ضريبة مبيعات

بسم الله الرحمن الرحيم

٢/١٥
٢٠٠٦

مجلس الدولة

الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع

رقم التبليغ :	٢٩٧
بتاريـــخ :	٢٠٠٦/٣/١٨

ملف رقم : ٣٧ / ٢ / ٦٢٠

٣٧ / ٢ / ٦٣٤

السيد الأستاذ الدكتور / وزير المالية والتأمينات

تحية طيبة وبعد

فقـــد اطلعنا على كتابكم رقم [٤٣٧٢] المؤرخ ٢٠٠٢/١٢/٢٩ فى شأن مدى خضوع النولون البحري للضريبة العامة على المبيعات.

وحاصل الوقائع ـ حسبما يبين من الأوراق ـ أن الغرفة التجارية بالاسكندرية اعترضت لدى وزارة المالـــية عـــلى ما شرعت فيه مصلحة الضرائب على المبيعات، من إخضاع النولون البحري للضريبة العامة على المبيعات ، مطالبة بوجوب إيقاف تحصيل هذه الضريبة. تأسيساً على أن خدمة الـــنولون البحري من أعمال الوكالة البحرية وليست من أعمال الشحن أو التفريغ، يؤديها بصفة أساسية ناقل بحري أجنبي في الخارج لصالح مستفيد من هذه الخدمة، هو المستورد المحلي. الأمر الذي يترتب عليه، حال فرض تلك الضريبة على هذه الخدمة، ازدواج ضريبي، إذ يتحمل المستورد آنئذ أداء ضـــريبة المبـــيعات عـــلى النولون البحري مرتين: تارة على نحو مباشر باعتبارها خدمة نولون فتستحق الضريبة بوصفها ضريبة على خدمات التشغيل للغير، وأخرى على نحو غير مباشر باعتبار النولون جزءاً من التكلفة الكلية للسلعة المستوردة فتستحق الضريبة على النولون بمناسبة ما يؤدى من ضريبة مبيعات على الاستيراد، باعتبار النولون من مكونات السعر الكلي للسلعة المستوردة.

بيـــنما تأســـس رأي مصلحة الضرائب على المبيعات، وعلى خلاف ما تقدم، على أن المشرع فارق بين السلع والخدمات عند تعيينه لوعاء تلك الضريبة، فحال قرر أن الواقعة المنشئة لها بأحوال الاســـتيراد السلعي هي واقعة الإفراج الجمركي حيث تتعين ضريبة المبيعات حائئذ عند تحقق تلك الواقعة شاملة ثمن الضريبة الجمركية، إطلاقاً دون تمييز بين سلعة مستوردة وأخرى. انتهج في شأن الخدمات ـ وإن كانت مستوردة ـ أسلوباً انتقائياً في فرض تلك الضريبة، سواء من وجهة تخير أنواع

الخدمات التي أخضعها لها أم من وجهة سعر الضريبة أم من وجهة الواقعة المنشئة لها. ولا من تداخل بين السلع والخدمات في هذا الخصوص، فلكل منهما إطاره الضريبي المنظم له قانوناً، الأمر الذي لا تجـوز معـه المحاجة بما يفرض من تلك الضريبة على واقعة الاستيراد السلعي لقالة إعفاء بعض من الخدمـات المدخلـة على عملية تصنيع تلك السلعة، أو المحملة على السعر الكلي للسلعة النهائية المستوردة، وذلك مما هو مفروض على تلك الخدمات من ضريبة. سيما وأن المشرع لم يقرر خصم الضـريبة المـؤداة على الخدمات من السعر الكلي للسلعة المصنعة أو المستوردة الخاضعة للضريبة المقـررة على السلع، وذاك مقارنة بما اتبع في شأن مراحل الإنتاج السلعي المختلفة، والتي أجيز فيها أن يخصـم من السعر الكلي للسلعة نسب الضرائب المؤداة على المدخلات الصناعية لتلك السلعة. ومـن جانب آخر ومن قبيل الاعتبار الكلي، فقد أخضع القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ خدمات الـنولون للضـريبة العامة على المبيعات باعتبارها من خدمات التشغيل للغير، مما يستحيل معه أمام صـراحة النص عدم إخضاع هذا الصنف من الخدمات لتلك الضريبة. ولا تأثير لقالة تحقق ازدواج ضـريبي جـراء فرض تلك الضريبة على النولون البحري، كونه مقصوداً تشريعياً، سيما وأنه لا تداخـل بين الواقعتين المنشئتين لكل من الضريبة المفروضة على السلعة المستوردة وتلك المفروضة عـلى خدمة النولون البحري، فالأولى تتمثل الواقعة المنشئة لها في واقعة الاستيراد حال كون الثانية تتمـثل واقعـتها في تقديم خدمة النقل البحري. ويضاف إلى كل هذا أن ثمة عديداً من الأحكام القضـائية تنتصر في اتجاهاتها لخضوع خدمات النولون للضريبة على المبيعات بحسبانها من خدمات التشغيل للغير. وإزاء هذا الخلف في الرأى، فقد طلبتم عرض الموضوع على الجمعية العمومية.

