

بسم الله الرحمن الرحيم

رقم التبليغ:	١٨٧
بتاريخ:	٢٠٢٠/٧/٧

ملف رقم: ٤٥١٢/٢/٣٢

مجلس الدولة
مركز المحامات
القانونية والتشريع


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

السيد اللواء / وزير التنمية المحلية

تحية طيبة، وبعد

فقد اطلعنا على كتابكم رقم (١٠٨٤) المؤرخ في ٢٣/٢/٢٠١٦، بشأن النزاع القائم بين محافظة الدقهلية (مشروع تشغيل محطة الخلط الإسفلتية بالمحافظة) ومصحة الضرائب المصرية، بخصوص إلزام الأخيرة برد مبلغ مقداره (٣٢٦٥٧٦٣) ثلاثة ملايين ومائتان وخمسة وستون ألفًا وسبعمئة وثلاثة وستون جنيهاً قيمة الضريبة العامة على المبيعات التي تم تحصيلها من مشروع تشغيل محطة الخلط الإسفلتية التابع لمحافظة الدقهلية عن الأعمال المؤداة للمحافظة خلال الفترة من عام ١٩٩٧ إلى عام ٢٠١٣، وفوائده القانونية.

وحاصل الوقائع - حسبما يبين من الأوراق - أن محافظة الدقهلية أسندت إلى مشروع تشغيل محطة الخلط الإسفلتية تنفيذ عدد من المشروعات داخل نطاق المحافظة، ولدى مطالبة المشروع مصحة الضرائب المصرية بعدم خضوع الأعمال المؤداة للمحافظة بواسطة المشروع للضريبة العامة على المبيعات ورد مبلغ مقداره (٣٢٦٥٧٦٣) جنيهاً قيمة الضريبة العامة على المبيعات التي تحصيلها من المشروع خلال الفترة من عام ١٩٩٧ إلى عام ٢٠١٣، تمسكت المصلحة بأنه تم استبعاد الأعمال المؤداة للمحافظة بواسطة المشروع من الخضوع للضريبة، أما في حالة ثبوت قيام المشروع بتحصيل ضريبة مبيعات عن تلك الأعمال، فإنه يتعين عليه الالتزام بتوريد قيمة ما تم تحصيله من ضريبة إلى المصلحة، ويعرض النزاع على الجمعية العمومية لتسمى الفتوى والتشريع بجلستها المعقودة بتاريخ ١٢ من يونيو عام ٢٠١٩م قررت تكليف طرفي النزاع بتشكيل لجنة مالية محاسبية، برئاسة أحد أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات ويُمثل فيها طرفا النزاع تكون مهمتها - بعد الاطلاع على جميع أوراق النزاع - حصر جميع الأعمال المؤداة لمحافظة الدقهلية بواسطة مشروع تشغيل محطة الخلط الإسفلتية خلال الفترة من عام ١٩٩٧ إلى ٢٠١٣، وبيان ما إذا كان مشروع تشغيل محطة الخلط الإسفلتية قام بتحصيل ضريبة مبيعات عن الأعمال المؤداة للمحافظة خلال الفترة محل النزاع من عدمه، وتحديد قيمة المبالغ التي تم تحصيلها من المشروع تحت مسمى ضريبة مبيعات عن تلك الأعمال وتوريدها إلى مصحة الضرائب والمستندات الدالة على ذلك بالتفصيل، وقد باشرت اللجنة مهمتها، وأودعت تقريرها النهائي الموقع عليه من ممثلين عن الطرفين في النزاع.



تابع الفتوى ملف رقم: ٤٥١٢/٢/٣٢

(٢)

