

بسم الله الرحمن الرحيم



جمهورية مصر العربية

مجلس الدولة

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

رقم التبليغ:	٨٤٠
بتاريخ:	٦ / ٥ / ٢٠١٧

٧٧١/٢/٣٧

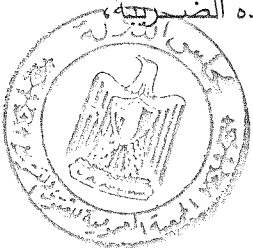
ملف رقم:

السيد الدكتور/ وزير الزراعة واستصلاح الأراضي

حقة طيبة وبعد...

فقد اطلعنا على كتابكم رقم (٣٧) المؤرخ ٢٠١٦/١/١٠، بطلب الرأى القانونى بشأن مدى خضوع الوجبة المدرسية التى يُنتجها المشروع الخدمى لتغذية المدارس بوزارة الزراعة واستصلاح الأراضي لصالح وزارة التربية والتعليم للضريبة العامة على المبيعات.

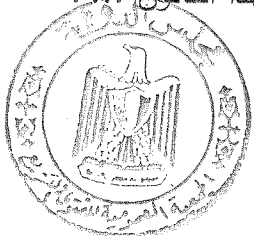
وحاصل الوقائع - حسبما يبين من الأوراق - أنه فى إطار اهتمام وزارة التربية والتعليم بمنظومة التعليم بحسبانها عملية متكاملة، ونظراً لأهمية التغذية المدرسية الأمانة وذات القيمة والجودة العالية فى زيادة مستوى النشاط والصحة البدنية والذهنية والتحصيل الدراسى للتلاميذ، والحد من ظاهرة الغياب والتسرب من التعليم وتحقيق انتظام الأطفال بالمدارس، أبرمت الوزارة مع وزارة الزراعة واستصلاح الأراضي بتاريخ ٢٠١٣/٨/٢٢ بروتوكولاً، يلتزم بمقتضاه المشروع الخدمى لتغذية المدارس بوزارة الزراعة واستصلاح الأراضي بإنشاء مصانع لإنتاج الوجبات الغذائية المتنوعة والطازجة لتوفير احتياجات تلاميذ المرحلة الابتدائية والتعليم الأساسى، تتحمل تكلفة إنتاجها مديريات التربية والتعليم بالمحافظات وفق ما ينفق عليه طرفا البروتوكول. وبتاريخ ٢٠١٣/١٢/١٨ طلبت مصلحة الضرائب المصرية (مبيعات) إخضاع نشاط المشروع للضريبة العامة على المبيعات بفئة (٥%)، وتسجيله بأمورية الدقى بالمصلحة، وأداء قيمة الضريبة العامة على المبيعات المستحقة على نشاطه ومقدارها (٨٣٩٢٤١) ثمانمائة وتسعة وثلاثون ألفاً ومائتان وواحد وأربعون جنيهاً؛ فطلبت وزارة الزراعة واستصلاح الأراضي من وزارة المالية إعفاء المشروع من هذه الضريبة،



مجلس الدولة
رئيس الجمعية العمومية لسمى الفتوى والتشريع

لتمكينه من أداء رسالته، على أساس أنه مشروع قومي لا يهدف إلى الربح، وأن الوجبات تُسلم للتلاميذ دون مقابل، ولا يُسمح بتداولها في الأسواق، حيث يُطبع على غلاف كل منها عبارة "غير مخصص للبيع"، وردًا على ذلك، وردت لوزارة الزراعة واستصلاح الأراضي كتب وزارة المالية متضمنة الإفادة بتعذر إعفاء المشروع من الضريبة. وبتاريخ ٢٠١٤/١٢/٢١ حضر لمقر المشروع بالدقى بعض المختصين من المصلحة، حيث طلبوا اتخاذ إجراءات تسجيل المشروع بأمورية الدقى تجنبًا لاتخاذ المصلحة إجراءات التهرب الضريبي، لذا طلبتم عرض الموضوع على الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع.

