

بسم الله الرحمن الرحيم



جمهورية مصر العربية

مجلس الدولة

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

| | |
|--------------|------------|
| رقم التبليغ: | ٤٥٦ |
| بتاريخ: | ٢٠١٨/١٤/٢٦ |

ملف رقم:

٧٩٥/٢/٣٧

السيد الدكتور/ وزير النقل

حيتية طيبة، وبعد،

فقد اطلعنا على كتابكم رقم (٧٠٤١) المؤرخ ٢٠١٧/٨/٩ بشأن طلب الإفادة بالرأى بخصوص مدى أحقية المقاولين المتعاقدين مع الهيئة القومية للأنفاق (شركة الحسينى للإنشاءات المدنية والتجارة، وشركة النيل العامة لإنشاء الطرق) فى المطالبة بالتعويض عن الفرق بين قيمة ضريبة المبيعات والضريبة على القيمة المضافة المقررة بقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦.

وحاصل الوقائع - حسبما يبين من الأوراق - أنه بتاريخ ٢٠١٥/٤/٢٦ تم التعاقد بين الهيئة القومية للأنفاق وشركة الحسينى للإنشاءات المدنية والتجارة بموجب العقد رقم (٢٠١٥/٢) لتنفيذ المساكن البديلة لمساكن عمال الدراسة بشارع السودان ببولاق الدكرور المتعارضة مع أعمال المرحلة الثالثة للخط الثالث لمترو أنفاق القاهرة الكبرى، وذلك بقيمة إجمالية مقدارها (٦٧٥١٧٤٤) جنيهاً مصرياً شاملة ضريبة المبيعات، ولمدة زمنية مقدارها (١٢) شهراً، بدأت من تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ فى ٢٠١٥/٨/٣٠م وتنتهى فى ٢٠١٦/٨/٢٩م. وقد تم مد هذا العقد لمدة (٩) أشهر إضافية لينتهى فى ٢٠١٧/٥/٢٩ مع إعفاء الشركة من غرامة التأخير. وبتاريخ ٢٠١٦/١٠/٩ طالبت الشركة هيئة الأنفاق بالفرق بين ضريبة المبيعات على عقود المقاولات (٢,٥%) وضريبة القيمة المضافة المقررة بالقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ بنسبة (٥%) حيث تم استطلاع رأى إدارة الفتوى لوزارات النقل والاتصالات والطيران المدنى، والتي قررت إحالة الموضوع إلى هيئة اللجنة الثالثة من لجان قسم الفتوى بمجلس الدولة، وقد انتهت اللجنة إلى عدم أحقية الشركة فى المطالبة بهذا الفرق. كما أنه بتاريخ ٢٠١٥/٤/١٥ أبرمت الهيئة القومية للأنفاق مع شركة النيل العامة لإنشاء الطرق العقد رقم (٢٠١٥/٣) لتنفيذ أعمال تحويلات المرافق المتعارضة مع المرحلة الرابعة من الخط الثالث لمترو الأنفاق (هارون - عدلى منصور)، بتكلفة إجمالية



مقدارها (١١٢٠٠٣٧٤١) جنيهاً ومدة تنفيذ مقدارها (٦) أشهر، والذي دخل حيز التنفيذ بتاريخ ٢٠١٥/٥/١٤م لينتهي في ٢٠١٥/١١/١٣م، ثم تم مد مدة التنفيذ لنتهي في ٢٠١٧/٧/١١م مع إعفاء الشركة من غرامة التأخير. وبتاريخ ٢٠١٦/٦/١ قامت الهيئة مع الشركة ذاتها بموجب العقد رقم (٢٠١٦/٦) لتنفيذ أعمال تحويلات المرافق المتعارضة مع تنفيذ الجزء الثالث من المرحلة الأولى للخط الرابع، ويشمل (٥) محطات، بتكلفة إجمالية مقدارها (٤١٧١٥٥٠٢,٢٥) جنيهاً مصرياً، ومدة تنفيذ مقدارها (١٢) شهراً والذي دخل حيز التنفيذ بتاريخ ٢٠١٦/٧/٢٨م لينتهي بتاريخ ٢٠١٧/٧/٢٧. وبتاريخ ٢٠١٧/٣/١٤م تقدمت الشركة بطلب صرف نسبة (٤,٣٣%) من قيمة المستخلصات المحررة من الهيئة القومية للأنفاق بعد صدور القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦م بشأن الضريبة على القيمة المضافة وذلك للعقود التي كانت مبرمة وقت صدور القانون ولحين إنهاء تلك العقود، وأوردت الشركة في طلبها أنه تم إبرام العقدتين سالفى الذكر بأسعار شاملة نسبة (١٠%) ضريبة مبيعات، وبمناسبة صدور قانون الضريبة على القيمة المضافة فقد طلبت الشركة صرف فرق الأسعار (١٣% - ١٠% = ٣%)، وبما أن نسبة الخامات والتوريدات الخاضعة للمعادلة تمثل (٧١%) من قيمة العقد فإن الشركة تطالب بتعويض بواقع $٣\% \times ٧١\% = ٢,١٣\%$ للعقود المبرمة معها، حيث تم استطلاع رأى إدارة الفتوى المشار إليها في الموضوع، والتي قررت إحالته إلى هيئة اللجنة الثالثة من لجان قسم الفتوى، وقد انتهت بتاريخ ٢٠١٧/٦/١٤ إلى جواز تعويض الشركة بالفرق في عبء الضريبة الناتج عن تطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة، وذلك فيما يتعلق بالعقدتين رقمي (٢٠١٥/٣)، و (٢٠١٦/٦) وإزاء اختلاف الرأى فى الشأن المتقدم، طلبتم عرض الموضوع على الجمعية العمومية.

