بسم الله الرحمن الرحيم

جمهورية مصر العربية
مجلس الدولة
رئيس الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع
المستشار النائب الأول لرئيس مجلس الدولة

رقم التبليغ:	٣٩٩
بتاريخ:	٢٠١٩/٣/٢١

ملف رقم: ٨٠٧/٢/٣٧

السيد المهندس/ رئيس مجلس إدارة الهيئة المصرية العامة للمعارض والمؤتمرات

تحية طيبة، وبعد،

فقد اطلعنا على كتابكم رقم (٧٢) المؤرخ ٢٠١٨/١/٢٩ الموجه إلى إدارة الفتوى لوزارة الصناعة والتجارة بشأن تحديد الطرف الملتزم بتحمل ضريبة المبيعات على خدمة المقاولات (القيمة المضافة حاليًا) فى عقد مقاولة أعمال متطلبات الحماية المدنية والسلامة والصحة المهنية لصالات العرض: (١، و٢، و٣، و٤، و٥) ومنطقة البارك والموقع العام بمركز القاهرة الدولى للمؤتمرات، المبرم بتاريخ ٢٠١٥/١٢/١٢ بين الهيئة المصرية العامة للمعارض والمؤتمرات، وشركة المقاولون العرب (عثمان أحمد عثمان وشركاه).

وحاصل الوقائع – حسبما يبين من الأوراق – أنه بتاريخ ٢٠١٥/١٢/١٢ أبرمت الهيئة المصرية للمعارض والمؤتمرات تعاقدًا مع شركة المقاولون العرب "عثمان أحمد عثمان وشركاه" بشأن تنفيذ أعمال متطلبات الحماية المدنية والسلامة والصحة المهنية لصالات العرض (١، و٢، و٣، و٤، و٥) ومنطقة البارك والموقع العام بمركز القاهرة الدولى للمؤتمرات، وقد تحددت مدة التنفيذ خلال ستة أشهر من تاريخ التوقيع على العقد، وتضمن البند الثالث من العقد النص على أن: "١- يتم تنفيذ أعمال المشروع المحددة تفصيلًا بكراسة الشروط والمواصفات والرسومات التصميمية المعتمدة من قبل الاستشارى، والرسومات التنفيذية المقدمة من المقاول والمعتمدة من قبل الاستشارى والمالك، والتى تعتبر جميعها جزءًا لا يتجزأ من العقد، وبقيمة إجمالية تقديرية قدرها (٨٢٠٠٠٠٠٠) اثنان وثمانون مليون جنيه شاملة ضريبة المبيعات على خدمة المقاولات.
٢-الأسعار تشمل كافة أنواع الضرائب والتأمينات والنقل والتركيب والاختبار والتشغيل، فيما عدا ضريبة المبيعات على خدمة المقاولات...". ونظرًا إلى أن الأعمال قد امتدت حتى ٢٠١٧/٦/٣٠، أى بعد تاريخ العمل

بقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦، والذى ألغيت بمقتضاه ضريبة المبيعات، وزاد مقدارها على الضريبة الملغاة، لذا أثير التساؤل عن الطرف المتحمل تلك الضريبة الجديدة، وإزاء ذلك طلبتم من إدارة الفتوى لوزارة الصناعة والتجارة إبداء الرأى فى الموضوع، فأحالته إلى اللجنة الثالثة من لجان قسم الفتوى لأهميته وعموميته، والتى قدرت لهذين الاعتبارين عرض الموضوع على الجمعية العمومية.

ونفيد: أن الموضوع عُرض على الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بجلستها المعقودة فى ١٣ من فبراير عام ٢٠١٩م، الموافق ٨ من جمادى الآخرة عام ١٤٤٠هـ، 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. ولا 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 طبقًا لما اشتمل عليه وبطريقة تتفق مع ما يوجبه حسن النية..."، وأن المادة (١٥٠) منه تنص على أنه: "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، وفقًا للعرف الجاري 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 الطبيعى أو المعنوى المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة، سواء كان منتجًا صناعيًّا أو تاجرًا أو مؤديًا 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 صناعى، سواء كان محليًّا أو مستوردًا... الخدمة: كل خدمة واردة بالجدول رقم (٢) المرافق. البيع: هو انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع ولو كان مستوردًا إلى المشترى ويُعد بيعًا فى حكم هذا القانون ما يلى أيهما أسبق... مورد الخدمة: كل شخص طبيعى أو معنوى يقوم بتوريد أو أداء خدمة خاضعة للضريبة... المسجل: هو المكلف الذى تم تسجيله لدى المصلحة

