

بسم الله الرحمن الرحيم



جمهورية مصر العربية

مجلس الدولة

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

رقم التبليغ:	٩٥٧
بتاريخ:	٢٠١٨/٧/٢

ملف رقم: ٧٩٦/٢/٣٧

السيد الدكتور/ وزير النقل

تحية طيبة وبعد...

فقد اطلعنا على كتابكم رقم (٧٦٦٧) المؤرخ ٢٦/٨/٢٠١٧ بشأن جواز تعديل قيمة العقد رقم (٨٣/مترو) بقيمة فروق العبء الضريبي الناتج عن تطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦، وتحديد الطرف الملتمز بتحملها.

وحاصل الوقائع - حسبما يبين من الأوراق - أنه بتاريخ ٢٠١٥/٢/٥ أعلنت الهيئة القومية للأنفاق في مناقصة عامة خارجية عن طرح أعمال المجموعة الأولى (G1) التي تشمل أعمال الإشارات والتحكم المركزي والاتصالات لإنشاء حوش تخزين وورشة العمرة الخفيفة للوحدات المتحركة بكوتسيكا للخط الأول لمترو أنفاق القاهرة الكبرى، وبتاريخ ٢٠١٥/٦/٣ تقدمت الشركات التي قامت بشراء مستندات الطرح بعروضها الفنية والمالية. وبتاريخ ٢٠١٥/١٢/١ تم إسناد الأعمال إلى اتحاد شركات ألتوم مصر لمشروعات النقل وألتوم ترانسبورت أس آيه . وبتاريخ ٢٠١٦/٩/٧ نُشر في الجريدة الرسمية قانون الضريبة على القيمة المضافة المشار إليه، وترتب على العمل بأحكامه زيادة العبء الضريبي على تنفيذ الأعمال محل المناقصة، واستنادًا إلى العقد رقم (٨٣/مترو) المبرم بتاريخ ٢٠١٧/٣/١٢ بين الهيئة والمقاول لتنفيذ أعمال المجموعة الأولى (G1)، طلب المقاول من الهيئة عدم تحمله فروق العبء الضريبي الناتج عن تطبيق أحكام القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ المشار إليه، وإزاء ذلك طلبتم عرض الموضوع على الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع للإفادة بالرأى القانوني.

ونفيد: أن الموضوع عُرض على الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بجلستها المعقودة في ١٣ من يونيو عام ٢٠١٨م، الموافق ٢٨ من رمضان عام ١٤٣٩هـ؛ فتبين لها أن المادة (٣٨) من الدستور تنص على أن: "يهدف النظام الضريبي وغيره من التكاليف العامة إلى تنمية موارد الدولة، وتحقيق العدالة الاجتماعية، والتنمية الاقتصادية. لا يكون إنشاء الضرائب العامة، أو تعديلها، أو إلغاؤها، إلا بقانون، ولا يجوز الإعفاء منها إلا في الأحوال المبينة في القانون. ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب، أو الرسوم، إلا في حدود



القانون...". وأن المادة (١٤٧) من القانون المدنى تنص على أن: "١- العقد شريعة المتعاقدين، فلا يجوز نقضه ولا تعديله إلا باتفاق الطرفين، أو للأسباب التى يقررها القانون..."، وأن المادة (١٤٨) منه تنص على أن: "١- يجب تنفيذ العقد طبقاً لما اشتمل عليه وبطريقة تتفق مع ما يوجبه حسن النية...".، وأن المادة (١٥٠) منه تنص على أن: "١- إذا كانت عبارة العقد واضحة، فلا يجوز الانحراف عنها من طريق تفسيرها للتعرف على إرادة المتعاقدين. ٢- أما إذا كان هناك محل لتفسير العقد، فيجب البحث عن النية المشتركة للمتعاقدين دون الوقوف عند المعنى الحرفي للألفاظ، مع الاستهداء في ذلك بطبيعة التعامل، وبما ينبغي أن يتوافر من أمانة وثقة بين المتعاقدين، وفقاً للعرف الجارى في المعاملات". وأن المادة (١) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١- قبل إلغائه بالقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة - كانت تنص على أن: " يقصد فى 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 فى هذا القانون، وكذلك كل مستورد لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة بغرض الاتجار مهما كان حجم معاملاته. السلعة: كل مُنتج صناعي سواء كان محلياً أو مستورداً... الخدمة: كل خدمة واردة بالجدول رقم (٢) المرافق. البيع: هو انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع ولو كان مستورداً إلى المشتري ويُعد بيعاً فى حكم هذا القانون ما يلى أيهما أسبق... مورد الخدمة: كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم بتوريد أو أداء خدمة خاضعة للضريبة... المسجل: هو المكلف الذى تم تسجيله لدى المصلحة وفقاً لأحكام هذا القانون...".، وأن المادة (٢) منه كانت تنص على أن: "... وتفرض الضريبة على الخدمات الواردة بالجدول رقم (٢) المرافق لهذا القانون...". وأن المادة (٣) منه - قبل تعديلها بالقانون رقم (٢) لسنة ١٩٩٧- كانت تنص على أن: " يكون 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...". وأن المادة (٣) من القانون رقم (٢) لسنة ١٩٩٧ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات كانت تنص على أن: "... أولاً: ...ثانياً: تُعدل فئة الضريبة الواردة قرين المسلسل رقم (٣) من الجدول رقم (٢) المرافق للقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ المشار إليه، لتكون (١٠%) وتضاف إلى هذا الجدول الخدمات الواردة بالجدول (هـ) المرفق بهذا القانون"، وقد تضمن الجدول (هـ) المرافق لهذا القانون قرين المسلسل (١١) خدمات التشغيل للغير بفئة ضريبية (١٠%).

