٢٠٠٥/٥/٤ بسم الله الرحمن الرحيم

رقم التبليغ :	٦٣٣
بتاريخ :	٢٠٠٥/٦/٦

مجلس الدولة

الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع

ملف رقم : ٣٢ / ٢ / ٣٥٣٩

السيد المهندس / وزير الزراعة واستصلاح الأراضي

تحية طيبة وبعد ,,,

فقد اطلعنا على كتابكم رقم [٣١٧٤] المؤرخ ٢٠٠٣/١١/٣ فى شأن النزاع القائم بين وزارة الزراعة ومصلحة الضرائب على المبيعات حول مدى خضوع عمليات خدمة الأراضى والمحاصيل الزراعية التى تقوم بها وحدة الهندسة الزراعية التابعة لقطاع الزراعة الآلية بمركز البحوث الزراعية للضريبة العامة على المبيعات.

وحاصل الوقائع – حسبما يبين من الأوراق ـ أن مأمورية الضرائب على المبيعات بالفيوم، كانت قد طالبت وحدة الهندسة الزراعية بالفيوم التابعة لمركز البحوث الزراعية بالتسجيل لديها بدعوى أنها تمارس أنشطة تجهيز الأراضى الزراعية، وحصاد المحاصيل، وتأجير الآلات والمعدات للغير بمقابل، والتى تخضع جميعها للضريبة العامة على المبيعات بعد العمل بأحكام القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ بتفسير بعض أحكام القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ الصادر بشأن الضريبة العامة على المبيعات. بينما ارتأت الوحدة أنها لا تباشر عملاً خاضعاً لتلك الضريبة فلا تلتزم بالتسجيل. وازاء هذا الخلاف فى الرأى تم استطلاع رأى إدارة الفتوى لوزارة الزراعة واستصلاح الأراضى، والتى انتهت بكتابها رقم ٦٤٢ المؤرخ ٢٠٠٣/٨/٥ إلى خضوع عمليات خدمة الأراضى والمحاصيل الزراعية التى تقوم بها وحدة الهندسة الزراعية للضريبة العامة على المبيعات مستندة فى ذلك إلى انطباق وصف خدمات

التشغيل للغير الوارد ضمن أحكام القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ آنف الذكر على أنشطة الوحدة المذكورة، بيد أن مركز البحوث الزراعية رأى عكس ذلك وأوضح بمذكرته المرفقة طى كتاب طلب عرض النزاع أن القول بأخضاع أنشطة الوحدة للضريبة العامة على المبيعات سيؤدى إلى رفع قيمة الخدمة المقدمة لصغار المزارعين، ومن ثم عزوفهم عن استخدام أساليب الزراعة الحديثة. وإزاء هذا الخلاف فى الرأى طلبتم الرأى من الجمعية العمومية.

ونفيد أن الموضوع عُرض على الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بجلستها المنعقدة فى ٤ من مايو سنة ٢٠٠٥م الموافق ٢٥ من ربيع الأول 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 منتجاً صناعياً أو تاجراً أو مؤدياً لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه فى هذا القانون، وكذلك كل مستورد لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة بغرض الاتجار مهما كان حجم معاملاته. السلعة : كل منتج صناعى سواء كان محليا أو مستوردا ..... الخدمة : كل خدمة واردة بالجدول رقم (٢) المرافق. البيع : هو إنتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع، ولو كان مستوردا، إلى المشترى ..... المنتج الصناعى : كل شخص طبيعى أو معنوى يمارس بصورة إعتيادية أو عرضية وبصفة رئيسية أو تبعية أية عملية تصنيع. مورد الخدمة : كل شخص طبيعى أو معنوى يقوم بتوريد أو أداء خدمة خاضعة للضريبة ..... ". وينص فى المادة (٢) على أن " تُفرض الضريبة العامة على المبيعات على السلع المصنعة المحلية والمستوردة إلا ما استثنى بنص خاص. وتُفرض الضريبة على الخدمات

