٢٠٠٥/١٠/٢٦

بسم الله الرحمن الرحيم

ضد الشيخ على المجلس

رقم التبليغ :	١٢١٥
بتاريـــخ :	٢٠٠٥/١٢/ ٥

مجلس الدولة

الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع

ملف رقم : ٣٢ / ٢ / ٣٦٥٨

السيد / محافظ كفر الشيخ

تحية طيبة وبعد

فقد اطلعنا على كتابكم رقم [٢٩٩] المؤرخ ٢٠ / ٢ /٢٠٠٥ والموجه إلى السيد المستشار رئيس مجلس الدولة بشأن النـــزاع القائم بين محافظة كفر الشيخ [مديرية الطرق والنقل] وبين مأمورية الضرائب على المبيعات بكفر الشيخ حول مدى خضوع وحدة الرصف التابعة لمديرية الطرق والنقل بالمحافظة للضريبة العامة على المبيعات.

وحاصل الوقائع ـ حسبما يبين من الأوراق ـ أنه تم تسجيل مشروع وحدة الرصف التابعة لمديرية الطرق والنقل بمحافظة كفر الشيخ لدى مأمورية الضرائب على المبيعات بحجة أنه يمارس نشاط تصنيع خلطة أسمنتية وأعمال المقاولات التى تخضع للضريبة العامة على المبيعات. ثم قامت مديرية الطرق والنقل بالمحافظة بأداء مبلغ ٩٠١٩٦,٧٧ جنيهاً كضريبة مبيعات عن نشاط وحدة الرصف المذكورة إلى مصلحة الضرائب على المبيعات. ثم طلبت المصلحة من المديرية أداء مبلغ ٥٤٤٠٥,٨١ جنيهاً كضريبة مبيعات وتعويض عن قيمة الضريبة المتأخرة. فعرضتم هذا النـــزاع على الجمعية العمومية طالبين ما يأتى أولا: براءة ذمة وحدة الرصف التابعة لمديرية الطرق والنقل بمحافظة كفر الشيخ من مبلغ ٥٤٤٠٥,٨١ جنيهاً. ثانياً: إلغاء تسجيل وحدة الرصف المذكورة لدى مصلحة الضرائب على المبيعات بمحافظة كفر الشيخ. ثالثا: عدم أحقية مأمورية الضرائب على المبيعات فيما سبق تحصيله من وحدة الرصف منذ عام ١٩٩٤ وحتى الأن.

ونفيد أن الموضوع عُرض على الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بجلستها

المنعقدة فى ٢٦ من اكتوبر سنة ٢٠٠٥م الموافق ٢٣ من رمضان سنة ١٤٢٦هـ فتبين لها أن المادة (٢) من قانون نظام الإدارة المحلية الصادر بالقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٩ والمعدلة بالقانون رقم ٥٠ لسنة ١٩٨١ تنص على أن " تتولى وحدات الإدارة المحلية فى حدود السياسة العامة والخطة العامة للدولة إنشاء وإدارة جميع المرافق العامة الواقعة فى دائرتها .... كما تبين اللائحة ما تباشره كل من المحافظات وباقى الوحدات من الاختصاصات المنصوص عليها فى هذه المادة ....." وتنص المادة (٣٧) على أن " ينشئ المجلس الشعبى المحلى للمحافظة حساباً للخدمات والتنمية المحلية تتكون موارده من :- ..... " وتنص المادة (٣٨) على أن " تستخدم موارد حساب الخدمات والتنمية بالمحافظة وفقاً لما يقرره المجلس الشعبى المحلى للمحافظة فى الأغراض الآتية:- ١- تمويل المشروعات الإنتاجية والخدمات المحلية وفقاً لخطة محلية يتم توزيعها واعتمادها فى إطار الخطة العامة للدولة ٢- ..... ٣- ..... ٤- الصرف على الخدمات العامة الحيوية العاجلة .... " وتنص المادة (١٨) من اللائحة التنفيذية لقانون نظام الإدارة المحلية على أن " تباشر المحافظة فى دائرة اختصاصها شئون النقل الآتية:- * الطرق والكبارى والنقل * إنشاء وصيانة الطرق الإقليمية وكذلك الأعمال الصناعية الخاصة بها وإقامة وصيانة الكبارى المنشأة عليها وبالنسبة للمحافظات ذات المدينة الواحدة تتولى المحافظة إنشاء وصيانة جميع أنواع الطرق والكبارى والأنفاق * تنفيذ قانون الطرق العامة والقرارات المكملة له بالنسبة للطرق الإقليمية الواقعة فى اختصاص كل محافظة ..... ".

