الأجنبى بمبلغ 100,000 جنية .
 - الضريبة الجمركية 40% .
 - خدمة الضمان بمبلغ 1000 جنية، رسم التنمية المفروض على تلك السيارة 3% .
 - فئة ضريبة الجدول المستحقة 1% ، فئة ضريبة القيمة المضافة 14% .
- فتكون قيمة ضريبة الجدول وضريبة القيمة المضافة المستحقة عليها فى مرحلة الإفراج عنها من الجمارك كالتالى:

100,000	قيمة السيارة المستوردة بالعملة المحلية
1,000	(+) قيمة خدمة الضمان
101,000	القيمة المتخذة أساساً لحساب الضريبة الجمركية
40,400	الضريبة الجمركية (ضريبة الوارد) = $101,000 \times 40\%$
141,400	وعاء احتساب رسم التنمية (القيمة المتخذة لحساب الضريبة الجمركية + ضريبة الوارد)
4,242	قيمة رسم التنمية = $(141,400 \times 3\%)$
145,642	وعاء احتساب ضريبة الجدول
1,456.42	(القيمة المتخذة لحساب الضريبة الجمركية + ضريبة الوارد + رسم التنمية)
147,098.42	ضريبة الجدول المستحقة = $(145,642 \times 1\%)$
20,593,78	وعاء احتساب ضريبة القيمة المضافة
	(القيمة المتخذة لحساب الضريبة الجمركية + ضريبة الوارد + رسم التنمية + ضريبة الجدول)
	ضريبة القيمة المضافة المستحقة = $(147,098,42 \times 14\%)$

وبالتالى فإن :

- ضريبة الجدول = 1,456.42 جنية .
- ضريبة القيمة المضافة = 20,593.78 جنية .
- مع ضرورة فصل قيمة ضريبة القيمة المضافة عن ضريبة الجدول فى كلاً من شهادات الإفراج الجمركى وإيصالات السداد .
- يتم سداد الضريبة وضريبة الجدول بقسومتين منفصلتين .

■ المعاملة الضريبية للمقاولات وأعمال التشييد والبناء:

- طبقاً لنص المسلسل رقم (9) من البند أولاً من سلع وخدمات الجدول المرافق للقانون رقم (67) لسنة 2016 بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة فإن المقاولات وأعمال التشييد والبناء (توريد وتركيب) تخضع لضريبة الجدول بفئة 5% من القيمة .
 - والمقصود بالقيمة هي قيمة المستخلص المعتمد من الاستشاري ويتم تسوية ضريبة الجدول السابق سدادها بمعرفة مقاول الباطن من ضريبة الجدول المسددة بمعرفة المقاول العام عن ذات الأعمال .
 - وطبقاً لنص المادة (76) من اللائحة التنفيذية للقانون فإنه في تطبيق أحكام المسلسل رقم (9) من البند (أولاً) من الجدول، يقصد بخدمات المقاولات وأعمال التشييد والبناء الخدمات التي تتضمن أعمال التوريد والتركيب معاً ، ومنها:
 - 1- أعمال المباني.
 - 2- أعمال الأساسات.
 - 3- أعمال الإنشاءات المعدنية.
 - 4- الأعمال التكميلية (التخصصية).
 - 5- أعمال الطرق والكباري والسكك الحديدية والمطارات وأعمال الانفاق.
 - 6- محطات وشبكات المياه والصرف الصحي وشبكات الغاز والوقود.
 - 7- أعمال الأشغال العامة ومحطات القوى المائية والحرارية.
 - 8- الأعمال البحرية والنهرية وإنشاء الآبار.
 - 9- الأعمال الكهروميكانيكية والإلكترونية وشبكات الاتصالات.
 - 10- أعمال محطات الطاقة الجديدة والمتجددة والطاقة الشمسية.
- علي أن يراعي ما يأتي:**