ونفيد أن الموضوع عُرض على الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بجلستها المنعقدة في ١٥مـن فـبراير سنة ٢٠٠٦م الموافق ١٦ من المحرم سنة ١٤٢٧هـ فتبين لها أن قانون الجمارك الصـادر بالقـانون رقـم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ ينص في المادة (٢) على أن "**الخط الجمركي هو الحدود السياسية الفاصلة بين الجمهورية العربية المتحدة والدول المتاخمة وكذلك شواطئ البحار المحيطة بالجمهورية .....**"، وفي المادة (٣) على أن "**يمتد نطـاق الرقابة الجمركية البحري من الخط الجمركي إلى مسافة ثمانية عشر ميلاً بحرياً في البحار المحيطة به .....**"، وفي المادة (٤) على أن "**الدائرة الجمركيـة**

هـــي الـــنطاق الذي يحدده وزير الخزانة في كل ميناء بحري أو جوي يوجد فيه مكتب للجمارك يرخص فيه بإتمام كل الإجراءات الجمركية أو بعضها ٠٠٠٠٠٠".
وأن قانون التجارة البحرية الصادر بالقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٠ ينص في المادة (١٣٧) على ان "يسري على العقود والأعمال التي يجريها الوكلاء البحريون والمقاولون البحريون قانون الدولة التي يقع فيها الميناء الذي تتم فيه هذه العقود أو الأعمال"، وفي المادة (١٤٠) عـــلى ان "يقوم وكيل السفينة بوصفه وكيلاً عن المجهز بالأعمال المتعلقة بالحاجـــات المعتادة اللازمة للسفينة"، وفي المادة (١٤١) على أنه "يجوز أن يقوم وكيل السفينة بتسليم البضائع لشحنها في السفينة عند القيام أو بتسليمها لأصحابها بعد تفـــريغها من السفينة عند الوصول وبتحصيل أجرة النقل المستحقة للمجهز"، وفي المادة (١٤٢) على ان "يسأل وكيل السفينة قبل المجهز بوصفه وكيلاً بأجر"، وفي المادة (١٤٥) عـــلى ان "يـــنوب وكيل الشحنة عن أصحاب الشأن في تسلم البضائع عند الوصول ودفع أجرة النقل إن كانت مستحقة كلها أو بعضها"، وفي المادة (١٤٧) على ان "(١) يسأل وكيل الشحنة قبل أصحاب الشأن في البضاعة التي تسلمها بوصفه وكـــيلاً بأجر ٠٠٠٠٠٠٠٠"، وفي المادة (١٩٦) على ان "عقد النقل البحري عقد يلتزم بمقتضاه الناقل بنقل البضائع أو أشخاص بالبحر مقابل أجرة" وفي المادة (١٩٨) على ان "تســـري أحكـــام هـــذا الفصل دون غيرها على عقد النقل البحري، سواء أكان الناقل مالكاً للسفينة أم مجهزاً أم مستأجراً لها"، وفي المادة (١٩٩) على ان "(١) يصدر الناقل بناء على طلب الشاحن عند تسلم البضائع سند شحن ..."، وفي المادة (٢٠٠) عـــلى ان "يذكـــر فـــي ســـند الشحن على وجه الخصوص: (أ) اسم كل من الناقل والشـــاحن والمرسل إليه وعنوان كل منهم ... (و) أجرة النقل إذا كانت مستحقة بكاملها عند الوصول أو الجزء المستحق منها ٠٠٠٠٠٠"، وفي المادة (٢١٥) على ان "(١) يلتزم الناقل بشحن البضائع في السفينة وتفريغها ما لم يتفق على غير ذلك،

