

بسم الله الرحمن الرحيم

رقم التبليغ:	١٢٠٣٢
بتاريخ:	٢٠٢٠/٦/٣٠

ملف رقم: ٥٠٨٧/٢/٣٢



جمهورية مصر العربية

مجلس الدولة

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

## السيد الأستاذ الدكتور/ وزير التربية والتعليم والتعليم الفني

### رئيس مجلس إدارة الهيئة العامة للأبنية التعليمية.

تحية طيبة، وبعد

فقد اطلعنا على كتابكم رقم (٣٨٧٤) المؤرخ ٢٠١٩/٤/٧م، بشأن النزاع القائم بين مصلحة الضرائب المصرية والهيئة العامة للأبنية التعليمية، بخصوص مدى إلزام الأخيرة بأداء مبلغ الضريبة العامة على المبيعات الذي حددته المصلحة على المبالغ التي حصلتها الهيئة كتمن لكراسات الشروط للمناقصات والممارسات التي تطرحها، عن الفترة من عام ٢٠١١ حتى عام ٢٠١٤، وكذا الضريبة الإضافية المفروضة نتيجة التأخر في السداد. وحاصل الوقائع- حسبما يبين من الأوراق- أن مأمورية المركز الضريبي لكبار الممولين أخطرت الهيئة العامة للأبنية التعليمية بنموذج (١٤) ض.ع.م متضمناً مطالبتها بأداء مبلغ ٢٩٨٩٢٥,٢ جنيهاً قيمة الضريبة العامة على مبيعات الهيئة من كراسات شروط المناقصات والممارسات التي طرحتها خلال الفترة من (٢٠١١/٦) حتى الفترة (٢٠١٤/٦)، بخلاف الضريبة الإضافية التي يتم حسابها عند تمام السداد، وإزاء تمسك مصلحة الضرائب المصرية بمطالبة الهيئة بهذه المبالغ على الرغم من كونها هيئة خدمية، فقد طلبتم عرض هذا النزاع على الجمعية العمومية.

ونفيد: أن النزاع عُرض على الجمعية العمومية لتسمى الفتوى والتشريع بجلستها المعقودة بتاريخ ٢٢ من إبريل عام ٢٠٢٠م الموافق ٢٩ من شعبان عام ١٤٤١هـ؛ فتيين لها أن المادة (١) من قانون الضريبة العامة على



(٢٠٢٠/٦/٣٠)

المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ (المُلغى) كانت تنص على أن: "يقصد في تطبيق أحكام هذا القانون بالألفاظ والعبارات الآتية التعريفات الموضحة قرين كل منها: السلعة: كل منتج صناعي سواء محلياً أو مستورداً... الخدمة: كل خدمة واردة بالجدول رقم (٢) المرافق... التصنيع: هو تحويل المادة عضوية، أو غير عضوية بوسائل يدوية أو آلية أو بغيرها من الوسائل إلى منتج جديد أو تغيير حجمها أو شكلها أو مكوناتها أو طبيعتها أو نوعها، ويعد تصنيعاً تركيب أجزاء الأجهزة والتغليف وإعادة التغليف والحفظ في الصناديق والطرود والزجاجات أو أية أوعية أخرى... الضريبة الإضافية: ضريبة مبيعات إضافية بواقع ٠.٥ % من قيمة الضريبة غير المدفوعة عن كل أسبوع أو جزء منه يلي نهاية الفترة المحددة للسداد... السلع المعفاة: هي السلع التي تتضمنها قوائم الإعفاءات...". وأن المادة (٢) منه كانت تنص 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...". 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...". وأن المادة (١٣) منه كانت تنص على أن: "تضاف قيمة الضريبة إلى سعر السلع أو الخدمات بما في ذلك السلع والخدمات المسعرة جبرياً والمحددة الربح...". وأن المادة (١٦) منه كانت تنص على أنه: "على كل مسجل أن يقدم للمصلحة إقراراً شهرياً عن الضريبة المستحقة على النموذج المعد لهذا الغرض خلال الثلاثين يوماً التالية لانتهاؤ شهر المحاسبة، ويجوز بقرار من الوزير مد فترة الثلاثين يوماً بحسب الاقتضاء (وقد مُدت بالقرار الوزاري رقم ١٩٠ المنشور بالوقائع المصرية، العدد ١٤٠، في ٢٠-٦-١٩٩١، بأن يقدم الإقرار الشهري وتؤدى الضريبة المستحقة للمصلحة خلال الشهرين التاليين لشهر المحاسبة)، على أن يقدم إقرار شهر إبريل وتؤدى الضريبة في موعد غايته اليوم الخامس عشر من شهر يونيو، كما يلتزم المسجل بتقديم هذا الإقرار ولو لم يكن قد حقق بيوعاً أو أدى خدمات خاضعة للضريبة في خلال شهر المحاسبة، وإذا لم يقدم المسجل الإقرار في الميعاد المنصوص عليه في هذه المادة يكون للمصلحة الحق في تقدير الضريبة عن فترة المحاسبة مع بيان الأسس التي استندت إليها في التقدير وذلك كله دون إخلال بالمساءلة الجنائية". كما تبين لها أن المادة (٧) من اللائحة التنفيذية لقانون المناقصات والمزايدات رقم ٨٩ لسنة ١٩٩٨ الصادرة بقرار وزير المالية رقم ١٣٦٧ لسنة ١٩٩٨ - المعدلة بقرار وزير المالية رقم ٥٤٩ لسنة ٢٠١٠ - قبل إلغائها، كانت تنص على أن: "يجب أن تعد كل جهة قبل الإعلان أو الدعوة للاشتراك في المناقصة أو الممارسة بجميع أنواعهما