- 1- تطبق ضريبة الجدول بنسبة 5% من قيمة المستخلص علي جميع الأعمال الواردة بخدمة المقاولات وأعمال التشييد والبناء (توريد وتركيب) المشار إليها، أما في حالة كون العقد توريداً فقط أو تركيباً فقط فإنه يخرج عن مفهوم المقاوله الوارد بالمسلسل (9) من البند (أولاً) من الجدول المرافق للقانون وتسرى بشأنه الأسعار والغنائت المقررة قانوناً .
- 2- المقصود بالقيمة هي قيمة المستخلص المعتمد من الاستشاري وتستحق ضريبة الجدول في هذه الحالة عند اعتماد المستخلص .
- 3- يجب أن يشمل وعاء حساب ضريبة الجدول لخدمة المقاولات وأعمال التشييد والبناء كافة التوريدات السلعية والخدمية المحلية والمستوردة الداخلة في أعمال المقاوله سواء تم توفيرها بمعرفة جهة الإسناد أو تم توريدها بمعرفة المقاول العام أو مقاولي الباطن .
- 4- تخضع كافة السلع المصنعة والخدمات المؤداة بمعرفة المقاول والداخلة في المقاوله للضريبة بالأسعار والغنائت المقررة قانوناً باعتبارها استخداماً خاصاً، علي أن تكون القيمة التي تتخذ أساساً لحساب الضريبة هي إجمالي التكلفة مع خصم الضريبة المسددة علي مدخلاتها .
- 5- يعتبر مقاول الباطن مسدداً لضريبة الجدول في حالة قيام المقاول العام بسدادها علي ذات الأعمال بالشروط الآتية:

- (أ) تقديم شهادة من المقاول العام يتم تسليمها لمقاول الباطن وعلي مسئوليته محدداً بها، اسم المشروع ورقمه ورقم الشيك وبيانات العقد المبرم بين جهة الإسناد والمقاول العام الذي يعمل من خلاله مقاول الباطن ، وتصدر هذه الشهادة لكل عقد مقاوله من الباطن ، وفي حالة تعديل العقد أو قيمته أو بياناته يجب تعديل الشهادة .
- (ب) أن يكون العقد المبرم بين المقاول العام وجهة الإسناد عقد مقاول توريد وتركيب .
- (ج) ألا تتجاوز قيمة أعمال مقاول الباطن قيمة العملية المسندة من المقاول العام .
- (د) أن يكون مقاول الباطن مسجلاً بالمصلحة علي أن تتضمن إقراراته الضريبية قيمة الأعمال المنفذة بمعرفته والمسدد عنها الضريبة بمعرفة المقاول العام .

6- تتم تسوية ضريبة الجدول السابق سدادها بمعرفة مقاول الباطن من ضريبة الجدول المسددة بمعرفة المقاول العام عن ذات الأعمال .

7- للوزارات والأجهزة والهيئات التابعة لها وكافة وحدات الجهاز الإداري للدولة ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة والأجهزة المستقلة سداد ضريبة الجدول المستحقة علي أعمال مقاولات التشييد والبناء المؤداة لصالحها بمعرفة شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام وغيرها ، عن كل

مستخلص يتم صرفه أولاً بأول لمأموريات الضرائب المختصة ، علي أن يكون مرفقاً بالشيك بيان يوضح اسم المقاول العام والأعمال التي قام بتنفيذها ، وقيمتها ، ومقدار ضريبة الجدول . كما يتعين عليها كذلك سداد الضريبة الإضافية التي تستحق نتيجة تأخرها في أداء ضريبة الجدول في المواعيد المحددة ، علي أن يكون مرفقاً بالشيك بيان يوضح اسم المقاول العام والأعمال التي قام بتنفيذها ، وقيمتها ، ومقدار ضريبة الجدول والضريبة الإضافية.

8- في حالة إبرام عقد مع الجهات المعفاة بموجب المادة (29) من القانون يعفي العقد بالكامل بشهادة إعفاء واحدة بالتنسيق بين إدارة الإعفاءات بالمصلحة والجهة المختصة بالإعفاء لإجمالي قيمة العقد، علي أن يقتصر الإعفاء علي قيمة الأعمال المنفذة فقط من خلال المستخلص الختامي ويتم عمل التسوية اللازمة .

