بسم الله الرحمن الرحيم

مبيعات

١٠/١٨

٢٠٠٦

مجلس الدولة

الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع

رقم التبليغ :	٩٠٠
بتاريـــخ :	١٥ / ١١ / ٢٠٠٦

ملف رقم : ٧٨ / ٢ / ٧٦

السيـــد الدكتور / وزير الماليـــــــة

تحيـة طيبـة وبعـد ،،،

فقـــد اطلعنا على كتابكم المؤرخ ٢٠٠٦/١/٢٢ بشأن مدى صحة تسجيل الهيئة المصرية العامة لمشروعات الصـــرف بمصلحة الضرائب على المبيعات فيما يتعلق بالتصرف فى ماكينات الحفر والرص للصرف المغطى ونقل ملكيتها للمقاولين المتعاقدين مع الهيئة .

وحاصـــل الوقائـــع – حسبما يبين من الأوراق – أن الهيئة المصرية العامة لمشروعات الصرف تقوم باستيراد ماكيـــنات (حقلـــيات) بمعـــرفتها والتصرف فيها بنقل ملكيتها للمقاولين المتعاقدين مع الهيئة لتنفيذ مشروعات الصـــرف المغطـــى، وتحصيل ثمن هذه الماكينات خصماً من مستحقات المقاولين لديها، وفقاً لشروط العقد المبرم معهـــم، ويحسب ثمن الماكينة طبقاً لما تقرره الهيئة من واقع التكاليف الختامية التى تحملتها الهيئة عند استيرادها لهذه الماكينات، مضافاً إليها ١٠% مصاريف إدارية .

و إذ ارتأت مصلحة الضرائب على المبيعات (مأمورية فيصل) أن هذا النشاط يخضع لضريبة المبيعات، طبقاً لأحكـــام القانـــون ١١ لسنة ١٩٩١، حيث تقوم الهيئة بتحصيل الضريبة من المقاولين وتوريدها للمصلحة مع اســـتبعاد ما تم سداده من ضريبة مبيعات على تلك السلعة المستوردة عند الإفراج الجمركي وتوريد الفرق، فقد قامـــت المأمـــورية بتسجيل الهيئة المذكورة تحت رقم ٣٥٩ – ٥٧٢ – ١٠٠٠، اعتباراً من ٢٠٠٣/١/٤، ولما كانـــت الهيئة المصرية العامة لمشرعات الصرف ترى أن ما تقوم به من نشاط ليس بغرض الاتجار أو تحقيق هامش ربـــح يخضـــع لضريبة المبيعات، فضلاً عن أن ثمن الماكينة أو قطع الغيار محمل بضريبة المبيعات والرسوم الجمركية التى تحملتها الهيئة عند الاستيراد، لذلك فقد طلبت الرأى من إدارة الفتوى لوزارة الرى والتى انتهت بكتابها رقم ٢١٧٦ المؤرخ ٢٠٠٣/١٠/١٨ إلى عدم صحة تسجيل الهيئة لدى مصلحة الضرائب على المبيعات، وإزاء ذلك فقد طلبتم الرأي من هيئة الجمعية العمومية.

ونفيد أن الموضوع عرض على الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بجلستها المعقودة بتاريخ ١٨من أكتوبر سنة ٢٠٠٦ م، الموافق ٢٥ من رمضان سنة ١٤٢٧ هـ ، فاستبان لها أن المادة (٣) من قانون الهيئات العامة الصادر بالقانون رقم ٦١ لسنة ١٩٦٣ تنص على أن : " **للهيئة العامة أن تتعاقد وتجرى جميع التصرفات والأعمال التى من شأنها تحقيق الغرض الذى أنشئت من أجله** " وان المادة (١) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ تنص على أن " **يقصد فى تطبيق أحكام هذا القانون بالألفاظ والعبارات الآتية : - التعريفات الموضحة قرين** كل منها ....

المكلف : الشخص الطبيعى أو المعنوى 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 صناعى سواء كان محلياً أو مستوردا .....

البيع : هو انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع ولو كان مستورداً إلى المشترى ويعد بيعاً فى حكم هذا القانون...أداء ثمن السلعة أو مقابل الخدمة سواء كان كله أو بعضه...

المستورد : كل شخص طبيعى أو معنوى يقوم باستيراد سلع صناعية أو خدمات من الخارج خاضعة للضريبة بغرض الاتجار.

