

بسم الله الرحمن الرحيم

| | |
|--------------|-------------|
| رقم التبليغ: | ١٦٧٧ |
| بتاريخ: | ٢٠٢١/ ١١/ ٦ |

ملف رقم: ٤٥١١/٢/٣٢



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

السيد اللواء/ محافظ بورسعيد

تحية طيبة، وبعد

فقد اطلعنا على كتابكم رقم (١٧١) المؤرخ ٢٠١٦/٢/٢١م، بشأن طلب عرض النزاع القائم بين محافظة بورسعيد ووزارة المالية (مصلحة الضرائب المصرية)، بخصوص إلزام الأخيرة بتسجيل الوحدات المصيفية المملوكة للجهاز التنفيذي للمنطقة الحرة ببورسعيد بقرى (الكروان، والكناري، وجنة الفردوس) في الضريبة العامة على المبيعات، ورد قيمة الضريبة العامة على المبيعات السابق سدادها عن الوحدات المصيفية المشار إليها. وحاصل الوقائع- حسبما يبين من الأوراق- أن الجهاز التنفيذي للمنطقة الحرة ببورسعيد تقدم بتاريخ ٢٠٠٤/٨/١٧ إلى مأمورية الضرائب ببورسعيد لتسجيل الوحدات المصيفية والقرى السياحية (الكروان، والكناري، وجنة الفردوس) في الضريبة العامة على المبيعات، وأن الجهاز كان يقوم بتحصيل وتوريد الضريبة إلى مأمورية الضرائب، وبتاريخ ٢٠٠٧/٩/١٦ تقدم رئيس الجهاز بطلب إلى رئيس مصلحة الضرائب لإلغاء تسجيل الوحدات والقرى من الضريبة العامة على المبيعات، وتوقف عن سداد هذه الضريبة اعتبارًا من شهر نوفمبر عام ٢٠٠٧، بزعم عدم خضوع هذه الوحدات والقرى لهذه الضريبة، تأسيسًا على أن هذه القرى غير مرخصة سياحيًا، ولم تُقِيم سياحيًا ولا ينطبق عليها بند خدمات "استغلال الأماكن المجهزة"، ورفضت المصلحة طلب الجهاز بإلغاء تسجيل الوحدات والقرى المشار إليها، وطالبت الجهاز التنفيذي بأداء قيمة الضريبة العامة على المبيعات عن هذه الوحدات بزعم ممارستها لنشاط يخضع للضريبة ويدخل في خدمة التشغيل للغير "تأجير أماكن مجهزة"، لذا طلبتم عرض النزاع على الجمعية العمومية.



مجلس الدولة جمهورية
مركز المعلومات والبحوث
مكتبة الفتوى والتشريع

تابع الفتوى ملف رقم: ٤٥١١/٢/٣٢

(٢)

وقد انتهت الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بجلستها المعقودة بتاريخ ٢٥ من مارس عام ٢٠٢٠م إلى تكليف طرفي النزاع بتشكيل لجنة فنية برئاسة أحد المختصين بوزارة السياحة تتدببه وزارة السياحة، ويمثل فيها طرفا النزاع، تكون مهمتها بعد الاطلاع على جميع أوراق النزاع، معاينة الوحدات والقرى محل النزاع وتحديد مدى تجهيز هذه القرى من حيث الأثاث والأدوات والأجهزة والمطاعم، وهل تعد تجهيزات فندقية أم عادية، وما هي طبيعة الخدمات المقدمة لمتلقي الخدمة، وتحديد من هو المنوط به التشغيل وتأدية الخدمة لشاغلها، وهل تكون تأدية الخدمة تحت إشراف مؤدي الخدمة وعماله، وبيان ما إذا كانت هذه الوحدات والقرى تدخل في مفهوم القرى السياحية من عدمه... على أن تودع اللجنة تقريرها مرفقا به محاضر أعمالها وجميع المستندات والأوراق التي بُنيت عليها نتيجة هذا التقرير لدى الجهة عارضة النزاع، التي تلتزم بتقديمه إلى الجمعية العمومية قبل انعقاد جلسة ٢٧ / ٥ / ٢٠٢٠م. وقد باشرت اللجنة المشار إليها بالمأمورية المكلفة بها وأودعت تقريرها.

