

بسم الله الرحمن الرحيم

١٤٠٥	رقم التبليغ:
٢٠٢٠/٧/١٤٥	بتاريخ:

ملف رقم: ٤٧٦٧/٢/٣٢



جمهورية مصر العربية  
مجلس الدولة

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

السيد المهندس / محافظ أسيوط

تحية طيبة، وبعد

فقد اطلعنا على كتابكم رقم (٢٢٨١) المؤرخ ٢٠١٨/٦/٤م، الموجه إلى السيد الأستاذ المستشار/ رئيس مجلس الدولة، بشأن النزاع القائم بين محافظة أسيوط ومصحة الضرائب المصرية، بخصوص إلزام مصلحة الضرائب على المبيعات وأمورية أسيوط بتطبيق فتوى الجمعية العمومية على مطالباتها لمشروع وحدة الرصف بمحافظة أسيوط بمداد ضرائب مبيعات وما يترتب على ذلك من آثار، ورد ما سبق سداده من ضرائب والذي تولت الأمورية تحصيله دون وجه حق، ورد المبالغ السابق تحصيلها نفاذاً للحكم رقم ٤٨٣ لسنة ٢٠٠٠، وإعفاء مشروع وحدة الرصف من سداد الضريبة على القيمة المضافة بنسبة ٥% حسبما ورد بمطالبات مصلحة الضرائب المصرية، وكيفية التصرف في حالة الخضوع للضريبة عن السنوات السابقة التي لم يتم تحصيل أو احتساب ضرائب القيمة المضافة عنها بالوحدات المحلية التي انتهت موازنتها دون السداد.

وحاصل الوقائع- حسبما يبين من الأوراق- أن مصلحة الضرائب المصرية كانت قد طلبت من محافظة أسيوط بكتابها رقم ٧٩٩٩ المؤرخ ٢٠١٨/٥/٣م خضوع أعمال الرصف التي يتولاها مشروع الرصف بالمحافظة للضريبة على القيمة المضافة بواقع ٥% عملاً بقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر برقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، وطالبت المحافظة بتوريد قيمة هذه الضريبة وما يترتب عليها من ضريبة إضافية، كما سبق أن طالبت المصلحة المحافظة بمداد الضريبة العامة على المبيعات المقررة بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١، على سند من خضوع مشروع رصف الطرق بالمحافظة، لها، على خلاف ما أفتت به الجمعية العمومية في سابق إفتائها من أن هذا المشروع من المشروعات الخدمية التي تزاول أعمال رصف وصيانة الشوارع والطرق وترميم الرصف



تابع الفتوى ملف رقم: ٤٧٦٧/٢/٣٢

(٢)

بالمحافظة، ولا يتمتع بشخصية اعتبارية مستقلة، بل هو جزء من المحافظة وإحدى أدواتها فى تنفيذ خططها فى مجال النقل، فمن ثم يكون ما يؤديه من خدمات إنما هى من صميم اختصاص المحافظة بالقيام بالأعمال العامة دون مقابل بغرض تحقيق الأنشطة المنوط بها ممارستها قانونًا، ولا يدخل فى مفهوم الخدمة التى تؤدى للغير التى أخضعها المشرع للضريبة العامة على المبيعات ومن بعدها الضريبة على القيمة المضافة، بحسبان أن هناك اتحادًا بين مؤدى الخدمة فى هذه الحالة ومتلقيها، وهو ما حدا بالمحافظة إلى التظلم من هذه المطالبة، ولكن دون جدوى، وإزاء ما تقدم فقد طلبتم عرض النزاع على الجمعية العمومية.

ونفيد: أن النزاع عُرض على الجمعية العمومية لسمى الفتوى والتشريع بجلستها المعقودة فى ١٠ من يونيه عام ٢٠٢٠م الموافق ١٨ من شوال عام ١٤٤١هـ؛ فبين 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 فى الأحوال المبينة فى القانون، ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب أو الرسوم إلا فى حدود القانون...". وأن المادة (٥٢) من القانون المدنى تنص على أن: "الأشخاص الاعتبارية هى: ... 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 مستحقًا له وجب عليه رده... ٢-...", وأن المادة (١٨٢) تنص على أن: "يصح استرداد غير المستحق إذا كان الوفاء قد تم تنفيذًا 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: "يُقصد فى تطبيق أحكام هذا القانون بالألفاظ والعبارات الآتية التعريفات الموضحة قرين كل منها: ... المكلف: الشخص الطبيعى أو المعنوى المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كان منتجًا صناعيًا أو تاجرًا أو مؤديًا 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 صناعى سواء كان محليًا أو مستوردًا... الخدمة: كل خدمة واردة بالجدول رقم (٢) المرافق. البيع: هو انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع ولو كان مستوردًا إلى المشتري... مورد الخدمة: كل شخص طبيعى أو معنوى يقوم بتوريد أو أداء خدمة خاضعة للضريبة...". وأن المادة (٢) منه كانت تنص على أن: "تُفرض الضريبة العامة على المبيعات... وتُفرض الضريبة على الخدمات الواردة بالجدول رقم (٢) المرافق لهذا القانون...". وأن المادة (٢٣) منه كانت تنص على أن: "للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع ما سبق سداده أو حسابها من ضريبة على المردودات من مبيعاته وما سبق تحميله