مثال: (إمتحان جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية (النهائي) دور يونيو 2019)

الشركة المصرية العقارية (شركة مساهمة مصرية) تعمل في مجال المقاولات والإستثمار العقاري ومسجلة لدى مصلحة الضرائب المصرية، وقامت الشركة بأعمال تطوير مدينة سكنية بمنطقة سفنكس الجديدة بطريق مصر الإسكندرية الصحراوي، بتكلفة تقديرية تبلغ 500 مليون جنية، وقامت الشركة بأعمال مد المرافق والأعمال التمهيديّة للمدينة شاملة رصف الطرق والأرصفة باستخدام أصولها والأدوات المملوكة لها، بينما أسندت أعمال البناء والتشييد للوحدات السكنية لشركات مقاولات أخرى.

نظراً لأن بيع الوحدات السكنية معفى من الخضوع لضريبة القيمة المضافة فلم تقم الشركة بسداد أية ضريبة قيمة مضافة عن هذه العملية، سوى ضريبة القيمة المضافة التي سددتها لشركات المقاولات التي أسندت إليها عمليات البناء والتشييد، إلا أن مصلحة الضرائب المصرية طالبت الشركة بتوريد ضريبة قيمة مضافة 14% عن أعمال المرافق التي قامت الشركة بتنفيذها بواسطة أصولها باعتبارها استخدام خاص .

المطلوب: توضيح رأيك عن ما يلي:

- 1- هل يحق لمصلحة الضرائب المصرية مطالبة الشركة بضريبة قيمة مضافة عن أعمال المرافق التي نفذتها بواسطة الأصول وأدوات المقاولات المملوكة لها .
- 2- إذا كان من حق مصلحة الضرائب المصرية تحصيل ضريبة قيمة مضافة، فهل يتم حساب الضريبة بفئة 14% أم بفئة ضريبة الجدول عن المقاولات 5% .

الإجابة

■ يحق لمصلحة الضرائب المصرية مطالبة الشركة بالضريبة المستحقة على أعمال المرافق التي نفذتها بواسطة الأصول وأدوات المقاولات المملوكة لها وذلك باعتبار أن ما قامت الشركة به يعد استخداماً خاصاً للخدمة، وتتحدد القيمة الواجب الإقرار عنها (وعاء الضريبة) على أساس إجمالي التكلفة .

■ وتخضع قيمة هذه الأعمال المنفذة بمعرفة الشركة لضريبة الجدول بفئة 5% من القيمة، وتتحدد تلك القيمة الواجب الإقرار عنها (وعاء الضريبة) على أساس إجمالي التكلفة .

مثال: وضع بيان المعاملة الضريبية لمستخلص قدمه مقاول لأحد عملائه معتمداً من المهندس الإستشارى بلغت قيمته 45 ألف جنية علماً بأن الضريبة السابق سدادها بمعرفة مقاول الباطن عن نفس العملية قد بلغت 1,350 جنية .

الإجابة

2,250	الضريبة المستحقة على المقاول العام = (45 ألف جنية × 5%)
(1,350)	(-) الضريبة السابق سدادها بمعرفة مقاول الباطن
900 جنية	الضريبة الواجبة السداد

مثال توضيحي على التصنيع داخل المقاول:

■ بفرض أن إحدى جهات الإسناد قد قامت بتوقيع عقد مقاوله أعمال متكاملة فى 2017/8/1 مع مقاول عام بمبلغ 10,000,000 جنية .

■ من ضمن عقد المقاوله بند توريد وتركيب شبابيك للمبنى بمبلغ 600,000 جنية .

