

بسم الله الرحمن الرحيم

|              |           |
|--------------|-----------|
| رقم التبليغ: | ٤٢٤       |
| بتاريخ:      | ٢٠٢١/٣/٢٧ |

ملف رقم: ٥٢٢٣/٢/٣٢



جمهورية مصر العربية  
مجلس الدولة

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

السيد الدكتور/ وزير التموين والتجارة الداخلية

تحية طيبة، وبعد،

فقد اطلعنا على كتابكم رقم (٦٣) المؤرخ ٢٠٢٠/١/٤، بشأن طلب الإفادة بالرأى القانونى بخصوص، أولاً: مدى التزام جهاز تنمية التجارة الداخلية بتحصيل الضريبة على القيمة المضافة المقررة بالقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦، عن الخدمات التي يؤديها لجمهور المتعاملين مع الجهاز فى ظل القانونين رقمى (٣٤) لسنة ١٩٧٦ بشأن السجل التجاري، و(٨٢) لسنة ٢٠٠٢ بإصدار قانون حماية الملكية الفكرية، والقرار الجمهورى رقم (٣٥٤) لسنة ٢٠٠٨ بإنشاء الجهاز. ثانياً: تحديد قيمة الضريبة المستحقة عن أنشطة الجهاز، وآلية التحصيل فى ظل تقييد الجهاز بالرسوم التي فرضها القانون على أنشطته، وذلك فى حالة التزام الجهاز بتحصيل هذه الضريبة. ثالثاً: آلية استرداد المبالغ التي تم دفعها لمصلحة الضرائب، وذلك فى حالة عدم التزام الجهاز.

وحاصل الوقائع - حسبما يبين من الأوراق - أنه ورد إلى جهاز تنمية التجارة الداخلية بتاريخ ٢٠١٩/٦/٢٥ شهادة بتسجيله لدى مصلحة الضرائب المصرية عن قانون القيمة المضافة عما يؤديه من خدمات للجمهور على الرغم من أن ما يؤديه الجهاز من قبيل الخدمات العامة التي لا تخضع لقانون القيمة المضافة، وإزاء ذلك طلبتم عرض النزاع على الجمعية العمومية لسمى الفتوى والتشريع.

ونفيد: أن النزاع عُرض على الجمعية العمومية لسمى الفتوى والتشريع بجلستها المعقودة فى ١٠ من فبراير عام ٢٠٢١م الموافق ٢٨ من جمادى الآخرة عام ١٤٤٢هـ؛ فتبين لها أن المادة (٣٨) من



مجلس الدولة  
مركز المعلومات والجمعية العمومية  
لسمى الفتوى والتشريع

تابع الفتوى ملف رقم: ٥٢٢٣/٢/٣٢

(٢)

الدستور تنص على أن: "... لا يكون إنشاء الضرائب العامة، أو تعديلها، أو إلغاؤها، إلا بقانون، ولا يجوز الإعفاء منها إلا في الأحوال المبينة في القانون. ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب، أو الرسوم، إلا في حدود القانون..."