وفقًا 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 بموجب القانون 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 أنه: "... أولًا:... ثانيًا: 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 أيضًا 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 يومًا من تاريخ نشره، وإلى أن تصدر هذه اللائحة يستمر العمل باللوائح والقرارات المعمول بها حاليًا 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"، ونُشر فى الجريدة الرسمية– العدد ٣٥ مكررًا (ج) فى ٢٠١٦/٩/٧. 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 الطبيعى أو الشخص الاعتبارى خاصًا كان أو عامًا المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة، سواء كان منتجًا أو تاجرًا أو مؤديًا 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 مُؤدٍ أو مستورد لسلعة أو لخدمة منصوص عليها فى الجدول المرافق لهذا القانون مهما كان حجم معاملاته. المسجل: المكلف الذى تم تسجيله لدى المصلحة وفقًا لأحكام هذا القانون... مورد

الخدمة: كل شخص طبيعى أو اعتبارى 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 أيًا كانت طبيعته أو مصدره أو الغرض منه بما فى ذلك الطاقة الكهربائية، سواء كان محليًا أو مستوردًا ... الخدمة: كل ما ليس سلعة، سواء كان محليًا أو مستوردًا..."، 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 ٢٠١٧/٢٠١٦، و(١٤%) اعتبارًا من العام المالى ٢٠١٨/٢٠١٧...، 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 طبقًا للشروط والأوضاع التى تحددها اللائحة التنفيذية"، وأن المادة (٤) منه تنص على أن: "يلتزم المكلفون بتحصيل الضريبة والإقرار عنها وتوريدها للمصلحة فى المواعيد المنصوص عليها فى هذا القانون"، وأن المادة (٥) منه تنص على أن: "تستحق الضريبة بتحقق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين فى كافة مراحل تداولها وفقًا لأحكام هذا القانون وأيًا كانت وسيلة بيعها أو أدائها أو تداولها بما فى ذلك الوسائل الإلكترونية..."، وأن المادة (١١) منه تنص على أن: "تضاف قيمة الضريبة إلى سعر السلع أو الخدمات بما فى ذلك السلع والخدمات المسعرة جبريًا والمحددة الربح. وتعدل أسعار العقود المبرمة بين مكلفين أو بين أطراف أحدها 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 فى الجدول المرافق، ويكون سعر ضريبة الجدول وفقًا للنسب أو القيم المحددة قرين السلع والخدمات المنصوص عليها فيه، وذلك بالإضافة للضريبة المنصوص عليها فى المادة (٢) من هذا القانون..."، وأن المادة (٣٨) منه تنص على أن: "تستحق ضريبة الجدول على السلع و الخدمات المنصوص عليها فى الجدول المرافق لمرة واحدة عند تحقق واقعة بيعها أو أدائها لأول مرة أو استيرادها، و ذلك دون الإخلال باستحقاق الضريبة المنصوص

عليها فى الباب الثانى من هذا القانون. ويسرى حكم الفقرة الأولى من هذه المادة على السلع والخدمات المنصوص عليها فى الجدول المرافق عند التصرف فيها فى صورة سلع وخدمات مجانية أو عروض ترويجية، وتتحدد القيمة فى هذه الحالة وفقًا 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 فى الجدول المرافق، وذلك فيما لم يرد به نص خاص فى هذا الباب والجدول المرافق"، وقد تضمن الجدول المرافق لهذا القانون قرين المسلسل (٩) تحت البند (أولًا) "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 أنه: "مع مراعاة أحكام القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ المشار إليه يجب الالتزام بما يأتى: ١- تسرى الأحكام الموضوعية لقانون الضريبة العامة على المبيعات على الوقائع المتعلقة ببيع السلعة أو أداء الخدمة التى 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 التى 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 أنه: "فى تطبيق حكم الفقرة الثانية من المادة (١١) من القانون تعدل أسعار العقود التى أبرمت قبل العمل بالقانون وينتهى تنفيذها بعد العمل بالقانون بما فى ذلك العقود المستمرة، ويقتصر التعديل على الجزء الذى تم تنفيذه من العقد بعد العمل بالقانون. ويكون تعديل أسعار العقود بذات قيمة عبء الضريبة فى تاريخ العمل بالقانون، أو تعديله، وذلك دون الإخلال بشروط التعاقد. وفى 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. ولا يسرى حكم الفقرة الأولى من هذه المادة على عقود النشاط السياحى المبرمة قبل العمل بالقانون والتى تنفذ خلال الموسم محل التعاقد فقط إلى نهايته، بشرط أن يقدم المكلف ما يثبت التعاقد قبل العمل بأحكام القانون وذلك خلال ستين يومًا من تاريخ العمل بهذه اللائحة"، وأن المادة (٤٨) منها تنص على أنه: "فى تطبيق أحكام المادتين رقمى (٣٦) و(٣٨) من القانون تستحق ضريبة الجدول على السلع والخدمات المنصوص عليها فى الجدول المرافق لمرة واحدة، وذلك بتحقق إحدى الوقائع الآتية: ..."، وأن المادة (٧٦) منها