كما يلتزم برص البضائع بالسفينة ونقلها وتسليمها عند وصولها ٠٠٠٠٠ ". وان قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ ينص فى المادة (١) على ان "يقصد في تطبيق أحكام هذا القانون بالألفاظ والعبارات الآتية، التعريفات الموضحة قرين كل منها: المكلف: الشخص الطبيعي أو المعنوي المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كان منتجاً صناعياً أو تاجراً أو مؤدياً 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 معاملاته. السلعة: كل منتج صناعي سواء كان محلياً أو مستوراً ... الخدمة: كل خدمة واردة بالجدول رقم (٢) المرافق. البيع: هو انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع، ولو كان مستوراً، إلى المشتري ... مورد الخدمة: كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم بتوريد أو أداء خدمة خاضعة للضريبة. المسجل: هو المكلف الذي تم تسجيله لدى المصلحة وفقاً لأحكام هذا القانون. الضريبة على المدخلات: هي الضريبة السابق تحميلها على السلع الوسيطة الداخلة في إنتاج سلع خاضعة للضريبة."، وفى 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 ٠٠٠٠٠٠٠٠"، وفى المادة (٦) على ان "تستحق الضريبة بتحقق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين وفقاً لأحكام هذا القانون ... كما تستحق الضريبة بالنسبة إلى السلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بتحقق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية ...". وفى المادة (١٨) على أنه "على كل منتج صناعي بلغ أو جاوز إجمالي قيمة مبيعاته من السلع الصناعية المنتجة محلياً الخاضعة للضريبة والمعفاة منها خلال الإثنى عشر شهراً السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون ٥٤ألف جنيه، وكذلك على مورد الخدمة الخاضعة

للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون إذا بلغ أو جاوز المقابل الذي حصل عليه نظير الخدمات التي قدمها في خلال تلك المدة هذا المبلغ، أن يتقدم إلى المصلحة بطلب لتسجيل اسمه وبياناته على النموذج المعد لهذا الغرض وذلك خلال المدة التي يحددها الوزير ٠٠٠٠٠٠٠٠". وان القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ بتفسير بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ينص فى المادة الأولى على ان " تفسير 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 التي 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، وهي جميع أعمال التصنيع بما في 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 الإصلاح والصيانة وضمان ما بعد البيع، وخدمات التركيب، وخدمات إنتاج وإعداد مواد الدعاية والإعلان، وخدمات استغلال الأماكن المجهزة.".

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم أن المشرع افترض أن ثمة خطاً جمركياً يتمثل في حال اليابسة في الحدود السياسية التي تفصل الإقليم المصري عن غيره من أقاليم الدول المتاخمة، ويتمثل في حال البحار في ذاك الخط المتوهم افتراضاً الممتد بعيداً إلى مسافة ثمانية عشر ميلاً بحرياً داخل البحار المحيطة بالإقليم المصري. وعلى قاعدة من هذا الافتراض قرر المشرع رقابة جمركية كاملة على كل السلع والبضائع العابرة الخط الجمركي، من أو إلى الإقليم المصري، وذلك عبر دوائر جمركية يعين محلها ونطاقها وزير المالية، منشئاً بكل دائرة مكتباً جمركياً يباشر إجراءات تلك الرقابة.

