بسم الله الرحمن الرحيم

رقم التبليغ :	٣٩٣
بتاريـــخ :	١٥ / ٤ / ٢٠٠٦

مجلس الدولة

الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع

ملف رقم : ٣٢ / ٢ / ٣٧٣٠

السيد الفريق / رئيس هيئة قناة السويس

تحية طيبة وبعد

فقـــد اطلعـــنا على كتابكم رقم ٣٩٥ بتاريخ ٢٠٠٥/١١/٢٨ بطلب إلزام مصلحة الضـــرائب علـــى المبـــيعات [مأمورية الإسماعيلية] برد مبلغ ٣١٢٠٧٣,٨٠ جنيهاً قيمة الضـــريبة الأصلية على المبيعات التى قامت المصلحة بإستنادها عن أعمال الاستخدام الخاص لمطـــبعة الهيـــئة خلال الفترة من يناير ١٩٩٧ حتى شهر ديسمبر ٢٠٠٣، وكذا عدم أحقية مصلحة الضرائب على المبيعات فى مطالبة الهيئة بمبلغ ٢٧٨٨٦٤,٢٥ جنيهاً كضريبة إضافية عن ذات الفترة.

وحاصـــل وقائع الموضوع ـ حسبما يبين من الأوراق ـ أن هيئة قناة السويس أنشأت مطبعة لتوفير إحتياجتها الضرورية من المطبوعات اللازمة لإدارة شئونها ثار بشأنها خلاف بين الهيـــئة 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 عـــن هذه الأعمال عن الفترة من ١٩٩٧/١ حتى ٢٠٠٣/١٢، وبالفعل قامت الهيئة بسداد مـــبلغ ٣١٢٠٧٣,٨٠ جنيهاً كضريبة مبيعات عن فترة الحساب آنفة البيان، إلا ان مصلحة الضـــرائب على المبيعات، عاودت مطالبة الهيئة بسداد مبلغ ٢٧٨٨٦٤,٢٥ جنيهاً كضريبة إضـــافية عـــن ذات الفترة بزعم تراخى الهيئة فى سداد الضريبة الأصلية، ولذلك فقد طلبتم الرأى.

ونفـــيد أن الموضـــوع عُرض على الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بجلستها المـــنعقدة فى ١٥ من مارس سنة ٢٠٠٦م الموافق ١٥ من صفر سنة ١٤٢٧هـــ فاستعرضت قانـــون الضـــريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ الذى ينص فى المـــادة (١) مـــنه على أن "يقصد فى تطبيق أحكام هذا القانون بالألفاظ والعبارات الآتـــية، التعريفات الموضحة قرين كل منها:. المكلف : الشخص الطبيعى أو المعنوى المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كان منتجاً صناعياً أو تاجـــراً أو مـــؤدياً لخدمـــة خاضـــعة 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 محلياً أو مستورداً ٠٠٠٠. الخدمة : كل خدمة واردة بالجدول رقم (٢) المرافق . البيع : هو انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع، ولو كـــان مستورداً، إلى المشترى ٠٠٠٠. التصنيع : هو تحويل المادة، عضوية أو غير عضوية بوسائل يدوية أو آلية أو بغيرها من الوسائل إلى منتج جديد أو تغييـــر حجمهـــا أو شكلها أو مكوناتها أو طبيعتها أو نوعها٠٠٠. المنتج الصناعى : كل شخص طبيعى أو معنوى يُمارس بصورة اعتيادية أو عرضية وبصـــفة رئيســـية أو تبعـــية أية عملية تصنيع . مورد الخدمة : كل شخص طبيعى أو معنوى 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 ٠٠٠٠٠". كما تنص المادة (٦) على أن " تســـتحق الضريبة بتحقق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين وفقـــاً لأحكام هذا القانون، ويُعتبر فى حكم البيع قيام المكلف باستعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة فى أغراض خاصة أو شخصية أو التصرف فيها بأى من التصرفات القانونية ٠٠٠٠٠٠". 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 المُعد 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 والتى نصت المادة (٤) منها على أن " يراعى فى تطبيق أحكام المواد (٤ ، ٥ ، ٦) من القانون ما يلى : ـ ١ـ ... ٢ ـ ... ٣ ـ 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 ـ وحسبما استقر عليه إفتاؤها ـ أن المشرع فى قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وضع تنظيماً شاملاً للضريبة العامة على المبيعات عين 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، وأعتبر المشرع فى حكم البيع قيام المكلف باستعمال السلعة فى أغراض خاصة أو شخصية، أما بالنسبة للسلع المستوردة فجعل استحقاق تلك الضريبة منوطاً بتحقق 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