ونفيد: أن النزاع عُرض على الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بجلستها المعقودة في ٢٧ من أكتوبر عام ٢٠٢١م الموافق ٢٠ من ربيع الأول عام ١٤٤٣هـ؛ فتبين لها أن المادة (١) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١- الذي جرت وقائع المنازعة المعروضة في المجال الزمني للعمل بأحكامه قبل إلغائه بالقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة- كانت تنص على أن: "يقصد في تطبيق أحكام هذا القانون بالألفاظ والعبارات الآتية، التعريفات الموضحة قرين كل منها: ... الضريبة: الضريبة العامة على المبيعات. المكلف: الشخص الطبيعي أو المعنوي المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كان منتجا صناعيا أو تاجرا أو مؤديا 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... الخدمة: كل خدمة واردة بالجدول رقم (٢) المرافق. البيع: هو انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع، ولو كان مستوردا، إلى المشتري، ويعد بيعا في حكم هذا القانون ما يلي أيهما أسبق: - إصدار الفاتورة. - تسليم السلعة أو تأدية الخدمة. - أداء ثمن السلعة أو مقابل الخدمة سواء كان كله أو بعضه، أو دفعة تحت الحساب، أو تصفية حساب، أو بالأجل أو غير ذلك من أشكال أداء الثمن وفقا لشروط الدفع المختلفة... مورد الخدمة: كل شخص طبيعي



تابع الفتوى ملف رقم: ٤٥١١/٢/٣٢

(٣)

أو معنوي يقوم بتوريد أو أداء خدمة خاضعة للضريبة... المسجل: هو المكلف الذي تم تسجيله لدى المصلحة وفقا لأحكام هذا القانون..."، وأن المادة (٢) منه نصت 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..."، وأن المادة (٣) منه نصت على أن: "يكون سعر الضريبة على السلع ١٠٪، وذلك عدا السلع المبينة في الجدول رقم (١) المرافق فيكون سعر الضريبة على النحو المحدد قرين كل منها. ويحدد الجدول رقم (٢) المرافق سعر الضريبة على الخدمات..."، وأن المادة (٥) منه نصت على أن: "يلتزم المكلفون بتحصيل الضريبة وبالإقرار عنها وتوريدها للمصلحة في المواعيد المنصوص عليها في هذا القانون"، وأن المادة (١٨) من ذات القانون نصت على أنه: "على كل منتج صناعي بلغ أو جاوز إجمالي قيمة مبيعاته من السلع الصناعية المنتجة محليا الخاضعة للضريبة والمعفاة منها خلال الاثني عشر شهرا السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون ٥٤ ألف جنيه، وكذلك على مورد الخدمة الخاضعة للضريبة وفقا 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 المعد لهذا الغرض وذلك خلال المدة التي يحددها الوزير... وعلى كل شخص طبيعي أو معنوي أصبح مكلفا وفقا لكل مرحلة من مراحل تطبيق هذا القانون بلغت قيمة مبيعاته حد التسجيل أو جاوزته في أية سنة مالية أو جزء منها بعد العمل بهذا القانون أن يتقدم إلى المصلحة بالطلب المشار إليه، وذلك خلال المدة التي يحددها الوزير، وتسري عليه أحكام هذا القانون اعتبارا من أول الشهر التالي للشهر الذي بلغت مبيعاته أو مقابل الخدمات التي قدمها حد التسجيل أو جاوزته...".

كما تبين للجمعية العمومية بالاطلاع على الجدول رقم (٢) بشأن الخدمات الخاضعة للضريبة على المبيعات المرافق للقانون المشار إليه مايلي:-

| مسلسل | نوع الخدمة | وحدة التحصيل | فئة الضريبة |
|-------|---------------------|--------------|-------------|
| ... | ... | ... | ... |
| ١١ | خدمات التشغيل للغير | قيمة الخدمة | ١٠٪ |

وأن المادة الأولى من القانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢ بتفسير بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات نصت 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،



تابع الفتوى ملف رقم: ٤٥١١/٢/٣٢

(٤)

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 تغيير حجم أو شكل أو طبيعة أو مكونات المواد. وأعمال تأجير واستغلال الآلات والمعدات والأجهزة، وأعمال مقاولات التشييد والبناء وإنشاء وإدارة شبكات البنية الأساسية وشبكات المعلومات، وخدمات نقل البضائع والمواد، وأعمال الشحن والتفريغ والتحميل والتستيف والتعتيق والوزن، وخدمات التخزين وخدمات الحفظ بالتبريد، وخدمات الإصلاح والصيانة وضمان ما بعد البيع، وخدمات التركيب، وخدمات إنتاج وإعداد مواد الدعاية والإعلان، وخدمات استغلال الأماكن المجهزة"، وأن المادة الثانية منه نصت على أنه: "مع مراعاة الأثر الكاشف لهذا القانون، ينشر هذا القانون في الجريدة الرسمية، ويعمل به من اليوم التالي لتاريخ نشره".