تابع الفتوى ملف رقم: ٤٧٦٧/٢/٣٢

(٣)

من هذه الضريبة على مدخلاته، وكذلك الضريبة السابق تحميلها على السلع المباعة بمعرفة المسجل في كل مرحلة من مراحل توزيعها طبقاً للحدود وبالشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية...". وأن 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 خاصاً كان أو عاماً المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة، سواء كان منتجاً أو تاجرًا أو مؤدياً 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 مؤدٍ أو مستورد لسلعة أو لخدمة منصوص عليها في الجدول المرافق لهذا القانون مهما كان حجم معاملاته. المسجل: المكلف الذي تم تسجيله لدى المصلحة وفقاً لأحكام هذا القانون... مورّد الخدمة: كل شخص طبيعي أو اعتباري يقوم بتوريد أو أداء خدمة خاضعة للضريبة... الضريبة: الضريبة على القيمة المضافة... ضريبة الجدول: 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 (٢) من هذا القانون، ما لم ينص الجدول على خلاف ذلك. السلعة: كل شيء مادي أيّاً كانت طبيعته أو مصدره أو الغرض منه بما في ذلك الطاقة الكهربائية، سواء كان محلياً أو مستورداً... الخدمة: كل ما ليس سلعة، سواء كان محلياً أو مستورداً...". 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 استثنى بنص خاص...". وأن المادة (٣) منه تنص على أن: "يكون السعر العام للضريبة على السلع والخدمات (١٣%) عن العام المالي ٢٠١٦/٢٠١٧، و(١٤%) اعتباراً من العام المالي ٢٠١٧/٢٠١٨...". وأن المادة (٤) منه تنص على أن: "يلتزم المكلفون بتحصيل الضريبة والإقرار عنها وتوريدها للمصلحة في المواعيد المنصوص عليها في هذا القانون"، وأن المادة (٥) منه تنص على أن: "تستحق الضريبة بتحقيق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين في كافة مراحل تداولها وفقاً لأحكام هذا القانون وأياً كانت وسيلة بيعها أو أدائها أو تداولها بما في ذلك الوسائل الإلكترونية...". وأن المادة (٤٣) منه تنص على أن: "تسرى أحكام هذا القانون على السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول المرافق، وذلك فيما لم يرد به نص خاص في هذا الباب والجدول المرافق". وقد تضمن الجدول المرافق لهذا القانون قرين المسلسل (٩) تحت البند (أولاً) "سلع وخدمات تخضع لضريبة الجدول فقط": المقاولات وأعمال التشييد والبناء (توريد وتركيب) بفترة ضريبية (٥%)، وقرين المسلسل (١٢):



تابع الفتوى ملف رقم: ٤٧٦٧/٢/٣٢

(٤)

الخدمات المهنية والاستشارية بفئة ضريبية (١٠%). وأن المادة (٢) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، الصادرة بقرار وزير المالية رقم (٦٦) لسنة ٢٠١٧، تنص على أنه: "في تطبيق أحكام القانون، لا يعد من قبيل البيع الخاضع للضريبة: ١- ... ٢- ما ينتجه الشخص بنفسه ولنفسه دون أن يكون الغرض منه إنتاج سلعة أو خدمة أخرى لبيعها للغير أو أن يستخدم هذا الإنتاج لبيعها أو للتداول من مرحلة إلى أخرى"، وأن المادة (٣) من اللائحة ذاتها تنص على أنه: "في تطبيق أحكام القانون، لا يعتبر من قبيل الخدمات الخاضعة للضريبة: ... ٤- الخدمات العامة التي تؤديها الجهات الحكومية...". وأن المادة (٥١) منها تنص على أنه: "في تطبيق حكم المادة (٤١) من القانون، على كل منتج أو مؤدٍ أو مستورد لسلعة أو لخدمة من السلع أو الخدمات المنصوص عليها بالجدول المرافق للقانون مهما كان حجم مبيعاته أو إنتاجه، أن يتقدم إلى المأمورية المختصة بطلب لتسجيل اسمه وبياناته... وتتبع في شأن التسجيل الإجراءات التالية: ... ٥- بالنسبة للمكلفين وفقاً لأحكام هذه المادة والذين لم يتقدموا للتسجيل، يعدون مسجلين بحكم القانون وفقاً لحكم الفقرة الرابعة من المادة (١٦) من القانون من تاريخ بداية مزاوله النشاط، وتسرى عليهم أحكام التسجيل من هذا التاريخ، وعلى المأمورية المختصة إخطارهم بنموذج التسجيل".

