

بسم الله الرحمن الرحيم

رقم التبليغ:	١٦٢٥
بتاريخ:	٢٠٢١/١٠/٢٦

الملف رقم: ٨٧٥/٢/٣٧

  
 جمهورية مصر العربية  
 مجلس الدولة  
 رئيس الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع  
 المستشار النائب الأول لرئيس مجلس الدولة

السيد الدكتور/ وزير المالية

تحية طيبة، وبعد

فقد اطلعنا على كتاب السيد المحاسب/ رئيس قطاع مكتب الوزير رقم (٤٥١٦) المؤرخ ٢٠٢١/٨/٩، الموجه إلى إدارة الفتوى لوزارات المالية والتموين والتضامن الاجتماعي، بشأن الإفادة بالرأي في مدى خضوع مشروع مجمع المخابز بمحافظة السويس للضريبة العامة على المبيعات المقررة بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ من عدمه.

وحاصل الوقائع- حسبما يبين من الأوراق- أن مصلحة الضرائب المصرية طلبت بمتكرتها المؤرخة ٢٠٢٠/٢/٥ اتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة لتحريك الدعوى الجنائية عن جريمة التهرب الضريبي المؤثمة بالمادة (٤٤) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ في مواجهة المسؤولين بمشروع مجمع المخابز بمحافظة السويس، وذلك لأنه خلال الفترة من ٢٠١٣/١ إلى ٢٠١٦/٢ مارس نشاط إنتاج وتوريد وجبات البسكويت المحشوة بالعجوة إلى مدارس مديرية التربية والتعليم بالمحافظة ذاتها دون الالتزام بالتسجيل الضريبي لدى المصلحة، ودون تحصيل وتوريد الضريبة المستحقة، وإزاء ذلك طلبتم الرأي في مدى خضوع هذا النشاط للضريبة العامة على المبيعات المشار إليها، من عدمه.

وباستطلاع رأى إدارة الفتوى على النحو المتقدم انتهت إلى عرض الموضوع على اللجنة الثالثة لقسم الفتوى بمجلس الدولة، والتي قررت بجلستها المعقودة بتاريخ ٢٠٢١/٩/٨ إحالته إلى الجمعية العمومية؛ للأهمية والعمومية.



مجلس الدولة  
مركز المعلومات والتشريع  
قسم الفتوى والتشريع

٢٠٢١ - ٢٠٢٢

تابع الفتوى ملف رقم: ٨٧٥/٢/٣٧

(٢)

ونفيد: أن الموضوع عُرض على الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بجلستها المعقودة في ١٣ من أكتوبر عام ٢٠٢١، الموافق ٦ من ربيع الأول سنة ١٤٤٣ هـ، فتبين لها أن المادة (٥٢) من القانون المدني تنص على أن: "الأشخاص الاعتبارية هي: ١- الدولة وكذلك المديرات والمدن والقرى بالشروط التي يحددها القانون والإدارات والمصالح وغيرها من المنشآت العامة التي يمنحها القانون شخصية اعتبارية... ٢- كل مجموعة من الأشخاص أو الأموال تثبت لها الشخصية الاعتبارية بمقتضى نص في القانون"، وأن المادة (١) من قانون نظام الإدارة المحلية الصادر بالقانون رقم (٤٣) لسنة ١٩٧٩م- والمستبدلة بموجب القانون رقم (٥٠) لسنة ١٩٨١م- تنص على أن: "وحدات الإدارة المحلية هي المحافظات والمراكز والمدن والأحياء والقرى، ويكون لكل منها الشخصية الاعتبارية، ويتم إنشاء هذه الوحدات وتحديد نطاقها وتغيير أسمائها وإلغائها على النحو التالي:..."، وأن المادة (١٢) منه تنص على أن: "يتولى المجلس الشعبي المحلي للمحافظة في حدود السياسة العامة للدولة الرقابة على مختلف المرافق والأعمال التي تدخل في اختصاص المحافظة وفقاً للمادة (٢) من هذا القانون... ويختص في إطار الخطة العامة والموازنة المعتمدة وبمراعاة القوانين واللوائح بما يأتي: ١-... ٥- إقرار إنشاء المشروعات الإنتاجية المحلية وعلى الأخص المشروعات المتعلقة بالأمن الغذائي. ٦-..."، وأن المادة (٣٧) منه تنص على أن: "يُنشئ المجلس الشعبي المحلي للمحافظة حساباً للخدمات والتنمية المحلية تتكون موارده من: ١- الرسوم التي يفرضها المجلس الشعبي المحلي للمحافظة لصالح هذا الحساب. ٢- أرباح المشروعات الإنتاجية التي يمولها الحساب المذكور...".، وأن المادة (١١) من قانون التعليم الصادر بالقانون رقم (١٣٩) لسنة ١٩٨١ تنص على أنه: "مع مراعاة أحكام القانون الخاص بنظام الحكم المحلي، تتولى الأجهزة المركزية للتعليم قبل الجامعي رسم السياسات العامة للتعليم ومهام التخطيط والتقييم والمتابعة العامة. وتتولى المحافظات العملية التنفيذية التعليمية والمتابعة المحلية، وكذلك إنشاء وتجهيز وإدارة المدارس الداخلة في اختصاصها، وذلك وفق مقتضيات الخطة القومية للتعليم وفي حدود الموازنة المقررة..."، وأن المادة (٥) من اللائحة التنفيذية لقانون الإدارة المحلية آنف الذكر الصادرة بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم (٧٠٧) لسنة ١٩٧٩، تنص على أن: "تتولى الوحدات المحلية، كلٌّ في دائرتها، وفق خطة وزارة التعليم إنشاء وتجهيز وإدارة المدارس عدا المدارس التجريبية ومراكز التدريب المركزية، وذلك على النحو التالي: المحافظات: المدارس الفنية ودور المعلمين والمعلمات التي تخدم أكثر من مركز. المراكز:...."