تنص على أنه: "فى تطبيق أحكام المسلسل رقم (٩) من البند (أولًا) من الجدول، يقصد بخدمات المقاولات وأعمال التشييد والبناء الخدمات التى تتضمن أعمال التوريد والتركيب معًا، 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 فى حالة كون العقد توريدًا فقط أو تركيبًا فقط فإنه يخرج عن مفهوم المقاولة الوارد بالمسلسل (٩) من البند (أولًا) من الجدول المرافق للقانون وتسرى بشأنه الأسعار والفئات المقررة قانونًا. ٢- المقصود بالقيمة هى قيمة المستخلص المعتمد من الاستشارى وتستحق ضريبة الجدول فى 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 فى أعمال المقاولة...".

واستعرضت الجمعية العمومية عقد مقاولة أعمال متطلبات الحماية المدنية والسلامة والصحة المهنية لصالات العرض المبرم بتاريخ ٢٠١٥/١٢/١٢ بين الهيئة المصرية العامة للمعارض والمؤتمرات وشركة المقاولون العرب (عثمان أحمد عثمان وشركاه)؛ فتبين لها أن الفقرة (٢) من البند الثالث وعنوانه "قيمة العقد" تنص على أن: "الأسعار تشمل كافة أنواع الضرائب والتأمينات والنقل والتركيب والاختبار والتشغيل فيما عدا ضريبة المبيعات على خدمة المقاولات"، وأن البند الرابع منه، وعنوانه "مدة تنفيذ العقد"، ينص على أن: "يلتزم المقاول بتنفيذ الأعمال موضوع هذا العقد خلال ستة أشهر من تاريخ توقيع هذا العقد"، وأن البند التاسع من العقد ذاته، وعنوانه "غرامات التأخير"، ينص على أنه: "إذا تأخر المقاول فى تنفيذ الأعمال المطلوبة كلها أو جزء منها طبقًا للميعاد المحدد للتنفيذ يوقع الطرف الأول على الطرف الثانى الجزاءات المنصوص عليها بالمواد (٢٣) من قانون تنظيم المناقصات والمزايدات الصادر بالقانون رقم (٨٩) لسنة ١٩٩٨، و(٨٣) و(٨٤) من لائحته التنفيذية".

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم - وعلى ما جرى به إفتاؤها - أن المشرع استنّ أصلًا عامًّا يطبق على 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 تنفيذه يجب أن يكون طبقًا لما اشتمل عليه وبطريقة تتفق مع مقتضيات حسن النية، فإن حاد أحد طرفى العقد عن تنفيذ التزاماته كان مسئولًا عن إخلاله بهذه الالتزامات، ووجب حمله على الوفاء بها، فالعقد الإدارى شأنه شأن سائر العقود المدنية لا يعدو أن يكون توافق إرادتين بإيجاب وقبول لإنشاء أو تعديل التزامات تعاقدية تقوم على التراضى بين طرفين، فما تلاقت عليه إرادتاهما يقوم مقام القانون بالنسبة إليهما.

