laa-eg.com

بسم الله الرحمن الرحيم

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

رقم التبليغ:	٢٣١٨
بتاريخ:	٢٠٢٠/١٢/٣١

ملف رقم: ٤٧٦٠/٢/٣٢

السيد اللواء/ مساعد وزير الداخلية

رئيس مجلس إدارة صندوق مشروعات أراضى وزارة الداخلية

تحية طيبة، وبعد،

فقد اطلعنا على كتابكم رقم (١٠٣٩) المؤرخ ٢٠١٨/٥/١٤، بشأن النزاع القائم بين صندوق مشروعات أراضي وزارة الداخلية ومصلحة الضرائب المصرية، بخصوص إلزام المصلحة برد مبلغ (٥٢٨٧٦٤٤.٣٦) جنيهًا قيمة ضريبة المبيعات عن خدمات التشغيل للغير إلى صندوق مشروعات أراضى وزارة الداخلية.

وحاصل الوقائع– حسبما يبين من الأوراق– أن صندوق مشروعات أراضى وزارة الداخلية قام بأداء مبلغ (٥٢٨٧٦٤٤,٣٦) جنيهًا إلى مصلحة الضرائب، قيمة الضريبة العامة على المبيعات عن عقود المقاولات التى أبرمها الجهاز مع شركات المقاولات المنفذة للمشروعات التى يقوم بها، وذلك على سند من أن عبارة خدمات التشغيل للغير تشمل عقود المقاولات، وأن الصندوق هو متلقي الخدمة والملزم قانونًا بسداد قيمة الضريبة العامة على المبيعات؛ وإزاء صدور إفتاء الجمعية العمومية بعدم شمول عبارة خدمات التشغيل للغير لعقود المقاولات قبل العمل بالقانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢، فإنكم تطلبون إلزام مصلحة الضرائب المصرية برد المبلغ المشار إليه.

ونفيد أن النزاع عُرض على الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بجلستها المعقودة في ١٢ من ديسمبر عام ٢٠٢٠م الموافق ٢٧ من ربيع الآخر عام ١٤٤٢هـ؛ فتبين لها أن المادة (٤٩) من القانون رقم (٤٨) لسنة ١٩٧٩ بإصدار قانون المحكمة الدستورية العليا– المعدلة بموجب القانون رقم (١٦٨) لسنة ١٩٩٨– تنص على أن: "... ويترتب على الحكم بعدم دستورية نص فى قانون أو لائحة عدم جواز تطبيقه من اليوم التالى لنشر الحكم ما لم يحدد الحكم لذلك تاريخًا آخر، على أن الحكم بعدم دستورية نص ضريبى لا يكون له فى جميع

laa-eg.com

الأحوال إلا أثر مباشر، وذلك دون إخلال باستفادة المدعي من الحكم الصادر بعدم دستورية هذا النص...". وأن قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١، ينص فى المادة (٢) منه على أن: "تفرض الضريبة العامة على المبيعات على السلع المصنعة المحلية والمستوردة إلا ما استثنى بنص خاص. وتفرض الضريبة على الخدمات الواردة بالجدول رقم (٢) المرافق لهذا القانون..."، وتنص المادة (٣) منه– قبل تعديلها بموجب القانون رقم (٢) لسنة ١٩٩٧– 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. ويجوز بقرار من رئيس الجمهورية إعفاء بعض السلع من الضريبة وتعديل سعر الضريبة على بعض السلع. كما يجوز لرئيس الجمهورية تعديل الجدولين رقمى (١)، (٢) المرافقين...". واستنادًا إلى المادة (٣) آنفة الذكر، قبل تعديلها، أصدر رئيس الجمهورية القرار رقم (٧٧) لسنة ١٩٩٢ بتعديل الجدولين المرافقين لقانون الضريبة العامة على المبيعات المشار إليه، ونص هذا القرار فى المادة الثانية منه على أن: "تضاف إلى الجدول رقم (٢) المرافق للقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ الخدمات الواردة بالكشف حرف (ب) المرفق بهذا القرار"، وقد تضمن هذا الكشف قرين البند رقم (١١) خدمات التشغيل للغير بفئة ضريبية (١٠%). وأن المادة (٣) من القانون رقم (٢) لسنة ١٩٩٧ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات المشار إليه تنص على أنه: "اعتبارًا من ١٩٩٢/٣/٥: أولا:... ثانيًا: تعدل 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 رقم (١١) خدمات التشغيل للغير بفئة ضريبية ١٠%، وأن المادة (١١) منه تنص على أن: "تلغى قرارات رئيس الجمهورية أرقام (١٨٠) لسنة ١٩٩١ و(٢٠٦) لسنة ١٩٩١ و(٧٧) لسنة ١٩٩٢... وذلك اعتبارًا من تاريخ العمل بكل منها"، وأن المادة (١٢) منه تنص على أن:"تلغى الفقرتان الثالثة والرابعة من المادة (٣) من قانون الضريبة العامة على المبيعات...". وأن المادة الأولى من القانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢ بتفسير بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ تنص على أن: "تفسر عبارة "خدمات التشغيل للغير" الواردة قرين المسلسل رقم (١١) من الجدول رقم (٢) المرافق لقانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١، 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..."، وأن المادة الثانية منه تنص على أنه: "مع مراعاة الأثر الكاشف لهذا القانون، ينشر هذا

