بسم الله الرحمن الرحيم

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

رقم التبليغ:	١٥١٠
بتاريخ:	٢٠١٧/٩/٢٧

ملف رقم: ٤٠٨٨/٢/٣٢

السيد/ رئيس مركز ومدينة المحلة الكبرى

تحية طيبة وبعد...

فقد اطلعنا على كتابكم رقم (٨/٣٠١٢) المؤرخ ٢٠١١/١٠/١٨ بشأن النزاع القائم بين مصلحة الضرائب المصرية، ومركز ومدينة المحلة الكبرى بخصوص طلب المصلحة إلزام مركز ومدينة المحلة الكبرى سداد مبلغ مقداره (٩٥٩٦٠,٢٠) خمسة وتسعون ألفًا وتسعمائة وستون جنيهًا وعشرون قرشًا كضريبة مبيعات إضافية مستحقة عن الفترة من ١٩٩٥/١٢، حتى ١٩٩٩/٦ عن عملية إنشاء (٨) عمارات بمنشية مبارك (المحلة الكبرى) بموجب الحكم الصادر في الدعوى رقم (٢٢٥) لسنة ٢٠٠٩ مدني كلي المحلة الكبرى.

وحاصل الوقائع – حسبما يبين من الأوراق – أنه بتاريخ ٢٠٠٤/١٠/٢ أقام حمدي الدسوقي الفخراني الدعوى رقم (٢٨٨٢) لسنة ٢٠٠٤ مدني حكومة المحلة الكبرى ضد وزير المالية بصفته الرئيس الأعلى لمأمورية الضرائب على المبيعات بالمحلة الكبرى وآخرين، طالبًا الحكم ببراءة ذمته من المبالغ الواردة بالنموذج (١٦ ضرائب ع. مبيعات) الصادر تحت رقم (٤٦٧٩) ونموذج (٥ حجز إداري) الصادر تحت رقم (٦٧٥٤) مع وقف إجراءات الحجز حتى يتم الفصل في الدعوى واحتياطيًا إلزام المدعي عليه الثاني بصفته سداد المبالغ محل النزاع للمدعي عليه الأول بصفته. وبجلسة ٢٠٠٨/١/٣١ حكمت المحكمة في هذه الدعوى ببراءة ذمة المدعي من مبالغ الضريبة الإضافية عن الفترة موضوع التداعي من ١٩٩٥/١٢، حتى ١٩٩٩/٦، على سند من اعتمادها تقرير الخبير الذي انتهى إلى أن المدعي يرتبط بالمدعي عليه الثاني

مجلس الدولة
الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع

مركز المعلومات بالجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع

(رئيس مجلس مدينة المحلة) بعلاقة تعاقدية بموجب العقد المؤرخ ١٩٩٥/٧/٢٥ والذي بموجبه أسند المدعي عليه الثاني للمدعي إنشاء (٨) عمارات بمدينة المحلة، وأن المدعي عليه الثاني قام بسداد ضريبة المبيعات الأصلية، وأن رئيس مجلس مدينة المحلة الكبرى بصفته هو الملزم بسداد الضريبة الإضافية المستحقة عن الفترة موضوع التداعي. وقد أضحى هذا الحكم نهائيًا بعد تأييده استئنافيًا بموجب الاستئناف رقم (٥٨١) لسنة ٢ق. وعلى إثر ذلك قام وزير المالية بصفته الرئيس الأعلى لمأمورية الضرائب على المبيعات بالمحلة الكبرى برفع الدعوى رقم (٢٢٥) لسنة ٢٠٠٩ مدني كلي حكومة المحلة الكبرى على رئيس مجلس مدينة المحلة الكبرى طالبًا إلزامه بصفته سداد الضريبة الإضافية المستحقة عن الفترة من ١٩٩٥/١٢، حتى ١٩٩٩/٦ عن عملية إنشاء (٨) عمارات إضافية بمنشية مبارك بمدينة المحلة الكبرى بمبلغ (٩٥٩٦٠,٢٠) جنيهًا والزامه المصروفات، وقد حكمت المحكمة في هذه الدعوى بالزام المدعي عليه بصفته بسداد الضريبة الاضافية المستحقة عن الفترة محل التداعي بمبلغ (٩٥٩٦٠,٢٠) خمسة وتسعين ألفًا وتسعمائة وستين جنيهًا وعشرين قرشًا والزامه المصاريف. وأضحى هذا الحكم نهائيًا بعدم استئنافه في المواعيد القانونية. وعند تنفيذ الحكم الأخير، طلب محافظ الغربية عرض الأمر على المستشار القانوني لمحافظة الغربية الذي ارتأى ضرورة عرض الموضوع على الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع لما يثيره الأمر من اختصاصها بنظر المنازعات بين الجهات الإدارية. وإزاء ذلك طلبتم عرض النزاع على الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع.