الأمـــر الـــذي يتصور معه دوماً أنه لا يوجد تطابق حتمي ما بين الخط الجمركي الإقليمي والدائرة الجمركية، كما هو حال الخط الجمركي الكائن في البحار بعيداً عن اليابسة بمسافة ثمانية عشر ميلاً بحرياً، وكما هو الحال بالدوائر الجمركية الكائنة في الموانئ الجوية التي غالباً ما تكون قائمة بالداخل بعـــيداً عن الحدود السياسية للإقليم المصري. وعليه فانه يكون قد غدا ممتنعاً كلياً عبور أي سلع أو بضـــائع من أو إلى الإقليم المصري، عبر الخط الجمركي المعين من دون الخضوع للرقابة الجمركية، الـــتي تمارســـها الجهـــات المختصة ممثلة في مصلحة الجمارك من خلال المكاتب الجمركية بالمناطق الجمركـــية في الموانـــئ البحرية والجوية والمنافذ البرية، بدلالة أن عبور المناطق الجمركية يُعد المرور الوحـــيد إلى داخـــل الإقليم المصري، المعتبر قانوناً لدى المشرع. وعليه فإن النطاق القانوني للنظام الضرائبي المصري لا يتصور نفاذه إلا عند محاولة السلع أو البضائع أو حتى الخدمات، عبور المناطق الجمركية وليس محض العبور الجغرافي للخط الجمركي. ويُعمل في مفهوم المناطق الحرة خير دليل على مـــا تقدم؛ إذ تنتشر المناطق الحرة على طول البلاد، وعمقاً داخل حدودها الجغرافية بمدنها المختلفة، وعـــلى الرغم من ذلك تظل في فهم المشرع خارج النطاق القانوني الضرائبي المصري. أي أن العبرة ليست بالموقع الجغرافي فحسب وإنما العبرة أساساً بعبور المنطقة الجمركية مروراً بدوائرها الجمركية بعد تجاوز كافة الإجراءات المعينة لتحقق هذا العبور القانوني.

كمـــا اســـتظهرت الجمعية العمومية أن المشرع فى قانون الضريبة العامة على المبيعات وضع تنظـــيماً شاملاً لتلك الضريبة عين بمقتضاه السلع والخدمات الخاضعة لها، وقد عين السلع الخاضعة بالوصـــف وعين الخدمات بالتفريد، فلم يخضع للضريبة سوى تلك الخدمات، التى نص عليها تحديداً فى الجـــدول رقم [٢] المرفق بالقانون ومنها خدمات التشغيل للغير، تلك التى صدر القانون رقم ١١ لســـنة ٢٠٠٢ مبيناً عناصرها محدداً مشتملاتها. وجعل استحقاق الضريبة منوطاً بتحقق واقعة بـــيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين بتحصيلها أو توريدها، على ان تستحق الضريبة بالنسبة إلى الســـلع المســـتوردة ـ فى مرحلة الافراج عنها من الجمارك ـ بتحقق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية.

بيد أنه فى معرض تعيين حد النطاق الاقليمى لتلك الضريبة بالنسبة لما يعد من خدمات التشغيل

للغير فى _ مجال النقل البحرى _ طبقا للمفهوم الذى أورده القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ المشار إليه، وتحديد ما يخضع منها لقانون الضريبة العامة على المبيعات المصرى، بحقيق واقع ان هذه الخدمات بحكم طبيعتها تتم بالجملة خارج النطاق الاقليمى للدول، ففى حال يقصر قانون الضريبة العامة على المبيعات عن تعيين تلك الحدود ، يتهيأ قانون التجارة البحرية المصري لتعيينها، إذ تقرر المادة رقم (١٣٧) منه أن القانون واجب التطبيق على العقود والأعمال البحرية هو قانون الدولة التي يقع بها الميناء الذي تتم فيه هذه العقود أو الأعمال. ولا يعزب عن نظر أن المعنيّ بالقانون واجب التطبيق هنا، هو النطاق الإقليمي للنظام القانوني لدولة الميناء. فنص المادة (١٣٧) المذكور يقرر حكم إسناد، أي يقرر الوضع المتكامل للتنظيم القانوني الكلي المنتظم أي من العقود البحرية أو الأعمال البحرية. الأمر الذي يضحى معه النظام القانوني لدولة الميناء، في فهم المشرع المصري، مستغرقاً بكامل أوضاعه وتنظيماته التهيؤ القانوني الكلي للعقد البحري أو العمل البحري الذي يتم بأي من موانئ تلك الدولة.

