

بسم الله الرحمن الرحيم



جمهورية مصر العربية

مجلس الدولة

رئيس الجمعية العمومية لتسوية القنوي والتشريع  
المستشار النائب الأول لرئيس مجلس الدولة

رقم التبليغ:	١٦٧٤
بتاريخ:	٢٠١٨/٤/٢٩

ملف رقم: ٧٨٨/٢/٣٧

السيد اللواء/ محافظ الغربية

تحية طيبة، وبعد

فقد اطلعنا على كتابكم رقم (١٦/٨٨٥) المؤرخ ٢٠١٧/٤/١٢م الموجه إلى السيد المستشار/ رئيس مجلس الدولة بشأن طلب الرأي في مدى خضوع منتجات وحدة الصيانة والتدريب بطنطا للضريبة العامة على المبيعات، ومدى قانونية حجز مصلحة الضرائب على المبيعات على أموال الوحدة، وتحديد قيمة الضريبة العامة على المبيعات لصالح الغير أو ما يكون محلاً للبيع أو التداول وما إذا كانت (٢,٩%) أم (١٠%).

وحاصل الوقائع - حسبما يبين من الأوراق - أن الوحدة المذكورة التابعة لمحافظة الغربية تزال أعمال الطباعة والصناعة الخشبية وصناعة الملابس الجاهزة لصالح الديوان العام للمحافظة كأحد المشروعات الإنتاجية بالمحافظة، وأن مأمورية الضرائب على المبيعات بالمحافظة طالبتها بقيمة ضريبة المبيعات عن أعمالها اعتباراً من ٢٠١٠/٧ حتى ٢٠١٣/٦، وإزاء ذلك طلبتم عرض الموضوع على الجمعية العمومية.

ونفيد: أن الموضوع عُرض على الجمعية العمومية لتسوية القنوي والتشريع بجلستها المعقودة في ٢٨ من نوفمبر عام ٢٠١٨م، الموافق ٢٠ من ربيع الأول عام ١٤٤٠هـ؛ فتبين لها أن القانون المدني ينص في المادة (٨٧) منه على أن: "١- تُعتبر أموالاً عامة، العقارات والمنقولات التي للدولة أو للأشخاص الاعتبارية العامة، والتي تكون مخصصة لمنفعة عامة بالفعل أو بمقتضى قانون أو مرسوم أو قرار من الوزير المختص. ٢- وهذه الأموال لا يجوز التصرف فيها أو الحجز عليها أو تملكها بالتقادم".



كما استعرضت الجمعية العمومية قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١، والذي كان ينص في المادة (١) منه على أن: "يقصد في تطبيق أحكام هذا القانون بالألفاظ والعبارات الآتية، التعريفات الموضحة قرين كل منها... المكلف: الشخص الطبيعي أو المعنوي المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كان منتجًا صناعيًا أو تاجرًا أو مؤديًا لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه في هذا القانون، وكذلك كل مستورد لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة بغرض الاتجار مهما كان حجم معاملاته. السلعة: كل منتج صناعي سواء كان محليًا أو مستوردًا... الخدمة: كل خدمة واردة بالجدول رقم (٢) المرفق. البيع: هو انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع، ولو كان مستوردًا إلى المشتري... التصنيع: هو تحويل المادة، عضوية أو غير عضوية بوسائل يدوية أو آلية أو غيرها من الوسائل، إلى منتج جديد، أو تغيير حجمها أو شكلها أو مكوناتها أو طبيعتها أو نوعها... المنتج الصناعي: كل شخص طبيعي أو معنوي يُمارس بصورة اعتيادية أو عرضية وبصفة رئيسية أو تبعية أية عملية تصنيع. مورد الخدمة: كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم بتوريد أو أداء خدمة خاضعة للضريبة...".