كما تبين لها أن المادة (٢) من قانون نظام الإدارة المحلية الصادر بالقانون رقم (٤٣) لسنة ١٩٧٩ تنص على أن: "تتولى وحدات الإدارة المحلية في حدود السياسة العامة والخطة العامة للدولة إنشاء وإدارة جميع المرافق العامة الواقعة في دائرتها... كما تبين اللائحة ما تباشره كل من المحافظات وباقي الوحدات من الاختصاصات المنصوص عليها في هذه المادة...". وتنص المادة (٣٧) منه على أن: "ينشئ المجلس الشعبي المحلي للمحافظة حساباً للخدمات والتنمية المحلية تتكون موارده من...". وتنص المادة (٣٨) منه على أن: "تستخدم موارد حساب الخدمات والتنمية بالمحافظة وفقاً لما يقرره المجلس الشعبي المحلي للمحافظة في الأغراض الآتية: ١- تمويل المشروعات الإنتاجية والخدمات المحلية وفقاً لخطة محلية يتم توزيعها واعتمادها في إطار الخطة العامة للدولة...". وعليه، فقد نصت المادة (١٨) من الفصل الخامس عشر المعنون "شئون النقل" من اللائحة التنفيذية لقانون نظام الإدارة المحلية الصادرة بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم (٧٠٧) لسنة ١٩٧٩ على أن: "تباشر المحافظة في دائرة اختصاصها شئون النقل الآتية: - الطرق والكبارى والنقل - إنشاء وصيانة الطرق الإقليمية وكذلك الأعمال الصناعية الخاصة بها وإقامة وصيانة الكبارى المنشأة عليها، وبالنسبة للمحافظات ذات المدينة الواحدة تتولى المحافظة إنشاء وصيانة جميع أنواع الطرق والكبارى والأنفاق - تنفيذ قانون الطرق العامة والقرارات المكملة له بالنسبة للطرق الإقليمية الواقعة في اختصاص كل محافظة...".



٤٧٦٧

تابع الفتوى ملف رقم: ٤٧٦٧/٢/٣٢

(٥)

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم- حسبما استقر عليه إفتاؤها- أن الأصل في الضريبة أنها فريضة مالية تقتضيها الدولة جبرًا لما لها من ولاية على إقليمها لتنمية مواردها، باعتبار أن حصيلتها تُعدُّ إيرادًا عامًا يؤول إلى الخزنة العامة ليندمج مع غيره من الموارد التي يتم تدبيرها لتشكّل جميعها نهرًا واحدًا لإيراداتها الكلية، وأن إنشاء الضرائب العامة وتعديلها، أو إلغائها، طبقًا للمادة (٣٨) من الدستور الحالي، لا يكون إلا بقانون، ولا يعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون، وأنه لا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب، أو الرسوم، إلا في حدود القانون، وذلك بالنظر إلى خضوع الضرائب العامة لمبدأ الشرعية القانونية وما يفرضه من ضرورة تحديد الأركان الأساسية للضرائب العامة، سواء في إنشائها، أو فرضها، أو في الإعفاء منها، وأن ترد صراحة في القانون، سواء فيما يخص تحديد الوعاء الخاضع للضريبة، أو سعرها، أو الممول الخاضع لها على نحو عام مجرد، وعلى سبيل المساواة بالنسبة إلى جميع الممولين الخاضعين.