المسجل : هو المكلف الذى تم تسجيله لدى المصلحة وفقاً لأحكام هذا القانون....." وأن المادة (٢) تنص على أن" **تُفرض الضريبة العامة على المبيعات على السلع المصنعة المحلية والمستوردة إلا ما استثنى بنص خاص.....**". فى حين تنص المادة (٦) على أن " **تستحق الضريبة بتحقق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين وفقا لأحكام هذا القانون..... كما تستحق الضريبة بالنسبة إلى السلع المستوردة فى مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بتحقق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية وتحصل وفقاً للإجراءات المقررة فى شأنها وتطبق فى شأن هذه السلع المستوردة القواعد المتعلقة بالأنظمة الجمركية الخاصة** المنصوص عليها فى قانون الجمارك وذلك فيما لم يرد به نص خاص فى هذا القانون ". وتنص المادة (١١) منه على أن " **تكون القيمة الواجب الإقرار عنها والتى تتخذ أساساً لربط الضريبة بالنسبة للسلع أو ما يؤدى من خدمات خاضعة للضريبة هى القيمة المدفوعة فعلا**

فى الأحوال التى يكـون فيها بيع السلعة أو تقديم الخدمة من شخص مسجـل إلى شخص آخر مستقل عنه وفقاً للمجريات الطبيعية للأمور ..... وبالنسبة للسلع المستوردة من الخارج فتقدر قيمتها فى مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بالقيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية مضافاً إليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة على السلعة .....". وتنص المادة (١٨) منه على أن " على كل منتج صناعى بلغ أو جاوز إجمالى قيمة مبيعاته من السلع الصناعية المنتجة محلياً الخاضعة للضريبة والمعفاة منها خلال الإثنى عشر شهرا السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون ٥٤ ألف جنيه.....

واستبان للجمعية العمومية أيضاً أن المادة (٢) من قرار رئيس الجمهورية رقم ١٥٨ لسنة ١٩٧٣ بشان ادماج الهيئة العامة لمشروعات الصرف المغطى بدلتا نهر النيل والهيئة المصرية العامة للصرف فى هيئة واحدة تسمى الهيئة المصرية العامة لمشروعات الصرف تنص على أن " تقوم الهيئة المصرية لمشروعات الصرف بالمساهمة فى تنمية الاقتصاد القومى فى مختلف الأعمال واوجه النشاط المتعلقة بقطاع الصرف على مستوى الجمهورية واتمام مشروعات تحويل الحياض والتوسع الزارعى على مياه السد العالى بالوجه القبلى وذلك عن طريق إجراء البحوث والدراسات وتنفيذ الأعمال اللازمة لتحقيق هذه الأغراض. وللهيئة فى سبيل ذلك مباشرة الاختصاصات الآتية:١- دراسة حالة الأراضى الزراعية بمنطقة الدلتا ومناطق تحويل الحياض وغيرها من المناطق المزروعة بالوجه القبلى، وتحديد مدى حاجتها إلى تنفيذ مشروعات الصرف الحقلى [المغطى والمكشوف] ووضع أولويات التنفيذ للمناطق المختلفة حسب حاجة كل منها. ٢- إجراء الأبحاث والدراسات الحقلية اللازمة لتصميم شبكات الصرف المغطى والإشراف على تنفيذ تلك الشبكات ٣- .... ٤- إجراء الأبحاث والدراسات الحقلية الخاصة بإعداد المعلومات والبيانات الضرورية لوضع تصميمات محطات طلمبات الصرف اللازمة للمناطق التى تقوم الهيئة بتنفيذ مشروعات الصرف بها ..... " وتنص المادة (٤) منه على ان " يكون لمجلس الإدارة السلطات اللازمة لإدارة شئون الهيئة وتحقيق أغراضها ويباشر على الأخص ما يأتى : ١- ..... ٢- إصدار القرارات واللوائح الداخلية المتعلقة بالشئون الفنية والإدارية والمالية للهيئة بعد أخذ رأى وزارة الخزانة ودون التقيد بالقواعد والنظم الحكومية. ٣- .... "

