

مجلس الدولة

الجمعية العمومية للقسمى الفتوى والنشريع

رقم التبليغ : ٣٩٢	
بتاريخ : ٢٠٠٦ / ٤ / ١٥	

ملف رقم : ٣٢٠ / ٢ / ٣٧٣٠

السيد الفريق / رئيس هيئة قناة السويس

تحية طيبة وبعد

فقد اطلعنا على كتابكم رقم ٣٩٥ بتاريخ ٢٨/١١/٢٠٠٥ بطلب إلزام مصلحة الضرائب على المبيعات [ مأمورية الإسماعيلية ] برد مبلغ ٣١٢٠٧٣,٨٠ جنيهاً قيمة الضريبة الأصلية على المبيعات التي قامت المصلحة باستدائها عن أعمال الاستخدام الخاص لمطبعة الهيئة خلال الفترة من يناير ١٩٩٧ حتى شهر ديسمبر ٢٠٠٣، وكذا عدم أحقية مصلحة الضرائب على المبيعات في مطالبة الهيئة بمبلغ ٢٧٨٨٦٤,٢٥ جنيهاً كضريبة إضافية عن ذات الفترة.

وحاصل وقائع الموضوع \_ حسبما يبين من الأوراق \_ أن هيئة قناة السويس أنشأت مطبعة لتوفير إحتياجتها الضرورية من المطبوعات اللازمة لإدارة شئونها ثار بشأنها خلاف بين الهيئة ومصلحة الضرائب على المبيعات [ مأمورية الإسماعيلية ] حول مدى خضوع أعمال الاستخدام الخاص بالهيئة للضريبة العامة على المبيعات، وبتاريخ ١ / ٤ / ٢٠٠٤ تم الاتفاق بين الهيئة والمصلحة على ان تقوم الهيئة بسداد مبلغ ٣٢٣٤٢٧,٨٠ جنيهاً كضريبة مبيعات عن هذه الأعمال عن الفترة من ١/١٩٩٧ حتى ١٢/٢٠٠٣، وبالفعل قامت الهيئة بسداد مبلغ ٣١٢٠٧٣,٨٠ جنيهاً كضريبة مبيعات عن فترة الحساب آنفه البيان، إلا ان مصلحة الضرائب على المبيعات، عاودت مطالبة الهيئة بسداد مبلغ ٢٧٨٨٦٤,٢٥ جنيهاً كضريبة إضافية عن ذات الفترة بزعم تراخي الهيئة في سداد الضريبة الأصلية، ولذلك فقد طلبتم الرأي.



ونفيد أن الموضوع عُرض على الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بجلستها المنعقدة في ١٥ من مارس سنة ٢٠٠٦م الموافق ١٥ من صفر سنة ١٤٢٧هـ فاستعرضت قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ الذي 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 منتجاً صناعياً أو تاجراً أو مؤدياً 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 محلياً أو مستورداً . . . . . الخدمة : كل خدمة واردة بالجدول رقم (٢) المرافق . البيع : هو انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع، ولو كان مستورداً، 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" وتنص المادة (٢) منه على أن "تفرض الضريبة العامة على المبيعات على السلع المصنعة المحلية والمستوردة إلا ما استثنى بنص خاص . . . . .". كما تنص المادة (٦) على أن "تستحق الضريبة بتحقق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين وفقاً 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 . . . . .". وتنص المادة (١٨) على أن "على كل منتج



صناعى بلغ أو جاوز إجمالى قيمة مبيعاته من السلع الصناعية المنتجة محلياً الخاضعة للضريبة والمعفاة منها خلال الإثنى عشر شهراً السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون ٥٤ ألف جنية، وكذلك على مورد الخدمة الخاضعة للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون إذا بلغ أو جاوز المقابل الذى حصل عليه نظير الخدمات التى قدمها فى خلال تلك المدة هذا المبلغ، أن يتقدم إلى المصلحة بطلب لتسجيل اسمه وبياناته على النموذج المعد لهذا الغرض وذلك خلال المدة التى يحددها الوزير ... ."

