بسم الله الرحمن الرحيم

مبيعات

مجلس الدولة

الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع

رقم التبليغ :	٤٠١
بتاريـــخ :	١٩ / ٤ / ٢٠٠٦

ملف رقم : ٣٧ / ٢ / ٦٧٤

السيد / رئيس مصلحة الضرائب على المبيعات

تحية طيبة وبعد

فقـــد اطلعنا على كتابكم رقم [١٥٨٠] المؤرخ ٢٠٠٥/١٠/٣٠ والموجه إلى إدارة الفـــتوى لوزارات المالية والتجارة الخارجية والتموين والتأمينات بشأن طلب الرأى فى مدى خضوع أعمال المقاولات المؤداة لدور العبادة للضريبة العامة على المبيعات.

وحاصـــل الوقائـــع ـ حســـبما يبين من الأوراق ـ أنه بتاريخ ١٩٩٨/٩/٢ أصدرت مصلحة الضرائب على المبيعات منشور تعليمات رقم ٢ لسنة ١٩٩٨ يقضى بعدم خضوع خدمات المقاولات التى تؤدى لدور العبادة للضريبة العامة على المبيعات وذلك لأنها لا تعد من خدمات التشغيل للغير لعدم وجود هذا الغير على سند من أن دور العبادة ملك لله تعالى. إلا انه بتاريخ ٢٠٠٣/١٢/٦ أصدرت إدارة الفتوى لوزارات الثقافة والاعلام والسياحة والقوى العاملة الفتوى رقم ٦٤٨ ملف رقم ٧٦٥/٢/٣٦ انتهت فيها إلى خضوع أعمال المقاولات المـــؤداة لدور العبادة للضريبة العامة على المبيعات باعتبارها من خدمات التشغيل للغير على سند من ان قانون الضريبة على المبيعات قد تضمن النص على خضوع خدمات التشغيل للغير للضريبة ولم يتضمن ثمة نص على إعفاء الخدمات المؤداة لدور العبادة منها وإزاء هذا الخلاف طلبـــتم الرأى من إدارة الفتوى المختصة التى أحالت الطلب إلى اللجنة الثالثة لقسم الفتوى والتى ارتأت إحالته إلى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع لأهميته.

ونفيد أن الموضوع عُرض على الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بجلستهـــا

المنعقدة فى ١٥ من مارس سنة ٢٠٠٦م الموافق ١٥ من صفر سنة ١٤٢٧هـ فتبين لها أن المادة (١) من القانون رقم [٢٧٢] لسنة ١٩٥٩ بتنظيم وزارة الأوقاف ولائحة إجراءاتها المعدل بقرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٦٠ تنص على أن " ..... كما تتولى وزارة الأوقاف إدارة المساجد _ سواء صدر بوقفها إشهاد أو لم يصدر على أن يتم تسليم هذه المساجد خلال مدة أقصاها عشر سنوات تبدأ من تاريخ العمل بهذا القانون. ويكون للوزارة الإشراف على إدارة هذه المساجد إلى أن يتم تسليمها. وتتولى أيضا الإشراف على إدارة الزوايا التى يصدر بتحديدها قرار من وزير الأوقاف وتوجيه القائمين عليها لتؤدى رسالتها الدينية على الوجه الصحيح " كما استبان للجمعية العمومية أن المادة (١) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وتعديلاته تنص على أن " يقصد فى تطبيق أحكام هذا القانون بالألفاظ والعبارات الآتية، التعريفات الموضحة قرين كل منها:ـ

المكلف : الشخص الطبيعى أو المعنوى المكلف بتحصيل أو توريد الضريبة للمصلحة سواء كان منتجا صناعيا أو تاجرا أو مؤديا لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه فى هذا القانون.

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

مورد الخدمة : كل شخص طبيعى أو معنوى يقوم بتوريد أو أداء خدمة خاضعة للضريبة.". وتنص المادة (٢) منه على أن " تفرض الضريبة العامة على المبيعات ... وتفرض الضريبة على الخدمات الواردة بالجدول رقم (٢) المرافق لهذا القانون ....." . وتنص المادة (١٨) من ذات القانون على أنه " على كل منتج صناعى بلغ أو جاوز إجمالى قيمة مبيعاته من السلع الصناعية المنتجة محلياً الخاضعة للضريبة والمعفاة منها خلال الاثنى عشر شهراً السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون ٥٤ألف جنيه، وكذلك على مورد

الخدمـــة الخاضعة للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون إذا بلغ أو جاوز المقابل الذى حصل عليه نظير الخدمات التى قدمها فى خلال تلك المدة هذا المبلغ، أن يـــتقدم إلـــى المصلحة بطلب لتسجيل اسمه وبياناته على النموذج المُعد لهذا الغرض وذلك خلال المدة التى يحددها الوزير ٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠ ". كما نص القانـــون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ بتفسير بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات فى المـــادة الأولى مـــنه على أن " تفسر عبارة (خدمات التشغيل للغير) الواردة قرين المسلسل رقم (١١) من الجدول رقم (٢) المرافق لقانون الضريبة العامة على المبـــيعات الصـــادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بأنها الخدمات التى تؤدى للغيـــر باســـتخدام أصول أو معدات مورد الخدمة المملوكة له أو للغير، ويتم تشغيلها بمعرفة مورد الخدمة أو قوة العمل التابعة له أو تحت اشرافه، وهى جمـــيع ... أعمـــال مقـــاولات التشـــييد والبناء وإنشاء وإدارة شبكات البنية الأساسية وشبكات المعلومات ...".

