

بسم الله الرحمن الرحيم



جمهورية مصر العربية

مجلس الدولة

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

رقم التبليغ:	٥٧٠
بتاريخ:	٢٠١٩/ ٧ / ٤

ملف رقم: ٤٦٣٥/٢/٣٢

## السيد الدكتور/ رئيس مجلس إدارة الهيئة المصرية العامة لمشروعات الصرف

تحية طيبة، وبعد،

فقد اطلعنا على كتابكم رقم (١٨١٢) المؤرخ في ٢٠١٧/٣/١٣، بشأن النزاع القائم بين مصلحة الضرائب المصرية والهيئة المصرية العامة لمشروعات الصرف، والذي تطلب فيه الهيئة براءة ذمتها من أداء مبلغ مقداره (٧٠٠١٧٢,٦٦) سبعمائة ألف ومائة واثنان وسبعون جنيهاً وستة وستون قرشاً قيمة الضريبة الإضافية على الأعمال المنفذة خلال الفترة من ٢٠٠٤/١/١ إلى ٢٠٠٦/١٢/٣١.

وحاصل الوقائع - حسبما يبين من الأوراق - أن الهيئة المصرية العامة لمشروعات الصرف تعاقدت مع المقاول/ ماهر على محمد أبو زيد، لتنفيذ عدد من عمليات الصرف المغطى بحفاظة الفيوم خلال الفترة من ٢٠٠٤/١/١ إلى ٢٠٠٦/١٢/٣١، وقامت الهيئة بحساب قيمة الضريبة العامة على المبيعات على تلك العمليات وتوريدها إلى مصلحة الضرائب المصرية، إلا أن المصلحة اعترضت على طريقة حساب الهيئة للضريبة المستحقة وقدرت وجود فروق ضريبية بمبلغ مقداره (٣٦٣٣٨٩,٢٢) ثلاثمائة وثلاثة وستون ألفاً وثلاثمائة وتسعة وثمانون جنيهاً واثنان وعشرون قرشاً، وبناء عليه طالبت المصلحة المقاول المذكور بأداء الفروق الضريبية المستحقة والضريبة الإضافية عن التأخير في توريد الضريبة، مما حدا بالمقاول إلى إقامة الدعوى رقم (١٩٨١٠) لسنة ١٩٨١ ق أمام محكمة القضاء الإداري بالفيوم بطلب براءة ذمته من أداء فروق الضريبة العامة على المبيعات، والضريبة الإضافية، وقدم وزير المالية بصفته طلباً عارضاً بالزام المقاول المذكور بأداء مبلغ مقداره (٧٠٠١٧٢,٦٦) جنيهاً قيمة الضريبة الإضافية عن التأخير في توريد الفروق الضريبية



عن الأعمال المنفذة خلال الفترة من ٢٠٠٤/١/١ إلى ٢٠٠٦/١٢/٣١، وبجلسة ٢٠١٦/٦/٢٢ حكمت المحكمة ببراءة ذمة المقاول من فروق ضريبة المبيعات والضريبة الإضافية عن الفترة المشار إليها، وتحمل الهيئة المصرية العامة لمشروعات الصرف فروق الضريبة وسدادها، ورفض الطلب العارض، وبناء عليه طالبت مصلحة الضرائب المصرية، الهيئة، بأداء الضريبة الإضافية عن تأخرها في توريد الفروق الضريبية المستحقة، إلا أن الهيئة اعترضت على تلك المطالبة استنادًا إلى أن الحكم المشار إليه لم يلزمها بأداء الضريبة الإضافية، وإنما ألزمها فقط بأداء الفروق الضريبية وهو ما التزمت به الهيئة تنفيذًا لهذا الحكم، إلا أن المصلحة تمسكت بأن الضريبة الإضافية تدور وجودًا وعدمًا مع استحقاق الفروق الضريبية التي تأخرت الهيئة في سدادها، وإذ تضمن الحكم آنف البيان إلزام الهيئة بأداء الفروق الضريبية، ومن ثم تكون هي الملتزمة قانونًا بأداء الضريبة الإضافية المستحقة عن التأخير في أداء الفروق الضريبية، وإزاء ما تقدم فقد طلبتم عرض النزاع على الجمعية العمومية.