كما تبين للجمعية العمومية أن المادة الأولى من قرار رئيس الجمهورية رقم (٣٥٤) لسنة ٢٠٠٨ بإنشاء جهاز تنمية التجارة الداخلية تنص على أن: "ينشأ جهاز يسمى (جهاز تنمية التجارة الداخلية)، تكون له شخصية اعتبارية عامة، يتبع الوزير المختص بشئون التجارة الداخلية، ويكون مقره بمحافظة القاهرة أو بإحدى المحافظات المجاورة لها..."، وأن المادة الثانية منه تنص على أن: "يكون الجهاز الجهة المختصة بتنمية التجارة الداخلية، وتحفيز وتشجيع الاستثمار في قطاعات تجارة الجملة والتجزئة، ويتولى مسئولية أعمال التسجيل لكافة الأنشطة التجارية، وله في سبيل ذلك أن يباشر على الأخص ما يأتي: ... ٤- إدارة واستغلال والتصرف في الأراضي التي يتم تخصيصها للجهاز بقرار من رئيس الجمهورية أو من الجهات المختصة. ٥- وضع سياسات وخطط تطوير نظم إدارة أسواق التجارة الداخلية، بالتنسيق مع الغرف التجارية واتحادها العام ومتابعة تنفيذها. ٦- قياس مدى كفاءة قطاعات تجارة الجملة والتجزئة ... ٧- دعم أنشطة الغرف التجارية في مجال تأهيل وتدريب تجار الجملة والتجزئة وتنمية مهاراتهم ... ٨- وضع الاشتراطات الواجب توافرها في المحال الخاضعة لأحكام القانون المنظم للمحال التجارية ومواقعها والمرخص لهم بإدارتها والعاملين بها والتي يصدر بها قرار من السلطة المختصة. ٩- تطوير وتبسيط قواعد وإجراءات الأنشطة التجارية. ١٠- دعم جهود وبرامج حماية حقوق الملكية الفكرية المتعلقة بالعلامات والبيانات التجارية والمؤشرات الجغرافية والتصميمات والنماذج الصناعية والأسماء التجارية. ١١- إنشاء واستكمال قواعد البيانات والمعلومات المتعلقة بالتجارة والسلع والأسواق والطاقت الإنتاجية المحلية في التجارة الداخلية بكافة مراحلها ... ١٢- دراسة وإقتراح مشروعات القوانين واللوائح والقرارات ذات الصلة بالتجارة الداخلية والتسجيل التجارى"، وأن المادة السابعة منه تنص على أن: "تكون للجهاز موازنة مستقلة تعد على نمط الموازنات التجارية، وتبدأ السنة المالية للجهاز ببداية السنة المالية للدولة وتنتهى بنهايتها، وتودع موارد الجهاز في حساب يخصص للصرف



تابع الفتوى ملف رقم: ٥٢٢٣/٢/٣٢

(٣)

منه فى أغراضه، ويرحل الفائض منه إلى السنة المالية التالية"، وأن المادة الثامنة منه تنص على أن: "تتكون موارد الجهاز مما يلي: ... ٢- مقابل الخدمات التى يقدمها الجهاز للغير ... ٥- عائد استثمار أموال الجهاز. ٦- حصيلة إدارة واستغلال والتصرف فى الأراضى التى تخصص للجهاز لأغراض تنمية التجارة الداخلية"، وتنص المادة العاشرة منه على أن: "تدمج مصلحة التسجيل التجارى فى الجهاز بجميع سلطاتها واختصاصاتها، وتؤول إليه الأصول والموارد والاعتمادات المالية المقررة للمصلحة، والدرجات المخصصة للعاملين بها فى ميزانية السنة المالية ٢٠٠٨/٢٠٠٩...".

كما تبين للجمعية العمومية أن المادة (١) من قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ تنص على أن: "يقصد فى تطبيق أحكام هذا القانون بالألفاظ والعبارات التالية المعنى المبين قرين كل منها: ... المكلف: الشخص الطبيعى أو الشخص الاعتبارى خاصًا كان أو عامًا المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كان منتجًا أو تاجرًا أو مؤدّيًا لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه فى هذا القانون، وكل مستورد أو مصدر أو وكيل توزيع، لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة مهما كان حجم معاملته، وكذلك كل منتج أو مؤدّي أو مستورد لسلعة أو لخدمة منصوص عليها فى الجدول المرافق لهذا القانون مهما كان حجم معاملته. المسجل: المكلف الذى تم تسجيله لدى المصلحة وفقًا لأحكام هذا القانون... مؤدّي الخدمة: كل شخص طبيعى أو اعتبارى يقوم بتوريد أو أداء خدمة خاضعة للضريبة... الضريبة: الضريبة على القيمة المضافة... السلعة: كل شيء مادي أيًا كانت طبيعته أو مصدره أو الغرض منه بما فى ذلك الطاقة الكهربائية، سواء كان محليًا أو مستوردًا... الخدمة: كل ما ليس سلعة، سواء كان محليًا أو مستوردًا...".

