بسم الله الرحمن الرحيم

رقم التبليغ :	٤١
بتاريـــخ :	٢٠٠٩/ ١/ ١٥

مجلس الدولة
الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع

ملف رقم : ٣٢ / ٢ / ٣٨٦٩

السيد / محافظ البحيرة

تحية طيبة وبعد ،،،،،،

اطلعنا على كتابكم رقم ٩٩٤٤ المؤرخ ٢٠٠٧/١٢/٦ الموجه إلي السيد الأستاذ المستشار/ رئيس مجلس الدولة ، في شأن النزاع القائم بين المحافظة ووزارة المالية حول مدى خضوع أعمال مشروع تطهير المراوي والمصارف الخصوصية للضريبة العامة على المبيعات.

وحاصل الوقائع – حسبما يبين من الأوراق – أنه ورد لمشروع تطهير المراوي والمصارف الخصوصية التابع لمحافظة البحيرة إخطار من مصلحة الضرائب على المبيعات بخضوع أعمال المشروع للضريبة العامة على المبيعات وطلبت المصلحة موافاتها بتعاملات المشروع عن الفترة من ٢٠٠٦/٧/١ حتى ٢٠٠٧/٦/٣٠ ، على سند من أن ما يقوم به المشروع من أعمال تطهير للمراوي والمصارف الخصوصية للغير نظير أجر يخضع للضريبة العامة على المبيعات باعتباره ضمن خدمات التشغيل للغير .

غير أن المحافظة ترى أن هذا المشروع هو أحد المشاريع المملوكة لها ويعد أحد إداراتها ولا ينفصل عنها بشخصية مستقلة ويسري عليه ما يسري على الحكومة من قوانين ويتمتع بذات الإعفاءات التى تتمتع بها الحكومة وأن ما يقوم به المشروع هو تنفيذ للتكليفات الملقاة على عاتق المحافظة عملاً بحكم المادة (١٢) من اللائحة التنفيذية لقانون نظام الإدارة المحلية الصادر بالقانون رقم ٤٣ لسنة١٩٧٩ ، و أن المشروع لا يقوم بتأدية الخدمة للغير ، وما يحصل عليه من رسم تأدية الخدمة يعد أحد الموارد السيادية التي نص عليها القانون واللازمة لاستمرار المشروع في اداء خدمته ، وأنه مورد من موارد الإدارة المحلية ، ومن ثم فقد ثار نزاع بين المحافظة ووزارة المالية حول خضوع المشروع للضريبة العامة على المبيعات وهو ما حدا بكم إلي طلب عرض النزاع على الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع.

نفيد أن النزاع عرض على الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بجلستها المنعقدة بتاريخ ٣ من ديسمبر عام ٢٠٠٨ الموافق ٣ من ذى الحجة عام ١٤٢٩هـ ،فتبين لها أن قانون نظام الإدارة

المحلية الصادر بالقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٩ ينص في المادة(٢) والمستبدلة بالقانون رقم ٥٠ لسنة١٩٨١ على أن " تتولى وحدات الإدارة المحلية في حدود السياسة العامة والخطة العامة للدولة إنشاء وإدارة جميع المرافق العامة الواقعة في دائرتها . كما تتولى هذه الوحدات كل في نطاق اختصاصها جميع الاختصاصات التى تتولاها الوزارات بمقتضي القوانين واللوائح المعمول بها وذلك فيما عدا المرافق القومية أو ذات الطبيعة الخاصة التي يصدر بها قرار من رئيس الجمهورية .، وتحدد اللائحة التنفيذية المرافق التي تتولى المحافظات إنشائها وإدارتها والمرافق التي تتولى إنشائها وإدارتها الوحدات الأخرى للإدارة المحلية ..... كما تبين اللائحة ما تباشره كل من المحافظات وباقى الوحدات من الاختصاصات المنصوص عليها في هذه المادة....." وفى المادة (٣٧) على أن " ينشئ المجلس الشعبي المحلي للمحافظة حساباً للخدمات والتنمية المحلية تتكون موارده من : ١- ....." وفى المادة (٣٨) على أن " تستخدم موارد حساب الخدمات والتنمية بالمحافظة وفقاً لما يقرره المجلس الشعبى المحلى للمحافظة فى الأغراض الآتية : ١- تمويل المشروعات الإنتاجية والخدمات المحلية وفقاً لخطة محلية يتم توزيعها واعتمادها فى إطار الخطة العامة للدولة....." وأن اللائحة التنفيذية لقانون نظام الإدارة المحلية الصادرة بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم ٧٠٧ لسنة ١٩٧٩ تنص فى المادة (١٢) الواردة في الفصل التاسع الخاص بشئون الرى على أن " تباشر المحافظة في إطار السياسية العامة والقواعد التي تضعها وزارة الري ما يأتي: ".....تطهير وصيانة مجاري الري والصرف الخصوصية ....."