وتبين لها أيضاً، أن المادة (الأولى) من القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة تنص على أن: "يعمل بأحكام القانون المرافق فى شأن الضريبة على القيمة المضافة"،



وأن المادة (الثانية) منه تنص على أن: "يلغى قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١، كما يلغى كل نص يتعارض مع أحكام هذا القانون..."، وأن المادة (الثالثة) منه تنص على أن: "يستبدل بعبارة "مصلحة الضرائب على المبيعات" أينما وردت فى القوانين والقرارات واللوائح المعمول بها عبارة "مصلحة الضرائب المصرية"، وأن المادة (التاسعة) منه تنص على أن: "يصدر وزير المالية اللائحة التنفيذية لهذا القانون والقانون المرافق خلال ثلاثين يوماً من تاريخ نشره، وإلى أن تصدر هذه اللائحة يستمر العمل باللوائح والقرارات المعمول بها حالياً فيما لا يتعارض مع أحكام هذين القانونين"، وأن المادة (العاشرة) منه تنص على أن: "ينشر هذا القانون فى الجريدة الرسمية، ويعمل به من اليوم التالى لتاريخ نشره"، وتُشر فى الجريدة الرسمية - العدد ٣٥ مكرراً (ج) فى ٧/٩/٢٠١٦. وأن المادة (١) من قانون الضريبة على القيمة المضافة المشار إليه تنص على أن: "يقصد فى تطبيق أحكام هذا القانون بالألفاظ والعبارات التالية المعنى المبين قرين كل منها... المكلف: الشخص الطبيعي أو الشخص الاعتباري خاصاً كان أو عاماً المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كان منتجاً أو تاجرًا أو مؤدياً لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه فى هذا القانون، وكل مستورد أو مصدر أو وكيل توزيع، لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة مهما كان حجم معاملاته، وكذلك كل منتج أو مؤد أو مستورد لسلعة أو لخدمة منصوص عليها فى الجدول المرافق لهذا القانون مهما كان حجم معاملاته. المسجل: المكلف الذى تم تسجيله لدى المصلحة وفقاً لأحكام هذا القانون... مورد الخدمة: كل شخص طبيعي أو اعتباري يقوم بتوريد أو أداء خدمة خاضعة للضريبة... الضريبة: الضريبة على القيمة المضافة... ضريبة الجدول: ضريبة تفرض بنسب خاصة أو بقيم محددة على بيع أو استيراد السلع والخدمات المحلية أو المستوردة المنصوص عليها فى الجدول المرافق لهذا القانون وذلك بخلاف الضريبة المنصوص عليها فى الفقرة الأولى من المادة (٢) من هذا القانون ما لم ينص الجدول على خلاف ذلك. السلعة: كل شيء مادى أيا كانت طبيعته أو مصدره أو الغرض منه بما فى ذلك الطاقة الكهربائية، سواء كان محلياً أو مستورداً... الخدمة: كل ما ليس سلعة، سواء كان محلياً أو مستورداً..."، وأن المادة (٢) منه تنص على أن: "تفرض الضريبة على السلع والخدمات بما فى ذلك السلع والخدمات المنصوص عليها فى الجدول المرافق لهذا القانون، سواء كانت محلية أو مستوردة، فى كافة مراحل تداولها، إلا ما استثنى بنص خاص..."، وأن المادة (٣) منه تنص على أن: "يكون السعر العام للضريبة على السلع والخدمات (١٣%) عن العام المالى ٢٠١٦/٢٠١٧، و(١٤%) اعتباراً من العام المالى ٢٠١٧/٢٠١٨...، واستثناء مما تقدم يكون سعر الضريبة على الآلات والمعدات المستخدمة فى إنتاج سلعة أو تأدية خدمة (٥%) وذلك عدا الأتوبيسات وسيارات الركوب، ويكون سعر الضريبة (صفر) على السلع والخدمات التى يتم تصديرها طبقاً للشروط والأوضاع التى تحددها اللائحة التنفيذية"، وأن المادة (٤) منه تنص على أن: "يلتزم المكلفون بتحصيل الضريبة والإقرار عنها



