ضريبة مبيعات

بسم الله الرحمن الرحيم

٢٠٧/٦/١٦

مجلس الدولة

الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع

رقم التبليغ :	٤٢٩
بتاريـــخ :	٢٠٠٧/٦/١٨

ملف رقم : ٣٧ / ٢ / ٦٠٢

السيد / رئيس مجلس إدارة الهيئة العامة لتعاونيات البناء والإسكان

تحية طيبة وبعد

فقـــد اطلعنا على كتابكم رقم ٥٦٦ المؤرخ ٢٠٠٠/٦/٢٥، الموجه إلى إدارة الفتوى لوزارة الاســـكان والمـــرافق والتنمية العمرانية فى شأن مدى أحقية المكتب الهندسى للمقاولات فى استرداد قيمة ضريبة المبيعات التى قامت الهيئة بخصمها من مستحقاته بنسبة ٢,٩% عن عملية إنشاء ١٦٠ وحدة سكنية بمدينة رأس البر.

و حاصل الواقعات ـ حسبما يبين من الأوراق ـ أن الهيئة العامة لتعاونيات البناء والإسكان قامت بإسناد تنفيذ عملية إنشاء ١٦٠ وحدة سكنية بمدينة رأس البر ـ محافظة دمياط للمكتب الهندسى للمقاولات[مهندس/ فوزى الغرباوى] بموجب أمر الإسناد رقم ٥٠٣٧ المؤرخ ١٩٩٥/٥/٤، واستناداً للبند السادس من هذا الأمر، والذى ينص على أن الأسعار المقدمة بالعطاء شاملة ضريبة المبيعات والجمارك وكافة الرسوم، قامت الهيئة بخصم ضريبة المبيعات من مستحقات المكتب، وأدائها لوزارة المالية بواقع ٢,٩% عن الأعمال المنفذة بالمستخلصات. وبتاريخ ٢٠٠٠/٣/٢٩ تقدم المكتب بطلب إلى الهيئة يعترض فيه على ما تم خصمه من مستحقاته، على سند من أن عبء هذه الضريبة يقع على عاتق متلقيها وهى الهيئة، وأن ما ورد فى أمر الإسناد يتعلق بشمول الأسعار لضريبة المبيعات على الخامات وليس للضريبة على خدمة المقاولات، وأن خضوع خدمات المقاولات للضريبة صدر بالقانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧، أى بعد جلسة فتح المظاريف فى ١١/ ١٩٩٤، لذلك لا يكون للهيئة ثمة حق فى خصم أية مبالغ لأداء التزاماتها عن هذه الضريبة التى يقع عليها وحدها عبء أدائها. وإزاء ذلك طلبتم الرأى من إدارة الفتوى المشار إليها، حيث عرضت الإدارة الموضوع على اللجنة الثانية من لجان قسم الفتوى بمجلس الدولة، والتى قـــررت

مجلس الدولة

بجلستها المعقودة فى ٢٠٠١/١١/٢٧ إحالته إلى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع للأهمية والعمومية.

ونفيد أن الموضوع عرض على الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بجلستها المعقودة بتاريخ ٦ من يونيه سنة ٢٠٠٧، الموافق ٢٠ من جمادى الأولى سنة ١٤٢٨هـ، فاستبان 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 .....

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 .....", وينص فى المادة (٢) على أن " تفرض الضريبة العامة على المبيعات على السلع المصنعة المحلية والمستوردة إلا ما استثنى بنص خاص. وتفرض الضريبة على الخدمات الواردة بالجدول رقم (٢) المرافق لهذا القانون ....", وتنص المادة { ٣ } منه على أن " 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. .....", كما ينص فى المادة (٥) منه على أن "يلتزم المكلفون بتحصيل الضريبة وبالاقرار عنها وتوريدها للمصلحة فى المواعيد المنصوص عليها فى هذا القانون"، وتنص المادة (٦) على أن " تستحق الضريبة بتحقق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين وفقا لأحكام هذا القانون". وتنفيذاً للمادة (٣) من القانون المذكور، قبل تعديلها بالقانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧، صدر قرار رئيس الجمهورية رقم (٧٧) لسنة

١٩٩٢ بتعديل الجدول رقم (٢) المرافق لقانون الضريبة العامة على المبيعات، ونص فى المادة (٢) على أن تضاف الى الجدول رقم (٢) الخدمات الواردة بالكشف (ب) المرفق به، ومنها، ..... "١١- **خدمات التشغيل للغير** " بفئة ضريبية ١٠%.