وأن المادة (٢) منه تنص على أن: "تفرض الضريبة على السلع والخدمات بما فى ذلك السلع والخدمات المنصوص عليها فى الجدول المرافق لهذا القانون، سواء كانت محلية أو مستوردة، فى كافة مراحل تداولها، إلا ما استثنى بنص خاص...".، وأن المادة (٤) منه تنص على أن: "يلتزم المكلفون بتحصيل الضريبة والإقرار عنها وتوريدها للمصلحة فى المواعيد المنصوص عليها فى هذا القانون"، وأن المادة (١٦) منه تنص على أنه: "على كل شخص طبيعى أو اعتبارى يبيع سلعة أو يؤدي خدمة خاضعة للضريبة بلغ أو جاوز إجمالي قيمة مبيعاته على السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والمعفاة منها خلال الاثنى عشر شهرًا السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون مبلغ خمسمائة ألف جنيه، أن يتقدم إلى



تابع الفتوى ملف رقم: ٥٢٢٣/٢/٣٢

(٤)

المصلحة بطلب لتسجيل اسمه وبياناته على النموذج المُعد لهذا الغرض، وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ بلوغ رقم مبيعاته حد التسجيل، وأما من تبلغ قيمة مبيعاته هذا المبلغ بعد تاريخ العمل بهذا القانون في أية سنة مالية أو جزء منها، فعليه أن يتقدم للمصلحة لتسجيل اسمه على النحو المشار إليه، ولا يسري الالتزام بالتسجيل على الشخص الطبيعي الذي لا يباشر نشاط بيع سلعة أو أداء خدمة إذا بلغت مبيعاته الحد المشار إليه..."، وأن قائمة السلع والخدمات المعفاة من الضريبة على القيمة المضافة تضمنت في البند (٢٨) منها النص على: "بيع وتأجير الأراضي الفضاء والأراضي الزراعية والمباني والوحدات السكنية وغير السكنية". وأن المادة (٣) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادرة بقرار وزير المالية رقم (٦٦) لسنة ٢٠١٧ تنص على أنه: "في تطبيق أحكام القانون، لا يعتبر من قبيل الخدمات الخاضعة للضريبة: ... ٤- الخدمات العامة التي تؤديها الجهات الحكومية...".

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم- وطبقاً لما استقر عليه إفتاؤها- أن الدستور أوجب قيام النظام الضريبي على العدالة الاجتماعية، وجعل أداء الضرائب والتكاليف العامة واجباً وفقاً للقانون، وأوجب ألا يكون إنشاء الضرائب العامة وتعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون.

كما استظهرت الجمعية العمومية أنه في شأن تحديد النطاق الموضوعي للخضوع للضريبة على القيمة المضافة، وبيان مفردات وعائها، فإن المشرع عرّف السلعة بأنها كل شئ مادي، وعرف الخدمة بأنها كل ما ليس سلعة، وإذا كان مقصود المشرع من ذلك هو توسيع قاعدة الوعاء الضريبي المخاطب بتلك الفريضة المالية، وتقرير شمول خضوع توريد كافة السلع والخدمات إليها، فإنه بالنظر إلى ما فرضه المشرع من لزوم تحصيل هذه الضريبة حال بيع السلعة أو أداء الخدمة، في كافة مراحل التداول، فإن مزاوله الشخص لنشاط اقتصادي إنتاجي أو تجاري، سلمي أو خدمي، هو مناط الالتزام بهذا التكليف، وشرط قيامه، بحسبانها ضريبة غير مباشرة تفرض على الدخل حين إنفاقه على شراء السلع أو تلقي الخدمات، وإذا كان القانون لا يُفرق في هذا الخضوع بين الأشخاص المعنوية العامة والخاصة، على النحو السابق بيانه، وكان القانون يختص الشخص المعنوي العام- بوصفه مرفقاً عاماً- بالقيام بأعمال إدارية بحتة، لا يقوم أداؤها على عنصر الإنتاج أو الاتجار بقصد تحقيق مقابل، فإنه لا فكّك عن القول بأن هذه الأعمال الإدارية البحتة لا تدخل في قاعدة الوعاء الضريبي الخدمي المشار إليها، بحسبانها خدمات إدارية عامة.