وتوريدها للمصلحة في المواعيد المنصوص عليها في هذا القانون"، وأن المادة (٥) منه تنص على أن: "تستحق الضريبة بتحقيق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين في كافة مراحل تداولها وفقاً لأحكام هذا القانون وأياً كانت وسيلة بيعها أو أدائها أو تداولها بما في ذلك الوسائل الإلكترونية..."، وأن المادة (١١) منه تنص على أن: "تضاف قيمة الضريبة إلى سعر السلع أو الخدمات بما في ذلك السلع والخدمات المسعرة والمحددة الربح. وتعديل أسعار العقود المبرمة بين مكلفين أو بين أطراف أحدهما مكلف والسارية وقت فرض الضريبة وضريبة الجدول أو عند تعديل فئاتها بذات قيمة عبء الضريبة أو تعديلها، وتحدد اللائحة التنفيذية قواعد تطبيق الفقرة الثانية من هذه المادة"، وأن المادة (٣٦) منه تنص على أن: "تفرض ضريبة الجدول على بيع أو أداء أو استيراد السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول المرافق، ويكون سعر ضريبة الجدول وفقاً للنسب أو القيم المحددة قرين السلع والخدمات المنصوص عليها فيه، وذلك بالإضافة للضريبة المنصوص عليها في المادة (٢) من هذا القانون..."، وأن المادة (٣٨) منه تنص على أن: "تستحق ضريبة الجدول على السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول المرافق لمرة واحدة عند تحقق واقعة بيعها أو أدائها لأول مرة أو استيرادها، وذلك دون الإخلال باستحقاق الضريبة المنصوص عليها في الباب الثاني من هذا القانون. ويسرى حكم الفقرة الأولى من هذه المادة على السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول المرافق عند التصرف فيها في صورة سلع وخدمات مجانية أو عروض ترويجية، وتحدد القيمة في هذه الحالة وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل وتبين اللائحة التنفيذية ماهية العروض الترويجية"، وأن المادة (٤٣) منه تنص على أن: "تسرى أحكام هذا القانون على السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول المرافق، وذلك فيما لم يرد به نص خاص في هذا الباب والجدول المرافق"، وقد تضمن الجدول المرافق لهذا القانون قرين المسلسل (٩) تحت البند (أولاً) "سلع وخدمات تخضع لضريبة الجدول فقط" المقاولات وأعمال التشييد والبناء (توريد وتركيب) بفئة ضريبية (٥%).

كما تبين للجمعية العمومية، أن المادة (السابعة) من قرار وزير المالية رقم (٦٦) لسنة ٢٠١٧ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة المشار إليه تنص على أن: "مع مراعاة أحكام القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ المشار إليه يجب الالتزام بما يأتي:- ١- تسرى الأحكام الموضوعية لقانون الضريبة العامة على المبيعات على الوقائع المتعلقة ببيع السلعة أو أداء الخدمة التي بدأت وانتهت قبل تاريخ العمل بالقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦. ٢- تسرى الأحكام الموضوعية لقانون الضريبة على القيمة المضافة على الوقائع المتعلقة ببيع السلعة أو أداء الخدمة التي بدأت قبل تاريخ العمل بالقانون واستمرت وانتهت بعد تاريخ العمل به. ٣- تسرى الأحكام الإجرائية المقررة بقانون الضريبة على القيمة المضافة على الإجراءات الواجب اتخاذها بعد تاريخ العمل به". وأن المادة (١٢) من اللائحة التنفيذية المشار إليها تنص على أن: "في تطبيق حكم الفقرة الثانية من المادة (١١) من القانون تعدل أسعار العقود التي أبرمت قبل العمل بالقانون وينتهي تنفيذها بعد