كما استظهرت الجمعية العمومية- حسبما استقر عليه إفتاؤها- أن المشرع في قانون الضريبة العامة على المبيعات وضع تنظيمًا شاملًا لتلك الضريبة، عيّن بمقتضاه السلع والخدمات الخاضعة لها. وقد عين السلع الخاضعة بالوصف، وعين الخدمات بالتفريد العيني، فلم يُخضع للضريبة سوى تلك الخدمات التي نص عليها تحديدًا في الجدول رقم (٢) المرفق بالقانون، ومنها خدمات التشغيل للغير، بيد أن المشرع في مقام ذلك التعيين، قرر أن خدمات التشغيل للغير التي تخضع للضريبة هي تلك التي تؤدي للغير، بمفاد أن الواقعة المنشئة للضريبة في تلك الأحوال إنما هي تلك التي يتوفر لها طرفان: يكون أحدهما مؤديًا لتلك الخدمة والآخر متلقيًا لها، فضلًا عن كون الخدمة مما يندرج بأعيان ما أفرده المشرع تحديدًا بالجدول رقم (٢)؛ الأمر الذي 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 ومالي مستقل إلى آخر له وجود قانوني ومالي مناظر ومستقل. فإذا ما انتفى ذلك المفهوم، كما في 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 معدى من انحصار مفهوم البيع عنه، وارتفاع مفهوم خدمات التشغيل للغير عن تلك الأعمال الخدمية، لتضحى غير مخاطبة بنصوص قانون الضريبة العامة على المبيعات، وليرتفع عن القائم بتلك الأعمال كل إلزام بالتسجيل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات.

واستظهرت أيضًا مما تقدم أن المشرع بموجب قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦- والذي حل محل قانون الضريبة العامة على المبيعات- فرض ضريبة غير مباشرة على واقعة بيع السلع، أو أداء الخدمة، وجعل الأصل هو خضوع جميع السلع والخدمات لها، خلافًا لما كانت عليه



تابع الفتوى ملف رقم: ٤٧٦٧/٢/٣٢

(٦)

الحال بالنسبة إلى الضريبة العامة على المبيعات، ووضع سعرًا عامًا موحدًا للضريبة مقداره (١٣%) من ثمن السلعة، أو الخدمة، وذلك عن العام المالي ٢٠١٦/٢٠١٧، وأصبح (١٤%) بدءًا من العام المالي ٢٠١٧/٢٠١٨، دون إخلال بما ورد بشأنه نص، سواء من حيث الخضوع للضريبة على القيمة المضافة، أو سعرها العام، ويتحمل بعبئها مشتري السلعة، أو متلقي الخدمة، سواء أكان شخصًا طبيعيًا، أم اعتباريًا، وتستحق بمجرد تمام الواقعة المذكورة، ويلتزم المكلفون بالمعنى المبين بالقانون بتحصيلها من المحتملين قانونًا بعبئها في جميع مراحل تداولها، وأيًا كانت وسيلة بيعها، أو أدائها، أو تداولها، بما في ذلك السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول المرافق لهذا القانون، وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة بمصلحة الضرائب المصرية خلال المواعيد المقررة، كما فرض المشرع بموجب القانون ذاته ضريبة أطلق عليها اسم "ضريبة الجدول" على بيع، أو أداء، أو استيراد السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول المشار إليه، وبالسعر المبين قرين كل منها، ومن بينها المقاولات، وأعمال التشييد والبناء بواقع (٥%) من قيمة المستخلص، وتستحق هذه الضريبة لمرة واحدة عند تحقق واقعة بيع السلعة، أو استيرادها، أو تأدية الخدمة أول مرة، ما لم ينص الجدول على خلاف ذلك، وأوضحت اللائحة التنفيذية للقانون أنه لا يعد من قبيل البيع الخاضع للضريبة ما ينتجه الشخص بنفسه ولنفسه دون أن يكون الغرض منه إنتاج سلعة أو خدمة أخرى لبيعها للغير أو أن يستخدم هذا الإنتاج لبيعها أو للتداول من مرحلة إلى أخرى، علاوة على أن الخدمات العامة التي تؤديها الجهات الحكومية، لا تعتبر من قبيل الخدمات الخاضعة للضريبة.

