

بسم الله الرحمن الرحيم



جمهورية مصر العربية

مجلس الدولة

رئيس الجمعية العمومية لتسمى الفتوى والتشريع  
المستشار النائب الأول لرئيس مجلس الدولة

رقم التبليغ:	١٥٣
بتاريخ:	٢٠١٨ / ١ / ٢٤

ملف رقم:	٧٨٦/٢/٣٧
----------	----------

السيد الأستاذ المستشار/ رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات

تحية طيبة، وبعد،

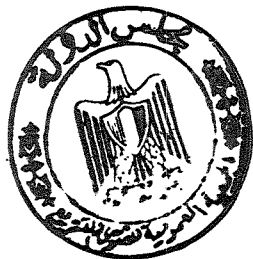
فقد اطلعنا على كتابكم رقم (٣٢) المؤرخ ٢٠١٧/٣/٢٧ الموجه إلى السيد الأستاذ المستشار/ رئيس مجلس الدولة في شأن الطرف المتحمل عبء الضريبة العامة على المبيعات عن الأعمال محل العقد رقم (١) لسنة ٢٠٠٩/٢٠٠٨ والبنود المستجدة، وما إذا كان هو شركة العدوي للمقاولات والإنشاءات المعدنية وبناء السفن أم مديرية الطرق والنقل بمحافظة القاهرة، وذلك في ضوء التعارض بين الأوراق والإجراءات السابقة على التعاقد، وبنود العقد المشار إليه.

وحاصل الوقائع - حسبما يبين من الأوراق - أنه سبق لمحافظة القاهرة الإعلان عن مناقصة محدودة لتنفيذ عملية تطوير وتجميل الميادين والمحاور الرئيسية، وكذا أرصفة بعض الشوارع الرئيسية والفرعية. وتضمنت كراسة الشروط والمواصفات الخاصة بالعملية أن الأسعار لا تشمل ضريبة المبيعات، حيث إنها على متلقى الخدمة، وتسلم قيمتها للشركة المنفذة لتسليمها إلى مصلحة الضرائب العامة على المبيعات، وقد تقدمت شركة العدوي للمقاولات في المناقصة المشار إليها، وأوردت في عطاءها المالي تحفظاً يقضى بأن الأسعار غير شاملة الضريبة العامة على المبيعات، حيث إنها على متلقى الخدمة، وتمت الترسية عليها، وبتاريخ ٢٠٠٨/٩/٩ تم تحرير العقد المشار إليه بين الطرفين، وتضمن البند الثاني منه أن الأسعار شاملة كافة الضرائب والرسوم المقررة بما فيها ضريبة تأدية الخدمة. وبتاريخ ٢٠٠٩/٥/٧ اعتمد المحافظ محضر اجتماع لجنة التسعير لبعض البنود المستجدة التي أسندت إلى الشركة، وقد تضمن ذلك المحضر النص على إضافة (١٠%) على الأسعار المتضمنة ضريبة مبيعات حيث إنها على متلقى الخدمة.



ولدى فحص الجهاز لمستندات وأعمال العقد المشار إليه، تبين له التعارض بين الأوراق والإجراءات السابقة على التعاقد، وبنود العقد على النحو السالف بيانه، الأمر الذى طلبتم معه من الجمعية العمومية لقسمة الفتوى والتشريع الإفادة بالرأى.