laa-eg.com

القانون فى الجريدة الرسمية ويعمل به من اليوم التالى لتاريخ نشره"، ونشر بالجريدة الرسمية بالعدد (١٦) مكررًا بتاريخ ٢٠٠٢/٤/٢١.

واستبان للجمعية العمومية أنه بتاريخ ٢٠٠٧/٤/١٥ قضت المحكمة الدستورية العليا فى القضية رقم (٢٣٢) لسنة ٢٦ ق. دستورية، أولا: "بعدم دستورية عبارة " خدمات التشغيل للغير" الواردة قرين المسلسل رقم (١١) من الجدول رقم (٢) المرافق لقانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ المعدل بالقانون رقم (٢) لسنة ١٩٩٧". ثانيًا: "بعدم دستورية صدر المادة (٢) من القانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢ المشار إليه والذى ينص على أنه: "مع مراعاة الأثر الكاشف لهذا القانون".

واستعرضت الجمعية العمومية ما جرى به قضاء المحكمة الإدارية العليا من أن الأصل أن القضاء بعدم دستورية نص تشريعى هو حكم كاشف لما لحق النص من عوار دستوري، ويؤدى إلى زوال النص منذ بدء العمل به، ويستثنى من ذلك: الحكم بعدم دستورية نص ضريبى فلا يكون له إلا أثر مباشر، وقد كشفت المذكرة الإيضاحية للقانون رقم (١٦٨) لسنة ١٩٩٨ الذى أتى بهذا التعديل التشريعى على نص المادة (٤٩) من القانون رقم (٤٨) لسنة ١٩٧٩ المشار إليه– عن العلة من هذا الاستثناء، وهى أن إبطال المحكمة نصًا ضريبيًا بأثر رجعى يؤدى إلى رد حصيلتها إلى الذين دفعوها– فى الوقت الذى تكون فيه الدولة قد أنفقت تلك الحصيلة فى تغطية أعبائها مما يعجزها عن مواصلة تنفيذ خطتها فى مجال التنمية، ويعوقها عن تطوير أوضاع مجتمعها، بل إنه قد يحملها على فرض ضرائب جديدة لسد العجز فى موازنتها، الأمر الذى يرتب آثارًا خطيرة تنعكس سلبًا على المجتمع، ويؤدى إلى اضطراب موازنة الدولة فلا تستقر مواردها على حال.

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم أن المشرع فى قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١، وضع تنظيمًا شاملا لهذه الضريبة عيّن بمقتضاه السلع الخاضعة لها بالوصف، وعين الخدمات بطريق التفريد العينى، فلم يخضع للضريبة سوى تلك الخدمات التى نصّ عليها تحديدًا فى الجدول رقم (٢) المرافق للقانون، ومنها خدمات التشغيل للغير الواردة قرين المسلسل رقم (١١) من هذا الجدول، والتى أُضيفت إليه ابتداءً بموجب قرار رئيس الجمهورية رقم (٧٧) لسنة ١٩٩٢، المعمول به بدءًا من ١٩٩٢/٣/٥، ثم صدر بعد ذلك القانون رقم (٢) لسنة ١٩٩٧ المشار إليه بإضافتها بدءًا من التاريخ ذاته، وإلغاء قرار رئيس الجمهورية آنف الذكر، بقصد تعديل الأداة التشريعية لفرض الضريبة العامة على المبيعات على هذه الخدمات، لتكون القانون بدلا من قرار رئيس الجمهورية، لتجنب القضاء بعدم الدستورية، وأن المشرع حسمًا منه للخلاف الدائر حول مدى شمول عبارة "خدمات التشغيل للغير" سالفة الذكر لعقود المقاولات، فقد تناول تلك العبارة بالتفسير بموجب القانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢ المشار إليه، محددًا الخدمات التى تشملها على سبيل الحصر، ومتبعًا فى هذا التحديد أسلوب التفريد العينى الذى انتهجه قانون الضريبة العامة على المبيعات فى بيانه للخدمات الخاضعة للضريبة، ومن بين الخدمات التى نص عليها القانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢، خدمة التشييد

laa-eg.com

والبناء، وبذلك تكون هذه الخدمات قد صارت خاضعة للضريبة العامة على المبيعات قانونًا بدءًا من تاريخ إضافة عبارة "خدمات التشغيل للغير" إلى الجدول رقم (٢) المرافق لقانون الضريبة العامة على المبيعات المشار إليه، إعمالا للأثر الكاشف للقانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢ طبقا لما نصت عليه المادة الثانية منه فى صدرها.

