ضريبة مبيعات

بسم الله الرحمن الرحيم

٤٧٥/٦/٦

مجلس الدولة

الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع

رقم التبليغ :	٤٧٥
بتاريخ :	٣٠/٦/٢٠٠٧

ملف رقم : ٣٢ / ٢ / ٣٧٣٥

السيد الأستاذ / وزير الزراعة واستصلاح الأراضي

تحية طيبة وبعد

فقد اطلعنا على كتابكم رقم ٢١٢٥ المؤرخ ٢٠٠٥/١٢/٢٨، الموجه إلى رئيس مجلس الدولة بشأن النزاع القائم بين الهيئة العامة لمشروعات التعمير والتنمية الزراعية و مصلحة الضرائب المصرية حول استرداد مبلغ ٣٢٠٢١٥٠٠٠ جنيه سبق سدادها كضريبة مبيعات أصلية وإضافية عن أعمال الهيئة خلال الفترة من عام ١٩٩٣ حتى عام ٢٠٠٢.

وحاصل الواقعات ـ حسبما يبين من الأوراق ـ أنه بتاريخ ٢٠٠٢/٦/٢٠ قامت مصلحة الضرائب على المبيعات بتحرير محضري مخالفة وإثبات حالة بمقر الهيئة العامة لمشروعات التعمير والتنمية الزراعية، تضمن أولهما مطالبة الهيئة بمبلغ ٢٥٠ مليون جنيه ضريبة مبيعات عن أعمال المقاولات والتشغيل للغير عن الفترة من عام ١٩٩٣ وحتى عام ٢٠٠٠، وتضمن ثانيهما مطالبة الهيئة بمبلغ ٧٠ مليون جنيه قيمة أعمال المقاولات والتشغيل للغير التي أديت للهيئة . وقد بلغ مجموع ما تطلبه المصلحة من الهيئة مبلغ ٣٢٠٢١٥٠٠٠ جنيه، وتمت مخاطبة بنك الاستثمار القومي لإتاحة التمويل اللازم لأداء هذا المبلغ، وقد تم الخصم فعلا من مستحقات الهيئة لدى البنك لصالح وزارة المالية .

وإذ ارتأت الهيئة أن هذا الخصم تم بطريق الخطأ لسبق سدادها ضريبة المبيعات حتى ٢٠٠٢/٦/٣٠، فقد طالبت بتصحيحه، لذلك تم تشكيل لجنة من طرفي النزاع بالإضافة إلى بنك الاستثمار القومي لحسم هذا الخلاف، انتهت إلى تخفيض المبلغ المشار إليه إلى ٣٠٧٨٩٨٧٩٩ جنيه. بيد أن ذلك لم يلق قبولاً من الهيئة، التي أصرت على موقفها الرافض لخصم المبلغ المشار إليه

مـــن حـــسابها، وتمـــسكت بعدم استحقاق الضريبة العامة على المبيعات عن الفترة من ١٩٩٣حتى ٢٠٠٢، وإزاء ذلك طلبتم عرض الموضوع على الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع .

ونفـــيد أن الموضوع عـــرض على الجمعية العمومية لقسمى الفـــتوى والتـــشريع بجلستها المعقـــودة بـــتاريخ ٦ مـــن يونـــيه سنة ٢٠٠٧م، الموافق ٢٠ من جمادى الأولى سنة ١٤٢٨هـــ، فاستعرضـــت أحكـــام قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١، واستبان لها أن هذا القانون ينص في المادة (١) على أن " **يقصد في تطبيق أحكام هذا القانون بالألفـــاظ والعـــبارات الآتـــية التعريفات الموضحة قرين كل منها : .... المكلف : الـــشخص الطبيعـــي أو المعنوي المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كـــان منـــتجا صناعيا أو تاجرا أو مؤديا لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التـــسجيل المنـــصوص علـــيه في هذا القانون وكذلك كل مستورد لسلعة أو خدمة خاضـــعة للـــضريبة بغـــرض الاتجار مهما كان حجم مبيعاته . السلعة : كل منتج صـــناعي ســـواء كـــان محليا أو مستوردا ٠٠٠٠٠٠٠ الخدمة: كل خدمة واردة بالجـــدول رقم (٢) المرافق . البيع : هو انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من الـــبائع، ولـــو كان مستوردا، إلى المشترى، ويعد بيعاً فى حكم هذا القانون ما يلى أيهمـــا أسبق ....**"، وينص في المادة (٢) على أن " **تفرض الضريبة العامة على المبيعات علـــى الـــسلع المصنعة المحلية والمستوردة إلا ما استثني بنص خاص. وتفرض الـــضريبة على الخدمات الواردة بالجدول رقم (٢) المرافق لهذا القانون**"، وينص في المـــادة (٦) مـــنه على أن " **تستحق الضريبة بتحقق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعـــرفة المكلفـــين وفقا لأحكام هذا القانون ٠٠٠٠٠ كما تستحق لضريبة بالنسبة إلى السلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بتحقق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية وتحصل وفقا للإجراءات المقررة في شأنها ٠٠٠٠٠** "، وينص في المادة (١/٤٧) على أن " **تسرى أحكام هذا القانون على السلع المبينة فى الجدول رقم [١] المرافق وذلك فيما لا يتعارض مع الأحكام الواردة بهذا الجدول والأحكـــــام**