الواردة بالجدول رقم (٢) المرافق لهذا القانون ٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠". وينص فى المادة (٣) على أن " يكون سعر الضريبة على السلع ١٠%، وذلك عدا السلع المبينة فى الجدول رقم (١) المرافق فيكون سعر الضريبة على النحو المحدد قرين كل منها. ويحدد الجدول رقم (٢) المرافق سعر الضريبة على الخدمات " . وينص فى المادة (٥) على أن " يلتزم المكلفون بتحصيل الضريبة وبالإقرار عنها وتوريدها للمصلحة فى المواعيد المنصوص عليها فى هذا القانون " . وينص فى المادة (٦) على أن " تستحق الضريبة بتحقق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين وفقا لأحكام هذا القانون. ويعتبر فى حكم البيع قيام المكلف باستعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة فى أغراض خاصة أو شخصية، أو التصرف فيها بأى من التصرفات القانونية ٠٠٠٠٠٠ ". وينص فى المادة (١٨) على أن " على كل منتج صناعى بلغ أو جاوز إجمالى قيمة مبيعاته من السلع الصناعية المنتجة محليا الخاضعة للضريبة والمعفاة منها خلال الاثنى عشر شهرا السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون ٥٤ ألف جنيه، وكذلك على مورد الخدمة الخاضعة للضريبة وفقا لأحكام هذا القانون إذا بلغ أو جاوز المقابل الذى حصل عليه نظير الخدمات التى قدمها فى خلال تلك المدة هذا المبلغ، أن يتقدم إلى المصلحة بطلب لتسجيل اسمه وبياناته على النموذج المعد لهذا الغرض وذلك خلال المدة التى يحددها الوزير ٠٠٠٠٠٠٠" . كما نص القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ بتفسير بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات فى المادة الأولى منه على أن " 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 إشرافه، وهى جميع أعمال التصنيع بما فى ذلك تشغيل المعادن. وأعمال تغيير حجم أو شكل أو طبيعة أو مكونات المواد. وأعمال تأجير واستغلال الآلات والمعدات والأجهزة، وأعمال مقاولات التشييد والبناء وإنشاء وإدارة شبكات البنية الأساسية وشبكات المعلومات، وخدمات نقل البضائع والمواد، وأعمال الشحن والتفريغ والتحميل والتستيف والتعتيق والوزن، وخدمات التخزين وخدمات الحفظ بالتبريد، وخدمات الاصلاح والصيانة وضمان ما بعد البيع، وخدمات التركيب، وخدمات إنتاج وإعداد مواد الدعاية والإعلان، وخدمات استغلال الأماكن المجهزة " وفى المادة الثانية منه على أن " مع مراعاة الأثر الكاشف لهذا القانون، ينشر هذا القانون فى الجريدة الرسمية، ويعمل به من اليوم التالى لتاريخ نشره" وأن قرار رئيس الجمهورية رقم ١٩ لسنة ١٩٨٣ الصادر فى شأن مركز البحوث الزراعية ينص فى المادة (١) منه على أن " مركز البحوث الزراعية مؤسسة علمية وإرشادية فى حكم القانون رقم ٦٩ لسنة ١٩٧٣ المشار إليه يتمتع بالشخصية الاعتبارية ويتبع وزير الزراعة . ويهدف المركز إلى تنمية الثروة الزراعية عن طريق إجراء البحوث والدراسات فى شتى الميادين المتعلقة بالأراضى والمياه .....". وفى المادة (١٥) المستبدلة بالقرار ٥١٥ لسنة ١٩٨٤ على أنه " يجوز بقرار من رئيس مجلس إدارة مركز البحوث الزراعية إنشاء وحدات ذات طابع خاص تابعة للمركز يكون لها استقلال فنى وإدارى ومالى من الوحدات الآتية : - مراكز التجارب ومحطات البحوث والمزارع التجريبية والنموذجية والإنتاج الزراعى ..... ويضع مجلس إدارة المركز اللوائح المنظمة لهذه الوحدات وتحديد علاقاتها بالجهات المختلفة بالمركز ووزارة الزراعة ". وأن قرار نائب رئيس الوزراء ووزير الزراعة

