

بسم الله الرحمن الرحيم

رقم التبليغ:	٢٣٩
بتاريخ:	٢٠٢١/٢/٢٥

ملف رقم: ٥٢٨٦/٢/٣٢

مركز المعلومات  
مجلس الدولة  
مركز المعلومات  
مجلس الدولة



جمهورية مصر العربية  
مجلس الدولة  
رئيس الجمعية العمومية لتسليم الفتوى والتشريع  
المستشار النائب الأول لرئيس مجلس الدولة

السيد المهندس / رئيس الوحدة المحلية لمركز ومدينة المنيا

تحية طيبة، وبعد،

فقد اطلعنا على كتابكم رقم (٢٣٤٤) المؤرخ ٢٩/٤/٢٠٢٠، بشأن النزاع القائم بين الوحدة المحلية لمركز ومدينة المنيا، ومصلحة الضرائب المصرية، بخصوص خضوع مشروع مصنع بلاط مجلس مدينة المنيا للضريبة العامة على المبيعات، مع ما يترتب على ذلك من آثار.

وحاصل الوقائع- حسبما يبين من الأوراق- أن مصلحة الضرائب المصرية (مأمورية المنيا للقيمة المضافة) كانت قد أخطرت مصنع بلاط مجلس مدينة المنيا بنموذجي (١٤ و ١٥) ض.ع.م. بالمطالبة بسداد مبلغ إجمالي (٣٧٠٠٠) جنيه كضريبة عامة على المبيعات عن الفترات من (٢٠١٢/٦) حتى (٢٠١٥/٢)، مما حدا بالوحدة المحلية لمركز ومدينة المنيا التابع لها المصنع بسداد هذا المبلغ، وبتاريخ ١٠/١٢/٢٠١٨ فوجئت الوحدة المحلية المذكورة بإعلانها بالتنبيه بالأداء والإنذار بالحجز من أجل سداد مبلغ (٢٩٧٥٨,٦) جنيهاً قيمة الضريبة الإضافية المقررة نتيجة التأخر في أداء ضريبة المبيعات الأصلية المشار إليها، وإزاء ما أفاد به الجهاز المركزي للمحاسبات بقريره رقم (١١١) المؤرخ ٤/٦/٢٠١٤ بشأن عدم قانونية تحصيل ضريبة مبيعات عن الأعمال التي خضعت لها المصنع لصالح الوحدة المحلية وصالح المحافظة، فإنه لا يجوز لمصلحة الضرائب إخضاع هذا المصنع لهذه الضريبة لعدم تأديته أية خدمات تشغيل لصالح الغير، لذا فقد طلبتهم عرض النزاع على الجمعية العمومية للفتوى والتشريع ونفيد: أن النزاع حاض على الجمعية العمومية لتسليم الفتوى والتشريع وجلستها المعقودة في ٢٧ من يناير عام ٢٠٢١ الموافق ١٤ من جمادى الآخرة عام ١٤٤٢هـ؛ فتبين لها أن المادة (٥٢)

تابع الفتوى ملف رقم: ٥٢٨٦/٢/٣٢

(٢)

من القانون المدنى تنص على أن: "الأشخاص الاعتبارية هي: ... ٦ - كل مجموعة من الأشخاص أو الأموال تثبت لها الشخصية الاعتبارية بمقتضى نص فى القانون"، وأن (١٨١) منه تنص على أن: "١- كل من تسلم على سبيل الوفاء ما ليس مستحقاً له وجب عليه رده... ٢-...", وأن المادة (١٨٢) منه تنص على أن: "يصح استرداد غير المستحق إذا كان الوفاء قد تم تنفيذاً لالتزام لم يتحقق سببه أو لالتزام زال سببه بعد أن تحقق". وأن المادة (١) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١- قبل إلغائه بالقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة- كانت تنص على أن: "يقصد فى 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 فى 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... مورد الخدمة: كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم بتوريد أو أداء خدمة خاضعة للضريبة... الضريبة الإضافية: ضريبة مبيعات إضافية بواقع ٠.٥ % من قيمة الضريبة غير المدفوعة عن كل أسبوع أو جزء منه يلي نهاية الفترة المحددة للسداد..."، وأن المادة (٢) منه كانت تنص على أن: "تفرض الضريبة العامة على المبيعات... وتفرض الضريبة على الخدمات الواردة بالجدول رقم (٢) المرافق لهذا القانون...". وأن الفقرة الأخيرة من المادة (٣٢) منه تنص على أنه: "وفي حالة عدم أداء الضريبة فى الموعد المحدد تستحق الضريبة الإضافية، ويتم تحصيلها مع الضريبة وبذات إجراءاتها...". كما تبين لها أن المادة (٢) من قانون نظام المصارف العامة الصادر بالقانون رقم (٤٣) لسنة ١٩٧٩ تنص على أن: "تتولى وحدات الإدارة المحلية فى حدود الصلاحيات العامة والخطة العامة للدولة إنشاء وإدارة جميع المرافق العامة الواقعة فى دائرتها... كما تفرض المصارف العامة على كل من المحافظات وباقي الوحدات من الاختصاصات المنصوص عليها فى هذه العادة... (٤١) منه تنص على أن: "... وينشئ المجلس الشعبي المحلي للمركز حساباً للخدمات والتنمية للمركز ويصهره بتنظيم هذا الحساب قرار من المحافظ وتعتبر أموال هذا الحساب أموالاً عامة وبصفة خاصة فيما يتعلق بتطبيق قانون العقوبات وفيما يختص بالتحصيل والصرف والرقابة ولا يتولى فائض هذا الحساب إلى الخزانة العامة...". وأن المادة (٧) من اللائحة التنفيذية لقانون نظام الإدارة المحلية