العمل بالقانون بما في ذلك العقود المستمرة، ويقتصر التعديل على الجزء الذي تم تنفيذه من العقد بعد العمل بالقانون. ويكون تعديل أسعار العقود بذات قيمة عبء الضريبة في تاريخ العمل بالقانون، أو تعديله، وذلك دون الإخلال بشروط التعاقد. وفي حالة امتناع جهات الإسناد الحكومية عن تعديل أسعار العقود المشار إليها، تقوم وزارة المالية باستقطاع الضريبة وضريبة الجدول من مستحقات أو من موازنات تلك الجهات. لا يسرى حكم الفقرة الأولى من هذه المادة على عقود النشاط السياحي المبرمة قبل العمل بالقانون والتي تنفذ خلال الموسم محل التعاقد فقط إلى نهايته، بشرط أن يقدم المكلف ما يثبت التعاقد قبل العمل بأحكام القانون وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ العمل بهذه اللائحة"، وأن المادة (٤٨) منها تنص على أن: "في تطبيق أحكام المادتين رقمي (٣٦) و(٣٨) من القانون تستحق ضريبة الجدول على السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول المرافق لمررة واحدة، وذلك بتحقيق إحدى الوقائع الآتية: "...، وأن المادة (٧٦) منها تنص على أن: "في تطبيق أحكام المسلسل رقم (٩) من البند (أولاً) من الجدول، يقصد بخدمات المقاولات وأعمال التشييد والبناء والخدمات التي تتضمن أعمال التوريد والتركيب معاً، ومنها: -١ أعمال المباني. -٢ أعمال الأساسات. -٣ أعمال الإنشاءات المعدنية. -٤ الأعمال التكميلية (التخصصية). -٥ أعمال الطرق والكبارى والسكك الحديدية والمطارات وأعمال الأنفاق. -٦ محطات وشبكات المياه والصرف الصحى وشبكات الغاز والوقود. -٧ أعمال الأشغال العامة ومحطات القوى المائية والحرارية. -٨ الأعمال البحرية والنهرية وإنشاء الآبار. -٩ الأعمال الكهروميكانيكية والإلكترونية وشبكات الاتصالات. -١٠ أعمال محطات الطاقة الجديدة والمتجددة والطاقة الشمسية. على أن يراعى ما يأتي: ١- تطبق ضريبة الجدول بنسبة (٥ %) من قيمة المستخلص على جميع الأعمال الواردة بخدمة المقاولات وأعمال التشييد والبناء (توريد وتركيب) المشار إليها، أما في حالة كون العقد توريداً فقط أو تركيباً فقط فإنه يخرج عن مفهوم المقاوله الوارد بالمسلسل (٩) من البند (أولاً) من الجدول المرافق للقانون وتسرى بشأنه الأسعار والفئات المقررة قانوناً. ٢- المقصود بالقيمة هي قيمة المستخلص المعتمد من الاستشارى وتستحق ضريبة الجدول في هذه الحالة عند اعتماد المستخلص. ٣- يجب أن يشمل وعاء حساب ضريبة الجدول لخدمة المقاولات وأعمال التشييد والبناء كافة التوريدات السلعية والخدمية المحلية والمستوردة الداخلة في أعمال المقاوله...".

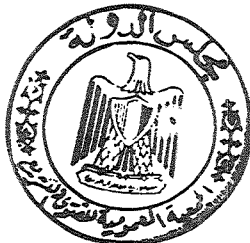
واستعرضت الجمعية العمومية الشروط الخاصة للعملية؛ فتبين لها أن البند رقم (٢-١٦) وعنوانه "الأعباء المالية" منها ينص على أن: "العطاء المقدم من قبل المقاول يجب أن يتضمن كافة الأعباء المالية - كمثل وليس حصراً - كافة الدمغات والضرائب والرسوم الجمركية وضريبة المبيعات ... وأى غرامات ورسوم أخرى أو جبايات واجبة الدفع بجمهورية مصر العربية". واستعرضت أيضاً العقد رقم (٨٣/مترو) المبرم بتاريخ ٢٠١٧/٣/١٢ بين الهيئة القومية للأنفاق (طرف أول)، واتحاد شركات أستوم مصر لمشروعات النقل وأستوم