هذا فى حين تنص المادة (١) من من قرار رئيس مجلس إدارة الهيئة رقم ١٢٦٥ فى ١٩٩٥/١١/١٣ باعتماد التعديلات المقترحة باللائحة الأساسية للهيئة على أن " تقوم الهيئة المصرية لمشروعات الصرف بالمساهمة فى تنمية الاقتصاد القومى فى مختلف الأعمال واوجه النشاط المتعلقة بقطاع الصرف العام والصرف الحقلى والمغطى وصيانة شبكات الصرف العام والصرف المغطى وإحلال وتجديد شبكات الصرف المغطى وذلك عن طريق إجراء البحوث والدراسات وتنفيذ الأعمال اللازمة لتحقيق هذه الأغراض " و تنص المادة (٣) منه على أن " للهيئة فى سبيل مباشرة الاختصاصات الآتية : - ١- ..... ٢ - ..... ٦ - وضع الخطط الخمسية والسنوية للهيئة من صرف عام وصرف مغطى وتجديد الشبكات وأعمال الصيانة وبيان المساحات المستهدفة بالخطة وتحديد الآلات والمعدات اللازمة لتنفيذ هذه الخطة من ماكينات حفر ورص المواسير وماكينات غسيل شبكات الصرف المغطى اللازمة لاعمال صيانة شبكات الصرف المغطى اللازمة لاعمال صيانة الشبكات والحفارات ومحطات وقطع الغيار ..... ٧ - تدبير المعدات اللازمة لتنفيذ أعمال شبكات الصرف المغطى والصرف العام ومحطات الصرف وكذلك المعدات اللازمة لصيانة شبكات الصرف المغطى ..... وإعداد العقود والمواصفات الفنية وطرحها فى مناقصات عالمية ومحلية ". وتنص المادة (٦) من ذات القرار على أن " للهيئة أن تتعاقد وأن تجرى جميع التصرفات والأعمال التى من شأنها تحقيق الغرض الذى أنشئت من اجله وللهيئة فى سبيل اقتضاء حقوقها لدى الغير اتخاذ إجراءات الحجز الإداري " .

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم، وحسبما استقر عليه إفتاؤها، أن المشرع فى قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وضع تنظيما شاملاً للضريبة العامة على المبيعات، بين بمقتضاه السلع والخدمات الخاضعة للضريبة، فأخضع السلع المحلية والمستوردة والخدمات التى أورد بيانها الجدول المرافق للقانون لهذه الضريبة، بحيث تستحق الضريبة بتحقق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين بتحصيلها و توريدها . أما بالنسبة إلى السلع المستوردة فجعل استحقاق تلك الضريبة منوط بتحقق واقعة المنشئة للضريبة الجمركية. كما عرف المشرع السلعة بأنها كل منتج صناعى سواء كان محلياً أو مستوردا. حدد البيع بأنه نقلٌ للملكية أو أداء الخدمة من البائع ولو كان مستوردا إلى المشترى. وأخضع المشرع للضريبة ل شخص طبيعى أو معنوى يقوم باستيراد سلع صناعية أو خدمات من الخارج متى كان استيراده لها بغرض تجار فيها أياً كان حجم معاملاته. الأمر الذى يبين منه بجلاء، أن المشرع ربط دوماً فى نطاق الخضوع للضريبة امة على المبيعات بين الاستيراد والاتجار فيما يتم استيراده .

كما استظهرت الجمعية العمومية مما تقدم أيضا، وحسبما استقر عليه إفتاؤها، أنه من المقرر أن المرفق العام، كل مشروع تنشئه الدولة أو تشرف على إدارته، ويعمل بإنتظام وإطراد، مستعيناً بسلطات الإدارة لتوفير مهور بالحاجات العامة التى يتطلبها، لا بقصد الربح بل بقصد المساهمة فى صيانة النظام أو خدمة المصالح العامة

فى الدولة. ومن المقرر كذلك أن اضطلاع إحدى الأشخاص الاعتبارية العامة القائمة على مرفق ما بما هو موكول إليها من مهام الإدارة لهذا المرفق إشباعاً لحاجات الجمهور العامة فى هذا الشأن، إنما يكون بالأساس خدمة للصالح العام، بحسبان أن إنشاء المرفق لم يكن سوى إبتغاء هذا الصالح العام الذى يتصل بالمرفق العام الذى ينهض على إدارته، ويصب إجمالاً فى المنفعة العامة التى تكون هى المقصود الأوحد والأساسى من نشاطه، فإن العمل المؤدى وصولاً إلى ذلك، لا يعد فى حقيقته، أن يكون أداء إدارياً لواجب قانونى لا خيار للشخص الاعتبارى العام فى أدائه، إذ أنه مما يتصل بصالح المجموع الذى لا يحمل ارتباكاً او اضطراباً، ويستعصى بحكم ملزوميته عن تحمله بأعباء قد ترتب تعطله.