ونفيد: أن الموضوع عُرض على الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بجلستها المعقودة بتاريخ ١٣ من مارس عام ٢٠١٩م، الموافق ٦ من رجب عام ١٤٤٠هـ؛ فتبين لها أن المادة (١) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١- بحسبانه القانون المطبق على النزاع المائل- قبل إلغائه بالقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة- كانت تنص على أن: يقصد في تطبيق أحكام هذا القانون بالألفاظ والعبارات الآتية، التعريفات الموضحة قرين كل منها: ... المصلحة: مصلحة الضرائب المصرية. الضريبة: الضريبة العامة على المبيعات. 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 في هذا القانون، وكذلك كل مستورد لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة بغرض الاتجار مهما كان حجم معاملاته... مورد الخدمة: كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم بتوريد أو أداء خدمة خاضعة للضريبة... المسجل: هو المكلف الذي تم تسجيله لدى المصلحة وفقًا لأحكام هذا القانون... الضريبة الإضافية: ضريبة مبيعات إضافية بواقع ٢/١% من قيمة الضريبة غير المدفوعة عن كل أسبوع أو جزء منه يلي نهاية الفترة المحددة للسداد...، 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) منه 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 بأي من التصرفات القانونية...".

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، وإلا قدر ثمن السلعة أو الخدمة بالسعر أو المقابل السائد في السوق في الظروف العادية وفقاً للقواعد التي تحددها اللائحة التنفيذية...".

وأن المادة (١٣) منه كانت تنص على أن: "تضاف قيمة الضريبة إلى سعر السلع والخدمات بما في ذلك السلع والخدمات المسعرة جبرياً والمحددة الربح...".

وأن المادة (١٦) منه كانت تنص على أن: "على كل مسجل أن يقدم للمصلحة إقراراً شهرياً عن الضريبة المستحقة على النموذج المعد لهذا الغرض خلال الثلاثين يوماً التالية لانتهاء شهر المحاسبة، ويجوز بقرار من الوزير مد فترة الثلاثين يوماً بحسب الاقتضاء...".

وأن المادة (٣٢) من القانون ذاته كانت تنص على أن: "على المسجل أداء حصيلة الضريبة دورياً للمصلحة وفق إقراره الشهري وفي ذات الموعد المنصوص عليه في المادة (١٦) من هذا القانون، وذلك طبقاً للقواعد والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية. وتؤدي الضريبة على السلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك وفقاً للإجراءات المقررة لسداد الضريبة الجمركية، ولا يجوز الإفراج النهائي عن هذه السلع قبل سداد الضريبة المستحقة بالكامل. وفي حالة عدم أداء الضريبة في الموعد المحدد تستحق الضريبة الإضافية، ويتم تحصيلها مع الضريبة وبذات إجراءاتها".

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم أن المشرع في قانون الضريبة العامة على المبيعات المشار إليه فرض ضريبة عامة على المبيعات على واقعة بيع السلع المحلية والمستوردة إلا ما استثني بنص خاص، وواقعة أداء الخدمات المنصوص عليها في الجدول المرافق لهذا القانون، وعيّن المشرع فئة هذه الضريبة وقرر إضافتها إلى ثمن السلعة، أو مقابل الخدمة بحيث يقوم المكلف بتحصيلها وتوريدها إلى المصلحة في المواعيد المنصوص عليها في قانون الضريبة العامة على المبيعات المشار إليه، على أن تظل القيمة المدفوعة فعلاً ثمناً للسلعة، أو مقابلاً للخدمة وعاء لهذه الضريبة يتحملها المشتري، أو متلقي الخدمة، ويحصلها منه البائع،



أو مؤدي الخدمة. وفرض المشرع في هذا القانون على المكلف التسجيل لدى المصلحة متى بلغت مبيعاته حد التسجيل المقرر قانونًا، وأن يقدم إقرارًا شهريًا بالضريبة المستحقة للمصلحة مرفقًا به حصيلتها خلال الثلاثين يومًا التالية لانتهاؤ شهر المحاسبة، فإذا لم يفعل استحقت عليه الضريبة الإضافية بواقع (٠,٥%) من قيمة الضريبة غير المدفوعة عن كل أسبوع تأخير، أو جزء منه يلي نهاية الفترة المحددة للسداد، ويتم تحصيلها مع الضريبة الأصلية وبالإجراءات ذاتها؛ فالضريبة الإضافية ضريبة تبعية تستمد وجودها من تراخي المكلف في أداء الضريبة الأصلية، ويهدف المشرع من فرضها إلى تعويض الخزنة العامة عن التأخير في توريد الضريبة العامة على المبيعات المستحقة من المكلف عن الآجال المحددة لها قانونًا، وإلى ردع المكلف عن التقاعس في تحصيلها، أو توريدها، وحثه على المبادرة إلى ذلك، أخذًا بعين الاعتبار أن هذه الضريبة تندمج في ثمن السلعة، أو الخدمة، وتصبح جزءًا لا يتجزأ منه، فلا يتصور قانونًا بيع السلعة، أو أداء الخدمة، دون تحصيلها من مشتري السلعة، أو متلقي الخدمة، فكان عدلًا ومنطقيًا أن يتحمل المكلف بالجزاء المقرر قانونًا على عدم توريدها في الميعاد المشار إليه.