الآتـــية: ١- تستحق الضريبة على هذه السلع عند البيع الأول للسلعة المحلية، أو بـــتحقق الـــواقعة المنـــشئة للضريبة الجمركية بالنسبة للسلع المستوردة فقط، ولا تفـــرض الضريبة مرة أخرى إلا إذا حدث تغيير في حالة السلعة ٠٠٠٠٠٠ "، كما اســـتبان لهـــا أن المادة (٢) من قرار رئيس الجمهورية رقم ٢٦٩ لسنة ١٩٧٥ في شأن الهيئة العامة لمـــشروعات الـــتعمير والتنمية الزراعية، تنص على أن " تختص الهيئة المذكورة بما يأتي : ١- رســـم الـــسياسة العامة لاستصلاح الأراضي البور والصحراوية واستزراعها واســـتغلالها، وتعميـــرها . ٢- إجـــراء الدراســـات الفنية والاقتصادية لاستصلاح الأراضـــي والمـــشروعات الـــزراعية ومـــشروعات الإنـــتاج الحيواني والتصنيع الزراعي، وتقرير صلاحية هذه المشروعات، وتجهيزها، وإعداد مواصفاتها، وعمل التـــصميمات الخاصـــة بهـــا . وإســـنادها إلى جهات التنفيذ .....٧- إجراء الدراســـات، حـــول استخدام الآلات الزراعية ومعدات استصلاح الأراضي والحفر، لاختـــيار الأنسب منها، وإعداد الخطط والبرامج اللازمة لتوفيرها والتدريب عليها، والتنسيق بين جهات التدريب المختلفة . ..."

واســـتظهرت الجمعـــية العمومية مما تقدم، ومن استعراضها لأحكام قانون الضريبة العامة على المبـــيعات المـــشار إليه وما جرى عليه من تعديلات، أن المشرع، بموجب هذا القانون، وضع تنظيما شـــاملا للضريبة العامة على المبيعات، عين بمقتضاه السلع والخدمات الخاضعة لها. فأخضع للضريبة السلع المحلية والمستوردة، وكذلك الخدمات التي أورد بيانها بالجدول المرافق للقانون، بحيث تستحق الـــضريبة بـــتحقق واقعـــة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين بتحصيلها وتوريدها. على أن تـــستحق بالنسبة إلى السلع المستوردة، في مرحلة الإفراج عنها من مصلحة الجمارك، بتحقق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية. وحدد المشرع سعر الضريبة على السلع بفئة ١٠% من قيمتها، وذلك فـــيما عدا السلع المبينة في 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. وحـــدد المشرع في المادة (١) من القانون المذكور المقصود [بالسلعة] في تطبيق أحكامه، بأنها كل منتج صناعي، سواء كان محلياً أو مستورداً، كما حدد في المادة ذاتها، مفهوم الخدمة بأنها كل خدمة

واردة بالجدول رقم (٢) المرافق للقانون. بما يعني أن المشرع عزف عن تعريف الخدمة بالمفهوم العام المجرد، وشاء أن يكون بيان الخدمات الخاضعة للضريبة بطريق التفريد العيني، بأن وضع لكل خدمة يرى شمول الضريبة لها اسما تنفرد به على سبيل الحصر والتعيين في الجدول المرافق للقانون، والذى كان بمكنة رئيس الجمهورية، قبل تعديل هذا القانون عام ١٩٩٧، 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.