وقد صدر قرار محافظ كفر الشيخ رقم [٥١٠] لسنة ١٩٩٩ بلائحة وحدة الرصف التابعة لمديرية الطرق والنقل ونصت المادة (١) منه على أن " تعتبر وحدة الرصف الإنتاجية بالمحافظة والمنقولة لمديرية الطرق والنقل بالقرار رقم [٤٤٠] لسنة ١٩٩٦

الصـــادر بـــتاريخ ١٩٩٦/٦/١٦ .... وحـــدة خدمـــية خاصة لها حسابها المســـتقل ..... " وتـــنص المـــادة (٢) مـــن ذات القرار على أن " أغراض الوحـــــدة :_ ١- إنشاء ورصف الطرق الجديدة داخل المدن وخارجها. ٢- إعـــادة رصـــف الطـــرق القديمة داخل المدن وخارجها. ٣- تحسين وصيانة الطـــرق القائمـــة داخـــل المـــدن وخارجها. ٤- الدخول فى مناقصات إنشاء ورصـــف وصـــيانة الطرق فى حدود إمكانيات الوحدة وبموافقة مجلس إدارة الوحدة. ٥- التنسيق مع مديرية الطرق فى تنفيذ المشروعات وصيانة الطرق " وتـــنص المادة (٤) منه على أن " تتكون الموارد المالية للوحدة من : [أ] عائد الوحـــدة. [ب] مـــا يخصـــص للمحافظة من حصيلة إنشاء وصيانة الطرق ..... [ت] الإعـــتمادات الـــتى تدرج بالباب الثانى بموازنات الوحدات المحلية التى تخصص لصيانة وإنشاء الطرق بها ..... [ث] ما تدره الوحدة من أرباح نتيجة التشغيل ودوران رأس المال "

وأن المادة (١) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وتعديلاتـــه تـــنص عـــلى أن " يقصد فى تطبيق أحكام هذا القانون بالألفاظ والعـــبارات الآتية، التعريفات الموضحة قرين كل منها:_ المكلف : الشخص الطبـــيعى أو المعنوى المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كان منـــتجاً صناعياً أو تاجراً أو مؤدياً لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه فى هذا القانون، .....

الخدمة :_ كل خدمة واردة بالجدول رقم [٢] المرافق.

مـــورد الخدمـــة :_ كل شخص طبيعى أو معنوى يقوم بتوريد أو أداء خدمة خاضـــعة للضـــريبة..... ". وتنص المادة (٢) منه على أنه " تفرض الضريبة العامة على المبيعات .... وتفرض الضريبة على الخدمات الـــــــواردة

بالجدول رقم [٢] المرافق لهذا القانون ..... " وتنص المادة (١٨) منه على أنه " على كل منتج صناعى بلغ أو جاوز إجمالى قيمة مبيعاته من السلع الصناعية المنتجة محلياً الخاضعة للضريبة والمعفاة منها خلال الأثنى عشر شهراً السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون ٥٤ الف جنيه، وكذلك على مورد الخدمة الخاضعة للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون إذا بلغ أو جاوز المقابل الذى يحصل عليه نظير الخدمات التى قدمها فى خلال تلك المدة هذا المبلغ، أن يتقدم إلى المصلحة بطلب لتسجيل اسمه وبياناته على النموذج المعُد لهذا الغرض وذلك خلال المدة التى يحددها الوزير ".

كما نص القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ بتفسير بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات فى المادة الأولى منه على ان " تفسر عبارة [خدمات التشغيل للغير] الواردة قرين المسلسل رقم [١١] من الجدول رقم [٢] المرافق لقانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١، بأنها الخدمات التى تؤدى للغير باستخدام أصول أو معدات مورد الخدمة المملوكة له أو للغير ويتم تشغيلها بمعرفة مورد الخدمة أو قوة العمل التابعة له أو تحت اشرافه وهى جميع .... وأعمال مقاولات التشييد والبناء وانشاء وإدارة شبكات البنية الأساسية وشبكات المعلومات ..... ".