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم أن المشرع في قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ وضع تنظيمًا شاملاً للضريبة العامة على المبيعات عيّن بمقتضاه السلع والخدمات الخاضعة للضريبة فأخضع السلع المحلية والمستوردة والخدمات التي أورد بيانها بالجدول المرافق للقانون لهذه الضريبة، وجعل مناط استحقاقها مجرد بيع السلعة أو تأدية الخدمة من المكلف، واعتبر المشرع في حكم البيع قيام المكلف باستعمال السلعة في أغراض خاصة أو شخصية، أما بالنسبة إلى السلع المستوردة فجعل استحقاق تلك الضريبة منوطاً بتحقق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية، وعين المشرع فئة الضريبة وقرر إضافتها إلى ثمن السلعة أو مقابل الخدمة بحيث يقوم المكلف بتحصيلها وتوريدها إلى الخزنة العامة، وتظل القيمة المدفوعة فعلاً ثمنًا للسلعة أو مقابلًا للخدمة فقط، وعاء هذه الضريبة، ويتحمل المستهلك للسلعة أو الخدمة بالضريبة التي يحصلها منه البائع أو مؤدي الخدمة.

واستظهرت أيضاً - مما جرى به إفتاؤها - أن المشرع عين بمقتضى قانون الضريبة العامة على المبيعات المشار إليه الخدمات الخاضعة لهذه الضريبة، بطريق الحصر والتحديد، بأنها كل خدمة واردة بالجدول رقم (٢) المرافق للقانون، وأن الخدمة التي لم يخصها المشرع بالتعيين بهذا الجدول لا تخضع لهذه الضريبة، ومن الخدمات التي خصها المشرع بهذا الخضوع خدمات التشغيل للغير، تلك التي صدر القانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢ آنف الذكر مبيئاً أنها الخدمات التي تؤدي للغير باستخدام أصول ومعدات مورد الخدمة المملوكة له أو للغير، ويتم تشغيلها بمعرفة مورد الخدمة أو قوة العمل التابعة له أو تحت إشرافه، مما يعنى أن الواقعة المنشأة للضريبة في أحوال خدمات التشغيل للغير إنما هي تلك التي يتوافر لها طرفان، يكون أحدهما مؤدياً لتلك الخدمة والآخر متلقياً لها، فضلاً عن وجوب اندراج الخدمة ضمن التحديد الحصري الذي عينه المشرع نصاً بهذا القانون.



تابع الفتوى ملف رقم: ٤٥١١/٢/٣٢

(٥)

كما استظهرت مما انتهى إليه إفتاؤها في الملف رقم ٤٤٨١/٢/٣٢ بجلسة ٢٧/١١/٢٠١٩، أن المشرع بموجب القانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢ أنف الذكر قد عين خدمتي التخزين واستغلال الأماكن المجهزة من ضمن خدمات التشغيل للغير الخاضعة للضريبة العامة على المبيعات، وأن عقود تأدية خدمة استغلال الأماكن المجهزة للغير يغلب فيها التزام مؤدي الخدمة بمنح متلقيها حق الانتفاع بمكان مجهز فيما أعد له، تحت إشراف مؤدي الخدمة أو عماله التابعين له، وأن المكان المجهز في مفهوم هذه الخدمة هو كل شئ له حيز يمكن إغلاقه، ويتمتع بنوع من الثبات، وصالح للانتفاع أو الاستعمال في الغرض الذي أعد له، وأن تجهيز المكان- على وفق ما يقتضيه منهج الحصر والتفريد المتبع بشأن إخضاع الخدمات لهذه الضريبة وما يفرضه من ضرورة التفسير الضيق لنصوص وعائها- لا يقف عند تزويده بالمرافق العامة الأساسية من أدوات إضاءة أو مياه أو صرف صحي، بل يستلزم فوق ذلك تزويد المكان بجميع التجهيزات الفنية الخاصة اللازمة لكي يصلح في الغرض المقصود من استغلاله أو الانتفاع به، وهو ما تتغير وسائله بتغير الأمكنة وباختلاف الأغراض، بحسب كل حالة على حدة، وبحسب الظروف والأوضاع المحيطة بكل منها.