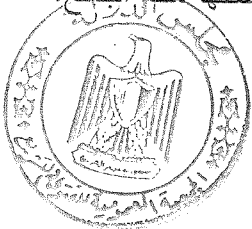
ونفيد: أن الموضوع عُرض على الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بجلستها المعقودة فى ١٢ من إبريل عام ٢٠١٧م، الموافق ١٥ من رجب عام ١٤٣٨هـ؛ فتبين لها أن المادة (١١٩) من الدستور الصادر سنة ١٩٧١، والتي تقابلها المادة (٣٨) من الدستور الحالى، كانت تنص على أن: "إنشاء الضرائب العامة وتعديلها أو إلغاؤها لا يكون إلا بقانون. ولا يعفى أحد من أدائها إلا فى الأحوال المبينة فى القانون. ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب أو الرسوم إلا فى حدود القانون"، وأن المادة (١) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ - قبل إلغائه بالقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ بشأن الضريبة على القيمة المضافة - كانت تنص على أن: "يُقصد 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 منتجًا صناعيًا أو تاجرًا أو مؤديًا لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه فى هذا القانون... السلعة: كل منتج صناعي سواء كان محليًا أو مستوردًا... البيع: هو انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع، ولو كان مستوردًا، إلى المشتري، ويعد بيعًا فى حكم هذا القانون ما يلى أيهما أسبق: - إصدار الفاتورة. - تسليم السلعة أو تأدية الخدمة. - أداء ثمن السلعة أو مقابل الخدمة سواء كان كله أو بعضه... وفقًا لشروط الدفع المختلفة. 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 يمارس بصورة اعتيادية أو عرضية وبصفة رئيسية أو تبعية أية عملية تصنيع..."، وأن المادة (٢) منه كانت تنص على أن: "تُفرض الضريبة العامة على المبيعات على السلع المصنعة المحلية والمستوردة إلا ما استثنى بنص خاص. وتفرض الضريبة على الخدمات الواردة بالجدول رقم (٢) المرافق لهذا القانون...".



مجلس الدولة
مركز الدراسات والبحوث
القسم القنى والتشريع

وأن الفقرة الأولى من المادة (٣) منه كانت تنص على أن: "يكون سعر الضريبة على السلع (١٠%)، وذلك عدا السلع المبينة في الجدول رقم (١) المرافق فيكون سعر الضريبة على النحو المحدد قرين كل منها"، وأن المادة (٥) منه كانت تنص على أن: "يلتزم المكلفون بتحصيل الضريبة وبالإقرار عنها وتوريدها للمصلحة في المواعيد المنصوص عليها في هذا القانون"، وأن المادة (٦) من القانون ذاته كانت تنص على أن: "تستحق الضريبة بتحقيق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين وفقاً لأحكام هذا القانون. ويعتبر في حكم البيع قيام المكلف باستعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض خاصة أو شخصية، أو التصرف فيها بأى من التصرفات القانونية. كما تستحق الضريبة بالنسبة إلى السلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية..."، وأن المادة (١١) منه كانت تنص على أن: "تكون القيمة الواجب الإقرار عنها والتي تتخذ أساساً لربط الضريبة بالنسبة للسلع أو ما يؤدي من خدمات خاضعة للضريبة هي القيمة المدفوعة فعلاً في الأحوال التي يكون فيها بيع السلعة أو تقديم الخدمة من شخص مسجل إلى شخص آخر مستقل عنه وفقاً للمجريات الطبيعية للأمر..."، وأن المادة (١٣) منه كانت تنص على أن: "تضاف قيمة الضريبة إلى سعر السلع...".