والحاصل، طبقاً لما استقر عليه إفتاء الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع، أن خدمات التشغيل للغير أضيفت الى الجدول (هـ) – تابع جدول رقم (٢) بالبند (١١) المرفق بقانون الضريبة العامة على المبيعات_ وذلك بقرار رئيس الجمهورية رقم ٧٧ لسنة ١٩٩٢، ثم أضيفت بالقانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧ بأثر رجعى اعتباراً من ١٩٩٢/٣/٥، تاريخ العمل بقرار رئيس الجمهورية آنف الذكر، تفادياً للحكم بعدم دستوريتها، لا تشتمل على عقود المقاولات بوصفها أحد خدمات التشغيل للغير، ومن ثم فإن هذه العقود لا تخضع للضريبة العامة على المبيعات، وآية ذلك أن المشرع بعد أن عين فى الجدول رقم (٢) المرفق بالقانون المذكور عددا من الخدمات التى تدخل فى عموم خدمات التشغيل للغير، مثل خدمات الفنادق والمطاعم السياحية وخدمات شركات النقل السياحى وخدمات التلكس والفاكس والنقل المكيف بين المحافظات وخدمات الوسطاء الفنيين لإقامة الحفلات العامة أو الخاصة، أضاف إليها خدمات التليفون والتلغراف المحلى وخدمات الاتصالات الدولية وخدمات التركيبات والتوصيلات التليفونية، ثم أورد عبارة " خدمات التشغيل للغير" كذلك، وهى عبارة تتسع لكل الخدمات المذكورة آنفاً، وبما مفاده أنه قصد بها سائر الخدمات المتعلقة بهذا النوع المشار إليه من قبل، ومن ثم تخرج منها عقود المقاولة، إذ أنها ليست من جنس ما ذكر، ولو قصد المشرع إخضاعها للضريبة على المبيعات ما أعوزه النص على ذلك صراحة. وآية ذلك أيضاً، أن المشرع أضاف فى تواريخ تالية خدمات أخرى إلى ما يخضع للضريبة، تتعلق بتأجير السيارات والبريد السريع وشركات النظافة واستخدام الطرق والوساطة لبيع العقارات والسيارات، ولو كان مقصد المشرع هو عموم خدمات التشغيل للغير لما احتاج إلى معاودة التدخل وإضافة هذه الخدمات الأخرى، ولما كانت هناك حاجة إلى ترديد ذات الخدمات

المشار إليها خدمة خدمة.

ولما كان ذلك، وكان المشرع حسما للخلف الدائر بين ما استقر عليه الإفتاء المشار إليه وبين ما صدر عن كل من المحكمة الإدارية العليا ومحكمة النقض من قضاء مغاير فى بعض الطعون، وفحواه شمول عبارة [خدمات التشغيل للغير] لعنصر الخدمة فى عقود مقاولات الأعمال، حسما لهذا الخلف، أقر القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ بتفسير بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١، بغية تحديد المقصود بهذه العبارة _ والتى قضى فيما بعد بتاريخ ٢٠٠٧/٤/١٥ فى الدعوى رقم ٢١٢ لسنة ٢٦ قضائية _ دستورية، بعدم دستوريتها_ حيث نصت المادة الأولى منه، فى تفسيرها لتلك العبارة " ..... 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 ......"، الأمر الذى يبين منه بجلاء أن المشرع فى هذا القانون، بدعوى تفسيره للعبارة المشار إليها، حدد الخدمات التى تشملها، وقد جاء تحديده هذا، طبقا لما قضت به المحكمة الدستورية العليا فى حكمها سالف الذكر على سبيل الحصر، متبعاً أسلوب التفريد العينى الذى انتهجه قانون الضريبة العامة على المبيعات، فى تحديده للخدمات الخاضعة لهذه الضريبة.