وتُفيد: أن النزاع عُرض على الجمعية العمومية لقسمة الفتوى والتشريع بجلستها المعقودة في ١٢ من سبتمبر عام ٢٠٢٠م، الموافق ٢٤ من المحرم عام ١٤٤٢هـ؛ فتبين لها أن المادة (٢) من قانون نظام الإدارة المحلية الصادر بالقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٩ تنص على أن: "تتولى وحدات الإدارة المحلية في حدود السياسة العامة والخطة العامة للدولة إنشاء وإدارة جميع المرافق العامة الواقعة في دائرتها... كما تبين اللائحة ما تباشره كل من المحافظات وباقي الوحدات من الاختصاصات المنصوص عليها في هذه المادة...". وأن المادة (٣٧) منه تنص على أن: "ينشئ المجلس الشعبي المحلي للمحافظة حسابًا للخدمات والتنمية المحلية تتكون موارده من...". وأن المادة (٣٨) من القانون ذاته تنص على أن: "تستخدم موارد حساب الخدمات والتنمية بالمحافظة وفقًا لما يقرره المجلس الشعبي المحلي للمحافظة في الأغراض الآتية: ١- تمويل المشروعات الإنتاجية والخدمات المحلية وفقًا لخطة محلية يتم توزيعها واعتمادها في إطار الخطة العامة للدولة. ٢-... ٣-... ٤- الصرف على الخدمات العامة الحيوية العاجلة...". وأن المادة (١٨) من اللائحة التنفيذية لقانون نظام الإدارة المحلية الصادرة بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم (٧٠٧) لسنة ١٩٧٩ تنص على أن: "تباشر المحافظة في دائرة اختصاصها شؤون النقل الآتية: -الطرق والكبارى والنقل- إنشاء وصيانة الطرق الإقليمية وكذلك الأعمال الصناعية الخاصة بها وإقامة وصيانة الكبارى المنشأة عليها. وبالنسبة للمحافظات ذات المدينة الواحدة تتولى المحافظة إنشاء وصيانة جميع أنواع الطرق والكبارى والأفئاق. - تنفيذ قانون الطرق العامة والقرارات المكملة له بالنسبة للطرق الإقليمية الواقعة في اختصاص كل محافظة...".

كما تبين للجمعية العمومية أن المادة (١) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١- وهو القانون الحاكم للنزاع المائل قبل إغاثة بالقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة- تنص على أن: "يُقصد في تطبيق أحكام هذا القانون بالألفاظ والعبارات الآتية، التعريفات الموضحة قرين كل منها:... المُكلف: الشخص الطبيعي أو المعنوي المُكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كان منتجًا صناعيًا أو تاجرًا أو مؤديًا لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه في هذا القانون... الخدمة: كل خدمة واردة بالجدول رقم (٢) المرافق... مورد الخدمة: كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم بتوريد أو أداء خدمة خاضعة للضريبة...". وأن المادة (٢) منه تنص على أن: "تُفرض الضريبة العامة على المبيعات على السلع المصنعة المحلية والمستوردة إلا ما استثني بنص خاص. وتُفرض الضريبة على الخدمات الواردة بالجدول رقم (٢) المرافق لهذا القانون...". وأن المادة (١٨) منه تنص على أن: "على كل منتج صناعي بلغ أو جاوز إجمالي قيمة مبيعاته من السلع الصناعية المنتجة محليًا الخاضعة للضريبة والمُعفاة منها خلال الاثنى عشر شهرًا السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون ٥٤ ألف جنيه، وكذلك على مورد الخدمة الخاضعة للضريبة وفقًا لأحكام هذا القانون، إذا بلغ أو جاوز المقابل الذي حصل عليه نظير الخدمات التي قدمها في خلال تلك المدة هذا المبلغ، أن يتقدم إلى المصلحة بطلب لتسجيل اسمه وبياناته على النموذج المُعد لهذا الغرض وذلك خلال المدة التي يحددها الوزير...". وأن المادة الأولى من القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ بتفسير



تابع الفتوى ملف رقم: ٤٥١٢/٢/٣٢

(٣)

بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ تنص على أن: تُفسر عبارة "خدمات التشغيل للغير" الواردة قرين الممسلل رقم (١١) من الجدول رقم (٢) المرافق لقانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١، بأنها الخدمات التي تؤدي للغير باستخدام أصول أو معدات مورد الخدمة المملوكة له أو للغير ويتم تشغيلها بمعرفة مورد الخدمة أو قوة العمل التابعة له أو تحت إشرافه وهي جميع أعمال التصنيع بما في ذلك تشغيل المعادن... وأعمال مقاولات التشييد والبناء وإنشاء وإدارة شبكات البنية الأساسية وشبكات المعلومات...".