وتنص المادة (١٨١) من القانون المدنى على أن " كل من تسلم على سبيل الوفاء ما ليس مستحقاً له وجب عليه رده ..... " وتنص المادة (١٨٢) من ذات القانون على أن " يصح إسترداد غير المستحق إذا كان الوفاء قد تم تنفيذاً لإلتزام لم يتحقق سببه أو لإلتزام زال سببه بعد أن تحقق "

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم ـ وما استقر عليه افتاؤها ـ أن المشرع فى قانون الضريبة العامة على المبيعات وضع تنظيماً شاملاً لتلك الضريبة، عين بمقتضاه السلع والخدمات

الخاضعة لها،فعين السلع الخاضعة بالوصف، وعين الخدمات بالتفريد. فلم يُخضع للضريبة سوى تلك الخدمات التى نص عليها تحديداً فى الجدول رقم [٢] المرفق بالقانون، ومنها خدمات التشغيل للغير، تلك التى صدر القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ مبيناً عناصرها، ومقرراً انها تشمل اعمال مقاولات التشييد والبناء. بيد أن المشرع وفى مقام ذلك التعيين، قرر أن الخدمات التى تخضع للضريبة وتُعد من خدمات التشغيل للغير، انما هى التى تؤدى للغير باستخدام أصول ومعدات مورد الخدمة المملوكة له أو للغير، مما يفيد أن الواقعة المنشئة للضريبة فى أحوال خدمات التشغيل للغير انما هى تلك التى يتوفر لها طرفان، يكون احدهما مؤدياً لتلك الخدمة وآخر متلقياً لها، فضلاً عن كون الخدمة المؤداه مما يندرج ضمن اعيان ما افرده المشرع نصاً بالجدول رقم [٢] ـ المشار إليه ـ والقانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢، آنف الذكر. الأمر الذى يستلزم معه والحال هذه، أن تكون الخدمة المؤداه بين شخصين اعتباريين أو طبيعين متميزين عن بعضهما البعض، بحيث يتحقق لتلك الخدمة مفهوم البيع من حيث الانتقال من شخص له وجود قانونى ومالى مستقل إلى أخر له ـكذلك ـ وجود قانونى ومالى مستقل. فإذا ما إنتفى ذلك المفهوم، كما فى حال قيام الشخص ـ الطبيعى أو الاعتبارى ـ بأداء خدمة لنفسه أو قام بنشاط ذاتى أو اضطلع باحد أوجه الاعمال الخدمية المنوط به قانوناً تأديتها لذاته بإعتباره متلقيها المستفيد منها، فلا معدى من انحسار مفهوم البيع عنه، وارتفاع مفهوم خدمات التشغيل للغير عن تلك الاعمال الخدمية لتضحى غير مخاطبة بنصوص قانون الضريبة العامة على المبيعات، وليرتفع عن القائم بتلك الاعمال كل الزام بالتسجيل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات، كونه لا يصير ـ وفق هذا الفهم ـ مكلفاً بالخدمة، لعدم تأديته إياها للغير.

واستعرضت الجمعية العمومية ـ ما استقر عليه إفتاؤها ـ من أن المشرع وإذ أجاز قيام وحدات الإدارة المحلية ـ المحافظات والمراكز ـ بإنشاء حسابات تابعة لها، تتولى تمويل المشروعات الإنتاجية والخدمات المحلية، وذلك وفقاً لخطة معينة يتم اعتمادها فى إطار الخطة العامة للدولة، فقد استبقى ذلك الحساب وتلك المشروعات التى يمولها، مندمجين فى كيان المحافظة وشخصيتها اندماجاً تنتفى معه مظنة تمتع اى منها بأية شخصية اعتبارية مستقلة كونها ليست شركة ولا مؤسسة ولا جمعية فهذه فحسب هى التى لها أهلية التمتع بالشخصية الاعتبارية المستقلة ـ على ما هو مستقر عليه بموجب المادة (٥٢) من القانون المدنى ـ مما تكون معه تلك المشروعات جزءاً لا يتجزأ من كيان المحافظة وركناً اصيلاً من أركان أجهزتها المرفقية التى تضطلع من خلالها بأداء مهامها،

فيسرى عليها ما يسرى على المحافظات من احكام، ويجرى عليها عموم ما يجرى على المحافظات ووحداتها المحلية من نظم قانونية.