ومن ثم فإن الخدمات التى لم يرد ذكرها فى المادة الأولى من القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ المشار إليه، أو فى أى موضع آخر من الجدول رقم [٢] المرفق بقانون العامة على المبيعات آنف الذكر، لا تكون خاضعة للضريبة التى يقررها هذا القانون، ومن ذلك على سبيل المثال لا الحصر خدمة استصلاح الأراضى الصحراوية، وخدمة الحفر المرتبطة بها، أما خدمات التشييد والبناء فإنها تخضع لهذه الضريبة، باعتبار أنها ذكرت حصراً فى المادة الأولى من القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ سالف الذكر، بيد أن فرضها، ومن ثم استحقاقها، استحقاقاً صحيحاً مطابقاً للصائب من أحكام الدستور، لم يجر إلا اعتباراً من تاريخ العمل بهذا القانون فى ٢٠٠٢/٤/٢٢، نزولاً على قضاء المحكمة الدستورية العليا سالف الذكر، والذى حد المشرع فى قانون المحكمة الدستورية من آثاره، بدواعى الحرص على عدم تحميل الخزانة العامة للدولة بما لا تطيق، الأمر الذى يتعذر معه قانوناً رد

مـــا تم تحصيله من الضريبة العامة على المبيعات عن خدمات التشييد والبناء، التى تمت خلال الفترة مـــن تـــاريخ العمـــل بالقانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧ فى ١٩٩٢/٣/٥ بالنسبة إلى هذه الخدمة حتى ٢٠٠٢/٤/٢١ اليوم السابق على تاريخ بدء العمل بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ المشار إليه.

وبـــناء عليه، يكون ما حصلته مصلحة الضرائب من مبالغ من الهيئة العامة لمشروعات التعمير والتنمية الزراعية من مبالغ كضريبة مبيعات على عقود استصلاح الأراضى الصحراوية والحفر التى أبرمتها الهيئة مع الغير لتقديم هذه الخدمة لها، تم غير قائم على صحيح سنده قانوناً.

وبالإضافة إلى ما تقدم، ولما كان المستفاد من استعراض قرار رئيس الجمهورية رقم ٢٦٩ لسنة ١٩٧٥ المـــشار إلـــيه، أن رئيس الجمهورية بما له من سلطة فى ترتيب وتنظيم المرافق العامة، طبقاً للدســـتور، أنشأ الهيئة العامة لمشروعات التعمير والتنمية الزراعية، ومن بين ما ناطه بها، مهمة رسم السياسة العامة لاستصلاح الأراضي البور والصحراوية، واستزراعها واستغلالها، وتعميرها، وعقد لهـــا فى ســـبيل ذلـــك إجراء الدراسات الفنية والاقتصادية اللازمة لكل من المشروعات الزراعية ومشروعات الإنتاج الحيواني والتصنيع الزراعي، وتقرير صلاحية هذه المشروعات وتجهيزها وعمل التصميمات الخاصة بها وإسنادها إلى جهات التنفيذ، بالإضافة إلى إجراء الدراسات، حول استخدام الآلات الـــزراعية ومعـــدات استـــصلاح الأراضي والحفر، لاختيار الأنسب منها، وإعداد الخطط والـــبرامج اللازمـــة لتوفيرها والتدريب عليها، والتنسيق بين جهات التدريب المختلفة، ومن ثم فإن الهيـــئة فى قيامها على توفير هذه الآلات والمعدات وما يلزمها من قطع غيار، إنما تضطلع بخدمة عامة مما يقوم عليها مرفق استصلاح واستزراع الأراضى الصحراوية، الأصل هو عدم خضوعها للضريبة، وبالـــتالى فـــإن اضطلاع الهيئة بتوفير الآلات الزراعية، ومعدات استصلاح الأراضى والحفر، سواء لاستخدامها بذاتها أو بمعرفة الشركات التى تعهد إليها بأعمال الاستصلاح والحفر، المعقودة للهيئة، اســـتناداً لقرار رئيس الجمهورية سالف الذكر، وللقانون رقم ١٤٣ لسنة ١٩٨١ بشأن الأراضى الـــصحراوية، لا يعد بيعاً منها لتلك الآلات والمعدات، مما يتوافر به مفهوم البيع المنصوص عليه فى المـــادة (١) من قانون الضريبة العامة على المبيعات، ومن ثم يكون تحميل الهيئة بقيمة الضريبة العامة على المبيعات عن الآلات والمعدات المشار إليها، وقع غير قائم على صحيح سنده قانوناً، يؤكد ذلك ويدعمـــه أن الأوراق وردت خلواً مما عساه أن يفيد أن الهيئة باشرت هذا الوجه من أوجه النشاط المنوطة بها بهدف المضاربة وتحقيق الربح.