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم- وحسبما استقر عليه إفتاؤها- أن المشرع فى قانون الضريبة العامة على المبيعات وضع تنظيمًا شاملاً لتلك الضريبة، عيّن بمقتضاه السلع والخدمات الخاضعة لها، فعَيّن السلع الخاضعة بالوصف، وعين الخدمات بالتفريد، فلم يخضع للضريبة سوى تلك الخدمات التى نص عليها تحديداً فى الجدول رقم (٢) المرفق بالقانون، ومنها خدمات التشغيل للغير، تلك التى صدر القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ مبيّنًا عناصرها، ومقرراً أنها تشمل أعمال مقاولات التشييد والبناء. بيد أن المشرع وفى مقام هذا التعيين، قرر أن الخدمات التى تخضع للضريبة وتُعد من خدمات التشغيل للغير، إنما هى التى تؤدي للغير باستخدام أصول ومعدات مورد الخدمة المملوكة له أو للغير، مما يفيد أن الواقعة المنشئة للضريبة فى أحوال خدمات التشغيل للغير إنما هى تلك التى يتوافر لها طرفان، يكون أحدهما مؤدياً لتلك الخدمة وآخر متلقياً لها، فضلاً عن كون الخدمة المؤداة مما يندرج ضمن أعيان ما أفرده المشرع نصاً بالجدول رقم (٢) المشار إليه والقانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢، أنف الذكر؛ الأمر الذى يستلزم معه والحال هذه، أن تكون الخدمة المؤداة، بين شخصين اعتباريين أو طبيعيين متميزين بعضهما عن بعض، بحيث يتحقق لتلك الخدمة مفهوم البيع من حيث الانتقال من شخص له وجود قانونى ومالى مستقل إلى آخر له كذلك وجود قانونى ومالى مستقل. فإذا ما انتفى ذلك المفهوم، كما فى حال قيام الشخص الطبيعى أو الاعتبارى بأداء خدمة لنفسه أو قام بنشاط ذاتى أو اضطلع بأحد أوجه الأعمال الخدمية المنوط به قانوناً تأديتها لذاته باعتباره متلقيها المستفيد منها، فلا مَعْدَى عن انحسار مفهوم البيع عنه، وارتفاع مفهوم خدمات التشغيل للغير عن تلك الأعمال الخدمية لتضحى غير مخاطبة بنصوص قانون الضريبة العامة على المبيعات.

كما استظهرت الجمعية العمومية- وعلى ما جرى به إفتاؤها- أن الضريبة العامة على المبيعات من الضرائب غير المباشرة التى يتحمل عبأها فى النهاية مستهلك السلعة أو متلقى الخدمة، ويكون على بائع السلعة أو مؤدي الخدمة تحصيل هذه الضريبة وتوريدها للمصلحة، وذلك على سبيل الوساطة الملزمة، فالمشرع عين فئة الضريبة وقرر إضافتها إلى ثمن السلعة أو مقابل الخدمة، بحيث يقوم المكلف بتحصيلها وتوريدها إلى الخزانة العامة فى المواعيد المنصوص عليها فى قانون الضريبة العامة على المبيعات، على أن تظل القيمة المدفوعة فعلاً ثمناً للسلعة أو مقابلاً للخدمة وعاءً لهذه الضريبة يتحملها المشتري أو متلقى الخدمة، ويحصلها منه البائع أو مؤدي الخدمة.



تابع الفتوى ملف رقم: ٤٥١٢/٢/٣٢

(٤)

واستعرضت الجمعية العمومية ما استقر عليه إفتاؤها من أن المشرع وإذ أجاز قيام وحدات الإدارة المحلية - المحافظات والمراكز - بإنشاء حسابات تابعة لها، تتولى تمويل المشروعات الإنتاجية والخدمات المحلية، وذلك وفقاً لخطة معينة يتم اعتمادها في إطار الخطة العامة للدولة، فقد استبقى ذلك الحساب وتلك المشروعات التي يمولها مندمجين في كيان المحافظة وشخصيتها اندماجاً تنتفى معه مظنة تمتع أى منها بأية شخصية اعتبارية مستقلة؛ كونها ليست شركة ولا مؤسسة ولا جمعية، فهذه فحسب هي التي لها أهلية التمتع بالشخصية الاعتبارية المستقلة، على ما هو مستقر عليه بموجب المادة (٥٢) من القانون المدني، مما تكون معه تلك المشروعات جزءاً لا يتجزأ من كيان المحافظة وركناً أصيلاً من أركان أجهزتها المرفقية التي تضطلع من خلالها بأداء مهامها، فيسرى عليها ما يسرى على المحافظات من أحكام، ويجرى عليها عموماً ما يجرى على المحافظات ووحداتها المحلية من نظم قانونية.

ولاحظت الجمعية العمومية، أن المحكمة الدستورية العليا في جلستها المعقودة بتاريخ ٢٠٠٧/٤/١٥، قضت في القضية رقم (٢٣٢) لسنة ٢٦ قضائية دستورية، بعدم دستورية عبارة "خدمات التشغيل للغير" الواردة قرين الممسل رقم (١١) من الجدول رقم (٢) المرفق لقانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ المعدل بالقانون رقم (٢) لسنة ١٩٩٧، لما شأبها من غموض، وعدم تحديدها للبناء القانوني للضريبة على نحو يتحقق به علم المكلفين بها يقيناً، وهو ما يتعارض وأحكام الدستور، كما قضت بعدم دستورية عبارة "مع مراعاة الأثر الكاشف لهذا القانون" الواردة بصدر المادة الثانية من القانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢ المشار إليه، لما تضمنته من أثر رجعي يُصادم التوقع المشروع من جانب المكلفين بأداء الضريبة العامة على المبيعات، وذلك كله على التفصيل الذي عرضه الحكم؛ ومن ثم فإن الأحكام التي أوردها القانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢ المشار إليه لا تُطبَّق على الوقائع السابقة على تاريخ العمل بأحكام هذا القانون في ٢٠٠٢/٤/٢٢.