ترانسبورت أس آيه (طرف ثانٍ)؛ فتبين لها أن البند (٣) منه وعنوانه "سعر العقد" ينص على أن: "السعر الإجمالي لأعمال موضوع العقد وفقاً لما هو وارد تفصيلاً في الملحق رقم (٢) هو (٥١٥٧٠٣٨٢,٠٧) جنيهاً مصرياً (واحد وخمسون مليوناً وخمسمائة وسبعون ألفاً وثلاثمائة وأثنان وثمانون جنيهاً مصرياً وسبعة قروش)، و(٨٧٢٨٣٥٥) يورو (ثمانية ملايين وسبعمائة وثمانية وعشرون ألفاً وثلاثمائة وخمسة وخمسون يورو). شاملاً كافة الأعباء المالية، ضريبة المبيعات، الرسوم الجمركية، ضريبة الدمغة، والتأمينات الاجتماعية للتعاقد، وكل من ضريبة المهن الهندسية والفنون التطبيقية..."، وأن البند (١٣) منه وعنوانه "التغيير في القانون" ينص على أن: "في حالة حدوث تغييرات بعد تاريخ تقديم المقاول للعطاء الخاص بالعقد لأي تشريعات وطنية أو حكومية أو مرسوم أو قرار أو قانون آخر أو أى أحكام أو لوائح داخلية والذي قد يتسبب في تكاليف إضافية أو مخفضة في تكاليف العقد فإنه سيتم إضافة أو خصم هذه التكاليف الإضافية أو المخفضة من سعر العقد بعد صدور موافقة كتابية من الهيئة على الإضافة أو الخصم ويتم الاجتماع بين الهيئة والمقاول لدراسة هذه الآثار"، وأن البند (١٨) من العقد ذاته، وعنوانه "الضرائب والرسوم والدمغات" ينص على أن: "دون الإخلال بأحكام البند (١٣) من هذا العقد، يلتزم الطرف الثاني بسداد كافة الضرائب والرسوم والدمغات المقررة عليه قانوناً والمقررة في وقت تاريخ تقديم العطاء فقط نتيجة تنفيذه لالتزاماته المقررة في هذا العقد وتخصم جميعها من مستحقاته لدى الطرف الأول إذا لم يقدم الطرف الثاني ما يفيد سدادها، ودون أن يكون للطرف الثاني الحق في الرجوع بما سدده من ضرائب ورسوم ودمغات على الطرف الأول".

واستعرضت الجمعية العمومية ما استقر عليه إفتاؤها، من أنه من المسلم به أن العقد الإداري شأنه شأن سائر العقود ينعقد بإيجاب وقبول متطابقين . وأن طلب الجهة الإدارية إلى ذوى الشأن التقدم بعروضهم للقيام ببعض الأعمال وفقاً للشروط والمواصفات التي تستقل بوضعها ليس إلا دعوة للتعاقد، وأن التقدم بالعطاء وفقاً للشروط والمواصفات المبينة بالطلب يمثل الإيجاب الذي يلتقى عنده قبول الجهة الإدارية بإصدار أمر الإسناد. والأصل أن القبول بوصفه تعبيراً عن الإرادة لا يتحقق وجوده القانوني ولا ينتج أثره إلا إذا اتصل بعلم من وجه إليه، ومن ثمَّ ينعقد العقد الإداري إذا علم الموجب بقبول إيجابه حتى ولو لم يتم إفراغه في محرر، إذ لا يشترط فيه شكل معين لانعقاده.

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم - وعلى ما جرى به إفتاؤها - أن المشرع استن أصلًا عامًا يطبق على العقود المدنية والإدارية على حد سواء، مقتضاه أن العقد شريعة المتعاقدين فلا يجوز نقضه، ولا تعديله إلا باتفاق الطرفين، أو للأسباب التي يقررها القانون، وأن تنفيذه يجب أن يكون طبقاً لما اشتمل عليه وبطريقة تتفق مع مقتضيات حسن النية، فإن حاد أحد طرفي العقد عن تنفيذ التزاماته كان مسئولاً عن إخلاله بهذه الالتزامات ووجب حمله على الوفاء بها، فالعقد الإداري شأنه شأن سائر العقود المدنية لا يعدو أن يكون توافق إرادتين