ولما كان ما تقدم، وكان من بين عناصر المبلغ محل المطالبة كذلك، مبلغ الضريبة العامة على المبيعات على عقود تصرف الهيئة المذكورة فى الأراضى الصحراوية التى استصلحتها. باعتبار أنه من المقرر، حسبما سبق بيانه، أن هذه الأراضى لا تعد سلعة بالمعنى المبين فى المادة (١) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المشار إليه، ومن ثم فإن عقود بيعها لا تخضع للضريبة المقررة بهذا القانون. ولا ينال من ذلك، أن ثمن بيع هذه الأراضى تم وصفه فى ميزانية الهيئة، بأنه ايراد تشغيل للغير، إذ أن طبيعة عملية البيع المذكورة، وكذلك محل البيع تأبى وإطلاق ذلك الوصف عليها. وهو ما أكده الجهاز المركزي للمحاسبات في تقريره عن نتيجة مراجعة ميزانية الهيئة عن عام ١٩٩٤/١٩٩٥، وجاء فيه أن إيرادات التشغيل للغير الواردة بميزانية الهيئة إنما تمثل ناتج التصرف في الأراضي المستصلحة، الأمر الذي يقتضي معه إجراء التصويب اللازم، بما يتعين معه استبعاد المبالغ المفروضة على عقود بيع الأراضي التي قامت بها الهيئة من المبالغ التي تم خصمها لحساب مصلحة الضرائب على المبيعات.

ومن حيث أنه بتطبيق ما تقدم على تطالب به الهيئة العامة لمشروعات التعمير والتنمية الزراعية من استرداد مبلغ الضريبة العامة على المبيعات التى تم تحصيلها عن أعمال الحراسة التي أديت للهيئة، كأحد عناصر المطالبة، فلما كان الثابت أن شركة المحاريث والهندسة قامت بتقديم خدمات أمن وحراسة للمشروعات الخاصة بالهيئة، وكان بند [خدمات شركات النظافة والحراسة الخاصة] قد أضيف إلى الجدول رقم [٢] المرفق بقانون الضريبة العامة على المبيعات المشار إليه،اعتباراً من ١٩٩٣/٧/٢٩، ثم بالقانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧، قرين المسلسل رقم ١٤، ومن ثم فإن إخضاع أعمال الحراسة المذكورة للضريبة العامة على المبيعات اعتباراً من هذا التاريخ وتحصيل مبلغ الضريبة المستحق عليها، يكون قد تم قائماً على صحيح سنده، مما لا مجال معه لاعتراض الهيئة على ذلك.

وبناء على ما تقدم جميعه، وبحسبان أن المادة ١٨١ من القانون المدني توجب على كل من تسلم على سبيل الوفاء ما ليس مستحقا أن يرده، وذلك إعمالاً للقاعدة العامة في الإثراء بلا سبب، فإنه يضحى لزاما على مصلحة الضرائب على المبيعات أن ترد للهيئة العامة لمشروعات التعمير ما سبق لها أن حصلته منها دون وجه حق، خلال الفترة من ١٩٩٣ حتى عام ٢٠٠٢، عن كل من عقود بيع الأراضي المستصلحة، وعن الآلات الزراعية ومعدات استصلاح الأراضى والحفر التى

وفرقها الهيئة وعقود استصلاح الأراضي والحفر، مع أحقية المصلحة في المبالغ المستحقة عن خدمات الأمن و الحراسة التي أديت لصالح الهيئة.

لـــــــذلـــــــك

انتهت الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع إلى:

١- عدم خضوع الآلات الزراعية، ومعدات استصلاح الأراضي والحفر التي وفرتها الهيئة العامة لمشروعات التعمير والتنمية الزراعية في الحالة المعروضة للضريبة العامة على المبيعات .

٢- عدم خضوع عقود بيع الهيئة للأراضي المستصلحة للضريبة العامة على المبيعات .

٣- عدم خضوع خدمة استصلاح الأراضي، والحفر التي أديت لصالح الهيئة في الحالة المعروضة للضريبة العامة على المبيعات،

الأمر الذي يتعين معه إلزام مصلحة الضرائب المصرية برد مبالغ الضريبة العامة على المبيعات التي حصلتها من الهيئة عن كل من هذه البنود.

٤- خضوع عقود الحراسة والأمن التي أديت لصالح الهيئة للضريبة العامة على المبيعات .

وذلك كله على النحو المبين بالأسباب .

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام

تحريراً في ٦/٣٠ / ٢٠٠٧

رئيس الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع

م//

المستشار / نبيل ميرهم

النائب الأول لرئيس مجلس الدولة