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم، طبقا لما استقر عليه إفتاؤها، أن المشرع فى قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١، وضع تنظيماً شاملاً لهذه الضريبة، عين بمقتضاه السلع والخدمات الخاضعة لها، فاخضع لها السلع المحلية والمستوردة والخدمات التى أورد بيانها بالجدول رقم (٢) المرفق بالقانون. وجعل مناط استحقاقها مجرد بيع السلعة أو تادية الخدمة من المكلف، كما حدد المشرع سعر الضريبة العامة على المبيعات على السلع كأصل عام بفئة ١٠%من قيمتها، وذلك فيما عدا السلع المبينة فى الجدول رقم (١) المرفق بالقانون، فجعل سعر الضريبة على النحو المحدد قرين كل سلعة مدرجة به، بينما أفرد الجدول رقم (٢) للخدمات الخاضعة للضريبة، وبيان سعرها. وناط المشرع فى المادة (٣) من القانون المذكور، قبل تعديلها بالقانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧، برئيس الجمهورية إعفاء بعض السلع من الضريبة أو تعديل سعرها، وأجاز له تعديل الجدولين رقمى(١) و (٢) المشار إليهما، حذفا وإضافة، وبمسند من ذلك صدر قرار رئيس الجمهورية رقم (٧٧) لسنة ١٩٩٢ بتعديل الجدول رقم (٢)، وذلك بإضافة خدمات التشغيل للغير إلى الخدمات الخاضعة للضريبة، بفئة ضريبية ١٠%.

ولاحظت الجمعية العمومية أن افتاءها قد استقر على عدم خضوع عقود المقاولات للضريبة العامة على المبيعات، استنادا إلى أن قانون الضريبة العامة على المبيعات عرف المفاهيم والمصطلحات الواردة بالمادة (١) منه تعريفاً عاماً، وخص مفهوم الخدمة بأنها كل خدمة واردة بالجدول رقم (٢) المرفق بالقانون. بما يعنى أن المشرع قد عزف عن التعريف للخدمة بالمفهوم العام المجرد، وشاء أن يضع كل خدمة يرى شمول الضريبة لها اسماً تنفرد به على سبيل الحصر والتعيين فى هذا الجدول، والذى كان رئيس الجمهورية، قبل تعديل هذا القانون عام ١٩٩٧، يملك مكنة الإضافة إليه وتعديله. بيد أن هذه المكنة يتعين أن تكون فى إطار ما رسمه المشرع بأن يكون بيان الخدمة بالتفريد العينى لها، وليس بالتعريف العام المجرد التى لم يشأ المشرع أن يسلك سبيلها فيما يتعلق بتحديد الخدمة فى تطبيق أحكام هذا القانون.