للخدمـــة فقط وعاءً هذه الضريبة، ويتحمل المستهلك للسلعـــــة أو متلقى الخدمة بالضريبة الـــتى يُحصلها منه البائع أو مؤدى الخدمة، وقد عرف المشرع السلعة بأنها كل منتج صناعى ســـواء كان محلياً أو مستوردًا، ثم عرف المُنتج الصناعى 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 الصناعى بهذا التعريف الشامل لا يفلت مـــنه أى ممارس لأى عمل أياً كان وحتى ولو كان عملاً منـــزلياً، الأمر الذى لا يظهر منه أن يكون قصد المشرع قد انصرف إليه ليخضع للضريبة عمل الإنسان لنفسه ولخدمته الذاتية من صـــنوف الأنشـــطة الذاتـــية والمنـــزلية والأسرية، والمُنتج الصناعى يجد حده فى عبارة المُنتج الصـــناعى الـــذى عرفت به السلعة فى النص ذاته والسلعة بمفهومها الاقتصادى هى ما ينتج بقصـــد التداول والانتقال من شخص له وجود قانونى مالى مستقل إلى آخر له كذلك وجود قانـــونى ومـــالى مســـتقل، بحيث لا يدخل فى مفهومها ما ينتجه الشخص لنفسه ولاستهلاكه واســـتعماله من مصنوعات هى مواد جرى تحويلها إلى منتج جديد يتغير فى الحجم أو الشكل أو المكـــونات أو الطبيعة أو النوع حسبما عرف النص ذاته لفظ (التصنيع)، ومن ثم ينسجم تعـــريف (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 بمـــنافع خضعت لقانون الضريبة على المبيعات، كذلك فإن انتقال السلعة أو مكونات المنتج الصـــناعى من مرحلة إلى مرحلة فى العملية الإنتاجية بين خطوط الإنتاج سواء داخل المصنع أو خارجـــه لا يخضع بمراحله تلك للضريبة العامة على المبيعات، إذ أن ما يخضع لها هو المنتج النهائى أو السلعة التى جرى تشكيلها بقصد التداول أو البيع أو الاتجار .

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

أن مـــا تنـــتجه هذه المطبعة لا يعد بهذه المثابة سلعاً أو منتجات بالمعنى الذى أخضعه المشرع لقانـــون الضريبة العامة على المبيعات طالما أنها تستخدم لتلبية إحتياجات الهيئة من المطبوعات، وعلـــى ذلك فإن قيام مصلحة الضرائب على المبيعات بتحصيل مبلغ ٣١٢٠٧٣,٨٠ جنيهاً كضـــريبة مبـــيعات 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 ـ وعلـــى مـــا جرى به إفتاؤها ـ أن المشرع ألزام كل من تسلم على سبيل الوفاء ما ليس مســـتحقاً له رد ما أخذه بدون حق إلى الموفى وهذا تطبيق خاص للقاعدة العامة فى الإثراء بلا ســـبب لأن التزام من حصل له الوفاء بالرد لا يقوم على فعل حاق منه، ولأنه بإستيفائه ما لا حـــق لـــه فيه يكون قد اثرى على حساب الموفى بدون سبب، فالأمر يتعلق بوفاء تخلف أحد أركانـــه وهـــو ركـــن 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.

ولمـــا 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.

ومـــن حـــيث إنه عن ضريبة المبيعات الإضافية التى تطالب بها مصلحة الضرائب على المبـــيعات عن ذات فترة الحساب آنفة البيان، فقد استظهرت الجمعية العمومية من نص المادة (١) مـــن قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ ـ وعلى ما جرى به إفتاؤها ـ أن الضريبة الإضافية المقررة بمقتضى قانون الضريبة العامة على مبيعات هى ضريبة تبعـــية تستند فى وجودها من التراخى فى سداد الضريبة الأصلية وذلك بفرض ضريبة أخرى بواقع ٠,٥% 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 انه 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 الذى سبق وأن حصلته من هيئة قناة السويس، فإنه يتعين رفض مطالبة مصلحة الضرائب على المبيعات بأحقيتها فى إستنداء مبلغ ٢٧٨٨٦٤,٢٥ جنيهاً كضريبة إضافية وذلك لتخلف مناط فرض الضريبة الأصلية عن ذات فترة الحساب.

لـــــذلـــــك

انتهت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع إلى:

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

ثانيا : الزام مصلحة الضرائب على المبيعات برد مبلغ ٣١٢٠٧٣,٨٠ جنيهاً لهيئة قناة السويس.

وذلك على النحو المبين بالأسباب.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحريرا فى / / ٢٠٠٦

رئيس الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع

جمال رحيم

المستشار / جمال السيد دكروج

النائب الأول لرئيس مجلس الدولة

م//