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم أيضًا – حسبما استقر عليه إفتاؤها – أن الأصل فى الضريبة أنها فريضة مالية تقتضيها الدولة جبرًا لما لها من ولاية على إقليمها لتنمية مواردها، باعتبار أن حصيلتها تُعدُّ إيرادًا عامًّا يئول إلى الخزانة العامة ليندمج مع غيره من الموارد التى يتم تدبيرها لتشكل جميعها نهرًا واحدًا لإيراداتها الكلية، وأن إنشاء الضرائب العامة، وتعديلها، أو إلغاءها، طبقًا للمادة (٣٨) من الدستور، لا يكون إلا بقانون، ولا يعفى أحد من أدائها إلا فى الأحوال المبينة فى القانون، وأنه لا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب، أو الرسوم، إلا فى حدود القانون، وذلك بالنظر إلى خضوع الضرائب العامة لمبدأ الشرعية القانونية وما يفرضه من ضرورة تحديد الأركان الأساسية للضرائب العامة، سواء فى إنشائها، أو فرضها، أو فى الإعفاء منها، وأن ترد صراحة فى 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 – فى المجال الزمنى للعمل بأحكامه – نظم هذه الضريبة كإحدى صور الضرائب غير المباشرة التى يلتزم بها الشخص الطبيعى، أو المعنوى، مشترى السلعة، أو متلقى الخدمة، ومن ثم يتعين تحصيلها منه مباشرة، باعتبار أنها فى حقيقتها ضريبة على الاستهلاك، غير أن هذا الأصل يتعذر تطبيقه، لكثرة المشترين، أو متلقى الخدمات، وضخامة عددهم، وصعوبة تحصيل هذه الضريبة منهم، وزيادة نفقاته، لذلك كان منطقيًّا أن يتجه المشرع إلى تحديد ملتزم آخر بتحصيلها وتوريدها، ووفقًا لأحكامه، ألزم المشرع الجهة التى اشترت السلعة، أو تلقت الخدمة فى عقود التوريدات، أو المقاولات، أداء الضريبة العامة على المبيعات، ولا يلتزم بها المورد، أو المقاول المتعاقد معها، والذى يقتصر دوره على تحصيل الضريبة منها، وتوريدها إلى مصلحة الضرائب المصرية فى 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 المقاولة 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 والتى يكون سعرها على النحو المحدد قرين كل منها بهذا الجدول، فى 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 – والذى 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 خلافًا لما كانت عليه الحال بالنسبة إلى الضريبة العامة على المبيعات، ووضع سعرًا عامًا موحدًا للضريبة مقداره (١٣%) من ثمن السلعة، أو الخدمة، وذلك عن العام المالى ٢٠١٧/٢٠١٦، وأصبح (١٤%) بدءًا من العام المالى ٢٠١٨/٢٠١٧، دون إخلال بما ورد بشأنه نص، سواء من حيث الخضوع للضريبة على القيمة المضافة، أو سعرها العام، ويتحمل بعبئها مشترى السلعة، أو متلقى الخدمة، سواء أكان شخصًا طبيعيًّا، أم اعتباريًّا، وتستحق بمجرد تمام الواقعة المذكورة، ويلتزم المكلفون بالمعنى المبين بالقانون بتحصيلها من المتحملين قانونًا بعبئها فى جميع مراحل تداولها، وأيًّا كانت وسيلة بيعها، أو أدائها، أو تداولها، بما فى ذلك السلع والخدمات المنصوص عليها فى 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 فى 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 أحدها 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، حرصًا من المشرع على ضمان استمرار تنفيذ هذه العقود، وقد أحال المشرع إلى اللائحة التنفيذية للقانون تحديد قواعد تطبيق هذا النص. وتنفيذًا 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 والتى لا يطبق بشأنها حكم تعديل الأسعار آنف الذكر.

ويضاف إلى ذلك، أن البيّن 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 أداؤه، 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 موضوع طلب الرأى الماثل قد تم إسنادها إلى شركة المقاولون العرب (عثمان أحمد عثمان وشركاه)، فى المجال الزمنى لسريان أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات، وكان من المفترض أن يتم الانتهاء منها قبل بدء سريان قانون الضريبة على القيمة المضافة، ومن ثم جرى تحديد العبء الضريبى المستحق على الأعمال محل هذا العقد على أساس أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات المشار إليه، إلا أن الأعمال توقفت لعدة فترات لأسباب خارجة عن إرادة الشركة، وإذ وافقت الهيئة على حساب توقفات الشركة مددًا إضافية لمدة تنفيذ العقد، ومن ثم لم يتم الانتهاء من تنفيذها إلا فى المجال الزمنى للعمل بأحكام قانون القيمة المضافة المشار إليه، ولما كانت تلك الأعمال، تدخل ضمن خدمات المقاولات وأعمال التشييد والبناء (الخدمات التى تتضمن أعمال التوريد والتركيب معًا)، والتي تفرض عليها ضريبة الجدول بفئة ضريبية مقدارها (٥%) من قيمة المستخلص المعتمد من الاستشارى، وإذ اتفقت الهيئة مع الشركة على أن الأسعار تشمل كافة أنواع الضرائب والتأمينات والنقل والتركيب والاختبار والتشغيل فيما عدا ضريبة المبيعات على خدمة المقاولات، ولم يتفقا على حكم يغاير ما هو مقرر قانونًا بشأن تحديد الطرف المتحمل بعبء الضريبة العامة

على المبيعات، أو تتجه إرادتاهما إلى نقل عبء الالتزام بهذه الضريبة بينهما، فمن ثم تكون الهيئة المصرية العامة للمعارض والمؤتمرات هى الملتزمة قانونًا بأداء قيمة الضريبة العامة على المبيعات المقررة قانونًا 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 الماثل، فمن ثم تكون الهيئة هى الملتزمة تبعًا لذلك بتحمل فروق هذا العبء.

لـــذلـــك

انتهت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع إلى التزام الهيئة المصرية العامة للمعارض والمؤتمرات بتحمل الضريبة على القيمة المضافة المقررة بالقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ المستحقة على الأعمال موضوع العقد المشار إليه، وكذا فروق العبء الضريبى الناتجة عن تطبيق هذا القانون، وذلك على النحو المبين بالأسباب.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحريرا في: ٢١ / ٣ / ٢٠١٩

رئيس
الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع

المستشار/
بخيت محمد محمد إسماعيل
النائب الأول لرئيس مجلس الدولة

مجلس الدولة
مركز المعاونات الجمعية العمومية
لقسمي الفتوى والتشريع