ونفيد: أن النزاع عُرض على الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بجلستها المعقودة بتاريخ ١٣ من سبتمبر عام ٢٠١٧م، الموافق ٢٢ من ذي الحجة عام ١٤٣٨ هـ؛ فتبين لها أن المادة (٢) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ (الملغى) تنص 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 – قبل تعديلها بالقانون رقم (٢) لسنة ١٩٩٧ – 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. ويجوز بقرار من رئيس الجمهورية إعفاء بعض السلع من الضريبة وتعديل سعر الضريبة على بعض السلع. كما يجوز لرئيس الجمهورية تعديل الجدولين رقمي (١)، (٢) المرافقين...".

مجلس الدولة
الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع

مجلس الدولة
الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع

وتبين للجمعية العمومية أنه استنادًا إلى المادة (٣) من قانون الضريبة العامة على المبيعات آنفة الذكر – قبل تعديلها – أصدر رئيس الجمهورية القرار رقم (٧٧) لسنة ١٩٩٢ بتعديل الجدولين المرافقين لهذا القانون، ونص 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 – الصادر بتاريخ ١٩٩٧/١/٢٩ – تنص على أن: "اعتباراً من ١٩٩٢/٣/٥: أولاً: ... 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) من القانون الأخير 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) من القانون الأخير تنص على أن: "تلغى الفقرتان الثالثة والرابعة من المادة (٣) من قانون الضريبة العامة على المبيعات ...".

كما تبين للجمعية العمومية كذلك، أن المادة الأولى من القانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢ بتفسير بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات المشار إليه – الصادر بتاريخ ٢٠٠٢/٤/٢٠ والمنشور بالجريدة الرسمية بالعدد (١٦) مكررًا بتاريخ ٢٠٠٢/٤/٢١– 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 من القانون ذاته تنص على أن: "مع مراعاة الأثر الكاشف لهذا القانون، ينشر هذا القانون فى الجريدة الرسمية ويعمل به من اليوم التالى لتاريخ نشره". وأنه بتاريخ ٢٠٠٧/٤/١٥ حكمت المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم (٢٣٢) لسنة ٢٦ ق.دستورية، أولاً: "بعدم دستورية عبارة "خدمات التشغيل للغير" الواردة قرين المسلسل

مجلس الدولة
مركز المعلومات بالجمعية العمومية
لقسمي الفتوى والتشريع

رقم (١١) من الجدول رقم (٢) المرافق لقانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ المعدل بالقانون رقم (٢) لسنة ١٩٩٧". ثانياً: "بعدم دستورية صدر المادة (٢) من القانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢ المشار إليه والذى ينص على أنه: "مع مراعاة الأثر الكاشف لهذا القانون".

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم، طبقًا لما استقر عليه إفتاؤها، أن المشرع فى قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١، وضع تنظيمًا شاملاً لهذه الضريبة، عين بمقتضاه السلع الخاضعة لها بالوصف، وعين الخدمات بطريق التفريد العينى، فلم يخضع للضريبة سوى تلك الخدمات التى نص 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 بدلاً من قرار رئيس الجمهورية، لتجنب القضاء بعدم الدستورية. وأن عبارة "خدمات التشغيل للغير" المشار إليها قبل صدور القانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢ سالف الذكر، لا تشتمل على عقود المقاولات، ومن ثم فإن هذه العقود لا تخضع للضريبة العامة على المبيعات.

واستظهرت الجمعية العمومية أيضا مما تقدم، أن المشرع حسمًا منه للخلاف الدائر بشأن مدى شمول عبارة "خدمات التشغيل للغير" سالفة الذكر، لعقود المقاولات، ولاسيما أن بعض الأحكام القضائية قد صدرت عن كل من محكمة النقض، والمحكمة الإدارية العليا بمجلس الدولة، بشمول هذه العبارة لخدمة المقاولة فى عقود 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، وذلك على النحو الذى سبق للجمعية العمومية أن أفتت واستمسكت به. ومن بين الخدمات التى نص عليها القانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢، خدمة التشييد 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

مجلس الدولة
مركز المعلومات بالجمعية العمومية

على المبيعات المشار إليه، إعمالاً للأثر الكاشف للقانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢، طبقًا لما نصت عليه المادة الثانية منه فى صدرها.