فإذا كان التنظيم الضريبي من أسس التنظيم القانوني بأية دولة من الدول، حيث ينطبق على كافة الوقائع التي يقرر هو خضوعها له، فتستغرق أحكامه تلك الوقائع، وتتعين مناطات تحققه الضريبي بحصول تلك الوقائع التي يقررها. وإذا كانت قاعدة الإسناد المصرية قد قررت أن القانون واجب التطبيق على عقود الخدمات البحرية وأعمالها هو قانون دولة الميناء الذي تبرم فيه هذه العقود او تتم فيه الأعمال الخاصة بها. فمن ثم والحال هذه يغدو النظام الضريبي لدولة ميناء العقد البحري هو المنطبق على العقد البحري المبرم. فإذا أبرم عقد بحري بأي من الموانئ المصرية غدت القوانين الضريبية المصرية هي المنطبقة على تلك العقود، كما إذا كان العقد المبرم هو عقد نقل بحري أي اتفاق على نقل سلع من الموانئ المصرية إلى أي ميناء بأية دولة أخرى، فحالئذ يكون هذا الاتفاق خاضعاً للقوانين الضريبية المصرية كقانون الضريبة العامة على المبيعات، فيتقرر عليه ضريبة خدمات النقل البحري باعتبارها من خدمات التشغيل للغير على ما قرره القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢. والحال بالمثل في شأن عقد النقل البحري الذي يبرم في ميناء دولة أجنبية، إذ يصير هذا العقد خاضعاً كلية للنظام القانوني لدولة الميناء، ويضحى النظام الضريبي الضابط لهذا الاتفاق هو النظام القانوني الأجنبي لدولة الميناء، فإذا كان أي من أطراف عقد النقل البحري مصرياً، سواء

الـــناقل أم مـــالك البضائع المنقولة _البائع أم المشتري _ أم وكيل بحري عن أي من هؤلاء، فوفق الإســـناد المقـــرر بموجب المادة (١٣٧) المعنية لا يكون للنظام القانوني المصري من ولاية على هذا الاتفـــاق، وإنما يكون صاحب الولاية واجب التطبيق هو ذاك النظام القانوني الأجنبي لدولة الميناء. فـــإذا مـــا أبـــرم عقد نقل بحري لنقل بضائع من ميناء دولة أجنبية إلى ميناء مصري، فإن القانون الضـــريبي واجـــب التطبيق يكون قانون الدولة الأجنبية أي قانون دولة الميناء لا القانون الضريبي المصري.

واســـتبان للجمعية العمومية أن البيوع البحرية، وهي التي تتخللها أعمال نقل بحري، تنقسم إلى قسمين؛ الأول يسمى بيوع ميناء القيام وهي إما البيع سيف وإما البيع فوب، والثانية بيوع ميناء الوصـــول. وبالنسبة للبيع سيف **C.I.F.**؛ فإن هذا المسمى يرمز إلى الأحرف الأولى من الكلمات الإنجلـــيزية **cost, insurance, freight**، بدلالـــة التزام المشتري بأن يدفع إلى البائع كلفة البضـــائع مضافاً إليها نفقات التأمين خلال رحلة النقل البحري فضلاً عن أجرة هذا النقل البحري. ويعتبر هذا النوع من البيوع بيعاً للبضاعة في ميناء القيام، بيعاً مغطى بالتأمين وبنفقات النقل. أي أن الـــبائع في هذه الصورة من البيوع: يلتزم بإجراء تأمين على البضائع المباعة ويلتزم أيضاً بإبرام عقد نقل هذه البضائع بحراً من ميناء القيام إلى ميناء الوصول، والبائع لا يقوم بإبرام تلك البيوع باعتباره نائـــباً عن المشتري وإنما باعتباره أصيلاً عن نفسه في التزام يقتضي منه ذلك. أما بالنسبة للبيع فوب **F.O.B.**؛ فـــإن هـــذا المســـمى يرمـــز بـــدوره إلى الأحـــرف الأولى مـــن العبارة الإنجليزية **Free on board**، بـــإرادة تحلل البائع من كافة التزاماته بوضع البضاعة على ظهر السفينة، وهـــذا النوع من البيوع يتفق مع البيع سيف، في أن نقل ملكية البضاعة يتم بميناء القيام، إلا أنهما يخـــتلفان من وجهة تحلل البائع في البيع فوب من أية التزامات تخص نقل البضائع أو التأمين عليها، حـــال كونـــه في البيع سيف ينعقد التزام البائع شاملاً نقل البضائع والتأمين عليها، وعليه يقع على المشـــتري في البيع فوب مهام إبرام عقود نقل البضاعة والتأمين البحري عليها. وفي هذا النوع من البيوع البحرية يعتبر تسليم البائع المشتري البضائع المباعة تاماً بحصول شحنها على سطح السفينة. وفي كـــلا الـــنوعين من بيوع ميناء القيام، يقوم البائع أو المشتري (أو أي من وكلائهما البحريين) بإبرام عقود النقل البحري مع الناقل. ذاك التعاقد، أياً ما يكون مكان إنبرامه أكان بميناء القيـــام أم