ولاحظت الجمعية العمومية مما تقدم أنه إعمالا للأثر الكاشف للقانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢ صارت خدمة البناء والتشييد خاضعة للضريبة العامة على المبيعات قانونًا اعتبارا من ١٩٩٢/٣/٥ (تاريخ إضافة عبارة "خدمات التشغيل للغير" إلى الجدول رقم (٢) المرافق لقانون الضريبة العامة على المبيعات)، وهو ما يعنى أن المطالبة باسترداد ضريبة المبيعات السابق سدادها عن عقود المقاولات فى الفترة السابقة على صدور القانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢ لا يمكن أن تتأتى إلا من خلال الاستناد إلى حكم المحكمة الدستورية العليا المشار إليه والاستفادة منه، ولما كان الحكم بعدم دستورية نص ضريبي ليس له إلا أثر مباشر– دون إخلال باستفادة المدعي فى الدعوى الدستورية منه كما سلف البيان– فإن مطالبة الجهاز بإلزام مصلحة الضرائب برد مبلغ (٥٢٨٧٦٤٤.٣٦) جنيهًا قيمة ضريبة المبيعات عن عقود المقاولات التى تم سدادها عامى ٢٠٠٠، و٢٠٠١ تغدو غير قائمة على أساس سليم من القانون، ومما يؤكد هذا النظر أنه إذا لم يصدر حكم المحكمة الدستورية العليا فى هذا الشأن لكانت الضريبة مازالت مستحقة، وما كان يحق لمتلقي الخدمة (الجهاز التنفيذى لمشروعات الأراضى بوزارة الداخلية) المطالبة برد ما تم تحصيله من ضريبة على خدمة التشييد والبناء قبل صدور القانون (١١) لسنة ٢٠٠٢ المشار إليه، لذا فإن المطالبة برد قيمة الضريبة التي تم سدادها قبل صدور حكم المحكمة الدستورية ما هو إلا تطبيق لهذا الحكم بأثر رجعى وهو ما لا يجوز على النحو السالف بيانه.

وترتيبًا على ما تقدم، ولما كان الثابت من الأوراق أن صندوق مشروعات أراضى وزارة الداخلية يطلب من مصلحة الضرائب رد مبلغ (٥٢٨٧٦٤٤,٣٦) جنيهًا قيمة ضريبة المبيعات عن عقود المقاولات التى تم تحصيلها منه عامي ٢٠٠٠، و٢٠٠١، وكان حكم المحكمة الدستورية العليا بجلسة ٢٠٠٧/٤/١٥ فى القضية رقم (٢٣٢) لسنة ٢٦ ق، المشار إليه لا يسرى بأثر رجعي، فمن ثم تغدو مطالبة الجهاز برد قيمة الضريبة غير قائمة على أساس سليم من القانون متعينًا رفضها.

ولا ينال من ذلك ما يمكن أن يتذرع به الصندوق من أن الجمعية العمومية قد سبق لها أن انتهت بفتواها رقم (٧٢٧) بتاريخ ٢٠١٤/١٠/٢٠ ملف رقم ٤١١٩/٢/٣٢ بأحقيته فى استرداد قيمة ضريبة المبيعات عن بعض عقود المقاولات التى أبرمت قبل صدور القانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢ سالف الذكر، على سند من أن إفتاءها جرى على أن عبارة "خدمات التشغيل للغير" لا تشتمل على عقود المقاولات، لأن ذلك مردود عليه بأنه بصدور القانون (١١) لسنة ٢٠٠٢ المشار إليه وما تضمنه من أثر كاشف سقوط هذه العقود تندرج ضمن خدمات التشغيل للغير اعتبارًا من تاريخ إضافة عبارة "خدمات التشغيل للغير" إلى الجدول رقم (٢) المرافق لقانون الضريبة العامة على المبيعات إلى أن صدر حكم المحكمة الدستورية المشار إليه، ومن ثم ما تم تحصيله

laa-eg.com

من ضريبة عن عقود المقاولات خلال الفترة السابقة علي القانون (١١) لسنة ٢٠٠٢ لا يجوز المطالبة به بردها إعمالا للأثر المباشر لحكم المحكمة الدستورية المشار إليه.

لـــذلـــك

انتهت الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع إلى رفض مطالبة صندوق مشروعات أراضى وزارة الداخلية مصلحة الضرائب المصرية برد مبلغ (٥٢٨٧٦٤٤,٣٦) جنيهًا قيمة ضريبة المبيعات عن خدمات التشغيل للغير، وذلك على النحو المبين تفصيلا بالأسباب.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحريرا في ٣١/١٢/٢٠٢٠

رئيس
الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع

المستشار/
يسرى هاشم سليمان الشيخ
النائب الأول لرئيس مجلس الدولة