تابع الفتوى ملف رقم: ٨٧٥/٢/٣٧

(٣)

المدن والأحياء... القرى... ولكل وحدة من الوحدات المحلية في سبيل ذلك وفي حدود الخطة التي تضعها المحافظة مباشرة... تدبير وتنظيم وسائل التغذية للتلاميذ...، وأن المادة (٢١) منها تنص على أن: "تباشر الوحدات المحلية، كلٌّ في دائرة اختصاصها، الأمور الآتية:... تنفيذ المشروعات الإنتاجية المحلية ومشروعات الخدمات المحلية...".

كما تبين لها أن المادة (١) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١- قبل إلغائه بالقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة- كانت تنص على أن: "يُقصد في تطبيق أحكام هذا القانون بالألفاظ والعبارات الآتية التعريفات الموضحة قرين كل منها: ... المُكَلَّف: الشخص الطبيعي أو المعنوي المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كان منتجًا صناعيًا أو تاجرًا أو مُؤدّيًا 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 معاملته. السلعة: كل منتج صناعي سواء كان محليًا أو مستوردًا... البيع: هو انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع ولو كان مستوردًا إلى المشتري... 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 يُمارس بصورة اعتيادية أو عرضية وبصفة رئيسية أو تبعية أية عملية تصنيع...، وأن المادة (٢) منه كانت تنص على أن: "تقرض الضريبة العامة على المبيعات على السلع المُصنعة المحلية والمستوردة إلا ما استثنى بنص خاص...، وأن المادة (٦) منه كانت تنص على أن: "تستحق الضريبة بتحقيق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المُكلفين وفقًا لأحكام هذا القانون، ويُعتبر في حكم البيع قيام المُكلف باستعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض خاصة أو شخصية أو التصرف فيها بأي من التصرفات القانونية...". وأن المادة (١) من القانون رقم (٢) لسنة ١٩٩٧ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (١١) لسنة ١٩٩١ (الملغى) كانت تنص على أنه: "اعتبارًا من ١٩٩١/٥/٤: أولًا- تكون فئات الضريبة العامة على المبيعات على السلع المُبيّنة بالجدول رقم (أ) المرافق. وفقًا للفئات المُحددة قرين كل منها...، وكان البند أولًا من الجدول (أ) المرافق للقانون رقم (٢)



تابع الفتوى ملف رقم: ٨٧٥/٢/٣٧

(٤)

لسنة ١٩٩٧ المشار إليه ينص على: "سُلع تخضع لفئة الضريبة العامة على المبيعات بواقع (٥٪)، وهي: ١- ... ٢- ... ٣- جميع المنتجات المُصنعة من الدقيق، والحلوى من عجين، عدا الخبز المُسعر بجميع أنواعه".