■ قام المقاول العام بتصنيع تلك الشبابيك داخل الموقع وكانت تكلفة تصنيع تلك الشبابيك كما يلى:

- قام بشراء ألواح خشب بقيمة 340,000 جنية بموجب فواتير ضريبية وسدد عنها ضريبة قدرها 47,600 جنية ،

- كما قام بشراء مستلزمات تصنيع (مسامير، غراء ، مواد طلاء ، إلخ) بمبلغ 80,000 جنية بموجب فواتير ضريبية وسدد عنها ضريبة قدرها 11,200 جنية .

- كما قام بحساب تكلفة تصنيع الشبابيك غير المباشرة من مصنعيات وخلافه بمبلغ 28,000 ج

المطلوب: حساب الضريبة المستحقة على هذا العقد ؟

الإجابة

■ حساب ضريبة الجدول المستحقة على إجمالي قيمة العقد:

$$= 10,000,000 \text{ جنية} \times 5\% = 500,000 \text{ جنية}$$

■ حساب الضريبة المستحقة على أعمال التصنيع داخل المقابلة:

- إجمالي تكلفة الشبائيك = (28,000 + 80,000 + 340,000) = 448,000 جنية
- الضريبة المستحقة على التصنيع = 448,000 ج × 14% = 62,720 جنية
- الضريبة المسددة على مدخلات التصنيع = 47,600 + 11,200 = 58,800 جنية
- الضريبة واجبة السداد على أعمال تصنيع الشبائيك = 58,800 - 62,720 = 3,920 جنية

■ مثال توضيحي على خدمات المقاولات التي تتضمن عقد للتوريد وعقد آخر منفصل للتركيب (كلاً على حدا):
بفرض أن إحدى جهات الإسناد ترغب فى إنشاء محطة كهرباء بقيمة أعمال بمبلغ 15,000,000 جنية، فقامت فى 2017/8/3 بإسناد توريد معدات المحطة لأحد المقاولين (مقاول عام) بمبلغ 13,000,000 جنية ، وأسندت فى 2017/9/15 عملية تركيب هذه المحطة لمقاول عام آخر بمبلغ 2,000,000 جنية .

المطلوب: حساب الضريبة المستحقة على هذا العقد ؟

الإجابة

يطبق على هذه العملية ضريبة القيمة المضافة ويتم حساب الضريبة المستحقة على هذه الأعمال كالتالى:

- الضريبة المستحقة على التوريد = 13,000,000 جنية × 14% = 1,820,000 جنية
- الضريبة المستحقة على التركيب = 2,000,000 جنية × 14% = 280,000 جنية

الفصل السابع الجرائم والعقوبات

■ المخالفة وفقاً لأحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة:

• الحالات التي تعد مخالفة وفقاً لأحكام القانون (67) لسنة 2016:

تنص المادة (66) من القانون 67 لسنة 2016 على أن تعد مخالفة لأحكام هذا القانون الحالات الآتية:

- 1- التأخر في تقديم الإقرار وأداء الضريبة وضريبة الجدول عن المدة المحددة في المادة (14) من القانون بما لا يجاوز ستين يوماً .
- 2- تقديم بيانات خاطئة عن المبيعات من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة إذا ظهرت فيها زيادة عما ورد بالإقرار .
- 3- ظهور عجز أو زيادة في السلع المودعة في المناطق والأسواق الحرة بالمخالفة لأحكام قانون الجمارك .
- 4- عدم إخطار المصلحة بالتغييرات التي حدثت على البيانات الواردة بطلب التسجيل خلال الموعد المحدد .
- 5- عدم تمكين موظفي المصلحة من القيام بواجباتهم أو ممارسة اختصاصاتهم في الرقابة والتفتيش والمعاينة والمراجعة وطلب المستندات أو الإطلاع عليها .

• عقوبة المخالفة وفقاً لأحكام القانون (67) لسنة 2016:

يعاقب بغرامة لا تقل عن خمسمائة جنيه ولا تجاوز خمسة آلاف جنيه فضلاً عن الضريبة وضريبة الجدول والضريبة الإضافية المستحقة كل من خالف الأحكام والإجراءات أو النظم المنصوص عليها في هذا القانون ولائحته التنفيذية دون أن يكون عملاً من أعمال التهرب المنصوص عليها فيه .
وتضاعف العقوبة في حالة ارتكاب أي من الأفعال المشار إليها خلال ثلاث سنوات .