تابع الفتوى ملف رقم: ٥٢٢٣/٢/٣٢

(٥)

كما استظهرت الجمعية العمومية أيضا أن عناصر التمييز بين أنشطة الجهات الإدارية الخدمية العامة غير الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة، وبين أنشطتها الخدمية الاقتصادية الخاضعة لها، في مفهوم أحكام قانون هذه الضريبة سالف البيان، تقوم على معايير عدة، أو بقيام أحدها، بحسب كل حالة على حدة، فيكون نشاط الدولة إداريًا بحثًا حينما يخلو عن مزاولته أي استغلال للأموال، أو الموارد، أو حقوق الملكية، بقصد الحصول على عائد أو دخل بصورة مباشرة، أو حال خلوه من أي إنتاج أو تصنيع أو اتجار أو زراعة، وكذا حينما يفرض القانون عدم جواز مزاولته من جانب القطاع الخاص، حيث يختص القانون الدولة أو أحد أجهزتها العامة بأدائه، بوصفها ذات سلطة وسيادة، تعمل على إشباع الحاجات العامة، وكذا عندما تقدمه الدولة إلى عموم المواطنين دون تمييز بحسب الكفاية الفنية أو الملاءة المالية، أو غيرها من أسس المفاضلة في الأنشطة الاستثمارية، وكذا عندما يقوم على إدارة النشاط مرفق إداري خدمي بحت بحكم طبيعته، أو بحسب مصدر إنشائه وتنظيمه القانوني، ففي مثل هذه الأحوال فإن الخدمة الناتجة عن ذلك النشاط تعد خدمة عامة ولا تخضع للضريبة على القيمة المضافة سابقة الذكر، في حين أن نشاط الدولة يكون اقتصاديًا حين يقوم على استغلال الأموال أو الموارد أو حقوق الملكية بقصد الحصول على عائد أو دخل، لا بقصد تحقيق نفع عام مباشر، أو عندما تقوم مزاولته على الإنتاج أو التصنيع أو الاتجار أو الزراعة، وكذا حينما يسمح القانون للقطاع الخاص بمزاولته، على قدم المساواة مع الدولة، وكذا عندما تقدمه الدولة إلى أشخاص بذواتهم على وفق كفايتهم الفنية أو ملاءتهم المالية، أو غيرها من أسس التمييز والمفاضلة في الأنشطة الاستثمارية، وكذا عندما يقوم على إدارة النشاط مرفق اقتصادي بحكم طبيعته، أو بحسب مصدر إنشائه وتنظيمه القانوني، ففي هذه الأحوال فإن الخدمة الناتجة عن ذلك النشاط خدمة غير عامة ينسحب على أدائها وصف الإنتاج أو الاتجار أو التوريد في مفهوم القانون، وتخضع للضريبة على القيمة المضافة المذكورة، حفاظًا على المنافسة العادلة وتكافؤ الفرص بين هذه الجهات جميعًا.

واستظهرت الجمعية العمومية كذلك أن المشرع ولئن كان قد أخضع بحسب الأصل السلع والخدمات التي يقدمها أشخاص القانون الخاص والعام- من غير الخدمات العامة- للضريبة على القيمة المضافة إلا أنه وضع استثناءات على هذا الأصل العام مقتضاه إعفاء بعض السلع والخدمات من الخضوع لهذه الضريبة ومن ضمن ما اشتملت عليه هذه الإعفاءات بيع وتأجير الأراضي الفضاء والأراضي الزراعية والمباني والوحدات السكنية وغير السكنية.



تابع الفتوى ملف رقم: ٥٢٢٣/٢/٣٢

(٦)

واستعرضت الجمعية العمومية ما استقر عليه إفتاؤها من أن السمة الغالبة على المطبوعات أنها ناتجة عن عملية تصنيع في مفهوم أحكام قانون القيمة المضافة المشار إليه، تتم بقصد البيع، وعلى هذا يصدق عليها وصف السلعة المصنعة وليس الخدمة، ذلك أنها منتجات صناعية يمارسها الشخص طبيعياً كان أو معنوياً، ومن ثم فإن ما يبرم بشأنها ما هو إلا عقود بيع لتوريدات أو سلع، ولاحظت الجمعية العمومية أن كراسات الشروط التي تعدها الجهات الإدارية الخاضعة لأحكام قانون المناقصات والمزايدات على وفق الجاري بنص المادة (٧) من اللائحة التنفيذية لهذا القانون، ما هي إلا سلع مصنعة في المفهوم القانوني المتقدم، بوصفها من قبيل المطبوعات السلعية المصنعة، ويتحقق بواقعة بيعها مناط استحقاق هذه الضريبة، والتزام هذه الجهات بإضافة قيمتها إلى سعر البيع المحدد، دون اعتبار في هذا الشأن إلى تسعيراتها الجبرية، أو ارتباط أثمانها بنفقات تكلفتها، أو محدودية عوائدها.

