٢٠٠٥/١٠/٢٦

بسم الله الرحمن الرحيم

رقم التبليغ :	١٢١٦
بتاريـــخ :	٦ / ١٢ / ٢٠٠٥

مجلس الدولة

الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع

ملف رقم : ٣٧ / ٢ / ٦٥٩

السيد الأستاذ / محافظ الاسماعيلية

تحية طيبة وبعد

فقد اطلعنا على كتابكم رقم [١٥٧] المؤرخ ٢٠٠٥/٣/٩ فى شأن مدى لزوم تسجيل مشروع المعدات الثقيلة والمعمل التابع لحساب صندوق الخدمات والتنمية المحلية بمحافظة الاسماعيلية لدى مصلحة الضرائب على المبيعات.

وحاصل الوقائع ـ حسبما يبين من الأوراق ـ أن مأمورية الضرائب على المبيعات طالبت مشروع المعدات الثقيلة والمعمل التابع لحساب الخدمات والتنمية المحلية بمحافظة الاسماعيلية بالتسجيل لديها طبقاً لأحكام القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بشان الضريبة على المبيعات، لكون هذا المشروع يمارس اعمال المقاولات الخاضعة للضريبة العامة على المبيعات، مما يستوجب تسجيله لديها طبقا للقانون. إلا أن المحافظة ارتأت أن المشروع لا يباشر نشاطاً خاضعاً لتلك الضريبة ولا يلتزم بالتسجيل، ذاك أنه لا يعدو أن يكون أحد المشروعات التابعة لحساب الخدمات والتنمية المحلية بالمحافظة، ويقوم بأعمال رصف الطرق والشوارع بدائرة المحافظة وترميم وصيانة الطرق الداخلية والفرعية بها باستخدام المعدات المملوكة له، الأمر الذى تغدو معه هذه الأعمال من صميم الأنشطة المنوط بالمحافظة القيام بها، كما أن إيرادات المشروع تؤول إلى الحساب المذكور والذى تستخدم موارده وفقاً لما يقرره المجلس الشعبى المحلى للمحافظة فى الأغراض المنصوص عليها فى المادتين (٣٧ و ٣٨) من قانون نظام الإدارة المحلية الصادر بالقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٩. ولما كانت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع قد انتهت فى موضوعات مماثلة إلى عدم التزام مثل هذه المشروعات بالتسجيل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات. لذا طلبتم عرض الموضوع على الجمعية العمومية.

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 قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ ينص فى المادة (١) على أن " يقصد فى تطبيق أحكام هذا القانون بالألفاظ والعبارات الآتية، التعريفات الموضحة قرين كل منها ..... المكلف : الشخص الطبيعى أو المعنوى المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كان منتجا صناعيا أو تاجرا أو مؤديا لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه فى هذا القانون، وكذلك كل مستورد لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة بغرض الإتجار مهما كان حجم معاملاته.

السلعة : كل منتج صناعى سواء كان محليا أو مستوردا .....

الخدمة : كل خدمة واردة بالجدول رقم (٢) المرافق .

البيع : هو انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع ولو كان مستوردا إلى المشترى.

مورد الخدمة : كل شخص طبيعى أو معنوى يقوم بتوريد أو أداء خدمة خاضعة للضريبة ....." . وتنص المادة (٢) منه على أن " تُفرض الضريبة العامة على المبيعات ..... وتُفرض على الخدمات الواردة 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 والمعفاه منها خلال الأثنى عشر شهراً السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون ٥٤ الف جنيه، وكذلك على مورد الخدمة الخاضعة للضريبة وفقاً لاحكام هذا القانون إذا بلغ او 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 ".

كمـــا نـــص القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ بتفسير بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبـــيعات فى المـــادة الأولى منه على ان " **تفسر عبارة [خدمات التشغيل للغير] الواردة قرين المسلسل رقم [١١] من الجدول رقم [٢] المرافق لقانون الضريبة العامة علـــى 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 .... وأعمـــال مقاولات التشييد والبناء وإنشاء وإدارة شبكات البنية الأساسية وشبكات المعلومات .....** ". وأن قانون نظام الإدارة المحلية الصادر بالقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٩ المعـــدل بالقانون رقم ٥٠ لسنة ١٩٨١ ينص فى المادة (٢) على أن " **تتولى وحدات الإدارة المحلـــية فـــى حـــدود السياسة العامة والخطة العامة للدولة إنشاء وإدارة جميع المـــرافق العامـــة الواقعة فى دائرتها .... كما تبين اللائحة ما تباشره كل من المحافظـــات وبـــاقى الوحدات من الاختصاصات المنصوص عليها فى هذه المادة ....** " وفى المادة (٣٧) على أن " **ينشئ المجلس الشعبى المحلى للمحافظة حساباً للخدمات والتنمية المحلية تتكون موارده من :_ .....** " وفى المادة (٣٨) عـــلى أن " **تســـتخدم مـــوارد حساب الخدمات والتنمية بالمحافظة وفقاً لما يقرره المجلس الشعبى المحلى للمحافظة فى الأغراض الآتية:_ ١- تمويل المشروعات الانتاجـــية والخدمـــات المحلية وفقاً لخطة محلية يتم توزيعها واعتمادها فى إطار الخطـــة العامـــة للدولة ٢- ... ٣- .... ٤- الصرف على الخدمات العامة الحـــيوية العاجلـــة .....** " وعليه نصت المادة (١٨) من اللائحة التنفيذية لقانون نظام الإدارة المحلـــية الصـــادرة بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم ٧٠٧ لسنة ١٩٧٩ على أن " **تباشر المحافظة فى دائرة اختصاصها شئون النقل الآتية:_ * الطرق والكبارى والنقل * إنشـــاء وصـــيانة الطـــرق الأقليمية وكذلك الاعمال الصناعية الخاصة بها واقامة وصـــيانة الكـــبارى المنشأة عليها وبالنسبة للمحافظة ذات المدينة الواحدة تتولى المحافظة إنشاء وصيانة جميع أنواع الطرق والكبارى والانفاق * تنفيذ قانـــون**

الطرق العامة والقرارات المكملة له بالنسبة للطرق الاقليمية الواقعة فى اختصاص كل محافظة .....".