وترتيباً على ما تقدم، وكان الثابت من الأوراق أن الجهاز التنفيذي للمنطقة الحرة ببورسعيد تقدم بتاريخ ١٧/٨/٢٠٠٤ إلى مأمورية ضرائب مبيعات بورسعيد لتسجيل القرى (الكروان، والكناري، وجنة الفردوس) المملوكة له، وظل الجهاز يقوم بتحصيل وتوريد الضريبة العامة على المبيعات المستحقة على الوحدات المصيفية الخاصة بهذه القرى، حتى تقدم بطلب آخر بتاريخ ١٦/٩/٢٠٠٧ إلى مصلحة الضرائب لإلغاء تسجيل الجهاز عن الخدمات التي تؤديها القرى المشار إليها، وعقب تقديم هذا الطلب توقف الجهاز عن سداد الضريبة اعتباراً من شهر نوفمبر ٢٠٠٧، ولما كان الثابت من محضر اجتماع اللجنة التي تم تشكيلها بمعرفة الجمعية العمومية أنها قامت بمعينة هذه القرى، وتبين لها أن قرية جنة الفردوس لا ينطبق عليها المواصفات السياحية، وأنها تدار بمعرفة الجهاز التنفيذي للمنطقة الحرة، وأن قرية الكروان تحت التجهيز والتشطيب والتأثيث، وأنها غير جاهزة للتشغيل وفقاً لوضعها الحالي، وأنه قد تم إسناد إدارة هذه القرية لشركة نيوبلان دفلوب مينت للاستثمار العقاري بنظام حق الانتفاع لمدة ثلاثين عاماً اعتباراً من ٣/١١/٢٠٢٠، وأن قرية الكناري ينطبق عليها المواصفات السياحية، وأنه قد تم إسناد إدارة هذه القرية إلى جهاز المخابرات الحربية والاستطلاع اعتباراً من ١/٢/٢٠١٩ بنظام حق الانتفاع لمدة (٢٥) عاماً، وأنه ولئن كانت معينة هذه القرى في الوقت الحالي قد أسفرت عن النتيجة سالفة البيان، فإن الثابت من الأوراق أن الوحدات المصيفية التابعة لهذه القرى إبان الفترة محل النزاع المائل قد تم تجهيزها من قبل الجهاز المشار إليه بغرض تأجيرها للغير، ومن ثم تدخل في عداد خدمات استغلال الأماكن المجهزة في مفهوم خدمات التشغيل للغير الخاضعة للضريبة العامة على المبيعات أنفة الذكر، حيث يتوافر في شأن هذه الوحدات المعنى القانوني للمكان، بحسبانها لها حيز ثابت يمكن إغلاقه،



تابع الفتوى ملف رقم: ٤٥١١/٢/٣٢

(٦)

وقد جهزها الجهاز بكافة عناصر التجهيز التي تؤهلها وتجعلها صالحة للاستعمال في الغرض الذي أعدت له، كما أن طبيعة استغلالها تقتضى توافر طرفين مستقلين، يكون الجهاز الطرف المؤدي لأعمال التجهيز من أثاثات وأدوات وأجهزة بمعرفة عماله وتحت إشرافه، ومستغلو هذه الوحدات طرفًا ثانيًا، ويكون تأجير هذه الوحدات لهم نظير مقابل مادي يؤدي للجهاز، الأمر الذي يغدو معه الجهاز قائمًا بهذه المثابة على تقديم خدمة استغلال الأماكن المجهزة التي تندرج ضمن خدمات التشغيل للغير الخاضعة للضريبة العامة على المبيعات، ويضحي معه تسجيله لدى مصلحة الضرائب عن تقديمه لهذه الخدمة وقتئذ قائمًا على سنده القانوني الصحيح، أما عن طلب استرداد مبلغ الضريبة الذي تم سداه فقد ثبت مما تقدم أن الجهاز يقوم بتقديم خدمة التشغيل للغير الخاضعة للضريبة العامة على المبيعات، ومن ثم يكون ما قام بتحصيله من ضريبة وتوريده متفقًا وحكم القانون. هذا فضلًا عن أن تلك الضريبة تم تحصيلها من مستأجري هذه الوحدات وتوريدها إلى مصلحة الضرائب، ومن ثم لا يكون للجهاز صفة في طلب استردادها.

لذلك

انتهت الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع إلى رفض طلب الجهاز التنفيذي للمنطقة الحرة ببورسعيد بإلغاء تسجيله لدى مصلحة الضرائب على المبيعات عن مباشرته خدمة استغلال الوحدات المصيفية المملوكة له في كل من قرية (الكروان، والكناري، وجنة الفردوس)، وعدم أحقيته في استرداد مبلغ الضريبة العامة على المبيعات السابق سداه عن تقديم هذه الخدمة، خلال الفترة من ٢٠٠٤/٨/١٧ حتى ٢٠٠٧/١٠/٣١، وذلك على النحو المبين بالأسباب.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحريراً في: ٢٠٢١/ ١١ / ٧

رئيس
الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع

المستشار
أسامة محمود عبد العزيز حرم
النائب الأول لرئيس مجلس الدولة