ونفيد: أن الموضوع عُرض على الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بجلستها المعقودة فى ١٤ من مارس عام ٢٠١٨م، الموافق ٢٦ من جمادى الآخرة عام ١٤٣٩هـ؛ فتبين لها أن المادة (١) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١م - قبل إلغائه بموجب القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦م 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 منتجا صناعيا أو تاجرا أو مؤديا 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 منتج صناعي سواء كان محليا أو مستورداً...، 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 فى حكم هذا القانون ما يلى أيها أسبق...: مورد الخدمة: كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم بتوريد أو أداء خدمة خاضعة للضريبة... المسجل: هو المكلف الذى تم تسجيله لدى المصلحة وفقا لأحكام هذا القانون...". وأن الفقرة الثانية من المادة (٢) منه كانت تنص على أن: "وتقرض الضريبة



على الخدمات الواردة بالجدول رقم (٢) المرافق لهذا القانون..."، وأن المادة (٣) منه - قبل تعديلها بالقانون رقم (٢) لسنة ١٩٩٧م - كانت تنص على أن: " يكون سعر الضريبة على السلع (١٠%) وذلك عدا السلع الميينة فى الجدول رقم (١) المرافق فىكون 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...".
وتتفيداً لذلك صدر قرار رئيس الجمهورية رقم (٧٧) لسنة ١٩٩٢م بتعديل الجدولين المرافقين لقانون الضريبة العامة على المبيعات المشار إليه، والذي نصت المادة (الثانية) منه على أن: "تعديل فئة الضريبة الواردة قرين المسلسل رقم (٣) من الجدول رقم (٢) المرافق للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م المشار إليه لتكون ١٠% وتضاف إلى الجدول المشار إليه الخدمات الواردة بالكشف حرف (ب) المرفق بهذا القرار"، وقد تضمن هذا الكشف قرين البند رقم (١١) خدمات التشغيل للغير بفئة ضريبية (١٠%).

وتبين لها أيضاً أن المادة (الأولى) من القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦م 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 ١٩٩١م، 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"، وقد صدر هذا القانون فى ٢٠١٦/٩/٥م ونشر فى الجريدة الرسمية - العدد ٣٥ مكرراً (ج) فى ٢٠١٦/٩/٧م. 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 خاصا كان أو عاما المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كان منتجاً أو تاجراً 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 طبيعى أو اعتبارى يقوم بتوريد أو أداء خدمة خاضعة للضريبة... الضريبة: الضريبة على القيمة المضافة... ضريبة الجدول: ضريبة تفرض بنسب خاصة