المشار إليه الصادرة بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم (٧٠٧) لسنة ١٩٧٩ تنص على أن: "... وتباشر الوحدات المحلية كل في دائرة اختصاصها الأمور الآتية: تقرير احتياجات مواد البناء والعمل على توفيرها ووضع قواعد توزيعها...".

واستعرضت الجمعية العمومية ما استقر عليه إفتاؤها من أن المشرع فى قانون الضريبة العامة على المبيعات المشار إليه وضع تنظيمًا شاملًا لتلك الضريبة، عيّن بمقتضاه السلع والخدمات الخاضعة لها. وقد عين السلع الخاضعة بالوصف، وعين الخدمات الخاضعة بالترديد العيني، فلم يخضع للضريبة سوى تلك الخدمات التي نص عليها تحديداً فى الجدول رقم (٢) المرفق بالقانون، ومنها خدمات التشغيل للغير. بيد أن المشرع فى مقام ذلك التعيين، قرر أن خدمات التشغيل للغير الخاضعة للضريبة هى تلك التى تؤدى للغير، بمفاد أن الواقعة المنشئة للضريبة فى تلك الأحوال إنما هى تلك التى يتوفر لها طرفان: يكون أحدهما مؤديًا لتلك الخدمة، والآخر متلقيًا لها؛ الأمر الذى يستلزم معه - والحال هذه - أن تكون الخدمة المؤداة بين شخصين اعتباريين أو طبيعيين متميزين بعضهما عن بعض، وذلك حتى يتحقق لتلك الخدمة مفهوم البيع من حيث الانتقال من شخص له وجود قانوني ومالى مستقل إلى آخر له وجود قانوني ومالى مناظر ومستقل. فإذا ما انتفى ذلك المفهوم، كما فى حال قيام الشخص - الطبيعي أو الاعتباري - بأداء خدمة لنفسه أو قام بنشاط ذاتي أو اضطلع بأحد أوجه الأعمال الخدمية المنوط به قانونًا تأديتها لذاته باعتباره متلقيها المستفيد منها، فلا مغدى من انحسار مفهوم البيع عنه، وارتفاع مفهوم خدمات التشغيل للغير عن تلك الأعمال الخدمية، لتضحى غير مخاطبة بنصوص قانون الضريبة العامة على المبيعات، ويرتفع عن القوائم بتلك الأعمال كل إلزام بالتسجيل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات، كونه لا يصير - وفق هذا الفهم - مكلفًا بالخدمة لعدم تأديته إياها للغير.

كما استعرضت الجمعية العمومية ما استقر عليه إفتاؤها من أن ما قرره المشرع بقانون الإدارة المحلية المشار إليه بشأن إنشاء حسابات المحافظات أو الوحدات المحلية الأخرى، والتي تتولى تمويل المشروعات الإنتاجية والتنمية المحلية التى تنهال وفقًا لخطة معينة يتم اعتمادها فى إطار الخطة العامة للدولة، إنما هو لا يعدو فهمه - وهو الذى لا يكون من صميم اختصاصات المحافظة، إذ لا يعدو ذلك الحساب وتلك المشروعات التى يمولها أن تكون مندمجة فى كيان المحافظة وشخصيتها، فلم يميزها المشرع باعتبارها مجموعة من الأموال تنهال فى شكل له شخصيته المعنوية المستقلة على ما قرره القانون المدنى بالمادة (٥٢) منه؛ الأمر الذى تصير معه تلك المشروعات التى يمولها مثل ذلك الحساب جزءًا لا يتجزأ من كيان المحافظة.

كما استعرضت الجمعية العمومية أيضًا ما جرى به إفتاؤها من أن المُشرع بموجب المادة (١٨١) من القانون المدني، ألزم كل من تسلم على سبيل الوفاء ما ليس مُستحقا له رد ما أخذه بدون حق إلي المُوفي، وهذا تطبيق خاص للقاعدة العامة في الإثراء بلا سبب، لأن التزام من حصل له الوفاء بالرد لا يقوم على فعل صادر منه، ولأنه باستيفائه ما لا حق له فيه يكون قد أثرى على حساب المُوفي بدون سبب، لأن الأمر يتعلق بوفاءٍ تخلف أحد أركانه؛ وهو ركن السبب، وتخلف السبب هو الذي يجعل الوفاء دفعاً لدين غير مُستحق، يستوي في ذلك أن يكون هذا السبب لم يتحقق، أو يكون قد زال بعد أن تحقق.