ونفيد أن الموضوع عرض على الجمعية العمومية لقسمة الفتوى والتشريع بجلستها المعقودة في ١٠ من يناير سنة ٢٠١٨م، الموافق ٢٣ من ربيع الآخر سنة ١٤٣٩هـ، فتبين لها أن المادة (١) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ (الملغى) كانت تنص على أن: "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 منتجًا صناعيًا أو تاجرًا أو مؤديًا 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 معاملته..."، وأن المادة (٥) منه تنص على أن: "يلتزم المكلفون بتحصيل الضريبة وبالإقرار عنها وتوريدها للمصلحة في المواعيد المنصوص عليها في هذا القانون"، وأن المادة (٦) منه تنص على أن: "تستحق الضريبة بتحقيق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين وفقًا لأحكام هذا القانون..."، وأن المادة (١٣) منه تنص على أن: "تضاف قيمة الضريبة إلى سعر السلع أو الخدمات بما فى ذلك السلع والخدمات المسعرة جبريًا والمحددة الربح...". كما تبين لها أن المادة (١٤٧) من القانون المدنى تنص على أن: "١- العقد شريعة المتعاقدين، فلا يجوز نقضه ولا تعديله إلا باتفاق الطرفين، أو لأسباب التى يقرها القانون..."، وأن المادة (١٤٨) منه تنص على أن: "١- يجب تنفيذ العقد طبقًا لما اشتمل عليه وبطريقة تتفق مع ما يوجبه حسن النية...". وأن البند التمهيدي من العقد المؤرخ ٢٠٠٨/٩/٩ المبرم بين محافظة القاهرة - مديرية الطرق والنقل - وشركة العدوي للمقاولات والإنشاءات المعدنية وبناء السفن ينص على أن: "... تعتبر مستندات المناقصة والبت فيها جزءًا لا يتجزأ من هذا العقد فيما لا يتعارض مع نصوصه..."، وأن البند (الثاني) منه ينص على أن: "يلتزم الطرف الثانى بتنفيذ عملية تطوير وتجميل الميادين والمحاور الرئيسية وكذا أرصفة بعض الشوارع الرئيسية والفرعية بمحافظة القاهرة طبقًا للمواصفات والكميات والأسعار المبينة بالجدول المرفق والذي يعد جزءًا لا يتجزأ من هذا العقد وبقية إجمالية قدرها (٢٥٤٩٥٩٧,٥٠٠) جنيهاً شاملاً كافة الضرائب والرسوم المقررة بما فيها ضريبة تأدية الخدمة". وأن محضر اجتماع لجنة تسعير البنود المستجدة بتعاقد الشركة المعروضة حالتها والمعتمد من محافظ القاهرة بتاريخ ٢٠٠٩/٥/٧ تضمن النص على أن: "يضاف على الأسعار بعاليه (١٠%) ضريبة المبيعات حيث إنها على متلقي الخدمة".



واستعرضت الجمعية العمومية - ما استقر عليه إفتاؤها - من أن المشرع استنَّ أصلاً من أصول القانون ينطبق فى العقود المدنية والإدارية على حد سواء، مقتضاه: أن العقد شريعة المتعاقدين، فلا يجوز نقضه ولا تعديله إلا باتفاق الطرفين أو للأسباب التى يقررها القانون، وأن تنفيذ العقد يجب أن يكون طبقاً لما اشتمل عليه وبطريقة تتفق مع مقتضيات حسن النية، وأنه من المبادئ المستقرة فى تفسير العقود أنه: إذا كانت عبارات العقد صريحة واضحة لا تحتمل تأويلاً، فلا يجوز الانحراف بتفسيرها والنأى بها عن مدلولها الظاهر، إذ يجب اعتبارها تعبيراً صادقاً عن الإرادة المشتركة لأطرافه، وذلك رعاية لمبدأ سلطان الإرادة وتحقيقاً لاستقرار المعاملات، وأن عبارات الاتفاق بكافة مستنداته من كراسة الشروط والمواصفات للمناقصة العامة والمقاييس ومحاضر لجنة البت وأحكام العقد تفسر بعضها بعضاً، وأن العبارة المطلقة التى ترد فى كراسة الشروط والمواصفات لا يحدّها سوى خصوص العبارة التى ترد فى العقد، فتلك أصول فى تفسير العقود اتفق عليها الشراح، وأجمعت عليها أحكام المحاكم وإفتاء الجمعية العمومية لتسمى الفتوى والتشريع.