أو بقیم محددة على بیع أو استیراد السلع والخدمات المحلية أو المستوردة المنصوص علیها فی الجدول المرافق لهذا القانون وذلك بخلاف الضريبة المنصوص علیها فی الفقرة الأولى من المادة (٢) من هذا القانون ما لم یمنص الجدول على خلاف ذلك. السلعة: - كل شیء مادی آیا كانت طبیعته أو مصدره أو الغرض منه بما فی ذلك الطاقة الكهربائية، سواء كان محلیا أو مستوردا ، ... الخدمة: كل ما لیس سلعة، سواء كان محلیا أو مستوردا...، وأن المادة (٢) منه تنص على أن: " تفرض الضريبة على السلع والخدمات بما فی ذلك السلع والخدمات المنصوص علیها فی الجدول المرافق لهذا القانون، سواء كانت محلية أو مستوردة، فی كافة مراحل تداولها، إلا ما استثنی بنص خاص... "، وأن المادة (٣) منه تنص على أن: " یكون السعر العام للضريبة على السلع والخدمات (١٣) % عن العام المالی ٢٠١٦/٢٠١٧م، و(١٤) % اعتبارا من العام المالی ٢٠١٧/٢٠١٨م، ...، واستثناء مما تقدم یكون سعر الضريبة على الآلات والمعدات المستخدمة فی إنتاج سلعة أو تأدیة خدمة (٥) % وذلك عدا الأتوبيسات وسيارات الركوب، ویكون سعر الضريبة (صفر) على السلع والخدمات التي یتم تصديرها طبقا للشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية "، وأن المادة (٤) منه تنص على أن: " یلتزم المكلفون بتحصيل الضريبة والإقرار عنها وتوريدها للمصلحة فی المواعید المنصوص علیها فی هذا القانون"، وأن المادة (٥) منه تنص على أن: " تستحق الضريبة بتحقیق واقعة بیع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفین فی كافة مراحل تداولها وفقا لأحكام هذا القانون وأیا كانت وسیلة بیعها أو أدائها أو تداولها بما فی ذلك الوسائل الإلكترونية...، "، وأن المادة (١١) منه تنص على أن: " تضاف قيمة الضريبة إلى سعر السلع أو الخدمات بما فی ذلك السلع والخدمات المسعرة والمحددة الربح. وتعدل أسعار العقود المبرمة بین مكلفین أو بین 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 بیع أو أداء أو استیراد السلع والخدمات المنصوص علیها فی الجدول المرافق، ویكون سعر ضريبة الجدول وفقا للنسب أو القیم المحددة قرین السلع والخدمات المنصوص علیها فیها، وذلك بالإضافة للضريبة المنصوص علیها فی المادة (٢) من هذا القانون...، "، وأن المادة (٣٨) منه تنص على أن: "تستحق ضريبة الجدول على السلع و الخدمات المنصوص علیها فی الجدول المرافق لمرة واحدة عند تحقق بیعها أو أدائها لأول مرة أو استیرادها، و ذلك دون الإخلال باستحقاق الضريبة المنصوص علیها فی الباب الثاني من هذا القانون. ویسرى حکم الفقرة الأولى من هذه المادة على السلع والخدمات المنصوص علیها فی الجدول المرافق عند التصرف فیها فی صورة سلع وخدمات مجانية أو عروض ترويجية، وتتحدد القیمة فی هذه الحالة وفقا لقوى السوق و ظروف التعامل وتبین اللائحة التنفيذية ماهیة العروض الترويجية"، وأن المادة (٤٣) منه تنص على أن: "تسرى أحكام هذا القانون على السلع والخدمات المنصوص علیها فی الجدول المرافق، وذلك فیما لم یرد به نص خاص



في هذا الباب والجدول المرافق"، وقد ورد في الجدول المرافق لهذا القانون بأن قيمة ضريبة الجدول بالنسبة للمقاولات وأعمال التشييد والبناء (توريد وتركيب) (٥ %).