واســـتظهرت الجمعية العمومية مما تقدم ـــ وفى ضوء ما سبق واستقر عليه افتاؤها ـــ أن المشـــرع فى قانـــون الضريبة العامة على المبيعات وضع تنظيماً شاملاً لتلك الضريبة، عين بمقتضـــاه السلع والخدمات الخاضعة لها. وقد عين السلع الخاضعة بالوصف، وعين الخدمات بالتفريد. فلم يخضع 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 مبيـــناً عناصرها، مقرراً أنها تشمل أعمال مقاولات التشييد والبناء، بيد أن المشرع وفى مقام ذلك التعيين، قرر أن الخدمات التى تخضع للضريبة وتُعد من خدمات التشغيل للغير، إنما هى الـــتى تـــؤدى للغير باستخدام أصول ومعدات مورد الخدمة المملوكة له أو للغير. مما يعنى أن الـــواقعة المنشأة للضريبة فى أحوال خدمات التشغيل للغير إنما هى تلك التى يتوافر لها طرفان، يكـــون أحدهما مؤدياً لتلك الخدمة وآخر متلقياً لها، فضلاً عن كون الخدمة المؤداه مما يندرج ضمن أعيان ما أفرده المشرع نصاً بالجدول رقم (٢) والقانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ آنـــف

الذكر. الأمر الذى يستلزم معه والحال كذلك، أن تكون الخدمة المؤداه بين شخصين اعتباريين أو طبيعيين متميزين عن بعضهما البعض، بحيث يتحقق بتلك الخدمة مفهوم البيع من حيث الانتقال من شخص له وجود قانونى ومالى مستقل إلى آخر له كذلك وجود قانونى ومالى مستقل. فإذا ما انتفى ذلك المفهوم، كما فى حالة قيام الشخص ــ الطبيعى أو الاعتبارى ــ بأداء خدمة لنفسه أو قام بنشاط ذاتى أو اضطلع بأحد أوجه الأعمال الخدمية المنوط به قانوناً تأديتها لذاته باعتباره متلقيها المستفيد منها،فلا معدى من إنحسار مفهوم البيع عنه، وارتفاع مفهوم خدمات التشغيل للغير عن تلك الأعمال الخدمية لتضحى غير مخاطبة بنصوص قانون الضريبة العامة على المبيعات، وارتفع عن القائم بتلك الأعمال كل إلزام بالتسجيل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات، كونه لايصير ــ وفق هذا الفهم ــ مكلفاً بالخدمة لعدم تأديته إياها للغير.

واستبان للجمعية العمومية أن الفقه والقضاء مستقران على أن الأرض سواء كانت من الأملاك العامة أو الخاصة بمجرد تخصيصها لإنشاء إحدى دور العبادة عليها تصبح وقفاً وتحبس لله تعالى، ولا تكون ملكاً لأحد، لأنها بهذا الوصف تخرج من الملكية العامة أو الخاصة إلى حكم ملك الله تعالى، وتخرج بالتالى عن دائرة التعامل لعدم صلاحيتها لذلك مطلقاً، فلا يجوز المساس بها أو تغيير طبيعتها أو صفتها، بشرط خلوصها لله تعالى وانقطاع حق العباد عنها على أرجح الأقوال فى مذهب الإمام أبى حنيفة. كما أن دور العبادة تنفصل وتستقل عن أية ملحقات أخرى تخرج عن نطاق العقار بالتخصيص الذى يعد كذلك إذا كان جزءاً لا ينفصل عن دار العبادة ورصد لخدمة أغراضه فى إقامة الشعائر كالحمامات ودورات المياه بالنسبة للمساجد، أما ماعدا ذلك من ملحقات مثل المستشفيات والمدارس المجاورة لدور العبادة فتخرج عن المفهوم السالف بيانه بإعتبارها ليست لها اى علاقة بإقامة الشعائر الدينية ولا ينطبق عليها مفهوم العقار بالتخصيص المشار إليه.

ومن حيث إنه ولئن كانت أعمال مقاولات التشييد والبناء من الخدمات التى أخضعها المشرع فى القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ للضريبة المقررة على خدمات التشغيل للغير إلا أنه

يشـــترط لاســـتحقاق هذه الضريبة وجود شخصين طبيعيين أو إعتباريين يكون أحدهما مؤدياً لتلك الخدمة ويكون الآخر متلقياً لها بحيث يتحقق بشأنها مفهوم البيع، ولما كانت دور العبادة على حكم ملك الله تعالى _ على النحو السالف بيانه _ فمن ثم لا يتوافر فى شأن أعمال بنائها وصـــف الخدمـــة الخاضعة للضريبة المشار إليها لعدم وجود شخص طبيعى أو معنوى يتلقى الخدمة حتى يتحمل عبأها.

لـــــــــذلـــــــــك

انتهت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع إلى عدم خضوع أعمال مقاولات إنشاء دور العبادة للضريبة العامة على المبيعات ، وذلك على النحو المبين بالأسباب.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحريراً فى١٩/ ٤ / ٢٠٠٦

رئيس الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع

م//

المستشار / جمال السيد دحروج

النائب الأول لرئيس مجلس الدولة