

بسم الله الرحمن الرحيم

رقم التبليغ:	٥١٢٠
بتاريخ:	٢٠٢٠/ ١١/ ٢٨

ملف رقم: ٥٢٨٣/٢/٣٢



جمهورية مصر العربية
مجلس الدولة

رئيس الجمعية العمومية لتسمى الفتوى والتشريع
المستشار النائب الأول لرئيس مجلس الدولة

السيد الأستاذ الدكتور/ رئيس جامعة أسيوط

تحية طيبة، وبعد

فقد اطلعنا على كتابكم الوارد إلينا برقم (٦٨٧) بتاريخ ٢٠٢٠/٥/٢١، بشأن النزاع القائم بين جامعة أسيوط ووزارة المالية، بخصوص طلب جامعة أسيوط إلزام وزارة المالية بعدم تسجيل مستشفى أسيوط الجامعي في الضريبة على القيمة المضافة على إيرادات خدمة دخول الزائرين وغيرها من الخدمات الأخرى ومبيعات البوفيه بفترة ١٣٪ اعتبارا من ٢٠١٦/٩/٨، وفترة ١٤٪ اعتبارا من ٢٠١٧/٧/١.

وحاصل الوقائع- حسبما يبين من الأوراق- أن جامعة أسيوط ورد إليها إخطار من مصلحة الضرائب المصرية- الإدارة المركزية لمنطقة وسط الصعيد مأمورية أسيوط إدارة مساعدة المسجلين- بتسجيل المستشفيات الجامعية في الضريبة على القيمة المضافة برقم تسجيل (٤٧ - ٨٣٢ - ٥٤٧) اعتبارا من ٢٠١٩/١/٣، وذلك عن إيرادات خدمة دخول الزائرين ومبيعات البوفيه بفترة ١٣٪ اعتبارا من ٢٠١٦/٩/٨ وفترة ١٤٪ اعتبارا من ٢٠١٧/٧/١ وخضوعها للضريبة على القيمة المضافة، وترى الجامعة أن المستشفيات الجامعية المملوكة لها تعد من المباني الملحقة بالجامعة ذاتها وتأخذ حكمها كأحد المرافق العامة، ولا تخضع العقارات المبنية المملوكة للدولة للضريبة، وأن الأعمال المفروض عنها الضريبة تتم لحساب صندوق تحسين الخدمة المسجل حسابه بالبنك المركزي المصري، ويتم الصرف منه على بنود التمويل الذاتي التي تمول عجز الموازنة أو احتياجات المرضى المختلفة من مستلزمات وأدوية وأجهزة وخلافه، وأن هذه الأموال التي تعتمد عليها المستشفيات الجامعية في إدارة المرفق العام هي متطلبات من تنظيمها لأعمالها وتوجيهها لها، ومتصلة بتسيير جهة الإدارة لمرافقها، لذا طلبتم عرض النزاع على الجمعية العمومية.



ونفيد: أن النزاع عُرض على الجمعية العمومية لتسمي الفتوى والتشريع بجلستها المعقودة في ٢٨ من أكتوبر عام ٢٠٢٠ الموافق ١١ من ربيع الأول عام ١٤٤٢ هـ، فتبين لها أن المادة (٣٨) من الدستور تنص على أنه: "...لا يكون إنشاء الضرائب العامة، أو تعديلها، أو إلغاؤها، إلا بقانون، ولا يجوز الإعفاء منها إلا في الأحوال المبينة في القانون. ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب، أو الرسوم، إلا في حدود القانون...".