كما استعرضت الجمعية العمومية اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة العامة على المبيعات الصادرة بقرار وزير المالية رقم ١٦١ لسنة ١٩٩٩ والتي نصت المادة (٤) منها على أن "يراعى فى تطبيق أحكام المواد ( ٤ ، ٥ ، ٦ ) من القانون ما يلى : - ١ - ... ٢ - لا يعتبر استعمالاً للسلعة فى أغراض خاصة أو شخصية انتقال السلعة المصنعة من مرحلة إنتاج إلى مرحلة إنتاج أخرى بين خطوط الإنتاج داخل المصنع وخارجه ... ."

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم - وحسبما استقر عليه إفتاؤها - أن المشرع فى قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وضع تنظيمياً شاملاً للضريبة العامة على المبيعات عين بمقتضاه السلع والخدمات الخاضعة للضريبة، فأخضع السلع المحلية والمستوردة والخدمات التى أورد بيائها بالجدول المرافق للقانون هذه الضريبة، وجعل مناط استحقاقها مجرد بيع السلعة أو تأدية الخدمة من المكلف، وأعتبر المشرع فى حكم البيع قيام المكلف باستعمال السلعة فى أغراض خاصة أو شخصية، أما بالنسبة للسلع المستوردة فجعل استحقاق تلك الضريبة منوطاً بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية، وعين المشرع فئة الضريبة وقرر إضافتها إلى ثمن السلعة أو مقابل الخدمة بحيث يقوم المكلف بتحصيلها وتوريدها إلى الخزانة العامة، وتظل القيمة المدفوعة فعلاً ثمناً للسلعة أو مقابلاً



للخدمة فقط وعاء هذه الضريبة، ويتحمل المستهلك للسلعة أو متلقى الخدمة بالضريبة التي يحصلها منه البائع أو مؤدى الخدمة، وقد عرف المشرع السلعة بأنها كل منتج صناعي سواء كان محلياً أو مستورداً، ثم عرف المنتج الصناعي بأنه كل شخص يُمارس عملية تصنيع سواء كان الشخص طبيعياً أو معنوياً وسواء كانت الممارسة اعتيادية أو عرضية وسواء كانت تتم بصفة رئيسية أو تبعية، وغنى عن البيان أن المنتج الصناعي بهذا التعريف الشامل لا يفلت منه أى ممارس لأى عمل أياً كان وحتى ولو كان عملاً منزلياً، الأمر الذى لا يظهر منه أن يكون قصد المشرع قد انصرف إليه ليخضع للضريبة عمل الإنسان لنفسه وخدمته الذاتية من صنوف الأنشطة الذاتية والمنزلية والأسرية، والمنتج الصناعي يجد حده في عبارة المنتج الصناعي الذى عرفت به السلعة في النص ذاته والسلعة بمفهومها الاقتصادي هي ما ينتج بقصد التداول والانتقال من شخص له وجود قانوني مالى مستقل إلى آخر له كذلك وجود قانوني ومالى 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 نصاً وعقلاً مع تعريف السلعة ومع ما أورده النص ذاته عن البيع نقلاً للملكية أو أداء للخدمة كما ينسجم تعريف الإنتاج بهذا القيد مع تعريف الإستيراد الذى قيد (بغرض الاتجار) وذلك كله سواء كان التداول أو البيع أو الأتجار متعلقاً بأعيان أو متعلقاً 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 أن ما يخضع لها هو المنتج النهائى أو السلعة التي جرى تشكيلها بقصد التداول أو البيع أو الاتجار .

ومن حيث إنه لما كان ما تقدم وكانت المطبعة المملوكة لهيئة قناة السويس تقوم على تلبية احتياجاتها من المطبوعات الورقية اللازمة للقيام بأعمالها من دفاتر وسجلات وأوراق وملفات وغيرها، ومن ثم فإن هذه المطبوعات لا تخضع للضريبة العامة على المبيعات لأنها ليست محلاً للبيع أو التداول أو الاتجار من جانب هيئة قناة السويس وإنما تستخدمها لتحقيق أغراضها، إذ

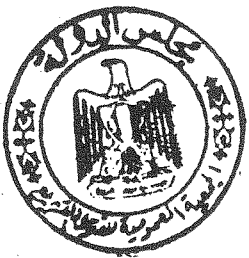


أن ما تنتجه هذه المطبعة لا يعد بهذه المثابة سلعاً أو منتجات بالمعنى الذى أخضعه المشرع لقانون الضريبة العامة على المبيعات طالما أنها تستخدم لتلبية إحتياجات الهيئة من المطبوعات، وعلى ذلك فإن قيام مصلحة الضرائب على المبيعات بتحصيل مبلغ ٣١٢٠٧٣,٨٠ جنيهاً كضريبة مبيعات على ما طبعته للهيئة المشار إليها لإستخدامها الخاص فى الفترة من يناير ١٩٩٧ حتى ديسمبر ٢٠٠٣، يكون قد تم بالمخالفة لصحيح حكم القانون.