بـأي مكـان آخر، ينفذ بالكامل خارج النطاق الإقليمي للنظام القانوني المصري أي خارج النطاق الإقلـيمي للقوانين الضريبية المصرية، إذ يبدأ نفاذه من ميناء دولة القيام مروراً بالمياه الدولية بأعالي الـبحار لينتهي بتسليم البضائع تسليماً قانونياً للمشتري أو أي من وكلائه البحريين، وهو التسليم الـذي يـتم سـواء قبل التفريغ أو بعده خارج النطاق الضريبي للإقليم المصري، كونه يتم خارج الدوائـر الجمركـية الـتي يتحدد قانوناً بمقتضاها الإقليم المصري. آية ذلك أن التفريغ الذي يمثل التسـليم المـادي للبضائع يتم بإنزال البضاعة ووضعها على رصيف الميناء أو على الصنادل التي تحملها إلى رصيف الميناء متى كانت السفينة تقف بعيداً عن الرصيف. حال كون التسليم الذي يمثل العملية المتممة قانوناً للتفريغ يحصل بدوره بالاستلام الفعلي للبضاعة بتمام عملية التفريغ. وكلاهما يعـد الإجـراء المتمم لعقد النقل البحري، الذي تنقضي به التزامات الناقل كلياً، لتبدأ إجراءات المشـتري (أو أي مـن وكلائـه البحريين) تجاه تلك البضائع: حفظاً وصيانة مع اتخاذ الإجراءات الجمركية المستلزمة لتأهيل تلك البضائع لعبور المنطقة الجمركية.

ولمـا كان ما تقدم وكان البين من مراجعة سندات الشحن المقدمة من الجهة الإدارية أن عقود الـنقل الـبحري في الحالـة الماثلـة تخص سلعاً وبضائع مستوردة من الخارج، حيث تحررت تلك السـندات لإثبات عقود نقل لسلع مستوردة من الخارج إلى داخل مصر. وقد تم تحريرها إما باسم الوكـيل البحري للمستورد وإما باسم المصدر الأجنبي، وانطوى بعضها على بيان بسداد النولون والـبعض الآخر على إفادة وجوب سداده في ميناء الوصول، وهو اختلاف استتبعه اختلاف أصلي بين تلك السندات بحسب طبيعة البيع البحري المعين أكان بنظام سيف أم فوب.

ومـن حيـث أنه من المقرر أن كلا نظامي البيع، سيف وفوب، يعدان من بيوع ميناء القيام، حيـث يتم التعاقد في هذا الميناء على النقل البحري، حال يتمثل جوهر الخلاف بينهما في المتعاقد: البـائع أو (وكلائه) في البيع سيف، والمشتري أو (وكلائه) في البيع فوب. الأمر الذي يبين معه أن عقـود النقل البحري التي انطوت عليها سندات الشحن سالفة الذكر _ بحسبانها حالات واقعية – في بيوع بحرية تنوعت ما بين البيع سيف والبيع فوب، تكون قد أبرمت بالكامل في موانئ القيام أي بمـوانئ دول أجنبـية، أي انه تمت خارج الإقليم المصري. وإذ عين قانون التجارة البحرية المصري قاعدة إسناد بموجبها يكون القانون واجب التطبيق هو قانون دولة انعقاد العقد البحري أو نفاذ