ولاحظت الجمعية العمومية أن المشرع حدد ثلاث حالات لتسجيل المكلفين لدى مصلحة الضرائب المصرية، أولها: الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي بلغ أو تجاوز إجمالي قيمة مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والمعفاة منها خمسمائة ألف جنيه، وثانيها: المستورد لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة بقصد الاتجار أو مصدر أو وكيل توزيع بغض النظر عن حجم معاملاته، وثالثها: كل منتج أو مؤدٍ أو مستورد لسلعة أو لخدمة من السلع والخدمات المنصوص عليها بالجدول المرافق لقانون الضريبة على القيمة المضافة المشار إليه، وبغض النظر عن حجم معاملاته. ومؤدى ذلك أن المكلف الذي يتوافر في شأنه مناط أعمال أي من هذه الحالات يجب عليه أن يتقدم بطلب إلى المصلحة لتسجيل اسمه وبياناته على النموذج المعد لهذا الغرض، وإلا أضحى مسجلًا بحكم القانون وتسري عليه أحكامه.

كما استعرضت الجمعية العمومية أنف ما استقر عليه إفتاؤها، من كون ما قرره المشرع بالقانون رقم (٤٣) لسنة ١٩٧٩ المشار إليه، من إنشاء حسابات بالمحافظات تتولى تمويل المشروعات الإنتاجية والخدمات المحلية التي تقام وفقًا لخطة معينة يتم اعتمادها في إطار الخطة العامة للدولة، لا يعدو في حقيقته أن يكون



٤٧٦٧

تابع الفتوى ملف رقم: ٤٧٦٧/٢/٣٢

(٧)

من صميم اختصاصات المحافظة، إذ لا يعدو ذلك الحساب وتلك المشروعات التي يمولها أن تكون مندمجة في كيان المحافظة وشخصيتها، فلم يميزها المشرع باعتبارها مجموعة من الأموال تتهياً في شكل له شخصيته المعنوية المستقلة على ما قرره القانون المدني بالمادة (٥٢) منه؛ الأمر الذي تصير معه تلك المشروعات التي يمولها مثل ذلك الحساب جزءاً لا يتجزأ من كيان المحافظة.

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم- وعلي ما جرى به إفتاؤها- أن المشرع بموجب المادة (١٨١) من القانون المدني ألزم كل من تسلم على سبيل الوفاء ما ليس مستحقاً له رد ما أخذه بدون حق إلي المُوَفِّي، 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 المُوَفِّي بدون سبب، لأن الأمر يتعلق بوفاء تخلف أحد أركانه؛ وهو ركن السبب، وتخلف السبب هو الذي يجعل الوفاء دفعا للدين غير مستحق، يستوي في ذلك أن يكون هذا السبب لم يتحقق، أو يكون قد زال بعد أن تحقق.

ولما كان ذلك، وكان مشروع وحدة الرصف بمحافظة أسيوط أحد مشروعات التنمية الاقتصادية والخدمية، ومنوطاً به القيام بأعمال إنشاء ورصف الطرق الجديدة داخل المدن وخارجها وإعادة إنشاء ورصف الطرق القديمة وتحسين وصيانة القائم منها، وهى جميعها من صميم الأنشطة المنوط بالمحافظة القيام بها باعتبارها مما تباشره بدائرة اختصاصها خاصاً بشئون النقل، فمن ثم يغدو هذا المشروع فيما يؤديه من خدمات رصف وإنشاء الطرق داخل المحافظة ولحسابها، من قبيل اضطلاع أحد أجهزة المحافظة بوظيفة من الوظائف المنوط به قانوناً أداؤها، فهو جزء لا يتجزأ من كيان المحافظة، وهو جهاز من الأجهزة التي تنشئها لتوزع عليها أعباء الاضطلاع بالمهام الموكولة إليها قانوناً، باعتبار تلك الأعمال مما تؤديها المحافظة لذاتها، فتمتة اتحاد بين مؤدى الخدمة فى مثل هذه الحالات ومتلقيها؛ الأمر الذى يفقد معه المشروع مناط الخضوع للضريبة العامة على المبيعات، وكذا مناط الخضوع للضريبة على القيمة المضافة من بعد ذلك، ومن ثم لا يحق لمصلحة الضرائب المطالبة باستدعاء ضرائب بناء عليهما، ويُلقي على عاتقها التزاماً برد مبلغ ١٩٩٢٥١,٧٥ جنيهاً قيمة الضريبة العامة على المبيعات السابق تحصيلها عن إنتاج وخدمات هذا المشروع التي قام بها داخل المحافظة ولحسابها أو لحساب الأجهزة التابعة لها، كما تبرأ ذمة المحافظة من أداء مبلغ ٣١٣٧٤٥,٨٥ جنيهاً المطلوب سداده كضريبة عامة على المبيعات (أصلية) عن الفترة من ١٩٩٧/٩ حتى ٢٠٠٠/٦، موضوع النزاع الراهن، عن إنتاج وخدمات المشروع التي قام بها داخل المحافظة ولحسابها أو لحساب الأجهزة التابعة لها، والذي يدخل ضمنه ما سدده المحافظة خصماً من حسابها ببنك الاستثمار القومي بواقع مبلغ ٢٨١٢٢٨,٦٢ جنيهاً، وما يترتب على جميعه من عدم استحقاق أية ضرائب إضافية مقررة.