كماتبين للجمعية العمومية أن قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ ينص في المادة (١) على أن " يقصد في تطبيق أحكام هذا القانون بالألفاظ والعبارات الآتية ، التعريفات الموضحة قرين كل منها : .....

المكلف : الشخص الطبيعي أو المعنوى المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كان منتجاً صناعياً أو تاجراً أو مؤدياً 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 معاملاته. السلعة : كل منتج صناعي سواء كان محلياً أو مستورداً . الخدمة : كل خدمة واردة بالجدول رقم (٢) المرافق . البيع : هو انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع ولو كان مستورداً إلي المشتري ويعد بيعاً في حكم هذا القانون ما يلى أيهما أسبق :....." وفى المادة (٢) على أن " تفرض الضريبة العامة على المبيعات على السلع المصنعة المحلية والمستوردة إلا ما استثني بنص خاص . وتفرض الضريبة على الخدمات الواردة بالجدول رقم (٢) المرافق لهذا القانون ....." وفى المادة (٦) على أن " تستحق الضريبة بتحقق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين وفقاً

لأحكام هذا القانون . ويعتبر في حكم البيع قيام المكلف باستعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض خاصة أو شخصية أو التصرف فيها بأي من التصرفات القانونية ....".

و تبين للجمعية العمومية كذلك أن المادة (٣) من القانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات المشار إليه تنص على أن " اعتباراً من ١٩٩٢/٣/٥، أولاً : ..... . ثانياً : 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 المشار إليه قرين المسلسل رقم (١١) "خدمات التشغيل للغير " بفئة ضريبية ١٠% وأن القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ بتفسير بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ ينص فى المادة الأولي 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 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 ....." وفى المادة الثانية على أن " مع مراعاة الأثر الكاشف لهذا القانون ينشر هذا القانون في الجريدة الرسمية ويعمل به من اليوم التالى لتاريخ نشره ." و أنه بتاريخ ٢٠٠٧/٤/١٥ قضت المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٢٣٢ لسنة ٢٦ ق دستورية . أولاً 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 . ثانياً : بعدم دستورية صدر المادة (٢) من القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ المشار إليه والذى ينص على أنه " مع مراعاة الأثر الكاشف لهذا القانون "

وقد استعرضت الجمعية العمومية لائحة العمل بمشروع تطهير المراوى والمصارف الخصوصية التابع لمحافظة البحيرة والصادرة بقرار المحافظ رقم ٦٢٧ لسنة ٢٠٠٤ والتى تنص فى المادة (١) منها على أن " مشروع تطهير المراوي والمصارف الخصوصية أحد المشروعات الخدمية التابعة لصندوق الخدمات والتنمية المحلية بالمحافظة لخدمة المرافق الزراعية والمزارعين " وفي المادة (٢) على أن "أغراض المشروع: ١- إنشاء وتطهير المراوي والمصارف الخصوصية بدائرة المحافظة أو خارجها ....."

كما استعرضت الجمعية العمومية كذلك ما استقر عليه إفتاؤها من أن ما قرره المشرع بالقانون رقم ٤٣ لسنة١٩٧٩ المشار إليه من إنشاء حسابات بالمحافظات تتولي تمويل المشروعات والخدمات المحلية

التى تقام وفقاً لخطة معينة يتم اعتمادها في إطار الخطة العامة للدولة ، لا يعدو فى حقيقته أن يكون من صميم اختصاصات المحافظة ، إذ لا يعدو ذلك الحساب وتلك المشروعات التى يمولها أن يكونوا مندمجين فى كيان المحافظة وشخصيتها ، فلم يميزها المشرع باعتبارها مجموعة من الأموال تتهيأ في شكل له الشخصية المعنوية المستقلة على ما قرره القانون المدنى بالمادة (٥٢) منه . الأمر الذي تصير معه تلك المشروعات التى يمولها مثل ذلك الحساب جزءاً لا يتجزأ من كيان المحافظة.