وترتيباً على ماتقدم، ولما كان الثابت من الأوراق أن مشروع تشغيل محطة الخلط الإسفلتية التابع لمحافظة الدقهلية، هو أحد مشروعات التنمية الاقتصادية والخدمية، ومنوط به القيام بأعمال إنشاء ورصف الطرق وصيانتها بدائرة المحافظة، وهي أعمال من صميم الأنشطة المنوط بالمحافظة القيام بها. ومن ثم - والحال هذه - يغدو ما يؤدبه هذا المشروع من خدمات أعمال الرصف لصالح محافظة الدقهلية، من قبيل اضطلاع أحد أجهزة المحافظة بوظيفة من الوظائف المنوطة بها قانوناً، فهو جزء لا يتجزأ من كيان المحافظة، وهو جهاز من الأجهزة التي تُنشئها المحافظة حيث توزع عليها أعباء الاضطلاع بالمهام الموكلة إليها قانوناً، مما ينحسر عن ذلك المشروع فيما يقوم به من أعمال رصف، وصف مؤدى الخدمة للغير، إذ تقوم المحافظة من خلاله بأداء عمل يدخل في صميم أعمالها المنوطة بها قانوناً، فثمة اتحاد بين مؤدى الخدمة في هذه الحالة ومتلقيها. وعليه فلا يكون هذا المشروع فيما يقوم به من أعمال الرصف المنكورة، خاضعاً لقانون الضريبة العامة على المبيعات، ومن ثم فإن قيام مصلحة الضرائب المصرية بتحصيل مبالغ مالية تحت مسمى ضريبة عامة على المبيعات من المشروع عن أعمال مؤداة للمحافظة، وليس للغير، يغدو فاقداً سنده القانوني.



تابع الفتوى ملف رقم: ٤٥١٢/٢/٣٢

(٥)

ولما كان ذلك، وكان الثابت من مطالعة التقرير الذى أعدته اللجنة المشكلة تنفيذاً لقرار الجمعية العمومية أنف البيان، والموقع عليه من طرفى النزاع المائل، أن اللجنة قد انتهت - بعد تدقيق وحساب قيمة المبالغ المالية التي تم تحصيلها من مشروع تشغيل محطة الخلط الإسفلتية التابع لمحافظة الدقهلية تحت مسمى ضريبة عامة على المبيعات عن الخدمات المؤداة إلى المحافظة خلال الفترة محل النزاع - إلى أن إجمالي قيمة الضريبة العامة على المبيعات التي تم تحصيلها مبلغ مقداره (٣٧٢٩٠٠٧) ثلاثة ملايين وسبعمائة وتسعة وعشرون ألفاً وسبعة جنيهاً، الأمر الذى يتعين معه إلزام مصلحة الضرائب المصرية بأداء هذا المبلغ الذى يمثل قيمة ما تم تحصيله من مبالغ مالية تحت مسمى ضريبة عامة على المبيعات إلى محافظة الدقهلية، وليس إلى مشروع تشغيل محطة الخلط الإسفلتية، بحسبان المبالغ المالية التي تم تحصيلها من المشروع تحت مسمى ضريبة عامة على المبيعات تحملتها المحافظة، وأن دور المشروع اقتصر فقط على تحصيل الضريبة وتوريدها إلى المصلحة، ومن ثم فإن رد المبلغ محل النزاع إلى المشروع المشار إليه، يُفضى إلى إثراء المشروع بغير وجه حق بالمخالفة للقانون. وحيث إنه عن المطالبة بالفوائد القانونية، فإن إفتاء الجمعية العمومية جرى على أنه لا سبيل للمطالبة بالفوائد القانونية بين الجهات الإدارية، باعتبار أنها جهات يضمها جميعاً الشخص المعنوى الواحد للدولة، وباعتبار وحدة الموازنة العامة للدولة، مما يتعين معه رفض هذا الطلب.

لذلك

انتهت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع إلى إلزام مصلحة الضرائب المصرية بأداء مبلغ مقداره (٣٧٢٩٠٠٧) ثلاثة ملايين وسبعمائة وتسعة وعشرون ألفاً وسبعة جنيهاً إلى محافظة الدقهلية، ورفض ما عدا ذلك من طلبات، وذلك على النحو المبين بالأسباب.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحريراً فى: ٧ / ٢ / ٢٠٢٠

رئيس
الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع

المستشار/
يسرى هاشم سليمان الشيخ
النائب الأول لرئيس مجلس الدولة