كما استظهرت الجمعية العمومية من نص المادتين ( ١٨١ و ١٨٢ ) من القانون المدنى \_ وعلى ما جرى به إفتاؤها \_ أن المشرع ألزام كل من تسلم على سبيل الوفاء ما ليس مستحقاً له رد ما أخذه بدون حق إلى الموفى وهذا تطبيق خاص للقاعدة العامة فى الإثراء بلا سبب لأن التزام من حصل له الوفاء بالرد لا يقوم على فعل حاق منه، ولأنه بإستيفائه ما لا حق له فيه يكون قد اثرى على حساب الموفى بدون سبب، فالأمر يتعلق بوفاء تخلف أحد أركانه وهو ركن السبب، وتخلف السبب هو الذى يجعل الوفاء دفعاً لدين غير مستحق يستوى فى ذلك أن يكون هذا السبب لم يتحقق أو يكون قد زال بعد أن تحقق.

ولما كان ما تقدم وكانت مصلحة الضرائب على المبيعات [ مأمورية الإسماعيلية ] قد حصلت من هيئة قناة السويس مبلغ ٣١٢٠٧٣,٨٠ جنيهاً كضريبة غير واجبة على منتجات المطبعة التى تديرها الهيئة، فإنها تكون قد قامت بتحصيل ما ليس مستحقاً لها ويتعين عليها رد ما حصلته.

ومن حيث إنه عن ضريبة المبيعات الإضافية التى تطالب بها مصلحة الضرائب على المبيعات عن ذات فترة الحساب آنفة البيان، فقد استظهرت الجمعية العمومية من نص المادة ( ١ ) من قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ \_ وعلى ما جرى به إفتاؤها \_ أن الضريبة الإضافية المقررة بمقتضى قانون الضريبة العامة على مبيعات هى ضريبة تبعية تستند فى وجودها من التراخى فى سداد الضريبة الأصلية وذلك بفرض ضريبة أخرى بواقع ٥,٥% من الضريبة الأصلية غير المسددة عن كل أسبوع أو جزء منه يلى نهاية الفترة



المحددة للسداد ويتم تحصيلها مع الضريبة الأصلية وبذات إجراءاتها، وبهذه المثابة فإنه لا يسوغ عقلاً ومنطقاً المطالبة بهذه الضريبة تبعاً لتخلف مناط استحقاق الضريبة الأصلية.

ومن حيث أنه متى استبان ما تقدم، وكان الثابت عدم خضوع ما تطبعه مطبعة هيئة قناة السويس للاستخدام الخاص بالهيئة للضريبة العامة على المبيعات وإلزام مصلحة الضرائب على المبيعات برد مبلغ الضريبة الأصلية الذي سبق وأن حصلته من هيئة قناة السويس، فإنه يتعين رفض مطالبة مصلحة الضرائب على المبيعات بأحققتها في إستئداء مبلغ ٢٥.٢٧٨٨٦٤ جنيهاً كضريبة إضافية وذلك لتخلف مناط فرض الضريبة الأصلية عن ذات فترة الحساب.

## لذلك

انتهت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع إلى:

أولاً: عدم خضوع مطبعة هيئة قناة السويس للضريبة العامة على المبيعات فيما تؤديه لهيئة من خدمات طباعة.

ثانياً: إلزام مصلحة الضرائب على المبيعات برد مبلغ ٨.٠٧٣.٣١٢ جنيهاً لهيئة قناة السويس.

وذلك على النحو المبين بالأسباب.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته.

تحريراً في / / ٢٠٠٦

رئيس الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع

جمال السيد

المستشار / جمال السيد كروج

لنائب الأول لرئيس مجلس الدولة