■ التهرب من الضريبة وفقاً لأحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة:

• الحالات التي تعد تهرب وفقاً لأحكام القانون (67) لسنة 2016:

تنص المادة (68) من القانون على أن يعد تهرباً من الضريبة وضريبة الجدول ما يلي:

- 1- عدم التقدم للمصلحة للتسجيل في المواعيد المحددة .
- 2- بيع السلعة أو أداء الخدمة أو استيراد أي منهما دون الإقرار عنها ، وسداد الضريبة وضريبة الجدول المستحقة .
- 3- خصم الضريبة أو ضريبة الجدول كلياً أو جزئياً دون وجه حق بالمخالفة لأحكام وحدود الخصم .

- 4- استرداد الضريبة أو ضريبة الجداول كلها أو بعضها دون وجه حق مع العلم بذلك .
- 5- تقديم مستندات أو سجلات مزورة أو مصطنعة للتخلص من سداد الضريبة وضريبة الجداول كلها أو بعضها .
- 6- عدم إصدار المسجل فواتير عن مبيعاته من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة وضريبة الجداول .
- 7- إنقضاء ستين يوماً على انتهاء المواعيد المحددة لسداد الضريبة وضريبة الجداول دون الإقرار عنها وسدادها .
- 8- إصدار غير المسجل لفواتير محملة بالضريبة وضريبة الجداول .
- 9- عدم الالتزام بالقواعد والإجراءات والضوابط التي تكفل انتظام إصدار الفواتير وفقاً لأحكام المادة (12) من هذا القانون .
- 10- إسطناع فواتير للغير دون أن تكون صادرة عن عمليات بيع حقيقية ، وتقع المسؤولية بالتضامن بين مصدر الفاتورة المصطنعة والمستفيد منها .
- 11- عدم امساك المسجل سجلات أو دفاتر محاسبية منتظمة وفقاً لأحكام المادة (13) من هذا القانون .
- 12- حيازة السلع الخاضعة للضريبة بقصد الاتجار مع العلم بأنها مهربة .
- 13- عدم تقديم إقرار ضريبي نهائي ، وتسدّد كامل الضريبة المستحقة بموجب هذا القانون خلال ستة أشهر من تاريخ إلغاء التسجيل .
- 14- عدم الالتزام بأحكام المادة (40) أو المادة (42) من هذا القانون⁽¹⁾ .
- 15- وضع علامات أو أختام مصطنعة للتخلص من سداد ضريبة الجداول كلها أو بعضها .

(1) - تنص المادة (40) على أنه: في حالة إخضاع سلعة أو خدمة لضريبة الجداول أو زيادة الفئة المفروضة عليها ، يلتزم المستوردون وتجار الجملة ونصف الجملة والتجزئة والموزعون بتقديم بيان الى المصلحة بالرصيد الموجود لديهم من هذه السلع أو الخدمات في اليوم السابق لسريان ضريبة الجداول الجديدة أو المزيدة ، ويكون تقديم هذا البيان خلال خمسة عشر يوماً من هذا التاريخ ، وتستحق ضريبة الجداول أو المزيدة في تاريخ تقديم هذا البيان ، ويجب أداء ضريبة الجداول المستحقة على هذه السلع والخدمات خلال المدة التي يحددها رئيس المصلحة على ألا تتجاوز ستة أشهر من تاريخ استحقاقها .

- تنص المادة (42) على أنه: لا يجوز إنشاء أو تشغيل أي مصنع أو معمل لإنتاج أية سلعة أو تأدية أية خدمة من السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول المرافق لهذا القانون إلا بعد الحصول على ترخيص بذلك من الجهة الإدارية المختصة طبقاً للشروط والأوضاع التي يقررها الوزير المختص بالاتفاق مع الوزير .

