

رقم التبليغ : ٨٣٥	
بتاريخ : ٢٠٠٦/١٠/٢١	

مجلس الدولة

الجمعية العمومية لقسمى التقوى والتشريع

ملف رقم : ٣٧ / ٢ / ٦٢٨

السيد الفريقى / وزير الطيران المدنى

تحية طيبة وبعد

فقد اطلعنا على كتابكم رقم ٣١٤٠ المؤرخ ٢٠٠٦/٦/١١ فى شأن طلب الإفادة بالرأى عن مدى خضوع التعاملات فيما بين الشركات التابعة للشركة القابضة لمصر للطيران للضرر العامة على المبيعات.

وحاصل الرقسانع - حسبما يبين من الأوراق - أن مؤسسة مصر للطيران كانت تشكّل من قطاعات متخصصة يكمل بعضها بعضاً لتحقيق أغراض المؤسسة، ثم صدر قرار رئيس الجمهورية رقم ١٣٧ لسنة ٢٠٠٢ بتحويل المؤسسة إلى شركة قابضة تتبعها عدة شركات، حلت كل منها محل أحد القطاعات السابقة بالمؤسسة. ونظراً لطبيعة العمل بالشركة القابضة لمصر للطيران والشركات التابعة لها، فقد استلزم الأمر استمرار النهج الذى كان معمولاً به بين قطاعات المؤسسة قبل تحويلها، فنقوم شركة مصر للطيران للخطوط الجوية - على سبيل المثال - وهمى فى سبيل تأدية الخدمة للركاب والعاملين بالحصول على وجبات من شركة مصر للطيران للخدمات الجوية، وعلى معدات أرضية من شركة مصر للطيران للخدمات الأرضية، وعلى خدمات علاجية من شركة مصر للطيران للخدمات الطبية، وعلى خدمات صيانة وإصلاح الطائرات من شركة مصر للطيران للصيانة والأعمال الفنية. وبناءً عليه جرى عقد بروتوكولات لتبادل الخدمات وتنفيذ بعض الأعمال فيما بين هذه الشركات بهدف تأدية خدمة متكاملة للعملاء، على أن يتم تسوية الآثار المالية المترتبة عليها من خلال غرفة مقاصة تم إنشاؤها لهذا الغرض. إلا أن ثمة خلافاً أثير حول مدى خضوع هذه التعاملات



للضريبة العامة على المبيعات، فينما ترى مصلحة الضرائب خضوع تلك التعاملات للضريبة، ترى الشركات التابعة أنها لا تعدو أن تكون تبادلاً للاختصاصات فيما بينها لدى إدارتها محفظة الأوراق المالية المملوكة جميعاً لشخص واحد وهو الشركة القابضة، فلا يتحقق في شأنها المفهوم القانوني للبيع المنصوص عليه في المادة (١) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١، ولا تخضع من ثم للضريبة العامة على المبيعات لذا طلبتم عرض الموضوع على الجمعية العمومية.

ونفيد أن الموضوع عُرض على الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بجلستها المعقودة في ٤ من أكتوبر سنة ٢٠٠٦م، فاستبان لها أن قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ ينص في المادة (١) على أن " يقصد في تطبيق أحكام هذا القانون بالألفاظ والعبارات الآتية، التعريفات الموضحة قرين كل منها : - ... السلعة : كل منتج صناعي سواء كان محلياً أو مستورداً ... الخدمه : كل خدمة واردة بالجدول رقم (٢) المرافق ... البيع : هو انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع، ولو كان مستورداً، إلى المشتري، ويعد بيعاً في حكم هذا القانون ما يلي أيهما أسبق :

- إصدار الفاتورة. - تسليم السلعة أو تأدية الخدمة. - أداء ثمن السلعة أو مقابل الخدمة سواء كان كله أو بعضه، أو دفعه تحت الحساب، أو تصفية حساب، أو بالأجل أو غير ذلك من أشكال أداء الثمن وفقاً لشروط الدفع المختلفة... " وينص في المادة (٢) على أن " تفرض 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....."، بينما ينص في المادة (٦) منه على أن " تستحق الضريبة بتحقيق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين وفقاً لأحكام هذا القانون...".