الأعمال البحرية، وإذا كانت عقود النقل البحري يتم إبرامها وفق البيوع سيف أو فوب، في ميناء القيام على ما تقدم، فمن ثم والحال هذه، يصير النظام القانوني واجب التطبيق على عقود النقل البحري التي انطوت عليها سندات الشحن المعنية بالموضوع الماثل، هي النظم القانونية لدول موانئ القيام أي النظم القانونية لدول أجنبية وليس النظام القانوني المصري. الأمر الذي تنحسر معه عن خدمات النقل البحري المعنية في الموضوع الماثل كل ولاية لأي قانون مصري، مما يفيد عدم خضوع النولون البحري المعين بالأحوال المقدمة من قبل الجهة الإدارية للضريبة على المبيعات.

و لا يغير من هذه الحقيقة القانونية جنسية مؤدي خدمة النقل البحري أو متلقي تلك الخدمة، وإن كانوا مصريين، إذ العبرة في هذا الخصوص وفقاً لقواعد التطبيق التشريعي المتعلقة بضوابط المكان والزمان اللازمين للانطباق التشريعي، أن أحكام أي تشريع تنطبق إقليمياً على الحوادث التي تتطابق مع نماذجه القانونية مادامت حصلت داخل إقليم الدولة أو مادامت أشارت قواعد الإسناد المختصة إلى انطباق التشريع وإن على حادثة حصلت خارج النطاق الإقليمي لدولة التشريع. فإذا كانت خدمات النقل البحري المعنية بالحال الماثلة قد تم التعاقد عليها خارج الإقليم المصري، بموانئ القيام، وكانت قاعدة الإسناد المصرية الخاصة بعقود التجارة البحرية قد أشارت إلى أن قانون تلك العقود هو قانون الدولة التي تنعقد فيه، فمن ثم لا يكون من سبيل لانطباق قانون الضريبة العامة على المبيعات على تلك الخدمات، كونها تمت بالكامل خارج الإقليم المصري، وانبرمت عقودها خارج الإقليم المصري، ولم يفد أي نص أو حكم تشريعي مصري بانطباق تلك الضريبة على خدمات النقل البحري التي تبرم عقودها خارج الإقليم المصري، على خلاف ما تقرره قواعد إسناد قانون التجارة البحرية المصري. سيما وأنه وفقاً لأحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات يكون المكلف بتوريد الضريبة في خصوص الخدمات هم مؤدوها، والأخيرون في كافة الحالات الماثلة على نحو ما يستبين بسندات الشحن المقدمة، ليسوا أشخاصاً مصرية، وإنما شركات نقل أجنبية، الأمر الذي يستحيل معه إثارة فرض الضريبة فى تلك الأحوال، إذ المكلف بالأداء –مؤدي الخدمة– أجنبي غير مسجل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات وغير ملتزم بالتسجيل. ومن جانب آخر فإن إلزام مصلحة الضرائب على المبيعات، المستورد، سداد الضريبة على النولون البحري، إنما يفيد مناقضة أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات، بإلزام متلقي الخدمة المستورد بأداء الضريبة، أي أنه تم

نقل عبء التكليف القانوني من مؤدي الخدمة إلى متلقيها، وهو ما لا يجوز قانوناً، إذ لا يجوز إجراء أية تغييرات في عناصر أي ضريبة لم تتقرر قانوناً.

لـــــــذلـــــــك

انتهت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع إلى عدم خضوع النولون البحرى فى عقود النقل البحرى المعروضة للضريبة العامة على المبيعات، وذلك على النحو المبين بالأسباب

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحريراً فى ٨ // ٣ / ٢٠٠٦

رئيس الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع

م//

جمال زحروج

المستشار / جمال السيد دحروج

النائب الأول لرئيس مجلس الدولة