وعلى كل منتج لسلعة أو مؤدي خدمة من هذه السلع أو الخدمات إخطار المصلحة بتوقف العمل بالمصنع أو المعمل أو المقر الذي يتم من خلاله ممارسة النشاط لأي سبب كان ، سواء توقف كلي أو جزئي ، وعليه كذلك إخطار المصلحة فور انتهاء فترة التوقف ، وذلك كله على النحو الذي يصدر به قرار من رئيس المصلحة .

- 16- قيام المنتج أو الموزع أو التاجر ببيع سلع الجدول التي يكون وعاء الضريبة وضريبة الجدول عليها هو سعر بيع المستهلك بسعر أعلى من السعر الذي تم احتساب الضريبة عليه ، سواء السعر المعلن من المنتجين أو المستوردين لتلك السلع أو الوارد بالقوائم السعرية المحددة بمعرفة الوزير ، وذلك كله دون سداد الضريبة المستحقة على الزيادة في السعر .
- 17- حيازة سلع الجدول بقصد الاتجار دون أن يكون ملصقاً عليها العلامة المميزة (البندرول) والتي يصدر قرار من الوزير بوضع هذه العلامة عليها .
- 18- التصرف في السلع المعفاة من الضريبة وضريبة الجدول أو استعمالها في غير الغرض الذي أعفيت من أجله خلال فترة الحظر دون إخطار المصلحة وسداد الضريبة المستحقة .
- 19- عدم الالتزام بأحكام المادة الرابعة أو المادة الخامسة من مواد الإصدار⁽¹⁾ .

• عقوبة التهرب من الضريبة وضريبة الجدول وفقاً لأحكام القانون (67) لسنة 2016:

تنص المادة (67) من القانون على أنه: مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد منصوص عليها في أي قانون آخر، يعاقب على التهرب من الضريبة وضريبة الجدول بالسجن مدة لا تقل عن ثلاث سنوات ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة لا تقل عن خمسة آلاف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين .

ويجوز الحكم بمصادرة وسائل النقل والأدوات والمواد التي استعملت في التهريب ، وذلك فيما عدا السفن والطائرات ، ما لم تكن أعدت أو أجرت فعلاً بمعرفة مالكيها لهذا الغرض .

(1) - المادة الرابعة من مواد الإصدار تنص على أنه: يستمر المسجل في ظل أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات برقم تسجيله إذا بلغت أو تجاوزت قيمة مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه في القانون المرافق ، كما يستمر تسجيل المستورد لسلعة خاضعة للضريبة ، وكذلك كل منتج أو مستورد لسلعة من سلع الجدول المرافق بقانون الضريبة العامة على المبيعات إذا أدرجت ذات السلعة في الجدول المرافق لهذا القانون مهما كان حجم معاملته ، وعليه الالتزام بكافة أحكام القانون المرافق .

كما يلتزم بتوريد الضريبة العامة على المبيعات المستحقة عليه وفق إقرارته وفي المواعيد المقررة وفقاً لأحكام هذا القانون ، وعليه الاحتفاظ بالدفاتر والسجلات والمستندات لمدة خمس سنوات تالية لتاريخ العمل بهذا القانون ، وذلك طبقاً للشروط والضوابط التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون .

- المادة الخامسة من مواد الإصدار تنص على أنه: يلغى تلقائياً تسجيل كل من لم يبلغ حد التسجيل المنصوص عليه في القانون المرافق ما لم يطلب خلال سنتين يوماً من تاريخ العمل به استمرار تسجيله . وعلى من ألغى تسجيله تقديم إقرار ضريبي عن آخر فترة ضريبية قبل الإلغاء ، وكذا الفترات الضريبية التي لم يحل ميعاد تقديم إقراراتها خلال ثلاثين يوماً من تاريخ العمل بهذا القانون مبيناً به رصيد آخر المدة من الإنتاج التام والخدمات والخدمات ، ويلتزم بأداء ما يستحق عليها خلال ستة أشهر من تاريخ العمل بهذا القانون ، كما يلتزم بأن يحتفظ بالدفاتر والسجلات والمستندات لمدة خمس سنوات تالية لتاريخ إلغاء تسجيله ، وعليه تمكين موظفي المصلحة من الاطلاع عليها .