وفى ضـــوء من ذلك، ينبغى فهم قرار رئيس الجمهورية رقم ٧٧ لسنة ١٩٩٢ بما يحمله على الـــصحة، ويـــبعده عن اللبس والغموض والتعريفات العامة، بما مؤداه أن عبارة [خدمات التشغيل للغـــير] المـــضافة إلى الجدول رقم (٢) المرفق بقانون الضريبة العامة على المبيعات، وذلك بموجب قـــرار رئيس الجمهورية آنف الذكر لا تشمل عقود المقاولات. ودلالة ذلك أن المشرع بعد أن عين فى الجدول رقم (٢) المشار إليه عددا من الخدمات التى تدخل فى عموم خدمات التشغيل للغير، مثل خدمات الفنادق والمطاعم السياحية وخدمات شركات النقل السياحى وخدمات التلكس والفاكس والـــنقل المكـــيف بين المحافظات وخدمات الوسطاء الفنيين لإقامة الحفلات العامة أو الخاصة، صدر قـــرار رئـــيس الجمهـــورية رقـــم (٧٧) لسنة ١٩٩٢ بإضافة خدمات التليفون والتلغراف المحلى وخـــدمات الاتـــصالات الدولـــية وخـــدمات التركيبات والتوصيلات التليفونية، ثم أورد عبارة [خـــدمات التشغيل للغير] كذلك، وهى عبارة تتسع لكل الخدمات المذكورة آنفاً، وبما مفاده أنه قـــصد بها سائر الخدمات المتعلقة بهذا النوع المشار إليه من قبل، ومن ثم تخرج منها عقود المقاولة، إذ أنهـــا ليست من جنس ما ذكر، ولو قصد صاحب القرار إخضاعها للضريبة على المبيعات ما أعوزه الـــنص على ذلك صراحة، وآية ذلك أيضاً، أنه صدرت قرارات تالية لقرار رئيس الجمهورية آنف الذكـــر بإضـــافة خـــدمات أخرى إلى ما يخضع للضريبة، تتعلق بتأجير السيارات والبريد السريع وشـــركات النظافة واستخدام الطرق والوساطة لبيع العقارات والسيارات، ولو كان مقصد مصدر القرارات المذكورة هو عموم خدمات التشغيل للغير لما احتاج الى إصدار هذه القرارات، ولما كانت هناك حاجة إلى ترديد ذات الخدمات المشار إليها خدمة خدمة.

ولمـــا كـــان مـــا تقدم، وكان الثابت من الأوراق، أن الهيئة العامة لتعاونيات البناء والإسكان تعاقـــدت مع المكتب الهندسى للمقاولات على تنفيذ عملية إنشاء ١٦٠ وحدة سكنية بمدينة رأس الـــبر ـ محافظة دمياط، وذلك بموجب أمر الإسناد رقم ٥٠٣٧ بتاريخ ١٩٩٥/٥/٤، وباعتبار ان مـــا يـــنص علـــيه البند السادس من هذا الأمر من أن الأسعار المقدمة بعطاء المكتب المذكور شاملة الضريبة العامة على المبيعات، إنما ينصرف إلى الضريبة العامة على المبيعات التى يقع قانوناً على عاتق المكـــتب الهندســـى للمقاولات التحمل بها، والمستحقة على المعدات والخامات التى يتلقاها المكتب لاستخدامها فى التنفيذ، ولا يدخل فيها الخدمة المقدمة منه للهيئة، ومن ثم فإن اتخاذ الهيئة العامة لتعاونيات

البناء من هذا البند ذريعة لتحميل المكتب بقيمة الضريبة العامة على المبيعات على عقد المقاولة، يقع فاقداً سنده قانونا. يؤكد ذلك أن الخدمة التى أداها المكتب الهندسى للمقاولات بموجب العقد المشار إليه، هى من أعمال المقاولات التى استقر إفتاء الجمعية العمومية آنف البيان فى المجال الزمنى السابق على العمل بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ على عدم خضوعها للضريبة العامة على المبيعات، وبالتالى يكون قيام الهيئة المذكورة بخصم نسبة ٢,٩% من مستحقات المكتب المشار إليه لديها لا أساس له قانوناً، مما يرتب للمكتب الحق فى استرداد ما تم خصمه دون وجه حق من مستحقاته.

لـــــذلـــــك

انتهت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع إلى أحقية المكتب الهندسى للمقاولات فى استرداد قيمة الضريبة العامة على المبيعات التى تم خصمها من مستحقاته بنسبة ٢,٩٪ عن عملية إنشاء عدد ١٦٠ وحدة سكنية بمدينة راس البر، وذلك على النحو المبين بالأسباب.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام

تحريراً فى ٨// ٦ / ٢٠٠٧

رئيس الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع

م//

المستشار / نبيل ميرهم

النائب الأول لرئيس مجلس الدولة