٤٧٦٧

تابع الفتوى ملف رقم: ٤٧٦٧/٢/٣٢

(٨)

بيد أنه وبشأن ما تطلبه المحافظة بخصوص استرداد مبلغ ٢٤٠.٤٩٢,٣٠ جنيهاً كضريبة عامة على المبيعات عن مدخلاتها في إنتاج مواد الرصف المستعملة في هذا المشروع، فإن نص المادة (٢٣) من قانون الضريبة العامة على المبيعات سألقة الذكر، يدل على أن المشرع اشترط لقيام المسجل بخضم الضريبة السابق سدادها على مدخلاته أن تكون مخرجاته عبارة عن سلع خاضعة للضريبة، وعلى ذلك فمتى كانت المخرجات الإنتاجية لهذا المشروع ليست سلعاً خاضعة للضريبة العامة على المبيعات، فإنه لا يجوز لهذا المشروع أن يسترد ما سبق سداده من ضريبة على أي من المدخلات المشار إليها، ويغدو طلب المحافظة في هذا الخصوص جديراً بالرفض.

بيد أنه وبشأن تسجيل محافظة أسيوط لدى مصلحة الضرائب المصرية (الضريبة على القيمة المضافة)، فإنه متى كانت أغراض مشروع الرصف المشار إليه تتسع لتشمل قيامه بأعمال لحساب الغير، فإن ما يقوم به من أعمال خدمية لحساب الغير، خلاف المحافظة المندمج في كيانها، يتوفر فيها مفهوم الاستقلال القانوني والمالي بينه وبين متلقى الخدمات التي يؤديها، ففي هذه الأحوال فقط، يصير المشروع خاضعاً فيما يؤديه من أعمال لهذا الغير للضريبة على القيمة المضافة، متى بلغت قيمة خدماته الخاضعة وغير الخاضعة حد التسجيل المقرر قانوناً، الأمر الذي يضحى معه تسجيله لدى مصلحة الضرائب المصرية قائماً على سنده القانوني الصحيح.

### لذلك

انتهت الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع إلى:

أولاً: عدم خضوع مشروع رصف الطرق التابع لمحافظة أسيوط للضريبة على القيمة المضافة عن خدمات الرصف التي يقوم بها داخل المحافظة ولحسابها أو لحساب الأجهزة التابعة لها.

ثانياً: خضوع المشروع المشار إليه للضريبة على القيمة المضافة عن الخدمات التي يؤديها للغير، متى بلغت قيمة أعماله حد التسجيل المنصوص عليه في القانون.

ثالثاً: رفض طلب المحافظة إلغاء تسجيل المشروع المشار إليه لدى مصلحة الضرائب المصرية.



٢٠١٦



تابع الفتوى ملف رقم: ٤٧٦٧/٢/٣٢

(٩)

رابعًا: إلزام مصلحة الضرائب المصرية برد مبلغ (١٩٩٢٥١,٧٥) جنيهاً قيمة الضريبة العامة على المبيعات التي سبق أن قامت بتحصيلها عن خدمات المشروع المشار إليه التي قام بها داخل محافظة أسيوط ولحسابها أو لحساب الأجهزة التابعة لها.

خامسًا: براءة ذمة محافظة أسيوط من سداد مبلغ (٣١٣٧٤٥,٨٥) جنيهاً قيمة الضريبة العامة على المبيعات الأصلية المطلوب سدادها عن الفترة ١٩٩٧/٩ حتى ٢٠٠٠/٦ عن خدمات المشروع المشار إليه التي قام بها داخل محافظة أسيوط ولحسابها أو لحساب الأجهزة التابعة لها، مع ما يترتب على ذلك من عدم استحقاق ضريبة إضافية عن التأخر في سدادها.

سادسًا: رفض طلب محافظة أسيوط بشأن استرداد مبلغ (٢٤٠٤٩٢,٣٠) جنيهاً كضريبة عامة على المبيعات سبق سدادها عن مدخلات خدمات المشروع المشار إليه. وذلك كله على النحو المبين بالأسباب.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحريراً في: ٧/٩٢ ٢٠٢٠

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



٧/٩٢