كما تبين للجمعية العمومية أن المادة (١) من قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ تنص على أن: "يقصد في تطبيق أحكام هذا القانون بالألفاظ والعبارات التالية المعنى المبين قرين كل منها: ... المكلف: الشخص الطبيعي أو الشخص الاعتباري خاصًا كان أو عامًا المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كان منتجًا أو تاجرًا أو مؤدّيًا لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه في هذا القانون، وكل مستورد أو مصدر أو وكيل توزيع، لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة مهما كان حجم معاملاته، وكذلك كل منتج أو مؤدّي أو مستورد لسلعة أو لخدمة منصوص عليها في الجدول المرافق لهذا القانون مهما كان حجم معاملاته. المسجل: المكلف الذي تم تسجيله لدى المصلحة وفقًا لأحكام هذا القانون... مؤدّي الخدمة: كل شخص طبيعي أو اعتباري يقوم بتوريد أو أداء خدمة خاضعة للضريبة... الضريبة: الضريبة على القيمة المضافة... السلعة: كل شيء مادي أيًا كانت طبيعته أو مصدره أو الغرض منه بما في ذلك الطاقة الكهربائية، سواء كان محليًا أو مستوردًا... الخدمة: كل ما ليس سلعة، سواء كان محليًا أو مستوردًا...". وأن المادة (٢) منه تنص على أن: "تفرض الضريبة على السلع والخدمات بما في ذلك السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول المرافق لهذا القانون، سواء كانت محلية أو مستوردة، في كافة مراحل تداولها، إلا ما استثني بنص خاص...". وأن المادة (٤) منه تنص على أن: "يلتزم المكلفون بتحصيل الضريبة والإقرار عنها وتوريدها للمصلحة في المواعيد المنصوص عليها في هذا القانون"، وأن المادة (١٦) منه تنص على أنه: "على كل شخص طبيعي أو اعتباري يبيع سلعة أو يؤدي خدمة خاضعة للضريبة بلغ أو جاوز إجمالي قيمة مبيعاته على السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والمعفاة منها خلال الاثنى عشر شهرًا السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون مبلغ خمسمائة ألف جنيه، أن يتقدم إلى المصلحة بطلب لتسجيل اسمه وبياناته على النموذج المعد لهذا الغرض، وذلك خلال ثلاثين يومًا من تاريخ بلوغ رقم مبيعاته حد التسجيل، 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، ولا يسري الالتزام بالتسجيل على الشخص الطبيعي الذي لا يباشر نشاط بيع سلعة أو أداء خدمة إذا بلغت مبيعاته الحد المشار إليه...". وأن البند (٣٩) من قائمة السلع المعفاة المرافقة للقانون المشار إليه نص على أن: "الخدمات الصحية عدا عمليات التجميل والتخسيس لغير الأغراض الطبية...". وأن المادة (٣) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادرة بقرار وزير المالية رقم (٦٦) لسنة ٢٠١٧ تنص على أنه: "في تطبيق أحكام القانون، لا يعتبر من قبيل الخدمات الخاضعة للضريبة: ... ٤- الخدمات العامة التي تؤديها الجهات الحكومية...". ونصت المادة (٧٨) من ذات اللائحة على أن: "يحدد نطاق الإعفاءات المقررة بالبند التالي من قائمة السلع والخدمات المعفاة المرافقة للقانون على النحو المبين قرين كل بند :-... سادساً - البند (٣٩) 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...".

واستعرضت الجمعية العمومية ما جرى به إفتاؤها من أن المشرع بموجب قانون الضريبة على القيمة المضافة أنف الذكر، فرض ضريبة عينية غير مباشرة على واقعة بيع السلع، أو أداء الخدمة والتي يتحملها في النهاية مستهلك السلعة أو متلقي الخدمة، ويكون على بائع السلعة أو مؤدي الخدمة تحصيل هذه الضريبة وتوريدها للمصلحة وذلك على سبيل الوساطة الملزمة، كما جعل الأصل هو خضوع جميع السلع والخدمات لها، خلافاً لما كانت عليه الحال بالنسبة إلى الضريبة العامة على المبيعات، دون إخلال بما ورد بشأنه نص إعفائي خاص.

كما استظهرت الجمعية العمومية -وعلى ما استقر عليه إفتاؤها- أنه في شأن تحديد النطاق الشخصي للخضوع للضريبة على القيمة المضافة، وأحكام التكاليف والتسجيل المشار إليها، فإن الجهات الإدارية وأشخاص القانون العام إنما تنزل منزلة الأفراد وأشخاص القانون الخاص في هذا الخصوص، نزولاً على أن هذه الضريبة تُستحق في أصل شرعتها بواقعة التصرف في السلعة أو أداء الخدمة مما يتحقق في أنشطة الأشخاص العامة تحققة في غيرها، دون مميزات يُرد إلى طبيعة الشخصية العامة في هذا الشأن، كما أنه في شأن تحديد النطاق الموضوعي لهذه الضريبة، وبيان مفردات وعائها، فإن المشرع عرّف السلعة بأنها كل شيء مادي، وعرف الخدمة بأنها كل ما ليس سلعة، وإذا كان مقصود المشرع من ذلك هو توسيع قاعدة الوعاء الضريبي المخاطب بتلك



الفريضة المالية، وتقرير شمول خضوع توريد كافة السلع والخدمات إليها، فإنه بالنظر إلى ما فرضه المشرع من لزوم تحصيل هذه الضريبة حال بيع السلعة أو أداء الخدمة، في كافة مراحل التداول، فإن مزاوله الشخص لنشاط اقتصادي إنتاجي أو تجاري، سلمي أو خدمي، هو مناط الالتزام بهذا التكليف، وشرط قيامه، بحسابها ضريبة غير مباشرة تفرض على الدخل حين إنفاقه على شراء السلع أو تلقي الخدمات، وإذا كان القانون لا يفرق في هذا الخضوع بين الأشخاص المعنوية العامة والخاصة، على النحو السابق بيانه، وكان القانون يخص الشخص المعنوي العام - بوصفه مرفقاً عاماً - بالقيام بأعمال إدارية بحتة، لا يقوم أداؤها على عنصر الإنتاج أو الاتجار بقصد تحقيق مقابل، فإنه لا فكاك عن القول بأن هذه الأعمال الإدارية البحتة لا تدخل في قاعدة الوعاء الضريبي الخدمي المشار إليها، بحسابها خدمات إدارية عامة.