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم - وعلى ما جرى به إفتاؤها - أن الدستور عمد إلى تقرير مبدأ تواترت عليه الدساتير المصرية المتعاقبة، هو أن إنشاء الضرائب العامة، أو تعديلها، أو إلغائها لا يكون إلا بقانون، ولا يعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة فيه، وأنه لا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب، أو الرسوم، إلا في حدود القانون. والتزاماً بذلك وضع المشرع بموجب قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ المشار إليه (الملغى)، تنظيمًا شاملاً لهذه الضريبة، حدد بمقتضاه السلع والخدمات الخاضعة لها، فأخضع السلع المحلية والمستوردة لهذه الضريبة، إلا ما استثني بنص خاص، كما أخضع الخدمات التي أورد بيانها بالجدول رقم (٢) المرافق بهذا القانون للضريبة ذاتها، وجعل الواقعة المنشئة لها هي البيع بالنسبة للسلع المحلية، وتحقق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية بالنسبة للسلع المستوردة، وحدد المشرع سعر الضريبة على السلع بنسبة (١٠%) من قيمة السلعة الواجب الإقرار عنها، عدا السلع الواردة بالجدول رقم (١) المرافق للقانون، حيث أخضعها للسعر المحدد بهذا الجدول قرين كل منها، وقرر المشرع إضافة فئة الضريبة إلى ثمن السلعة، أو مقابل الخدمة بحيث يقوم المكلف بتحويلها وتوريدها إلى المصلحة، وتظل القيمة المدفوعة فعلاً ثمنًا للسلعة، أو مقابلًا للخدمة وعاء هذه الضريبة، ويتحمل مستهلك السلعة، أو متلقى الخدمة الضريبة التي يحصلها منه التاجر،



أو مؤدى الخدمة. وقد عرف المشرع السلعة بأنها كل منتج صناعى سواء أكان محلياً، أو مستورداً، وعرف البيع بأنه انتقال ملكية السلعة من البائع إلى المشتري، ثم عرف المنتج الصناعى بأنه كل شخص يمارس عملية تصنيع سواء أكان الشخص طبيعياً، أو معنوياً، وسواء أكانت الممارسة اعتيادية، أو عرضية تتم بصفة رئيسية، أو تبعية، وغنى عن البيان أن المنتج الصناعى بهذا التعريف الشامل لا يفلت منه أى ممارس لأى عمل أيًا كان حتى ولو كان عملاً منزلياً، الأمر الذى لا يتصور معه أن يكون قصد المشرع انصرف إليه ليخضع للضريبة عمل الإنسان لنفسه ولخدمته الذاتية من صنوف الأنشطة الذاتية والمنزلية والأسرية، فالمنتج الصناعى يجد حده فى المفهوم الاقتصادى للسلعة وهو ما ينتج بقصد التداول والانتقال من شخص له وجود قانونى ومالى مستقل إلى آخر له كذلك وجود قانونى ومالى مستقل، بحيث لا يدخل فى مفهومها ما ينتجه الشخص لنفسه ولاستهلاكه واستعماله من مصنوعات هى مواد جرى تحويلها إلى منتج جديد بتغيير فى الحجم، أو الشكل، أو المكونات الطبيعية، أو النوع، ومن ثم ينسجم تعريف المنتج بهذا القيد نصاً وعقلاً مع تعريف السلعة ومع ما أورده النص ذاته عن البيع نقلاً للملكية، أو أداءً للخدمة، الأمر الذى يستلزم معه أن يكون تداول هذا المنتج فى صورته النهائية بين شخصين اعتباريين، أو طبيعيين متميزين عن بعضهما بعضاً بحيث يتحقق فى ذلك التداول مفهوم البيع من ناحية انتقال المبيع من شخص له وجود قانونى ومالى مستقل إلى شخص آخر له أيضاً ذلك الوجود.