وترتيباً على ما تقدم، ولما كان الثابت أن جهاز تنمية التجارة الداخلية إنما أنشئ كشخص من أشخاص القانون العام بغية القيام باختصاصات بحسب الأصل لا تقوم في جوهرها على فكرة المضاربة، أو استهداف تحقيق الربح، ومن ثم لا تخضع للضريبة على القيمة المضافة حال مباشرته تلك الاختصاصات، ومنها خدمات قيد شركات الأموال، أو تجديد القيد وقيد التاجر الفردي، أو تجديد قيده والتأشير في السجل التجاري للتاجر الفرد وقيد شركات الأشخاص، أو تجديد القيد وقيد شركات الأشخاص التي يشارك فيها أجانب، والتأشير في السجل التجاري لشركات الأموال، وكذلك مباشرته لاختصاصاته الواردة في قانون الملكية الفكرية من منح العلامات التجارية أو تسجيل النماذج الصناعية، واتفاقية هاج؛ لأن هذه الخدمات من قبيل الخدمات العامة التي تؤديها الحكومة، وكذلك بيع أو تأجير الأراضي والسلاسل التجارية أو حق الانتفاع والتعويضات ومقابل التأخير التي توقع نتيجة للتأخير في سداد حق الانتفاع؛ بحسبان أن هذه الأنشطة معفاة بحكم القانون، أما عن بيع كراسات الشروط فإن من المستقر عليه على النحو السالف بيانه أن الثمن الناتج عنه يخضع للضريبة المقررة بموجب القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ المشار إليه، ويكون تسجيل جهاز تنمية التجارة الداخلية عن هذا النشاط متتقاً وصحيح أحكام القانون بصفته مكلفاً بتحصيل الضريبة من المشتري وتوريدها إلى مصلحة الضرائب المصرية .

ومن حيث إنه عن طلب الجهاز استرداد قيمة الضريبة عن القيمة المضافة والتي سددت عن الأنشطة غير الخاضعة للضريبة، فإنه لما كان من المقرر أن عبء هذه الضريبة يتحمله متلقى الخدمة



تابع الفتوى ملف رقم: ٥٢٢٣/٢/٣٢

(٧)

ويحسبائها ضريبة غير مباشرة، ويقتصر دور الجهاز على تحصيل قيمة الضريبة من متلقى الخدمة وتوريدها للمصلحة، فمن ثم لا يجوز له طلب استرداد قيمة الضريبة التي قام بتحصيلها وتوريدها للمصلحة، الأمر الذي يتعين معه رفض طلبه في هذا الشأن.

### لذلك

انتهت الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع إلى:

أولاً: عدم التزام جهاز تنمية التجارة الداخلية بتحصيل ضريبة القيمة المضافة عن الخدمات العامة التي يؤديها للغير وفقاً لقانون السجل التجارى الصادر بالقانون رقم (٣٤) لسنة ١٩٧٦ أو قانون الملكية الفكرية الصادر بالقانون رقم (٨٢) لسنة ٢٠٠٢. وكذا عن نشاطه ببيع وتأجير الأراضى الفضاء.

ثانياً: إلزام الجهاز المشار إليه بتحصيل ضريبة القيمة المضافة عن نشاطه المتعلق ببيع كراسات الشروط، وإلزامه بالتسجيل لدى مصلحة الضرائب المصرية (الضريبة على القيمة المضافة)، عن ممارسة هذا النشاط.


ثالثاً: رفض ما عدا ذلك من طلبات، وذلك كله على النحو المبين بالأسباب.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحريراً فى: ٢٠٢١ / ٣ / ٢٧

رئيس

الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع

المستشار/   
يسرى هاشم سليمان الشايخ  
النائب الأول لرئيس مجلس الدولة