٢٠١٠

تابع الفتوى ملف رقم: ٥٠٨٧/٢/٣٢

(٣)

كراسة خاصة بمستندات الطرح تشمل الشروط العامة والخاصة والشروط والمواصفات الفنية، وقوائم الأصناف أو الأعمال وملحقاتها...، ويتم طبع الكراسة المشار إليها وتوزيعها- بعد ختمها واعتماد مدير المشتريات لها- على من يطلبها وفقاً للقواعد وبالثمن الذي تحدده الجهة الإدارية بشرط أن يكون بالتكلفة الفعلية لجميع المستندات مضافاً إليها نسبة مئوية لا تزيد على (١٠٪) كمصروفات إدارية. على أن يكون بيع الكراسة لمن يطلبها من أصحاب المنشآت الصغيرة والمتناهية الصغر بالتكلفة الفعلية لها فقط....".

واستعرضت الجمعية العمومية ما جرى به إفتاؤها من أن المشرع بقانون الضريبة العامة على المبيعات فرض ضريبة عامة غير مباشرة على جميع السلع المصنعة إلا ما يستثنى منها بنص إعفائي خاص، وجعل استحقاقها منوطاً بتحقق واقعة بيعها بمعرفة المكلفين وفقاً لأحكام هذا القانون، على أن تضاف قيمة الضريبة إلى سعر السلع بما في ذلك السلع المسعرة جبرئياً والمحددة الريح، كما ألزم المشرع كل مكلف ومسجل بتحصيل هذه الضريبة من مشتري هذه السلع، وبالإقرار عنها وتوريدها للمصلحة في المواعيد المقررة، وحفاظاً على المستحقات الضريبية فقد أعطى المصلحة الحق في تقدير قيمة الضريبة إذا لم يلتزم المسجل بتقييم هذا الإقرار الضريبي الشهري مصحوباً بسداد الضريبة، على أن تلتزم الإدارة الضريبية ببيان الأسس التي قام عليها تقديرها، ولاحظت الجمعية العمومية أن الجهات الإدارية وأشخاص القانون العام إنما تنزل منزلة الأفراد وأشخاص القانون الخاص في شأن خضوع مبيعاتها من السلع غير المعفاة للضريبة العامة على المبيعات آفة التكر، والالتزام بتحصيل هذه الضريبة والإقرار عنها وتوريدها إلى المأمورية المختصة، بالنظر إلى عدم ورود نص قانوني خاص يعفى أيًا من هذه الجهات من هذه الالتزامات، وخاصة أن هذه الضريبة تستحق بواقعة التصرف في السلعة أو أداء الخدمة سواء كان التصرف من الأشخاص العامة أو الخاصة.

كما استعرضت الجمعية العمومية ما جرى به إفتاؤها من أن السلعة بمفهومها الاقتصادي هي ما ينتج بقصد التداول والانتقال من شخص له وجود قانوني ومالي مستقل، إلى آخر له كذلك وجود قانوني ومالي مستقل، ويلزم لاعتبار عملية بيع ما واقعةً منشئة للضريبة عن السلعة، أن يصدق على هذه السلعة الوصف الذي قرره المشرع، بأن تكون تلك السلعة منتجاً صناعياً، من خلال 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، إذ أخذ المشرع بمفهوم قانوني خاص للتصنيع، باعتباره أساس خضوع السلعة للضريبة، يتميز عما عسى أن تتضمنه تشريعات أخرى تهتم بالصناعة، وما يدخل في مفهومها من عدمه، إذ اعتبر كل تحويل للمادة الأولية أو تشكيلها أو تعديلها أو إحداث



٢٠١٩

تابع الفتوى ملف رقم: ٥٠٨٧/٢/٣٢

(٤)

تغيير في أشياء مصنوعة، وجعلها أشياء صالحة لقضاء حاجات الناس أو جعلها في شكل جديد، هو صناعة سلعية في مفهوم أحكامه.