ولما كان ما تقدم ، وكان المستشفى الجامعي بأسبوط التابع لجامعة أسبوط باعتبارها هيئة عامة (جهة حكومية) تهدف - بحسب الأصل - إلى تحقيق النفع العام وتقديم خدمة عامة - الخدمة العلاجية - لعموم المواطنين، وفي سبيل تقديمها لتلك الخدمة تقوم بتحصيل إيراد عن تذاكر دخول الزائرين للمرضى، وحيث إنه ولئن كانت خدمة دخول الزائرين إلى المستشفى بمقابل إلا أنه لا ينحسر عنها وصف الخدمة العامة، والتي تقدم بمقابل ، لاسيما أنها تُعدّ خدمة لصيقة بتقديم الخدمة العلاجية للمريض، فمن ثم تغدو من الأنشطة الإدارية البحتة وينحسر عن أدائها وصف الاتجار أو الإنتاج أو الاستثمار في مفهوم قانون الضريبة على القيمة المضافة المشار إليه، إذ إن الهدف السماح لذوى المرضى بزيارتهم والاطمئنان على حالاتهم الصحية وهي خدمة عامة مقدمة لجميع المواطنين دون تمييز، ومن ثم فإن تسجيل مستشفى جامعة أسبوط في الضريبة على القيمة المضافة عن إيرادات خدمة دخول الزائرين يكون مخالفاً لصحيح حكم القانون.

كما لاحظت الجمعية العمومية أنه وإن كانت عقود تأجير مساحات فضاء تتفق مع عقود استغلال الأماكن المجهزة للغير الخاضعة للضريبة العامة على المبيعات، في أن المؤجر يلتزم - فيها جميعاً - بتمكين المستأجر من الانتفاع بالمكان محل الإيجار، إلا أن ولوج هذه الإيجارات في عداد خدمات التشغيل للغير الخاضعة للضريبة على وفق أحكام القانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢ سالف الذكر منوط في مقام أول بتوافر عنصر التجهيز الفني الخاص لهذه المساحات لكي تصلح في الغرض موضوع العقد، ومنوط في مقام ثان بقيام المؤجر بالإشراف على هذه المساحات بمعرفته وعماله، من أجل تمكين المظهر الخدمي للمستأجر من الانتفاع



تابع الفتوى ملف رقم: ٥٢٨٣/٢/٣٢

(٥)

بها، أو بالحق في ثمارها، وبغير هذا وذلك لا يتحقق في هذه الإجراءات معنى خدمات التشغيل للغير الخاضعة للضريبة العامة على المبيعات.

وحيث إنه عن الطلب الثاني من النزاع المائل، والخاص بتسجيل مستشفى جامعة أسيوط عن مبيعات البوفيه بفترة ١٣٪ اعتباراً من ٢٠١٦/٩/٨، وبفترة ١٤٪ اعتباراً من ٢٠١٧/٧/١، فإن الثابت من كتاب رئيس جامعة أسيوط أن كافتيريا المستشفى تم التعاقد عليها مع مستغل ليديرها بمعرفته، ولما كانت المساحة المؤجرة لهذا الغرض لم تقم الجامعة بتجهيزها على نحو يخضعها للضريبة على القيمة المضافة وكانت ضريبة القيمة المضافة تعد من الضرائب غير المباشرة والتي يتحملها في النهاية مستهلك السلعة أو متلقي الخدمة، ويكون على بائع السلعة أو مؤدي الخدمة تحصيل هذه الضريبة وتوريدها للمصلحة، فمن ثم يعد المتزايد الذي تم التعاقد معه هو المكلف قانوناً بتحصيل وتوريد هذه الضريبة إلى المصلحة وليس المستشفى الأمر الذي يغدو تسجيل مستشفى جامعة أسيوط في الضريبة على القيمة المضافة عن مبيعات البوفيه بفترة ١٣٪ اعتباراً من ٢٠١٦/٩/٨، وبفترة ١٤٪ اعتباراً من ٢٠١٧/٧/١ مخالفاً لصحيح حكم القانون على النحو المشار إليه.

لذلك

انتهت الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع إلى إلزام وزارة المالية بإلغاء تسجيل مستشفى أسيوط الجامعي في الضريبة على القيمة المضافة لدى مصلحة الضرائب المصرية على إيرادات خدمة دخول الزائرين ومبيعات البوفيه، وذلك على النحو المبين بالأسباب.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحريراً في: ١١/٢٨/٢٠٢٠

رئيس
الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع
المستشار/
يسرى هاشم سليمان الشيخ
النائب الأول لرئيس مجلس الدولة