وترتيباً على ما تقدم، ولما كان مشروع مصنع بلاط مدينة المنيا أحد مشروعات الخدمات والتنمية بالوحدة المحلية لمركز ومدينة المنيا، ومنوطاً به القيام بأعمال تصنيع سلعة (البلاط) وتقديم خدمات مقاولات التشييد والبناء المتصلة بشئون الإسكان والشئون العمرانية والمرافق البلدية، وغيرها، داخل هذه المدينة وخارجها، وهى من صميم الأنشطة المنوط بهذه الوحدة المحلية القيام بها، باعتبارها مما تباشره بدائرة اختصاصها، خاصاً بشئون الإسكان والشئون العمرانية والمرافق البلدية، فمن ثم يغدو هذا المشروع فيما يقوم به من أعمال لحساب مجلس مدينة المنيا، إنما هو من قبيل اضطلاع أحد الوحدات المحلية الإدارية بوظيفة من الوظائف المنوط بها قانوناً أداؤها، فهو جزء لا يتجزأ من كيان هذه الوحدة، باعتبار تلك الأعمال مما تؤديها الوحدة المحلية لذاتها، فثمة اتحاد بين مؤدى الخدمة فى مثل هذه الحالات ومتلقيها؛ الأمر الذى يفقد معه المشروع مناط الخضوع للضريبة العامة على المبيعات، ومن ثم لا يجوز مطالبته باستدائها، ويُلقى على عاتقها التزاماً برد مبلغ (٣٧٠٠٠) جنيه قيمة الضريبة العامة على المبيعات (الأصلية) السابق تحصيلها من هذا المشروع بموجب نموذجي (١٤ و ١٥) منيشت ١٣٠٠٠٠ أنفي الذكر، بحسابه مبلغاً استحق عن بيع وخدمات هذا المشروع التى قام بها لحساب مجلس مدينة المنيا، وفقاً لما أفاد به المشروع ولم تتكره مصلحة الضرائب ولم تقدم ما يثبت عكسه، كما تبرأ ذمة الوحدة المحلية من أداء مبلغ (٢٩٧٥٨,٦٠) جنيهاً، المطلوب سداً كضريبة إضافية نتيجة التأخر عن دفع ضريبة الأصلية المشار إليها، بوصفها ضريبة تبعية لا يستحق الوفاء بها متى ثبت عدم مشروعية سداد ضريبة المبيعات الأصلية.

ولا يغير من ذلك ما تمسكت به مصلحة الضرائب من أن مشروع مصنع البلاط أنف الذكر مسجل لديها برقم مستقل عن رقم تسجيل محافظة المنيا، بنحو يضيف على أعماله معنى التشغيل للغير، ويتحقق مناط الخضوع لهذه الضريبة آنذاك، فإن هذا المذهب مردود بأن نطاق هذا التسجيل يتحدد في المحاسبة الضريبية

تابع الفتوى ملف رقم: ٥٢٨٦/٢/٣٢

(٥)

عن أعمال هذا المشروع المقدمة للغير، باعتبار أن أغراضه تتسع لتشمل قيامه بأعمال بيع أو خدمات لحساب الغير، ممن يتوفر فيها مفهوم الاستقلال القانوني والمالي بينهما، دون تلك التي يقوم بها لحساب مجلس مدينة المنيا المندمج في كيانه، على النحو السابق بيانه، الأمر الذي يجدر معه الالتفات عن هذه الوجهة.

### لذلك

انتهت الجمعية العمومية تقسمي الفتوى والتشريع إلى عدم خضوع مشروع مصنع البلاط التابع لمجلس مدينة المنيا للضريبة العامة على المبيعات، عن البيوع والخدمات التي يقوم بها لحسابه أو لحساب الأجهزة التابعة له، مع ما يترتب على ذلك من آثار بشأن إلزام مصلحة الضرائب المصرية برد مبلغ (٣٧٠٠٠) جنيه قيمة الضريبة العكسية على المبيعات (الأصلية) التي سبق أن قامت بتحصيلها عن هذه الأعمال، وبراءة الأعمال، وبراءة الضريبة الإضافية (٢٩٧٥٨,٦) جنيهاً قيمة الضريبة الإضافية المطلوب سدادها نتيجة التأخر في سداد الضريبة العكسية للأصلية المشار إليها، وذلك كله على النحو المبين بالأسباب.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تصديراً في: ٢٠٢١/ ٢ / ١٢٥

رئيس  
الجمعية العمومية لتقسي الفتوى والتشريع

المستشار  
يسرى هاشم سليمان الشيخ  
النائب الأول لرئيس مجلس الدولة