كما استعرضت الجمعية العمومية ما جرى به إفتاؤها من أن السمة الغالبة على المطبوعات أنها ناتجة عن عملية تصنيع في مفهوم أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات المشار إليه، تتم بقصد البيع، وعلى هذا يصدق عليها وصف السلعة المصنعة وليس الخدمة، تلك أنها منتجات صناعية يمارسها الشخص طبيعياً كان أو معنوياً، ومن ثم فإن ما يبرم بشأنها ما هو إلا عقود بيع لتوريدات أو سلع وليس مقاوله أعمال، 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 الجزئية، أو ارتباط أثمانها بنفقات تكلفتها، أو محدودية عوائدها، في ضوء ما ورد بنص الفقرة الأولى من المادة (١٣) من هذا القانون من التزام المسجلين بإضافة قيمة هذه الضريبة إلى سعر السلع بما في ذلك السلع والخدمات المسعرة جبرئاً والمحددة الربح.

وتطبيقاً لما تقدم، وإذ استبان للجمعية العمومية من مطالعة الأوراق أن الهيئة العامة للأبنية التعليمية باعت كراسات شروط مناقصات وممارسات خلال الفترات الضريبية من (٢٠١١/٦) حتى (٢٠١٤/٦)، وهي سلع مصنعة خاضعة للضريبة العامة على المبيعات في مفهوم أحكام القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ بشأن الضريبة العامة على المبيعات المشار إليه، على نحو يتحقق به مناط استحقاق هذه الضريبة، والالتزام بتحصيلها والإقرار عنها وتوريدها إلى المأمورية المختصة، وإذ لم تلتزم الهيئة المذكورة بذلك، فقد طالبتها المأمورية بسداد مبلغ ٢٩٨٩٢٥,٢ جنيهاً، بتاريخ ٢٠١٥/٢/٢٦م بموجب نموذج (١٤ ض.ع.م)، فهضت الهيئة إلى الوفاء بجزء من هذا المبلغ، ولم توف بمبلغ مقداره ٢٦٠٠٢١ جنيهاً، وبذلك يقع عليها الالتزام بأداء هذا المبلغ المتبقي، وإذ تأخرت الهيئة في سداد هذه الضريبة الأصلية عن المواعيد القانونية المقررة، فإن مناط استحقاق الضريبة الإضافية قد تحقق، ويقع عليها الالتزام بأدائها بواقع نصف في المائة من الضريبة الأصلية غير المدفوعة عن كل أسبوع تأخير أو جزء منه من تاريخ انتهاء الأجل المقرر لتقديم الإقرارات الخاصة بهذه الفترات وحتى تاريخ السداد.

ولا يغير من ذلك ما تحتج به الهيئة المذكورة من أنها لم تنهض إلى تحصيل هذه الضريبة من مشتري هذه الكراسات، بحسبانهم متحملي عبء هذه الضريبة، والملتزمين بأدائها، وأن في إلزام الهيئة بهذا الأداء رغم عدم



٢٠١٥/٢/٢٦

تابع الفتوى ملف رقم: ٥٠٨٧/٢/٣٢

(٥)

التحصيل سينقل عبئها على خلاف المقرر قانوناً، فهذا مردود عليه بما استقر عليه إفتاء الجمعية العمومية من أن التنظيم الذى أفردته القانون المنكور للضريبة العامة على المبيعات قضى بأن تندمج هذه الضريبة فى ثمن السلعة، أو الخدمة، وأن تصبح جزءاً لا يتجزأ منه، وإن لم تكن عنصراً من عناصر تحديده، أو جزءاً من تكلفة الوصول إليه، فلا يجوز قانوناً للمكلف أو المسجل بيع هذه أو أداء تلك دون تحصيلها من مشتري السلعة، أو متلقي الخدمة، فكان عدلاً ومنطقاً أن يتحمل المكلف أو المسجل بعبء هذه الضريبة حال إهماله فى تحصيلها بالفعل من مشتري السلعة، أو متلقي الخدمة، دون أن يغل ذلك يده عن اتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة للرجوع على هؤلاء وتحصيلها منهم باعتبارهم الملتزمين الحقيقيين بتحمل عبئها، على النحو السالف بيانه.

### لذلك

انتهت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع إلى التزام الهيئة العامة للأبنية التعليمية بأداء مبلغ الضريبة العامة على المبيعات موضوع النزاع وذلك على النحو المبين بالأسباب.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تجريباً فى: ٣٠ / ٦ / ٢٠٢٠

رئيس  
الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع  
المستشار  
يسرى هاشم سليمان الشيخ  
النائب الأول لرئيس مجلس الدولة



٢٠٢٠