وتبين للجمعية العمومية كذلك، 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 ٢٠١٦م 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 سريان العمل بالقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦م. ٢- تسرى الأحكام الموضوعية لقانون الضريبة على القيمة المضافة على الوقائع المتعلقة ببيع السلعة أو أداء الخدمة التي بدأت قبل سريان 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 المالك 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 لمرة واحدة، وذلك بتحقيق إحدى الوقائع الآتية:- ١-..."، وأن المادة (٥٠) منها تنص على أن: "تكون القيمة الواجب الإقرار عنها والتي تتخذ أساساً لحساب ضريبة الجدول بالنسبة للسلع والخدمات الواردة بالجدول المرافق للقانون، على النحو الآتي: ١-..."، 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 الصحي 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 الاستشاري 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 بنود العقد رقم ٢٠١٥/٢ المبرم بتاريخ ٢٦/٤/٢٠١٥م بين الهيئة القومية للأنفاق (طرف أول) وشركة الحسيني للإنشاءات المدنية والتجارة (طرف ثانٍ)؛ فتبين لها أن البند (١٢) منه (الرسوم والدمغات والضرائب) ينص على أن: "الأسعار شاملة جميع الضرائب والدمغات أيا كان نوعها بما فيها ضريبة المبيعات وضريبة الخدمة على أعمال المقاولات وسوف يتم خصم قيمة الرسوم والدمغات والضرائب المستحقة على أعمال هذا العقد طبقاً للقوانين واللوائح الحكومية المعمول بها ولا تتحمل الهيئة قيمة أى نوع من هذه الرسوم أو الدمغات أو الضرائب بما في ذلك ضريبة المبيعات وضريبة الخدمة على أعمال المقاولات ويتحمل الطرف الثاني ما عليه من التزامات نحو التأمينات الاجتماعية"، وأن البند (٣٧) منه ينص على أن: "يسرى على هذا العقد أحكام قانون تنظيم المناقصات والمزايدات الصادر بالقانون رقم ٨٩ لسنة ١٩٩٨م ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٣٦٧) لسنة ١٩٩٨م وتعديلاتهما وكذا أحكام القانون المدني رقم (١٣١) لسنة ١٩٤٨م وذلك فيما لم يرد فيه نص خاص بهذا العقد". واستعرضت الجمعية أيضاً بنود العقد رقم ٢٠١٥/٣ المبرم بتاريخ ١٥/٤/٢٠١٥م بين الهيئة القومية للأنفاق (طرف أول) وشركة النيل العامة لإنشاء الطرق (طرف ثانٍ)؛ فتبين لها أن البند رقم (١٠) منه (الرسوم والدمغات والضرائب) ينص على أن: "الأسعار شاملة جميع الضرائب والدمغات أيا كان نوعها بما فيها ضريبة المبيعات وضريبة الخدمة على أعمال المقاولات وسوف يتم خصم قيمة الرسوم والدمغات والضرائب المستحقة على أعمال هذا العقد طبقاً للقوانين واللوائح الحكومية المعمول بها ولا تتحمل الهيئة قيمة أى نوع من هذه الرسوم أو الدمغات أو الضرائب بما في ذلك ضريبة المبيعات وضريبة الخدمة على أعمال المقاولات".

كما استعرضت الجمعية العمومية ما استقر عليه إفتاؤها من أن المشرع في القانون المدني وضع أصلاً عامّاً يطبق على العقود المدنية والإدارية على حد سواء، مقتضاه أن العقد شريعة المتعاقدين، فلا يجوز نقضه ولا تعديله إلا باتفاق الطرفين، وأنه يجب تنفيذه طبقاً لما اشتمل عليه وبطريقة تتفق مع ما يوجبه حسن النية، فإن حاد أحد طرفي العقد عن تنفيذ التزاماته كان مسئولاً عن إخلاله بهذه الالتزامات ووجب حمله على الوفاء بها. وأنه يتعين عند تفسير العقد احترام عباراته الواضحة والعمل بمقتضاها، فلا يجوز اتخاذ التفسير تريعة للانحراف عن ذلك، فإذا غم الأمر، وكان هناك محل لتفسير نصوص العقد يتعين الوقوف على ما تلاقت عليه إرادة طرفيه الحقيقية



دون التعويل في ذلك على ظاهر النصوص، ويستهدى في سبيل الوصول إلى هذه الإرادة بطبيعة التعامل محل العقد، وما تقتضيه الأمانة والثقة بين طرفيه وفقاً لما تجرى عليه قواعد العرف الذي يجرى على أساس التعامل محل العقد.

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم - حسبما استقر عليه إفتاؤها - أن الأصل في الضريبة أنها فريضة مالية تقتضيها الدولة جبراً لما لها من ولاية على إقليمها لتنمية مواردها، باعتبار أن حصيلتها تُعدُّ إيراداً عاماً يتول إلى الخزانة العامة ليندمج مع غيره من الموارد التي يتم تدبيرها لتشكّل جميعها نهراً واحداً لإيراداتها الكلية، وأن إنشاء الضرائب العامة وتعديلها، أو إلغائها، طبقاً للمادة (٣٨) من الدستور الحالى لا يكون إلا بقانون، ولا يعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون، كما 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 (الملغى) - 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، ووفقاً لهذه الأحكام، تلتزم الجهة التي اشترت السلعة، أو تلقت الخدمة في عقود التوريدات، أو المقاولات بأداء ضريبة المبيعات، ولا يلتزم بها المورد، أو المقاول المتعاقد معها والذي يقتصر دوره على تحصيل الضريبة منها، وتوريدها إلى مصلحة الضرائب المصرية في المواعيد المحددة قانوناً، بالنظر إلى أن المورد، أو المقاول مجرد ناقل للضريبة من الملتزم بها إلى المصلحة، وذلك ما لم يتضمن عقد التوريد، أو المقابلة النص على التزام المورد، أو المقاول بأداء هذه الضريبة، أو أن أسعاره تشملها، 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. وأجاز المشرع لرئيس الجمهورية تعديل الجدولين المذكورين، واستناداً إلى ذلك صدر قرار رئيس الجمهورية رقم (٧٧) لسنة ١٩٩٢ المشار إليه بتعديل هذين الجدولين، متضمناً تحديد سعر هذه الضريبة بالنسبة إلى خدمات التشغيل للغير بواقع (١٠%).