بإيجاب وقبول لإنشاء، أو تعديل التزامات تعاقدية تقوم على التراضي بين طرفين، فما تلاقت عليه إرادتهما يقوم مقام القانون بالنسبة إليهما. وأنه من المستقر عليه في تفسير جميع العقود هو البحث عن الإرادة الحقيقية المشتركة للمتعاقدين لا الإرادة الفردية لكل منهما، فهي التي التقى عندها المتعاقدان وهي التي يؤخذ بها دون اعتداد بالإرادة الفردية لكل متعاقد، واحترام عبارات العقد الواضحة والعمل بمقتضاها، فلا يجوز اتخاذ التفسير ذريعة للانحراف، أو النأي بها عن مدلولها الظاهر رعاية لمبدأ سلطان الإرادة، فإذا غم الأمر وكان هناك محل لتفسير نصوص العقد للوقوف على ما تلاقت عليه إرادة المتعاقدين دون التعويل في ذلك على ظاهر النصوص، فإنه يتعين الأخذ بجميع مستندات الاتفاق من كراسة الشروط والمواصفات والمقاييسات ومحاضر لجنة البت وأحكام العقد لتفسر بعضها بعضًا أخذًا بعين الاعتبار أن تخصيص حالة بالذكر لا يجعلها تنفرد بالحكم، وأن عبارات العقد يفسر بعضها بعضًا فلا يجوز عزل العبارة الواحدة عن بقية العبارات بل يجب تفسيرها باعتبارها جزءًا من كل، وهو العقد. فقد تكون العبارة مطلقة ولكن تحددها عبارة سابقة، أو لاحقة، وقد تقرر العبارة كأصل يرد عليه استثناء قبلها، أو بعدها، وقد تكون العبارة مبهمة وتفسرها عبارة وردت في موضع آخر، ويستهدى في سبيل ذلك بطبيعة التعامل محل العقد وطريقة تنفيذه بما يتفق مع ما يوجبه حسن النية في تنفيذ العقود، بحيث لا يقتصر التزام المتعاقد مع الجهة الإدارية بما ورد في العقد بل يتجاوز إلى ما هو من مستلزماته وفقًا للقانون وما تقتضيه الأمانة والثقة بين طرفيه وفقًا لما تجري عليه قواعد العرف والعدالة، فتلك أصول في تفسير العقود اتفق عليها الشراح وأجمعت عليها أحكام المحاكم وفتاوى الجمعية العمومية لسمى الفتوى والتشريع.

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم أيضًا - حسبما استقر عليه إفتاؤها - أن الأصل في الضريبة أنها فريضة مالية تقتضيها الدولة جبرًا لما لها من ولاية على إقليمها لتنمية مواردها، باعتبار أن حصيلتها تُعد إيرادًا عامًا يتول إلى الخزنة العامة ليندمج مع غيره من الموارد التي يتم تدبيرها لتشكّل جميعها نهرًا واحدًا لإيراداتها الكلية، وأن إنشاء الضرائب العامة وتعديلها، أو إلغائها، طبقًا للمادة (٣٨) من الدستور الحالي، لا يكون إلا بقانون، ولا يعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون، وأنه لا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب، أو الرسوم إلا في حدود القانون، وذلك بالنظر إلى خضوع الضرائب العامة لمبدأ الشرعية القانونية وما يفرضه من ضرورة تحديد الأركان الأساسية للضرائب العامة، سواء في إنشائها، أو فرضها، أو في الإعفاء منها، وأن ترد صراحة في القانون، سواء فيما يخص تحديد الوعاء الخاضع للضريبة، أو سعرها، أو الممول الخاضع لها على نحو عام مجرد، وعلى سبيل المساواة بالنسبة إلى جميع الممولين الخاضعين. وأن المشرع بموجب قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ - في المجال الزمني للعمل بأحكامه - نظم هذه الضريبة كأحد صور الضرائب غير المباشرة التي يلتزم بها الشخص الطبيعي، أو المعنوي مشتري السلعة، أو متلقى الخدمة، ومن ثم يتعين تحصيلها منه مباشرة، باعتبار أنها في حقيقتها