كما استبان للجمعية العمومية أن القانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ بإصدار قانون شركات قطاع الأعمال العام ينص في المادة الأولى على أن " يعمل في شأن قطاع الأعمال العام بأحكام القانون المرافق، ويقصد بهذا القطاع الشركات القابضة والشركات المتابعة لها الخاضعة لأحكام هذا القانون، وتتخذ هذه الشركات بنوعيتها شكل شركات المساهمة، ويسرى عليها فيما لم يرد بشأنه نص خاص في هذا القانون وبما لا يتعارض مع أحكامه نصوص قانون شركات المساهمة وشركات التوكيفية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة الصادر بالقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١... "، وينص في المادة السابعة على أنه " لا يجوز حرمان الشركات الخاضعة لأحكام هذا القانون من أية مزايا أو تحميلها بأية أعباء تخل بالمساواة بينها وبين شركات المساهمة الخاضعة لأحكام القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ المشار إليه التي تعمل في ذات النشاط... "، هذا في حين ينص قانون شركات قطاع الأعمال العام في المادة (١) منه على أن " يصدر بتأسيس الشركة القابضة قرار من رئيس مجلس الوزراء بناءً على اقتراح الوزير المختص، ويكون رأسمالها مملوكاً بالكامل للدولة أو للأشخاص الاعتبارية العامة، وتثبت لها الشخصية الاعتبارية من تاريخ قيدها في السجل التجاري... "، وينص في المادة (١٦) على أن " تعتبر شركة تابعة في تطبيق أحكام هذا القانون الشركة التي يكون لإحدى الشركات القابضة ٥١% من رأس مالها على الأقل.. وتتخذ الشركة التابعة شكل شركة المساهمة وتثبت لها الشخصية الاعتبارية من تاريخ قيدها في السجل التجاري... "

واستظهرت الجمعية العمومية من ذلك، أن المشرع في قانون الضريبة العامة على المبيعات وضع تنظيمًا شاملاً لتلك الضريبة، عين بمقتضاه السلع والخدمات الخاضعة لها. وقد عين السلع الخاضعة بالوصف وعين الخدمات بالتفريد، فأخضع للضريبة السلع المصنعة المحلية



والمستوردة إلا ما استثني بنص خاص ، في حين لم يخضع للضريبة سوى تلك الخدمات التي نص عليها تحديداً في الجدول رقم (٢) المرفق بالقانون ومنها خدمات التشغيل للغير، وجعل مناط استحقاق الضريبة مجرد بيع السلعة أو تأدية الخدمة بمعرفة المكلف بها وفقاً لأحكام القانون. وفي مقام ذلك التعيين عرف المشرع البيع بأنه انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع - ولو كان مستورداً - إلى المشتري، مما يفيد أن الواقعة المنشئة للضريبة تفترض - بحسب الأصل - توافر طرفين، يكون أحدهما بائعاً أو مؤدياً للخدمة والآخر مشترياً أو متلقياً لهذه الخدمة. الأمر الذي يستلزم معه أن يكون بيع السلعة أو تأدية الخدمة بين شخصين اعتباريين أو طبيعيين متميزين عن بعضهما البعض، بحيث يتحقق في الحالتين مفهوم البيع من حيث الاستقلال من شخص له وجود قانوني ومالي مستقل إلى آخر له كذلك وجود قانوني ومالي مستقل. واعتبر المشرع في حكم البيع إصدار الفاتورة أو تسليم السلعة أو تأدية الخدمة، أو أداء ثمن السلعة أو مقابل الخدمة، سواء كان كله أو بعضه، أو دفعه تحت الحساب أو تصفية حساب أو بالأجل أو غير ذلك من أشكال أداء الثمن وفقاً لشروط الدفع المختلفة أيهما أسبق.

كما استظهرت الجمعية العمومية أن المشرع بموجب القانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ بإصدار قانون شركات قطاع الأعمال العام حدد الشركات الخاضعة لأحكامه في الشركات القابضة والشركات التابعة لها. وأوجب أن تتخذ هذه الشركات، بنوعيتها، شكل شركات المساهمة التي تتمتع كل منها بالشخصية الاعتبارية المستقلة عن شخصية الشركاء فيها. وجعل المشرع في المسواد (٣) و (٩) و (٢١) و (٢٥) من قانون قطاع الأعمال العام لكل شركة من هذه الشركات جمعية عامة تمثل مالكي رأسمال الشركة، ومجلس إدارة يقوم على إدارتها وزوّد كلا منهما بالعديد من السلطات والصلاحيات على نحو يكفل لتلك الشركات قدرًا أكبر من مسانلة التسيير الذاتي والإدارة الذاتية وقدرًا أقل من هيمنة السلطة الوصائية، فضلاً عن تعريفها للأوضاع الاقتصادية للسوق ومساءلتها حسب النتائج، على نحو سبب معه من المتعين عليها في غيبة القيود الحاكمة لشركات القطاع العام السعي بكل طاقتها إلى الربح المادي والمضاربة في الأسواق، وهي في ذلك المسعى لا تختلف عن شركات



المساهمة المملوكة بالكامل للأفراد والأشخاص الاعتبارية الخاصة، بل تتبع ذات الأسس الاقتصادية التي تسير عليها، وفي إطار من ذلك وردت المادة السابعة من القانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ سالف الذكر صريحة في ترسيخ مبدأ المساواة بين شركات قطاع الأعمال العام وشركات المساهمة الخاضعة لأحكام القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١، حيث جرى نصها على عدم جواز حرمان شركات قطاع الأعمال العام من أية مزايا أو تحميلها بأية أعباء تخل بالمساواة بينها وبين شركات المساهمة الخاضعة لأحكام القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ المشار إليه.