والثروة الحيوانية والسمكية وإستصلاح الأراضى رقم ١٥٠ لسنة ١٩٩٤ نص فى المادة (١) منه على أن " **تنشأ وحدة ذات طابع خاص تتولى إدارة محطات الزراعة الآلية وتتبع رئيس مجلس إدارة المركز** " وفى المادة (٣) منه على أن " **تعد لائحة مالية وإدارية خاصة بالوحدة .....**". وأن قرار نائب رئيس الوزراء ووزير الزراعة والثروة الحيوانية والسمكية وإستصلاح الأراضى رقم ٦٧٣ لسنة ١٩٩٤ قد نص فى المادة (١) منه على أن " **يعمل بأحكام اللائحة المرفقة لهذا القرار فى شأن الوحدة ذات الطابع الخاص والتى تتولى إدارة محطات الهندسة الزراعية بمركز البحوث الزراعية**" وقد نص النظام الاساسى للمحطات المشار إليها فى المادة (١) منه على أن " **الغرض من إنشاء الوحدة :- الإرشاد فى مجال الميكنة الزراعية لنقل التكنولوجيا من مركز البحوث الزراعية إلى الزراع، ولها فى سبيل ذلك أن تمارس الأنشطة التى تحقق أهدافها من خلال وحداتها الموجودة بالمحافظات** ". وفى المادة (٢) على أن " **أهداف الوحدة :- ١- نشر الأساليب الزراعية المتكاملة للزراعة الآلية ٢- اجراء الاختبارات الميدانية للآلات والمعدات الزراعية التى يثبت كفاءتها وملاءمتها للظروف المحلية ٣- إرشاد المزارعين على تشغيل الآلات والمعدات وأساليب الزراعة الآلية المناسبة التى يثبت صلاحيتها بالنسبة إلى أنواع الأراضى والمحاصيل المختلفة ٤- تخطيط وتنفيذ البرامج التدريبية لتوفير العمالة الفنية اللازمة فى مجال الزراعة الآلية ٥- القيام بأعمال خدمة وتجهيز الأراضى الزراعية، وزراعة وخدمة المحاصيل المختلفة باستخدام الميكنة للمزارعين والجمعيات والشركات فى الأراضى المزروعة، والمساهمة فى الخدمة الآلية فى الأراضى المستصلحة ٦-القيام بأعمال تطهير المراوى والمصارف الداخلية لدى الأفراد والشركات والجمعيات والهيئات وغيرها ٧- القيام بخدمات صيانة وإصلاح**

الآلات والمعدات الزراعية فى الورش التابعة للوحدة ٨- انشاء وحدات تجميع وتصليح الآلات الزراعية ٩- تقديم المشورة الفنية للشركات والجمعيات التعاونية الزراعية والأفراد فى مجال الاستخدام الأمثل للآلات الزراعية ١٠- استغلال أصول الوحدة من آلات ومعدات ومبانى وأراضى ومزارع استغلالاً اقتصادياً بما يتفق مع أهداف الوحدة ٠٠٠٠٠ " وفى المادة (٤٢) على أن " يكون توزيع الفائض المحقق للوحدة على النحو التالى :-* جملة الايرادات - جملة المصروفات = الفائض، * ٣٠% إحلال وتجديد (توضع بصفة احتياطى رأسمالى يخصص للصرف على المحافظة على الأصول الثابتة وتجديدها واستبدالها بأعتبارها أصول مملوكة للدولة)، * ٣٠% مستلزمات سلعية وخدمية، * ٢٥% حوافز جهود غير عادية ومكافأت، * ١٠% احتياطى قانونى، * ٥% تؤول إلى مركز البحوث الزراعية نظير استخدام الأصول الثابتة " وأن قرار نائب رئيس الوزراء ووزير الزراعة واستصلاح الأراضى رقم ٩٠٣ لسنة ١٩٩٨ الصادر بشأن اللائحة المالية والإدارية للوحدات ذات الطابع الخاص التابعة لمركز البحوث الزراعية التى نصت فى المادة (١) منها على أن " تسرى أحكام هذه اللائحة على الوحدات ذات الطابع الخاص التى تنشأ بقرار من مجلس إدارة مركز البحوث الزراعية طبقاً لأحكام المادة رقم (١٥) من القرار الجمهورى رقم ١٩ لسنة ١٩٨٣ والمعدلة بالقرار الجمهورى رقم ٥١٥ لسنة ١٩٨٤ فى شأن مركز البحوث الزراعية ٠٠٠٠٠٠٠ " وفى المادة (٢) على أن " تقوم الوحدات ذات الطابع الخاص التى تنشأ طبقاً للمادة الأولى بتحقيق الأهداف والأغراض التى يتم النص عليها فى قرار إنشائها " وفى المادة (٢٤) من اللائحة المشار إليها على أن " يتم تحديد الاتعاب والمحاسبة عن أداء الاعمال والخدمات والاستشارات التى تؤديها الوحدة على النحو التالى :- بالنسبة للمعهد الذى تتبعه الوحدة على أساس