ويحكم على الفاعلين متضامنين بالضريبة أو ضريبة الجدول أو كليهما ، بحسب الأحوال ، والضريبة الإضافية .

وتضاعف العقوبة المنصوص عليها بالفقرة الأولى من هذه المادة في حالة تكرار الجريمة خلال ثلاث سنوات .

وتتظر قضايا التهرب عند إحالتها الى المحاكم على وجه الاستعجال .
وفي جميع الأحوال تعد جريمة التهرب من الضريبة وضريبة الجدول من الجرائم المخلة بالشرف والأمانة .

• **عقوبة المحاسب المقيّد بجدول المحاسبين والمراجعين حالة مخالفة الالتزام المنصوص عليه في الفقرة الأخيرة في المادة (30) من هذا القانون (67) لسنة 2016:**

وفقاً لأحكام المادة (71) من القانون يعاقب بالوقف عن ممارسة المهنة لمدة عام وبغرامة لا تقل عن عشرة آلاف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه كل محاسب مقيّد بجدول المحاسبين والمراجعين خالف الالتزام المنصوص عليه في الفقرة الأخيرة في المادة (30) من هذا القانون وفي حالة العود تضاعف العقوبة الأصلية .

▪ **التصالح في جرائم التهرب من الضريبة وفقاً لأحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة:**

يجوز للوزير أو من يفوضه التصالح في الجرائم المشار إليها، وذلك قبل صدور حكم بات في الدعوى مقابل سداد الضريبة أو ضريبة الجدول المستحقة أو كليهما ، حسب الأحوال ، والضريبة الإضافية ، وذلك بالإضافة الى تعويض لا يجاوز نصف الحد الأقصى للغرامة المنصوص عليه في المادة (66) إذا كان التصالح في جريمة من الجرائم المنصوص عليها بها ، وتعويض يعادل نصف الضريبة أو ضريبة الجدول أو كليهما ، بحسب الأحوال ، إذا كان التصالح في جريمة من جرائم التهرب ، أما إذا كان التصالح في الجريمة المنصوص عليها في المادة (71) من هذا القانون فيحدد التعويض بما لا يجاوز نصف الحد الأقصى للغرامة المنصوص عليها بها .

ويترتب مباشرة على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية وإلغاء ما ترتب على قيامها من آثار بما في ذلك العقوبة المقضي بها .

مثال: بلغت قيمة الضريبة المتهرب من سدادها أحد المسجلين مبلغ 20,000 جنية عن واقعة بيع

تمت في مارس 2017 وطلب المسجل التصالح في هذه الجنائية قبل صدور حكم من المحكمة،

فإنه ملزم بسداد المبالغ التالية لقبول التصالح الذي قدم في أكتوبر 2017:

- الضريبة الأصلية = 20,000 جنية
- الضريبة الإضافية = (20 ألف × 5 شهور × 1,5%) = 1,500 جنية
- تعويض يعادل نصف الضريبة = 10,000 جنية
- الإجمالي المستحق = 20,000 ج + 1,500 ج + 10,000 ج = 31,500 جنية



نموذج ١٠ (ض.ق.م)

جمهورية مصر العربية
وزارة المالية
مصلحة الضرائب المصرية

إقرار

أولاً : إقرار الضريبة على القيمة المضافة

المأمورية المسجل بها:

الاسم:

العنوان:

رقم التسجيل

نهاية المهلة

الفترة

البريد الإلكتروني:

رقم التليفون:

المبيعات

الضريبة	اجمالي القيمة	قيمة الخدمات	قيمة السلع	فئة الضريبة
-	-	-	-	14%
	-	-	-	صفر
	-	-	-	اعفاء
-	-	-	-	الإجمالي
	تسويات (+/-)			
-	ضريبة القيمة المضافة			