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم أيضاً، 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 الخدمات، وجعل الأصل هو خضوع جميع السلع والخدمات لها خلافاً لما كان عليه الحال بالنسبة إلى الضريبة العامة على المبيعات، ووضع سعراً عاماً موحداً للضريبة مقداره (١٣%) من ثمن السلعة، أو الخدمة وذلك عن العام المالي ٢٠١٦/٢٠١٧، وأصبح (١٤%)



بدءاً من العام المالي ٢٠١٧/٢٠١٨، دون إخلال بما ورد بشأنه نص، سواء من حيث الخضوع للضريبة على القيمة المضافة، أو سعرها العام، ويتحمل بعبتها مشتري السلعة، أو متلقي الخدمة، سواء أكان شخصاً طبيعياً، أو اعتبارياً، وتستحق بمجرد تمام الواقعة المذكورة، ويلتزم المكلفون بالمعنى المبين بالقانون بتحصيلها من المتحملين قانوناً بعبتها في جميع مراحل تداولها، وأياً 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. وأوجب المشرع في المادة (١١) من القانون المذكور تعديل أسعار العقود المبرمة بين مكلفين، أو أطراف أحدهما مكلف وذلك بعبء الضريبة ذاتها على القيمة المضافة، وضريبة الجدول، أو تعديلها، أو عند تعديل فئة، أو سعر كل منها، عما يتم تنفيذه منها في المجال الزمني للعمل بهذا القانون، حرصاً من المشرع على ضمان استمرار تنفيذ هذه العقود، وقد ناطت هذه المادة باللائحة التنفيذية للقانون تحديد قواعد تطبيق هذا النص. وتنفيذاً لذلك نصت اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (٦٦) لسنة ٢٠١٧، في المادة (١٢) منها على تعديل أسعار العقود التي تم إبرامها قبل العمل بقانون الضريبة على القيمة المضافة المشار إليه واستمر تنفيذها إلى ما بعد العمل به، على أن يقتصر التعديل على الجزء الذي 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 التي تم إبرامها قبل تاريخ العمل بأحكام القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦م المشار إليه، واستمر تنفيذها بعد هذا التاريخ، تخضع للضريبة على القيمة المضافة وضريبة الجدول المشار إليهما، وتلتزم الجهة المتعاقدة بتعديل أسعار تلك العقود بقيمة عبء الضريبة ذاتها وضريبة 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 السياحي المبرمة قبل العمل بأحكام القانون المشار إليه والتي لا يطبق بشأنها حكم تعديل الأسعار آنف الذكر.

ولما كان ذلك، وكان الثابت من الأوراق أن عقود المقاولات المعروضة حالاتها، أبرمت قبل صدور قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦، وجرى مد مدد هذه العقود لأسباب راجعة إلى الهيئة المتعاقدة، واستمر تنفيذها في المجال الزمني لهذا القانون، ومن ثم تطبق عليها أحكامه بما في ذلك حكم المادة (١١) منه على الوجه آنف البيان، وتبعاً لذلك يكون للمقاولين المتعاقدين مع الهيئة الحق في تعديل أسعار تلك العقود



بمقدار الفرق بين قيمة الضريبة العامة على المبيعات والضريبة على القيمة المضافة وضريبة الجدول، دون الإخلال بأحكام قانون تعويضات عقود المقاولات والتوريدات والخدمات العامة الصادر بالقانون رقم (٨٤) لسنة ٢٠١٧ وقرارات مجلس الوزراء المنفذة له فيما عدا ذلك .

لذلك

انتهت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع، إلى أحقية المقاولين المتعاقدين مع الهيئة القومية للأنفاق فى تعديل أسعار العقود المشار إليها بالفرق بين قيمة ضريبة المبيعات والضريبة على القيمة المضافة إعمالاً لنص المادة (١١) من قانون الضريبة على القيمة المضافة المشار إليه ووفقاً للضوابط المبينة باللائحة التنفيذية للقانون المذكور، وذلك على النحو المبين بالأسباب.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحريراً فى: ٢٠١٧

رئيس

الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع

المستشار/

يحيى أحمد راغب دكرورى

النائب الأول لرئيس مجلس الدولة

رئيس

المكتب الفني

المستشار/

مصطفى مسعود السيد أبو حسين

نائب رئيس مجلس الدولة