التكلفة الفعلية فقط، أما الخدمات التى تؤديها الوحدة لباقى الجهات الأخرى التابعة للمركز فيتم على أساس التكلفة الفعلية مضافاً إليها ١٠%، أما الخدمات التى تؤديها الوحدة للغير فتتم على أساس السعر الاقتصادى ".

استظهرت الجمعية العمومية ـ مما تقدم وما أستقر عليه إفتاؤها الصادر بجلسة ٥ إبريل سنة ١٩٩٥ ملف رقم (١٧١/١/٤٧) أنه من المقرر أن المرفق العام هو كل مشروع تنشئه الدولة أو تشرف على إدارته ويعمل بانتظام و اطراد، مستعيناً بسلطات الإدارة لتزويد الجمهور بالحاجات العامة التى يتطلبها، لا بقصد الربح بل بقصد المساهمة فى صيانة النظام أو خدمة المصالح العامة فى الدولة، و كان من المقرر أيضاً أن اضطلاع إحدى الجهات الإدارية القائمة على مرفق ما بما هو موكول إليها من مهام الإدارة لهذا المرفق إشباعاً لحاجات الجمهور العامة فى هذا الشأن، إنما يكون بالاساس خدمة للصالح العام، بحسبان أن إنشاء المرفق لم يكن سوى ابتغاء لصالح عام ما، مقدر ابتداءً من قبل المشرع، وأن نشاط الجهة الإدارية فى إدارتها لهذا المرفق لا يكون إلا اشباعاً لهذا الصالح العام، وعليه فإن الانتفاع بخدمات المرفق هو بالاساس انتفاع عام مرده خير المجموع وصالحه العام، و لا يغير من حقيقته أن يكون ثمة أثر خاص ـ مباشر أو غير مباشر ـ يتمثل فى منفعة خاصة تعود على آحاد افراد الجمهور المنتفع كلياً بهذه الخدمة فى بعدها العام الأصلى، إذ أن تلك المنفعة الخاصة ليست هى المقصود الأساسى من اضطلاع الجهة الإدارية بهذه المهام، وإنما المنفعة العامة الكلية هى ذاك المقصود ولا يعدو النفع الخاص حائلذ أن يكون أثراً عرضياً للأثر الأعم ولو كان مباشراً. فإذا كان المؤدى للعمل يضطلع بدوره القانونى أو الدستورى فى إشباع الصالح العام الذى يتصل بالمرفق العام الذى ينهض على إدارته، ويصب إجمالاً فى المنفعة العامة التى تكون هى المقصود الأوحد والأساسى من نشاطه، فإن ذلك العمل المؤدى تنحسر عنه دلالة مفهوم خدمات التشغيل للغير المنصوص عليها بقانون الضريبة العامة على المبيعات كونها حائلذ لا تعدو فى حقيقتها أن تكون أداءً إداريـً لواجب قانونى استوجبه المشرع، لا خيار فى ادائه من عدمه، وإنما هو مما يتصل بصالح المجموع الذى لا يحتمل إرتباكاً أو اضطراباً، ويستعصى بحكم ملزوميته عن تحمله باعباء قد ترتب تعطله .