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم - وحسبما يُستفاد من إفتائها بجلسة ٢٠١٣/٦/٥ في الملف رقم ٧٣٠/٢/٣٧- أن المشرع بقانون الإدارة المحلية الصادر بالقانون رقم (٤٣) لسنة ١٩٧٩ منح المجلس الشعبي المحلي للمحافظة ولاية إقرار إنشاء المشروعات الإنتاجية المحلية في نطاقها، وعلى الأخص المشروعات المتعلقة بالأمن الغذائي، وأنه إذ منح هذه المجالس الشعبية ولاية إنشاء حسابات تابعة لها تتولى تمويل هذه المشروعات الإنتاجية والخدمات المحلية الأخرى، فقد استبقى ذلك الحساب وتلك المشروعات التي يمولها، مندمجةً في كيان المحافظة وشخصيتها القانونية اندماجاً تنتفي معه مظنة تمتع أى منها بأية شخصية اعتبارية مستقلة، مما تكون معه تلك المشروعات جزءاً لا يتجزأ من كيان المحافظة وعنصر من عناصر ذمتها المالية، وركناً أصيلاً من أركان أجهزتها التي تضطلع من خلالها بأداء مهامها، فيُطبق عليها ما يطبق على المحافظات من أحكام، ويجرى عليها عموماً ما يجرى على المحافظات ووحداتها المحلية من نُظم قانونية، كما أن المشرع بقانون التعليم الصادر بالقانون رقم (١٣٩) لسنة ١٩٨١ منح المحافظات ولاية القيام بالعملية التنفيذية التعليمية وأعباء متابعتها المحلية، وإنشاء وتجهيز وإدارة المدارس الداخلة في اختصاصها، وذلك وفق مقتضيات الخطة القومية للتعليم وفي حدود الموازنة المقررة، فهي الجهة صاحبة الاختصاص بالرقابة والإشراف المالي والإداري على مرفق التعليم في نطاقها، وإذ لم يعترف المشرع بالشخصية الاعتبارية المستقلة لمديريات التربية والتعليم بالمحافظات في مفهوم المادة (٥٢) من القانون المدني سابقة الذكر، ولم يخول لرؤسائها حق تمثيلها القانوني وتصريف شئونها، ومردّ ذلك إلى المحافظات التي تتبعها، فإن هذه المديريات لا تعدو أن تكون جزءاً من الهيكل المرفقي للمحافظات التابعة لها، وعنصرًا من عناصر شخصيتها القانونية، بما يجعل التصرفات المرتبطة بنشاط مرفق التعليم، وما يتصل به من أنشطة جوهرية كتغذية التلاميذ بالمدارس، مما يقدمه أحد المشروعات الإنتاجية التابعة لإحدى هذه المحافظات إلى مديرية التربية والتعليم التابعة للمحافظة ذاتها- اللذين يجمعهما وحدة الشخص الاعتباري لهذه المحافظة- من قبيل الإنتاج والتنفيذ الذاتي الذي تقرره المحافظة تنفيذاً لما تضطلع به من مهام ومسئوليات تسيير مرفق التعليم في نطاق ولايتها واختصاصاتها المحلية.





تابع الفتوى ملف رقم: ٨٧٥/٢/٣٧

(٥)