والحاصل أن شركة قطاع الأعمال العام، شأنها في ذلك شأن باقى شركات المساهمة، متى استوفت إجراءات تكوينها، أصبحت لها شخصية قانونية مستقلة عن أشخاص الشركاء المؤسسين لها أو المساهمين فيها، وتكتسب الشركة تلك الشخصية بمجرد القيد في السجل التجارى، فسيكون لها ذمة مالية مستقلة عن الذمم المالية لهؤلاء الشركاء، وبصير رأس مال الشركة منذ لحظة ميلادها مملوكاً لها، وليس للشركاء فيها [ مؤسسين أو مساهمين ] .

ولما كان ذلك، وكان الثابت من الأوراق أنه على إثر صدور قرار رئيس الجمهورية رقم ١٣٧ لسنة ٢٠٠٢ بتحويل مؤسسة مصر للطيران إلى شركة قابضة تتبعها عدة شركات تابعة، تم عقد اتفاقات [ بروتوكولات ] لتبادل السلع والخدمات، وتنفيذ بعض الأعمال فيما بين هذه الشركات التابعة بهدف تأدية خدمة متكاملة للعملاء، على أن يتم تسوية الآثار المالية المترتبة عليها من خلال غرفة مقاصة تم إنشاؤها لهذا الغرض. وكان الثابت أيضاً أن هذه التعاملات تجرى بين أشخاص قانونية متميزة عن بعضها البعض، بحسبان أن لكل شركة شخصية اعتبارية مستقلة، ويترتب عليها انتقال السلع والخدمات محل التعامل من شخص له وجود قانونى ومالى مستقل إلى آخره كذلك وجود قانونى ومالى مستقل، الأمر الذى يتوافر فيه مفهوم البيع المنصوص عليه فى قانون الضريبة العامة على المبيعات المشار إليه، ومن ثم فإن هذه التعاملات تخضع للضريبة العامة على المبيعات.



ولا ينال من ذلك، الاستناد للقول بخلافه، إلى ما سبق أن خلصت إليه الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بفتاها رقم ٨٣ بتاريخ ٢٩/١/٢٠٠٥ - جلسة ١٣/١٠/٢٠٠٤ منسب رقم ٦٤٠/٢/٣٧ - من عدم خضوع عملية انتقال مصنع كربونات الصوديوم من أصول شركة مصر لصناعة الكيماويات إلى شركة الاسكندرية لكربونات الصوديوم، للضريبة العامة على المبيعات. ذلك أن الحالة الواقعية التي صدرت في شأنها هذه الفتوى جد مختلفة عن الحالة المعروضة، فهي تتعلق بتقسيم شركة مصر لصناعة الكيماويات إلى شركتين، الأولى تحتفظ بذات الاسم وتختص بمصنع التحليل الكهربائي، والثانية تسمى شركة الاسكندرية لكربونات الصوديوم وتختص بمصنع كربونات الصوديوم. وبناءً عليه فإن ما تم في تلك الحالة لا يعدو أن يكون تقسيماً لإحدى الشركات التابعة طبقاً لحكم المادة (٣٦) من قانون شركات قطاع الأعمال العام الصادر بالقانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١، فينشأ عن هذا التقسيم شخص قانوني جديد لم يكن موجوداً من قبل، وإذا لم يستحق الوجود القانوني لذلك الشخص إلا بمقتضى التقسيم وأبلولة جزء من أموال الشركة المقسمة إليه. فمن ثم ينحصر عن هذا الإجراء - في تطبيق الافتاء المتقدم - مفهوم البيع من حيث الانتقال من شخص اعتباري إلى شخص آخر مستقل عنه.

## لذلك

انتهت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع إلى خضوع التعاملات الستى تتم بين الشركات التابعة للشركة القابضة لمصر للطيران للضريبة العامة على المبيعات فى الحدود المنصوص عليها فى قانون الضريبة العامة على المبيعات، الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١، وذلك على النحو المبين بالأسباب.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام،،،

رئيس الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع

تحريراً فى / ٢٠٠٦

**المستشار/نبيل مبروم**

النائب الأول لرئيس مجلس الدولة



حنان //