كما استظهرت الجمعية العمومية مما تقدم - وعلى ما استقر عليه إفتاؤها - أن الضريبة العامة على المبيعات من الضرائب غير المباشرة التي يتحمل عبأها في النهاية مستهلك السلعة، أو متلقي الخدمة، ومن ثم يتعين تحصيلها منه مباشرة، باعتبار أنها في حقيقتها ضريبة على الاستهلاك، غير أن هذا الأصل يتعذر تطبيقه لكثرة المشتريين، أو متلقي الخدمة، وضخامة عددهم، وصعوبة تحصيل هذه الضريبة منهم، وزيادة نفقاته، لذلك كان منطقيًا أن يتجه المشرع إلى تحديد ملتمز آخر بتحصيلها وتوريدها للمصلحة وهو بائع السلعة، أو مؤدي الخدمة، وذلك على سبيل الوساطة الملزمة، ما لم يتفق مع البائع، أو مؤدي الخدمة على تحمل عبء هذه الضريبة، بحسبانها من صور الضرائب غير المباشرة التي يجوز الاتفاق على نقل عبء الالتزام بها وتوريدها لغير المكلف بذلك قانونًا.

ولما كان ذلك، وكان الثابت من الأوراق أن فحص مصلحة الضرائب المصرية لعمليات الصرف المغطى المنفذة بمحافظة الفيوم خلال الفترة من ٢٠٠٤/١/١ إلى ٢٠٠٦/١٢/٣١ أسفر عن تحقق فروق ضريبية بمبلغ مقداره (٣٦٣٣٨٩,٢٢) جنيهاً، وكان الثابت من حيثيات الحكم الصادر عن محكمة القضاء الإداري بالفيوم في الدعوى رقم (١٩٨١٠) لسنة ١٩٨١٠ أن الهيئة المصرية العامة لمشروعات الصرف هي من



قامت بتوريد قيمة الضريبة العامة على المبيعات إلى مصلحة الضرائب المصرية، وأن عدم توريد قيمة الضريبة المستحقة بالكامل راجع إلى خطأ الهيئة في حساب قيمة الضريبة مما أسفر عنه استحقاق فروق ضريبية للمصلحة، ولما كانت الضريبة الإضافية المقررة بمقتضى قانون الضريبة العامة على المبيعات المشار إليه هي ضريبة تبعية تستند في وجودها إلى التراخي في سداد الضريبة الأصلية، وذلك بفرض ضريبة أخرى بواقع ٠,٥% من الضريبة الأصلية غير المسددة عن كل أسبوع أو جزء منه يلي نهاية الفترة المحددة للسداد، وبالنظر إلى أن الهيئة تأخرت في سداد الفروق الضريبية المستحقة نتيجة خطأها في حساب قيمة الضريبة، ومن ثم تكون الهيئة ملزمة قانونًا بأداء مبلغ (٧٠٠١٧٢,٦٦) جنيها قيمة الضريبة الإضافية المستحقة جراء هذا التأخير في السداد، الأمر الذي يكون معه طلب الهيئة براءة ذمتها من أداء هذا المبلغ غير قائم على سند صحيح من القانون.

### لذلك

انتهت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع إلى رفض طلب الهيئة المصرية العامة لمشروعات الصرف براءة ذمتها من المبلغ محل المطالبة، وذلك على النحو المبين بالأسباب.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحريراً في: ٧ / ٤ / ٢٠١٩

رئيس

الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع

المستشار

بخيت محمد محمد إسماعيل  
النائب الأول لرئيس مجلس الدولة



مجلس الدولة  
مركز المعلومات والجمعية العمومية  
لقسمى الفتوى والتشريع