وكان ينص في المادة (٢) منه على أن: "تفرض الضريبة العامة على المبيعات على السلع المصنعة المحلية والمستوردة إلا ما استثني بنص خاص..."، كما نصت المادة (٦) منه على أن: "تستحق الضريبة بتحقيق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين وفقًا لأحكام هذا القانون، ويُعتبر في حكم البيع قيام المكلف باستعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض خاصة أو شخصية أو التصرف فيها بأي من التصرفات القانونية...". ونصت المادة (١٨) منه على أن: "على كل منتج صناعي بلغ أو جاوز إجمالي قيمة مبيعاته من السلع الصناعية المنتجة محليًا الخاضعة للضريبة والمعفاة منها خلال الاثني عشر شهرًا السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون ٥٤ ألف جنيه، وكذلك على مورد الخدمة الخاضعة للضريبة وفقًا لأحكام هذا القانون إذا بلغ أو جاوز المقابل الذي حصل عليه نظير الخدمات التي قدمها في خلال تلك المدة هذا المبلغ، أن يتقدم إلى المصلحة بطلب لتسجيل اسمه وبياناته على النموذج المُعد لهذا الغرض وذلك خلال المدة التي يحددها الوزير...".



كما استعرضت الجمعية العمومية اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة العامة على المبيعات الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٦١) لسنة ١٩٩١ والتي نصت المادة (٤) منها على أن: "يراعى فى تطبيق أحكام المواد (٤، و٥، و٦) من القانون ما يلى: ١- ٢... - ٣... - لا يعتبر استعمالاً للسلعة فى أغراض خاصة أو شخصية أو انتقال السلعة المصنعة من مرحلة إنتاج إلى مرحلة إنتاج أخرى بين خطوط الإنتاج داخل المصنع وخارجه...".

واستظهرت الجمعية العمومية - مما تقدم - وحسبما انتهى إليه إفتاؤها بجلسة ٢٠٠٣/١١/٥ - أن المشرع فى قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ - قبل إلغائه بالقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة - وضع تنظيمًا شاملاً للضريبة العامة على المبيعات عيّن بمقتضاه السلع والخدمات الخاضعة للضريبة، فأخضع السلع المحلية والمستوردة والخدمات التى أورد بيانها بالجدول المرافق للقانون لهذه الضريبة، وجعل مناط استحقاقها مجرد بيع السلعة أو تأدية الخدمة من المكلف، واعتبر المشرع فى حكم البيع قيام المكلف باستعمال السلعة فى أغراض خاصة أو شخصية، أما السلع المستوردة فجعل استحقاق تلك الضريبة عنها منوطاً بتحقق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية، وعيّن المشرع فئة الضريبة وقرر إضافتها إلى ثمن السلعة أو مقابل الخدمة يحصلها المكلف ويوردها إلى الخزنة العامة، وتظل القيمة المدفوعة فعلاً ثمنًا للسلعة أو مقابلًا للخدمة فقط وعاء هذه الضريبة، ويتحمل المستهلك للسلعة أو الخدمة الضريبة التى يُحصلها منه البائع أو مؤدى الخدمة، وقد عرف المشرع السلعة بأنها كل منتج صناعى سواء كان محليًا أو مستوردًا، ثم عرف المنتج الصناعى بأنه كل شخص يُمارس عملية تصنيع سواء كان طبيعيًا أو معنويًا، وسواء كانت الممارسة اعتيادية أو عرضية، وسواء كانت تتم بصفة رئيسية أو تبعية، وغنى عن البيان أن المنتج الصناعى بهذا التعريف الشامل لا يفلت منه أى ممارس لأى عمل أيًا كان، ولو كان عملاً منزليًا، الأمر الذى لا يظهر منه أن يكون قصد المشرع قد انصرف إليه ليخضع للضريبة عمل الإنسان لنفسه ولخدمته الذاتية من صنوف الأنشطة الذاتية والمنزلية والأسرية، والمنتج الصناعى يجد حده فى عبارة المنتج الصناعى الذى عرفت به السلعة فى النص ذاته، والسلعة بمفهومها الاقتصادى هى ما ينتج خصصًا لأجل الانتقال