ضريبة على الاستهلاك غير أن هذا الأصل يتعذر تطبيقه، لكثرة المشتريين، أو متلقى الخدمات، وضخامة عددهم، وصعوبة تحصيل هذه الضريبة منهم، وزيادة نفقاته، لذلك كان منطقيًا أن يتجه المشرع إلى تحديد ملتزم آخر بتحصيلها وتوريدها، ووفقًا لأحكامه، ألزم المشرع الجهة التي اشترت السلعة، أو تلقت الخدمة في عقود التوريدات، أو المقاولات بأداء الضريبة العامة على المبيعات، ولا يلتزم بها المورد، أو المقاول المتعاقد معها، والذي يقتصر دوره على تحصيل الضريبة منها، وتوريدها إلى مصلحة الضرائب المصرية في المواعيد المحددة قانونًا، بالنظر إلى أن المورد، أو المقاول مجرد ناقل للضريبة من الملتزم بها إلى المصلحة على سبيل الوساطة الملزمة، وذلك ما لم يتضمن عقد التوريد، أو المقاولات الاتفاق على نقل عبء الالتزام بأداء هذه الضريبة على المورد، أو المقاول بحسبانها من صور الضرائب غير المباشرة التي يجوز الاتفاق على نقل عبء الالتزام بها وتوريدها لغير المكلف بذلك قانونًا. كما حدد المشرع سعر الضريبة العامة على المبيعات على السلع بواقع (١٠%) فيما عدا السلع المبينة بالجدول رقم (١) المرافق والتي يكون سعرها على النحو المحدد قرين كل منها بهذا الجدول في حين تضمن الجدول رقم (٢) المرافق لهذا القانون سعر الضريبة على الخدمات. وبموجب أحكام القانون رقم (٢) لسنة ١٩٩٧ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات المشار إليه حدد المشرع سعر الضريبة على خدمات التشغيل للغير بفئة ضريبية (١٠%).

كما استظهرت الجمعية العمومية مما تقدم، أن المشرع بموجب قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ - والذي حل محل قانون الضريبة العامة على المبيعات آنف الذكر - فرض ضريبة غير مباشرة على واقعة بيع السلع، أو أداء الخدمة، وجعل الأصل هو خضوع جميع السلع والخدمات لها خلافاً لما كان عليه الحال بالنسبة إلى الضريبة العامة على المبيعات، ووضع سعرًا عامًا موحدًا للضريبة مقداره (١٣%) من ثمن السلعة، أو الخدمة وذلك عن العام المالي ٢٠١٦/٢٠١٧، وأصبح (١٤%) بدءًا من العام المالي ٢٠١٧/٢٠١٨، دون إخلال بما ورد بشأنه نص، سواء من حيث الخضوع للضريبة على القيمة المضافة، أو سعرها العام، ويتحمل بعبئها مشتري السلعة، أو متلقى الخدمة، سواء أكان شخصًا طبيعيًا، أم اعتباريًا، وتستحق بمجرد تمام الواقعة المذكورة، ويلتزم المكلفون بالمعنى المبين بالقانون بتحصيلها من المحتملين قانونًا بعبئها في جميع مراحل تداولها، وأيًا كانت وسيلة بيعها، أو أدائها، أو تداولها، بما في ذلك السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول المرافق لهذا القانون، وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة بمصلحة الضرائب المصرية خلال المواعيد المقررة، كما فرض المشرع بموجب القانون ذاته ضريبة أطلق عليها اسم "ضريبة الجدول" على بيع، أو أداء، أو استيراد السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول المشار إليه، وبالسعر المبين قرين كل منها، ومن بينها المقاولات، وأعمال التشييد والبناء بواقع (٥%) من قيمة المستخلص، وتستحق هذه الضريبة لمرة واحدة عند تحقق واقعة بيع السلعة، أو استيرادها، أو تأدية الخدمة أول مرة علاوة



على الضريبة على القيمة المضافة، ما لم ينص الجدول على خلاف ذلك . وأوجب المشرع فى المادة (١١) من القانون المذكور تعديل أسعار العقود المبرمة بين مكلفين، أو أطراف أحدهما مكلف والسارية وقت فرض الضريبة وضريبة الجدول، وذلك بعبء الضريبة ذاتها على القيمة المضافة، وضريبة الجدول، أو تعديلها، أو عند تعديل فئة، أو سعر كل منها، عما يتم تنفيذه منها فى المجال الزمنى للعمل بهذا القانون، حرصاً من المشرع على ضمان استمرار تنفيذ هذه العقود، وقد أحال المشرع إلى اللائحة التنفيذية للقانون تحديد قواعد تطبيق هذا النص. وتنفيذاً لذلك نصت اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (٦٦) لسنة ٢٠١٧، فى المادة (١٢) منها على تعديل أسعار العقود التى تم إبرامها قبل العمل بقانون الضريبة على القيمة المضافة المشار إليه، واستمر تنفيذها إلى ما بعد العمل به، على أن يقتصر التعديل على الجزء الذى تم تنفيذه من العقد بعد العمل بهذا القانون فقط، ويكون التعديل بقيمة عبء الضريبة على القيمة المضافة، أو ضريبة الجدول مع عدم الإخلال بشروط التعاقد، ومن ثم فإن عقود المقاولات التى تم إبرامها قبل تاريخ العمل بأحكام القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ المشار إليه، واستمر تنفيذها بعد هذا التاريخ، تخضع لضريبة الجدول المشار إليها، وتلتزم الجهة المتعاقدة بتعديل أسعار تلك العقود بقيمة الزيادة فى عبء ضريبة الجدول حتى لا يتحمل المقاول المتعاقد هذا العبء، فإذا أخلت الجهة المتعاقدة بهذا الالتزام، وامتنعت عن ذلك تتولى وزارة المالية استقطاع قيمة هذا العبء من مستحقات، أو من موازنات تلك الجهات، وذلك دون الإخلال بالاستثناء المقرر لعقود النشاط السياحى المبرمة قبل العمل بأحكام القانون المشار إليه والتي لا يطبق بشأنها حكم تعديل الأسعار آنف الذكر.