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم – وحسبما استقر عليه افتاؤها – أن المشرع فى قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وضع تنظيماً شاملاً لهذه الضريبة عين بمقتضاه السلع والخدمات الخاضعة لها ، فأخضع للضريبة السلع المحلية والمستوردة وكذلك الخدمات التى أورد بيانها بالجدول المرافق للقانون بحيث تستحق الضريبة بتحقق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين بتحصيلها وتوريدها، وحدد المشرع المقصود بالسلعة بأنها كل منتج صناعى سواء كان محلياً أو مستورداً كما حدد مفهوم الخدمة بأنها كل خدمة واردة بالجدول رقم ٢ المرافق للقانون بما يعنى أن المشرع عزف عن تعريف الخدمة بالمفهوم العام المجرد وشاء أن يكون بيان الخدمات الخاضعة للضريبة بطريق التفريد العينى فلم يخضع للضريبة سوى تلك الخدمات التى نص عليها تحديداً فى الجدول رقم ٢ المرافق للقانون ومنها " خدمات التشغيل للغير" الواردة قرين المسلسل رقم ١١ من هذا الجدول والمضافة بالقانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧، والتى صدر القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ بتفسيرها، محدداً على سبيل التفريد العينى الخدمات التى تشملها هذه العبارة على سبيل الحصر .

وإذ قضت المحكمة الدستورية العليا بجلستها بتاريخ ٢٠٠٧/٤/١٥ فى القضية رقم ٢٣٢ لسنة ٢٦ ق دستورية بعدم دستورية عبارة " خدمات التشغيل للغير " سالفة الذكر لما شابها من غموض وعدم تحديدها للبناء القانوني للضريبة على نحو يتحقق به علم المكلفين بها يقيناً وهو ما يتعارض وأحكام الدستور، فإن مقتضى هذا الحكم أنه لم يعد لخدمات التشغيل للغير ثمة وجود بعد الحكم بعدم دستورية العبارة المشار إليها حيث أصبحت الخدمات الخاضعة للضريبة العامة على المبيعات تقتصر على تلك الخدمات الواردة على سبيل التفريد العيني في المادة الأولي من القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ المشار إليه أو فى أي موضع آخر من الجدول رقم (٢) المرافق لقانون الضريبة العامة على المبيعات.

وقد خلصت الجمعية العمومية ترتيباً على ما تقدم أنه لما كان مشروع تطهير المراوي والمصارف الخصوصية التابع لمحافظة البحيرة هو أحد مشروعات التنمية الاقتصادية والخدمية بالمحافظة وأنه منوط به القيام بأعمال تطهير المراوي والمصارف الخصوصية بدائرة المحافظة وخارجها وهي جميعاً من صميم الأنشطة المنوط بالمحافظة القيام بها التزاماً بأحكام قانون نظام الإدارة المحلية ولائحته التنفيذية على ما سلف البيان وبحسبان أن هذه الأعمال تتعلق بشئون الرى بدائرة اختصاصها ، فمن ثم يغدو هذا المشروع فيما يؤديه من خدمات من قبيل اضطلاع أحد أجهزة المحافظة بوظيفة من الوظائف المناط بها قانوناً أداؤها ، وإذ ورد

الجدول رقم (٢) المرافق لقانون الضريبة العامة على المبيعات وكذلك المادة الأولي من القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ خلواً من ذكر للخدمات التي يقوم بها هذا المشروع فمن ثم ينتفي مناط خضوع أعمال هذا المشروع للضريبة العامة على المبيعات .

لـــــــذلـــــــك

انتهت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع إلى عدم خضوع أعمال مشروع تطهير المراوى والمصارف الخصوصية بمحافظة البحيرة للضريبة العامة على المبيعات وذلك على النحو المبين بالأسباب .

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،،

تحريراً في ١٥ / ١ /٢٠٠٩

رئيس الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع

المستشار/ سامح عمان

١٤ / ١ /٢٠٠٩

محمد أحمد الحسيني

النائب الأول لرئيس مجلس الدولة

رئيس المكتب الفني

المستشار /

محمد عبد العليم أبو الروس

نائب رئيس مجلس الدولة

بلسر//