كما استظهرت الجمعية العمومية أن المشرع فى المادتين (١٨١ و ١٨٢) من القانون المدنى ألـزم كل من تسلم على سبيل الوفاء ما ليس مستحقاً له برد ما أخذه بدون حق إلى الموفى، وهذا تطبـيق خاص للقاعدة العامة فى الإثراء بلا سبب لأن إلتزام من حصل له الوفاء بالرد لا يقوم على فعـل صـادر منه، وإنما بإستيفائه ما لاحق له فيه يكون قد أثرى على حساب الموفى بدون سبب، ويـتخلف بذلك أحد أركان الوفاء وهو ركن السبب مما يجعل الوفاء دفعاً لدين غير مستحق يتعين رده، يستوى فى ذلك ان يكون هذا السبب لم يتحقق أو يكون قد زال بعد أن تحقق.

ومـن حيـث أن الثابـت بـالأوراق أن وحدة الرصف التابعة لمحافظة كفر الشيخ هى احد مشروعات المحافظة، تم انشاؤها للقيام باعمال رصف الطرق وصيانتها بدائرة المحافظة، وهى أعمال مـن صميم الانشطة المناط بالمحافظة القيام بها باعتبارها مما تباشره بدائرة اختصاصها خاصاً بشئون النقل، فمن ثم والحال هذه تغدو هذه الوحدة ـ فيما تؤديه من خدمات الرصف داخل محافظة كفر الشـيخ ولحسـابها ـ إحدى أجهزة المحافظة وجزء لا ينفصم من كيانها، تؤدى وظيفة من الوظائف المـناطة بالمحافظـة قانوناً، وتباشر المحافظة من خلالها المهام الموكولة لها قانوناً، فينحسر عنها وصف مـؤدى الخدمة للغير، وعليه فلا تكون هذه الوحدة ـ فيما تقوم به من اعمال الرصف المذكورة ـ خاضـعة لقـانون الضريبة العامة على المبيعات، وبالتالى تكون غير ملزمة بالتسجيل لدى مصلحة الضـرائب على المبيعات لعدم توافر مناط التسجيل، ويكون تسجيلها لدى مصلحة الضرائب على المبيعات مخالفاً لصحيح حكم القانون. وينبنى على ذلك ايضا عدم أحقية المصلحة فى مطالبة المحافظة بـأداء مـبلغ ٥٤٤٠٥,٨١ جنـيهاً كضريبة مبيعات عن قيمة أعمال الرصف التى نفذتها وحدة الرصف المذكورة لحساب المحافظة لعدم خضوع هذه الاعمال للضريبة.

بيد أنه وبالنظر إلى أن قرار إنشاء مشروع وحدة الرصف المذكورة قد نص فى البند[٤] من مادتـه الثانـية على حق الوحدة فى الدخول فى مناقصات إنشاء ورصف وصيانة الطرق فى حدود إمكانـياتها وبموافقـة مجلس إدارتها فإنه فى حال قيامها بأداء خدمات التشغيل للغير تخضع للضريبة العامـة عـلى المبـيعات، فإذا بلغت قيمة خدماتها للغير حد التسجيل وجب عليها التسجيل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات، باعتبار ان مناط الخضوع لقانون الضريبة العامة على المبيعات هو أداء خدمات التشغيل للغير.

ومن حيث إنه عن طلب استرداد ما حصلته المصلحة من ضرائب ولما كان الثابت أن مصلحة الضرائب على المبيعات قد حصلت ضريبة من وحدة الرصف المذكورة بلغت ٩٠١٩٦,٧٧ جنيهاً عـــن أعمـــال أدتها للمحافظة وليس للغير فإنها تكون قد حصلت ما ليس مستحقاً لها ومن ثم يتعين عليها رد ما حصلته إعمالاً لأحكام المادتين (١٨١ و ١٨٢) من القانون المدنى.

لـــــــذلـــــــك

انتهت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع إلى ما يأتى :

أولا : عدم صحة تسجيل وحدة الرصف بمديرية الطرق والنقل بكفر الشيخ لدى مصلحة الضرائب على المبيعات.

ثانيا : عدم أحقية مصلحة الضرائب على المبيعات فى مطالبة مديرية الطرق والنقل بكفر الشيخ بأداء مبلغ ٥٤٤٠٥,٨١ جنيهاً كضريبة مبيعات.

ثالثا : الزام مصلحة الضرائب على المبيعات برد مبلغ ٩٠١٩٦,٧٧ جنيهاً لمديرية الطرق والنقل بكفر الشيخ.

وذلك على النحو المبين بالأسباب.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحريراً فى / / ٢٠٠٥

م//

رئيس الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع

جمال د حروج

المستشار / جمال السيد دحروج

النائب الأول لرئيس مجلس الدولة