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم - طبقاً لما استقر عليه إفتاؤها- أن المشرع فى قانون الضريبة العامة على المبيعات المشار إليه، وضع تنظيمًا شاملاً لهذه الضريبة، عيّن بمقتضاه السلع والخدمات الخاضعة لها، وجعل مناط استحقاقها وأصل شرعتها مجرد بيع السلعة أو تأدية الخدمة من المكلف، فإذا تحققت واقعة التصرف أو أداء الخدمة فى النطاق الزمنى للعمل بهذا القانون، استحققت الضريبة، وشغلت بها ذمة المشتري أو متلقى الخدمة، والتزم المكلف بتحصيلها وتوريدها إلى مصلحة الضرائب العامة على المبيعات (مصلحة الضرائب المصرية حالياً) نفاذاً لأحكام القانون. وأن الضريبة العامة على المبيعات بهذا المفهوم تعد من الضرائب غير المباشرة التى يتحمل عبأها فى النهاية مستهلك السلعة أو متلقى الخدمة الخاضعة لها، أما بائع السلعة أو مؤدى الخدمة فىكون عليه طبقاً للقانون تحصيلها وتوريدها للمصلحة المذكورة. وذلك على سبيل الوساطة الملزمة له، وهو ما أكدته المادة (١٣) من القانون المشار إليه من إضافة قيمة الضريبة إلى سعر السلعة أو مقابل الخدمة، باعتبار أن المستفيد هو الملزم بعبئها، ويتعين، حتى يتسنى نقل هذا العبء الضريبي إلى غيره، أن يكون ثمة نص صريح قاطع الدلالة على ذلك.

ولما كان ما سبق، وكان الثابت من الأوراق أن مديرية الطرق والنقل بمحافظة القاهرة أبرمت بتاريخ ٢٠٠٨/٩/٩ مع شركة العدوي للمقاولات والإنشاءات المعدنية وبناء السفن العقد رقم (١) لسنة ٢٠٠٨/٢٠٠٩ سالف الذكر عن عملية تطوير وتجميل الميادين والمحاور الرئيسية، وكذا أرصفة بعض الشوارع الرئيسية والفرعية، وقد تضمنت نصوص العقد أن الأسعار شاملة كافة الضرائب والرسوم المقررة بما فيها ضريبة تأدية الخدمة،



كما تضمن محضر اجتماع لجنة التسعير لبعض البنود المستجدة التي أسندت إلى الشركة والمعتمد من المحافظ إضافة (١٠%) على الأسعار التي تضمنها المحضر كضريبة عامة على المبيعات، حيث إنها على متلقي الخدمة، ومن ثم ونزولاً على ما تلاقت عليه إرادة الطرفين الصريحة بشأن نقل عبء هذه الضريبة عن الأعمال محل العقد السالف الإشارة إليه، تكون شركة العدوي للمقاولات والإنشاءات المعدنية وبناء السفن هي المنوط بها أداء ما يستحق قانوناً من هذه الضريبة بموجب الاتفاق المشار إليه، وذلك عن الأعمال الأصلية للعقد دون الضريبة عن الأعمال المستجدة.

ولا ينال مما تقدم ما تضمنته كراسة الشروط والمواصفات للعملية المشار إليها من أن الأسعار لا تشمل ضريبة المبيعات، حيث إنها على متلقي الخدمة، إذ جاءت عبارات العقد صريحة في الخروج على ذلك بنصها على أن الأسعار شاملة كافة الضرائب والرسوم المقررة بما فيها ضريبة تأدية الخدمة بما مؤداه أن إرادة الطرفين اتجهت إلى العدول عما تضمنته كراسة الشروط والمواصفات ونقل عبء ضريبة المبيعات من عاتق مديرية الطرق والنقل بمحافظة القاهرة إلى عاتق الشركة المعروضة حالتها.

### لذلك

انتهت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع إلى تحميل شركة العدوي للمقاولات والإنشاءات المعدنية وبناء السفن بقيمة الضريبة العامة على المبيعات على الأعمال الأصلية محل العقد المشار إليه، وذلك على النحو المبين بالأسباب.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحريراً في ١٠ / ١ / ٢٠١٨

رئيس  
الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع

المستشار/  
يحيى أحمد راغب دكروري  
النائب الأول لرئيس مجلس الدولة

رئيس  
المكتب الفني

المستشار/  
مصطفى حسين السيد أبو حسين  
نائب رئيس مجلس الدولة  
حسن/