واستظهرت الجمعية العمومية كذلك- وحسبما جرى به إفتاؤها بجلسة ٢٨/١١/٢٠١٨ في الملف رقم ٣٧/٢/٧٨٨- أن الأصل في الضريبة أنها فريضة مالية تقتضيها الدولة جبراً لما لها من ولاية على إقليمها لتتمية مواردها، باعتبار أن حصيلتها تُعدُّ إيراداً عاماً يُتول بحسب الأصل إلى الخزانة العامة ليندمج مع غيره من الموارد التي يتم تدبيرها لتشكّل جميعها نهراً واحداً لإيراداتها الكلية، وأن إنشاء الضرائب العامة وتعديلها أو إلغائها، لا يكون إلا بقانون، ولا يعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون، وأن المشرع في قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١- قبل إلغائه بالقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة- وضع تنظيمًا شاملاً لتلك الضريبة، عيّن بمقتضاه السلع والخدمات الخاضعة لها، وقد حدد السلع الخاضعة بالوصف، وعيّن الخدمات بالتفريد العيني، وعرف السلعة بأنها كل مُنتج صناعي سواء كان محلياً أو مستورداً، ثم عرف المُنتج الصناعي بأنه كل شخص يُمارس عملية تصنيع سواء كان طبيعياً أو معنوياً، وسواء كانت الممارسة اعتيادية أو عَرَضية، وسواء كانت تتم بصفة رئيسية أو تبعية، وغني عن البيان أن المنتج الصناعي بهذا التعريف الشامل لا يخرج عنه أى ممارس لأى عمل أيّاً كان، ولو كان عملاً منزلياً، الأمر الذي لا يظهر منه أن يكون قصد المشرع قد انصرف إليه ليُخضع للضريبة عمل الإنسان لنفسه ولخدمته الذاتية من صنوف الأنشطة الذاتية والمنزلية والأسرية، إذ يجد المنتج الصناعي حدّه في عبارة "المنتج الصناعي" الذي عرفت به السلعة في النص ذاته، والسلعة بمفهومها الاقتصادي هي ما ينتج بقصد التداول والانتقال من شخص له وجود قانوني ومالي مستقل إلى آخر له كذلك وجود قانوني ومالي مستقل، بحيث لا يدخل في مفهومها ما ينتجه الشخص لنفسه ولاستهلاكه واستعماله من مصنوعات هي مواد جرى تحويلها إلى منتج جديد يتغير في الحجم أو الشكل أو المكونات أو الطبيعة أو النوع حسبما عرف النص ذاته لفظ (التصنيع)، ومن ثم ينسجم تعريف (المنتج) بهذا القيد نصّاً وعقلاً مع تعريف السلعة ومع ما أورده النص ذاته عن البيع نقلاً للملكية أو أداءً للخدمة، وذلك كله سواء كان التداول أو البيع أو الاتجار متعلقاً بأعيان أو بمنافع خضعت لقانون الضريبة على المبيعات.

ولما كان ما تقدم، وكان مشروع مجمع المخابز بمحافظة السويس- المعروضة حالته- هو أحد المشروعات الإنتاجية التابعة لحساب الخدمات والتنمية المحلية بها، مما يندمج في شخصيتها القانونية في مفهوم المادة (٥٢) من القانون المدني، وقد تولى مزاوله نشاط إنتاج وتوريد وجبات غذائية من البسكويت المحشوّ بالعجوة لطلاب المدارس بنطاق مديرية التربية



تابع الفتوى ملف رقم: ٨٧٥/٢/٣٧

(٦)

والتعليم بمحافظة السويس ذاتها عن العام الدراسي (٢٠١٤/٢٠١٥)، فمن ثم فإن هذه المنتجات لا تخضع للضريبة العامة على المبيعات المقررة بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ أنف الذكر، كونها ليست محلا للبيع أو التداول أو الاتجار من جانب المحافظة (المشروع)، وإنما من قبيل الإنتاج والتنفيذ الذاتي الذي توجه به محافظة السويس لاستخدامها في تحقيق أغراضها في تسيير مرفق التعليم وتدبير وتنظيم وسائل التغذية للتلاميذ بالمدارس الخاضعة لإشرافها ورقابتها، مما تنتجه هذه المحافظة لذاتها وليس لغيرها، وهو ما ينحسر معه مفهوم البيع بالمعنى الذى أخضعه المشرع لتلك الضريبة، ويغدو بهذه المثابة مسلك إدارة مكافحة التهريب الضريبي بمحافظة السويس بإخضاع تلك المنتجات- في هذا النطاق فحسب- للضريبة العامة على المبيعات سائلة البيان، غير متفق مع صحيح أحكام القانون.

### لذلك

انتهت الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع إلى: عدم خضوع مشروع مجمع المخابز التابع لمحافظة السويس عن إنتاج وتوريد وجبات غذائية (بسكويت محشو بالعبوة) لمدارس مديرية التربية والتعليم بنطاق المحافظة ذاتها، للضريبة العامة على المبيعات المقررة بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ (الملغى) عن الفترة من ٢٠١٣/١ إلى ٢٠١٦/٢، وذلك على النحو المبين بالأسباب.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحريراً في: ٢٠٢١/ ١٠ / ٢٦

رئيس

الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع

المستشار

أسامة محمود عبد العزيز حرم  
النائب الأول لرئيس مجلس الدولة