واستعرضت الجمعية ما جرى به إفتاؤها من أن القواعد القانونية المالية، ويأتى فى مقدمتها النصوص الضريبية، إنما تُفسر تفسيراً ضيقاً يتعين معه الالتزام بحدودها بما لا يدع مجالاً لإعمال القياس بشأنها، أو الاجتهاد فى تفسيرها، وأنه من المقرر أن اضطلاع أحد الأشخاص الاعتبارية العامة القائم على مرفق ما بما هو موكول إليه من مهام الإدارة لهذا المرفق إشباعاً لحاجات الجمهور العامة فى هذا الشأن، إنما يكون بالأساس خدمة للمصلحة العامة، بحسبان أن إنشاء المرفق لم يكن سوى ابتغاء المصلحة العامة المتصل بالمرفق العام الذى ينهض على إدارته، ويصب إجمالاً فى المنفعة العامة التى تكون هى المقصود الأوحد والأساسى من نشاطه، فلا يعدو العمل المؤدى وصولاً إلى ذلك فى جوهر الأمر، أن يكون أداءً إدارياً لواجب قانونى لا خيار للشخص الاعتبارى العام فى أدائه، إذ إنه مما يتصل بصالح المجموع الذى لا يحتمل ارتباكاً، أو اضطراباً، ويستعصى بحكم ملزوميته عن تحمله بأعباء قد ترتب تعطله.

ولما كان ذلك، وكان الثابت من الأوراق أنه التزاماً من الدولة بالدور المنوط بها تجاه العملية التعليمية، وحرصاً منها على زيادة مستوى النشاط والصحة البدنية والذهنية والتحصيل الدراسى للتلاميذ، والخدمى من ظاهرة



مجلس الدولة
مركز المعلومات والدراسات والبحوث
القانونية

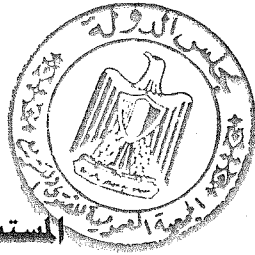
الغياب والتسرب من التعليم وتحقيق انتظام الأطفال بالمدارس، اتفقت وزارة التربية والتعليم مع وزارة الزراعة واستصلاح الأراضي (المشروع الخدمي لتغذية المدارس) وكلاهما من الوحدات التي يتكون منها الشخص الاعتباري العام للدولة، فلا يتمتعان بالشخصية الاعتبارية على إنتاج الوجبات المدرسية لتلاميذ المرحلة الابتدائية والتعليم الأساسي بمديريات التربية والتعليم بالمحافظات، الأمر الذي يُعدُّ في جوهر الأمر، أداءً إدارياً لواجب قانوني لا خيار للوزارة في أدائه، وبهذه المكانة لا يتحقق نقل ملكية الوجبات من المشروع إلى وزارة التربية والتعليم، بالمعنى المنصوص عليه في قانون الضريبة العامة على المبيعات؛ إذ إن إنتاجها يتم ابتداءً لصالح الوزارة لتسيير المرفق العام القائمة عليه، وتحقيقاً للأهداف آنفة الذكر، ولا تكون محلاً للبيع، أو التداول، أو الاتجار من جانب الوزارة، ومن ثمَّ ينتفى بشأنها مناط الخضوع للضريبة العامة على المبيعات، في المجال الزمني لسريان أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات المشار إليه.

لذلك

انتهت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع، إلى عدم خضوع الوجبة الغذائية التي يُنتجها المشروع الخدمي لتغذية المدارس لصالح وزارة التربية والتعليم لأحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١، في المجال الزمني لسريان أحكامه، وذلك على النحو المبين بالأسباب.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحريراً في: ٢٠١٧/٥/١٦



رئيس
الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع
يحيى أحمد راغب دكروري
النائب الأول لرئيس مجلس الدولة

رئيس
المكتب الفني
المستشار/
مصطفى حسين السيد أبو حسين
نائب رئيس مجلس الدولة
معزاً

مجلس الدولة
مركز الفتوى والتشريع
بمبنى المجلس التشريعي
الغزة - فلسطين