من شخص له وجود قانوني ومالي مستقل إلى آخر له كذلك وجود قانوني ومالي مستقل، بحيث لا يدخل في مفهومها ما ينتجه الشخص لنفسه ولاستهلاكه واستعماله من مصنوعات هي مواد جرى تحويلها إلى منتج جديد يتغير في الحجم أو الشكل أو المكونات أو الطبيعة أو النوع حسبما عرف النص ذاته لفظ (التصنيع)، ومن ثم ينسجم تعريف (المنتج) بهذا القيد نصًا وعقلًا مع تعريف السلعة ومع ما أورده النص ذاته عن البيع نقلًا للملكية أو أداء للخدمة، كما ينسجم تعريف الإنتاج بهذا القيد مع تعريف الاستيراد الذي قيد (بغرض الاتجار)، وذلك كله سواء كان التداول أو البيع أو الاتجار متعلقًا بأعيان أو بمنافع خضعت لقانون الضريبة على المبيعات، كذلك فإن انتقال السلعة أو مكونات المنتج الصناعي من مرحلة إلى مرحلة في العملية الإنتاجية بين خطوط الإنتاج، سواء داخل المصنع أو خارجه، لا يخضع بمراحله تلك للضريبة العامة على المبيعات، إذ إن ما يخضع لها هو المنتج النهائي أو السلعة التي جرى تشكيلها بقصد التداول أو البيع أو الاتجار.

وحيث إن وحدة الصيانة والتدريب التابعة للديوان العام لمحافظة الغربية تزاول أنشطة الطباعة والصناعات الخشبية وصناعة الملابس الجاهزة لصالح الديوان العام للمحافظة، ومن ثم فإن هذه المنتجات لا تخضع للضريبة العامة على المبيعات لأنها ليست محلًا للبيع أو التداول أو الاتجار من جانب المحافظة، وإنما لاستخدامها في تحقيق أغراضها، فإن زادت هذه المنتجات على حاجتها وكانت محلًا للبيع أو التداول خضعت للضريبة متى بلغت قيمة مبيعاتها حد التسجيل المنصوص عليه في القانون، وبذلك لا تُعتبر الأعمال المشار إليها منتجات ولا سلعًا بالمعنى الذي أخضعه المشرع لقانون الضريبة العامة على المبيعات، ما دامت تُستخدم في المنافع العامة للمحافظة لأداء وظيفتها، نزولًا على القاعدة المقررة من أنه لا ضريبة على الأموال العامة بحسبانها تنتجها لذاتها وليس لغيرها.

أما توقيع مصلحة الضرائب على المبيعات الحجز على أموال الوحدة لدى الغير، فقد استظهرت الجمعية العمومية من نص المادة (٨٧) من القانون المدنى سالف البيان - وحسبما استقر عليه إفتاؤها - أن المشرع اعتبر الأموال المملوكة للدولة وللأشخاص الاعتبارية العامة أموالًا عامة، وحظر تملكها أو الحجز عليها استيفاء لأي حق من الحقوق، ومن ثم لا يجوز الحجز على أموال الوحدة لدى الغير.



أما تحديد نسبة الضريبة المستحقة على المبيعات لصالح الغير أو ما يكون محلاً للبيع أو التداول وما إذا كانت (٢,٩%) أم (١٠%)، فقد خلت الأوراق من أي نزاع بين الجهة الخاضعة (مركز التدريب والصيانة) ومصاحبة الضرائب حول تحديد نسبة الضريبة، لا سيما أن الوحدة المشار إليها حصلت ضريبة مبيعات بواقع (١٠%) من قيمة السلع المذكورة بحسب ما جاء بكتاب المدير العام للحسابات بالمحافظة المؤرخ ٢٠١٢/٢/٢، ولم تنازعها في ذلك مصلحة الضرائب على المبيعات.

### لذلك

انتهت الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع إلى:

أولاً: عدم خضوع أعمال الطباعة والصناعة الخشبية وصناعة الملابس الجاهزة التي تزاولها وحدة الصيانة والتدريب التابعة لديوان عام محافظة الغربية للضريبة العامة على المبيعات بالنسبة إلى ما تُنتجه لاستعمال المحافظة في تحقيق أغراضها.

ثانياً: خضوع إنتاج الوحدة المشار إليها للضريبة العامة على المبيعات بالنسبة إلى ما تُنتجه لصالح الغير أو يكون محلاً للبيع أو التداول متى بلغ حد التسجيل المنصوص عليه في القانون.

ثالثاً: عدم جواز حجز مصلحة الضرائب على المبيعات على أموال الوحدة المشار إليها، وذلك على النحو المبين بالأسباب.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته.

تحريراً في: ٢٩ / ١٢ / ٢٠١٨

رئيس  
الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع

المستشار

يحيى محمد محمد إسماعيل  
النائب الأول لرئيس مجلس الدولة