ولما كان ذلك وكان رئيس الجمهورية قد أنشأ مركز البحوث الزراعية وناط به – بوصفه مؤسسة علمية وإرشادية تمارس نشاطاً علمياً – العمل على تنمية الثروة الزراعية عن طريق إجراء البحوث والدراسات فى شتى الميادين الزراعية بهدف النهوض بالانتاج الزراعى وفق خطة التنمية المقررة فى قطاع الزراعة، وأتاح له فى سبيل ذلك وضع برامج البحوث الزراعية وتنفيذها على مستوى الجمهورية

والقيام بالبحوث والدراسات والاختبارات والتحليلات والعمليات اللازمة للنهوض بالانتاج الزراعى وفقاً لاهداف خطة التنمية الزراعية، كما اجاز له إنشاء وحدات ذات طابع خاص تابعة لـــه تتـولى تحقيـق الاهداف والأغراض المذكورة كوحدة الهندسة الزراعية الصـــادر بانشـــائها قـرار وزيـر الزراعـة واستصلاح الأراضى رقم ١٥٠ لسنة ١٩٩٤، لتتولى نشر الأساليب الزراعية المتكاملة للزراعة الآليـة، وإجراء الاختبارات الميدانية للآلآت والمعدات الزراعية التى يثبت ملاءمتها للظروف المحليـة، وإرشـاد المزارعين على تشغيل الآلات والمعدات وأساليب الزراعة الآلية المناسبة التى يثبت صلاحيتها بالنسـبة إلى أنواع الأراضى والمحاصيل المختلفة، والقيام بأعمال خدمة وتجهيز الأراضى الزراعية وخدمـة المحـاصيل المختلفة باستخدام الميكنة الزراعية الحديثة باستغلال أصول ومعدات وآلات الوحدة إستغلالاً إقتصاديـاً يتفق مع أهداف الوحدة، ومن ثم فان أهدافها وما تمارسه من أنشطة لتحقيقها هى خدمات عامة يؤديـها المركز ـ كمرفق عام ـ من خلال هذه الوحدة، وما تحصله من مبالغ لا يعدو أن يكون مقابلاً لخدمة عامة مرفقية لقاء ما يؤديه المرفق من خدمات ليس لها من قصد سوى النهوض بالانتاج الزراعى بما ينعكس إيجاباً على الناتج الزراعى القومى، ومن ثم فلا تخضع اى من هذه الخدمات للضريبة العامة على المبيعـات. اذ القول بغير ذلك ـ فضلاً عن إنتفاء سنده القانونى ـ فإن مقتضاه إلزام المزارع بأداء الضريبـة باعتبـاره متلقياً للخدمة مما يثقل كاهله على نحو قد يؤدى إلى عزوفه عن تلقى هذه الخدمة. وهو أمر يخالف سياسة الدولـة المتبلورة فى خطتها الرامية إلى دعمه من خلال هذه الخدمات التى ما أنشئت الوحدة المشار إليها إلا لتنفيذها.

لـــــذلـــــك

انتهت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع إلى عدم خضوع عمليات خدمة الأراضى والمحاصيل الزراعية التابعة لقطاع الزراعة الآلية بمركز البحوث الزراعية التى تقوم بها وحدة الهندسة الزراعية للضريبة العامة على المبيعات، وذلك على النحو المبين بالأسباب.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحريراً فى ٦ / ٦ / ٢٠٠٥

رئيس الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع

جمال رمزى

المستشار / جمال السيد دحروج

النائب الأول لرئيس مجلس الدولة

م// نيفين //