ويضاف إلى ذلك، أن البين من استعراض حكم المادة (٢٢) من قانون الضريبة على القيمة المضافة المشار إليه، أنه يحق للمسجل عند حساب الضريبة على القيمة المضافة أن يخصم من قيمة الضريبة المستحقة على مبيعاته من السلع والخدمات ما سبق سداده، أو حسابه من ضريبة على المردودات من مبيعاته وما سبق تحميله من هذه الضريبة على مدخلاته، وأن هذا الحكم لا يطبق على ضريبة الجدول المستحقة على المقاولات، وأعمال التشييد والبناء (توريد وتركيب).

ولما كانت الأعمال محل العقد رقم (٨٣/مترو) قد تم إسنادها إلى اتحاد شركات أليستوم مصر لمشروعات النقل وأليستوم ترانسبورت أس آيه، فى المجال الزمنى لسريان أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات، وذلك قبل بدء سريان قانون الضريبة على القيمة المضافة، ومن ثم جرى تحديد العبء الضريبي المستحق على الأعمال محل هذا العقد على أساس أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات المشار إليه، ولما كانت تلك الأعمال، والتي تشمل أعمال الإشارات والتحكم المركزى والاتصالات لإنشاء حوش تخزين وورشة العمرة الخفيفة للوحدات المتحركة بكويسكا للخط الأول لمترو أنفاق القاهرة الكبرى، على نحو يدخلها ضمن خدمات المقاولات وأعمال التشييد والبناء (الخدمات التى تتضمن أعمال التوريد والتكريب معاً) المنصوص عليها



فى الجدول المرافق لقانون الضريبة على القيمة المضافة سالف الذكر لم يتم البدء فى تنفيذها إلا فى المجال الزمنى للعمل بأحكام القانون المذكور أخيراً، والذى يفرض عليها ضريبة الجدول بفئة ضريبية مقدارها (٥%) من قيمة المستخلص المعتمد من الاستشارى. وإذ احتاطت الشركة المذكورة لنفسها بأن اتفقت مع الهيئة على إدراج نص فى العقد يتيح لها مطالبة الهيئة بأى أعباء إضافية تطرأ على تكاليف العقد نتيجة أى تشريعات وطنية، أو حكومية، أو مرسوم، أو قرار، أو قانون، أو لوائح داخلية. وبالنظر إلى أن الهيئة القومية للإنفاق هي الملتزمة قانوناً بسداد قيمة الضريبة العامة على المبيعات المقررة قانوناً على الأعمال محل التعاقد باعتبارها متلقى الخدمة، وكذلك الضريبة على القيمة المضافة، وضريبة الجدول، وإذ ترتب على تطبيق أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة المشار إليه زيادة فى العبء الضريبى على الأعمال محل العقد المائل، ومن ثم تلتزم الهيئة بتحمل فروق هذا العبء.

لذلك

انتهت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع، إلى التزام الهيئة القومية للإنفاق بتحمل فروق العبء الضريبى المستحق على الأعمال موضوع العقد رقم (٨٣/مترو) الناتج عن تطبيق أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦، وذلك على النحو المبين بالأسباب.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحريراً فى: ٢٠١٨/٧/٢٤

رئيس
الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع
المستشار/
يحيى أحمد راغب دكرورى
النائب الأول لرئيس مجلس الدولة

رئيس
المكتب
المستشار/
مصطفى حسن المنيد أبو حسين
نائب رئيس مجلس الدولة

ممنز/