وقد تضمنت اللائحة المالية والإدارية لمشروع المعدات الثقيلة والمعمل بمحافظة الاسماعيلية والمعتمدة من السيد محافظ الاسماعيلية بتاريخ ٧ /٥ / ٢٠٠٠، النص فى المادة (١) على أن " مشروع تشغيل المعدات الثقيلة والمعمل وهو أحد المشروعات التابعة لحساب صندوق الخدمات والتنمية المحلية لمحافظة الاسماعيلية ويمول خارج الميزانية العامة ويدار بأسس تجارية ومحاسبية تتفق مع طبيعة عمل المشروع وتحقيق أهدافه ..... " وفى المادة (٢) على أن " أهداف المشروع : ١- استخدام المعدات الثقيلة ملك المشروع فى أعمال الطرق وأعمال تأجير الشركات والهيئات والمقاولين والأفراد طبقاً للأسعار المذكورة فى اللائحة ٢- الدخول فى المقاولات الخاصة بالطرق من تسوية وإزالة المخلفات الترابية ورصف الطرق وجميع اعمال الردم ٣- استخدام الأجهزة الخاصة بالمعمل للقيام بالأعمال الخاصة بالاختبارات المعملية الخاصة بالتربة والأسفلت والمواد الخرسانية وإجراء التحاليل اللازمة لها للشركات والهيئات والمقاولين والأفراد طبقاً للأسعار المذكورة فى اللائحة٤-.. "

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم _ وما استقر عليه افتاؤها _أن المشرع فى قانون الضريبة العامة على المبيعات وضع تنظيماً شاملاً لتلك الضريبة، عين بمقتضاه السلع والخدمات الخاضعة لها. وقد عين 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، مقرراً 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] 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 كذلك 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.

ولما كان ذلك وكان مشروع المعدات الثقيلة والمعمل التابع لمحافظة الإسماعيلية، وهو أحد مشروعات التنمية الاقتصادية والخدمية، منوطاً به القيام بأعمال الطرق باستخدام المعدات المملوكة له، واستخدام أجهزة المعمل التابع له فى القيام بأعمال الاختبارات المعملية الخاصة بالتربة والأسفلت والمواد الخرسانية وإجراء التحاليل اللازمة لها، بما يؤدى إلى تطوير مرفق النقل داخل المحافظة، وهى جميعها من صميم الأنشطة المنوط بالمحافظة القيام بها باعتبارها مما تباشره بدائرة اختصاصها خاصاً

بشـــئون النقل، فمن ثم يغدو هذا المشروع _ فيما يؤديه من خدمات تتعلق بالطرق والنقل داخل محافظة الاسماعيلية _ أحد أجهزة المحافظة تؤدى من خلاله الوظائف المنوطة بها قانوناً، الأمر الذى ينحسر معه عن ذلك المشروع وصف مؤدى الخدمة للغير فيما يقوم به من أعمال الطرق للمحافظة حيث الاتحاد فى الذمة بـــين مؤدى الخدمة فى هذه الحالة ومتلقيها، وعليه فلا يكون هذا المشروع خاضعاً للضريبة فى ادائه لهذه الأعمال.

بيد أنه ولكون أغراض هذا المشروع تتسع لتشمل قيامه بأعمال لحساب الغير، على نحو ما قررته المـــادة (٢) من لائحة تنظيمه، فإن ما يقوم به من أعمال لحساب هذا الغير، خلاف المحافظة يتوفر بشأنه مفهوم الاستقلال القانونى والمالى بينه وبين متلقى الخدمات التى يؤديها، ففى هذه الأحوال _ فحسب _ يصـــير المشروع خاضعاً فيما يؤديه من أعمال لذلك الغير، للضريبة العامة على المبيعات، ويضحى ملزماً بالتسجيل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات عن هذه الأعمال، متى بلغت قيمة خدماته حد التسجيل المقرر قانوناً.

لـــــــــذلـــــــــك

انتهت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع إلى:

أولاً عدم خضوع مشروع المعدات الثقيلة والمعمل التابع لحساب صندوق الخدمات والتنمية المحلية لمحافظة الاسماعيلية للضريبة العامة على المبيعات عن نشاطه لحساب الأجهزة التابعة للمحافظة.

ثانياً خضوع المشروع المشار إليه للضريبة العامة على المبيعات عن الخدمات التى يؤديها لغير المحافظة وفى هذه الحالة يتعين تسجيله لدى مصلحة الضرائب على المبيعات متى بلغت قيمته حد التسجيل المنصوص عليه فى القانون.

تأكيداً لإفتاء الجمعية العمومية السابق، وذلك على النحو المبين بالأسباب.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحريراً فى / / ٢٠٠٥

رئيس الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع

جمال دحروج

المستشار / جمال السيد دحروج

النائب الأول لرئيس مجلس الدولة

م//