ولما كان ذلك، وكانت المحكمة الدستورية العليا فى جلستها المعقودة بتاريخ ٢٠٠٧/٤/١٥، قد حكمت فى القضية رقم (٢٣٢) لسنة ٢٦ القضائية – دستورية، بعدم دستورية عبارة "خدمات التشغيل للغير" سالفة الذكر، لما شابها من غموض، وعدم تحديدها للبناء القانونى للضريبة على نحو يتحقق به علم المكلفين بها يقينًا، وهو ما يتعارض وأحكام الدستور، كما حكمت 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 رجعى يصادم التوقع المشروع من جانب المكلفين بأداء الضريبة العامة على المبيعات، وذلك كله على التفصيل الذى عرضه الحكم، ومن ثم فإن الأحكام التى أوردها القانون (١١) لسنة ٢٠٠٢ المشار إليه لا تطبق على الوقائع السابقة على تاريخ العمل بهذه الأحكام في ٢٠٠٢/٤/٢٢ .

وحيث إن العقد المبرم بين مركز ومدينة المحلة الكبرى وحمدي الدسوقي الفخراني – والمستحقة عنه الضريبة على المبيعات الأصلية والإضافية (محل النزاع المعروض) – من عقود المقاولات التى أبرمت قبل صدور القانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢ المشار إليه، وقد استقر إفتاء الجمعية العمومية فى المجال الزمني السابق على صدور القانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢ على عدم شمول عبارة خدمات التشغيل للغير لعقود المقاولات، ومن ثم فلا يستحق عن هذا العقد ضريبة مبيعات. ولما كانت ضريبة المبيعات الإضافية محل النزاع المعروض، – وعلى ما جرى به إفتاء الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع– هي ضريبة تبعية مقررة بمقتضى قانون الضريبة العامة على المبيعات المشار إليه بعاليه، تستند في وجودها إلى التراخي في سداد الضريبة الأصلية، وبهذه المثابة فلا يسوغ عقلاً ومنطقًا المطالبة بها حال عدم استحقاق الضريبة الأصلية وتخلف مناطها، مما يتعين معه رفض مطالبة مصلحة الضرائب المصرية إلزام مركز ومدينة المحلة الكبرى سداد مبلغ (٩٥٩٦٠,٢٠) خمسة وتسعين ألفًا وتسعمائة وستين جنيهًا وعشرين قرشًا كضريبة مبيعات إضافية مستحقة عن الفترة من ١٩٩٥/١٢، حتى ١٩٩٩/٦ عن عملية إنشاء (٨) عمارات بمنشية مبارك (المحلة الكبرى).

ولا ينال من ذلك ما دفعت به وزارة المالية بشأن النزاع الماثل من صدور حكم عن محكمة طنطا الابتدائية في الدعوى رقم (٢٢٥) لسنة ٢٠٠٩ مدني كلي المحلة الكبرى بإلزام مركز ومدينة المحلة الكبرى أداء الضريبة الإضافية محل النزاع المعروض، إذ إن ذلك مردود بما استقر وتواتر عليه إفتاء الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع

مجلس الدولة
الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع

مجلس الدولة
مركز المعلومات بالجمعية العمومية
لقسمي الفتوى والتشريع

من أن المشرع جعل ولاية الفصل في المنازعات التي تتقرر بين الجهات الإدارية للجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع دون غيرها، هو اختصاص أصيل مقرر بنص ثابت واضح لا غموض فيه، ولا يغير من ذلك صدور حكم محكمة أخرى في دعوى مرفوعة عن نزاع من ذلك القبيل أيًا كان الحكم الصادر فيه؛ لأن هذا القضاء لا يسلب الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع اختصاصها الأصيل والولائي بنظر هذه المنازعة.

لـذلـك

انتهت الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع إلى رفض مطالبة مصلحة الضرائب المصرية إلزام مركز ومدينة المحلة الكبرى سداد مبلغ مقداره (٩٥٩٦٠,٢٠) خمسة وتسعون ألفًا وتسعمائة وستون جنيهًا وعشرون قرشًا كضريبة مبيعات إضافية مستحقة عن الفترة من ١٩٩٥/١٢، حتى ١٩٩٩/٦ عن عملية إنشاء (٨) عمارات بمنشية مبارك (المحلة الكبرى)، وبراءة ذمة مركز ومدينة المحلة الكبرى من هذا المبلغ، وذلك كله على النحو المبين بالأسباب.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحريرًا في: ٢٦/ ٩/ ٢٠١٧

رئيس
المكتب الفني

المستشار/
مصطفى حسين السيد أبو حسين
نائب رئيس مجلس الدولة

معتز/

رئيس
الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع

المستشار/
يحيى أحمد راغب دكروري
النائب الأول لرئيس مجلس الدولة

مجلس الدولة
الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع

مجلس الدولة
مركز المعلومات بالجمعية العمومية
لقسمي الفتوى والتشريع