المدخلات

الضريبة	اجمالي القيمة	مستورد	محلي	المدخلات
-	-	-	-	سلع
-	-	-	-	خدمات
-	-	-	-	الات والمعدات
	-	-	-	اعفاء
-	-	-	-	الإجمالي
-	تسويات (+/-)			
-	ضريبة المدخلات			

ملخص الضريبة

دفع	الرصيد الدائن السابق	الضريبة المستحقة	ضريبة المدخلات	ضريبة القيمة المضافة
خصم		-	-	-

تستوفي جداول الضريبة في هذه الصفحة للمسجلين الذين يمارسون أنشطة السلع والخدمات الخاضعة للسعر العام للضريبة. في حالة استيفاء بيانات جداول الضريبة في هذه الصفحة لا يجوز استيفاء بيانات الصفحة الثانية والعكس. يستوفي الجزء الأول فقط من الصفحة الثانية لمنتجي السلع ومؤدي خدمات الجدول أولاً. تستوفي الصفحة الثانية بالكامل لمنتجي السلع ومؤدي خدمات الجدول ثانياً.

ثانياً : ضريبة الجدول والضريبة على القيمة المضافة

ضريبة الجدول	القيمة		الكمية*	فئة ضريبة الجدول
	خدمة	سلعة		
-	-	-	-	
X	-	-	-	صفر
X	-	-	-	اعفاء
-	إجمالي ضريبة الجدول			
-	تسويات (-/+)			
-	ضريبة الجدول واجبة الأداء			

ضريبة القيمة المضافة

الضريبة	وعاء ضريبة القيمة المضافة	فئة الضريبة
-	-	-
-	اجمالي الضريبة	
-	تسويات (-/+)	
-	ضريبة القيمة المضافة (١)	

المدخلات

الضريبة	القيمة		البيان
	مستورد	محلي	
-	-	-	سلع
-	-	-	خدمات
-	-	-	الالات والمعدات
-	-	-	أجزاء الات والمعدات وقطع الغيار
X	-	-	اعفاء
-	إجمالي ضريبة القيمة المضافة على المدخلات		
-	تسويات (-/+)		
-	ضريبة المدخلات (٢)		

ملخص الضريبة

مدین / دانن	الرصيد الدائن السابق	الضريبة المستحقة (٢-١)	ضريبة المدخلات (٢)	ضريبة القيمة المضافة (١)
-		-		

تستوفى بيانات جدول هذه الصفحة للمسجلين الذين يمارسون أنشطة سلع الجدول فقط او سلع الجدول والسلع العامة معاً* يستوفى عمود الكمية فقط في حالة السلع الواردة بالبنود ارقام (١, ٢) بالجدول المرفق للقانون البند اولاً و (٣, ٤) بالجدول المرفق للقانون ثانياً

إقرار

اصدرنا المستندات التالية خلال الفترة من // ٢٠١٨ م حتى // ٢٠١٨ م

رقم المسلسل		عدد	نوع
الى	من		
-	-	-	فواتير ضريبية
-	-	-	اشعارات إضافة
-	-	-	اشعارات خصم
-	-	-	أخرى تذكر
		-	عدد فواتير الشراء
		-	عدد ازون الافراج

ملحوظة: البند التالي يتم استكمال بياناته وفق الإقرار في نهاية السنة المالية للمسجل من كل عام :

اجمالي إيرادات السنة المالية مبلغ

اجمالي مشتريات الشركة خلال العام (محلي + مستورد) بإجمالي

إقرار

أقر ان البيانات الواردة بعالية صحيحة وتحت مسؤوليتي

الاسم:
الرقم القومي:
التوقيع:
الصفة:
رقم التوكيل:
التاريخ:

الاستخدام الرسمي

القيمة المدفوعة (الضريبة):
ضريبة إضافية:

تاريخ السداد: // / ٢٠ م إيصال سداد: إيصال بنك:

نقداً: شيك:

روجع: امين الخزينة:

تاريخ // / ٢٠