ولما كان ذلك، وكان رئيس الجمهورية قد أنشأ الهيئة المصرية العامة لمشروعات الصرف، لتساهم فى تنمية الاقتصاد القومى فى مختلف الأعمال وأوجه النشاط المتعلقة بقطاع الصرف على مستوى الجمهورية، بالنظر إلى أهمية الصرف الحقلى بعنصريه المغطى والمكشوف فى الحفاظ على جودة الأراضى الزراعية، والعمل على رفع إنتاجيتها. وناط بها دراسة حالة هذه الأراضى بمنطقة الدلتا ومناطق تحول الحياض وغيرها من المناطق المزروعة بالوجه القبلى، وتحديد مدى حاجتها إلى تنفيذ مشروعات الصرف الحقلى، ووضع أولويات التنفيذ للمناطق المختلفة، حسب حاجة كل منها، وإجراء الأبحاث والدراسات الحقلية اللازمة لتعميم شبكات الصرف المغطى، كما ناط بها تنفيذ مشروعات الصرف، سواء بمعرفتها أو بمعرفة من تتعاقد معه على التنفيذ من الغير تحت إشرافها، مع ما يقتضيه ذلك من قيام الهيئة بتدبير الآلات والمعدات التى تراها لازمة لتنفيذ هذه المشروعات، لتستخدمها بذاتها، أو لتمد بها المقاولين المتعاقد معهم لاستخدامها فى تنفيذ شبكة الصرف المتعاقد عليها، حسبما ينظمه العقد المبرم فى هذا الشأن. والهيئة المذكورة فيما تمارسه من نشاط فى هذا الخصوص، تهدف إلى أداء خدمة عامة، غايتها الحفاظ على جودة الأراضى الزراعية وحمايتها، والعمل على زيادة إنتاجيتها، بما ينعكس إيجاباً على الاقتصاد القومى. ومن ثم فإنه لا يتأتى قانوناً إسباغ وصف البيع على واقعة قيام الهيئة بتقديم ماكينات حفر ورص مواسير الحقليات وقطع غيارها للمقاول، بما يخضع هذه العملية للضريبة العامة على المبيعات، حيث أن ذلك يتم كجزء من الخدمة العامة المنوطة بالهيئة.

ولا ينال من ذلك أن الهيئة تحصل ثمن الماكينة من المقاول، إعمالاً للعقد المبرم معه، إذ أن ما تحصل عليه الهيئة فى هذا الشأن ، فى حقيقة الأمر لا يعد ثمناً، إنما هو مقابل ما تتيحه الهيئة للمتعاقد حتى يتسنى له تنفيذ عملية حفر ورص وتركيب مواسير الحقليات وفقاً للمواصفات المتفق عليها، يؤيد ذلك أن الماكينة تبقى على ملك الهيئة حتى الانتهاء من عملية التنفيذ، وإنه إذا كانت تؤول إليه بعد ذلك، فأنها تؤول إليه كماكينة مستهلكة، ليست الهيئة فى حاجة إليها، وإذ سبق إخضاع تلك الماكينات للضريبة على المبيعات بمناسبة قيام الهيئة باستيرادها، على ما يبين من الأوراق، فإن قانون الضريبة العامة على المبيعات بالنسبة لهذه الماكينات، يعفى

صارت مستعملة، يكون قد استنفد مجال تطبيقه عليها مما لا مجال معه البته للعودة إلى الحديث عن إخضاع ذات الماكينات وقطع الغيار المشار إليها لهذا القانون بمناسبة إنتقالها إلى المقاولين بعد تنفيذ بنود العقد، ما انفكت متمتعة بذات أوصافها التى خضعت وفقاً لها لهذه الضريبة للمرة الأولى ولم يجر إدخال أية عمليات تصنيعية عليها بالمعنى الذى حدده القانون المذكور فى المادة (١) منه، يؤيد ذلك أن الهيئة عند تسليم الماكينات المذكورة للمقاول لا تقوم بخصم قيمة ضريبة المبيعات السابق لها سدادها عند الإفراج الجمركى عنها.ومن ثم ينتفى مناط الخضوع والحالة هذه للضريبة العامة على المبيعات،ويضحى قيام مصلحة الضرائب المصرية (مصلحة الضرائب على المبيعات سابقاً) بتسجيل الهيئة المصرية العامة لمشروعات الصرف لديها فى الحالة المعروضة غير قائم على أساس صحيح من القانون .

لـــــــذلـــــــك

انتهت الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع إلى عدم صحة تسجيل الهيئة المصرية العامة لمشروعات الصرف لدى مصلحة الضرائب المصرية فى الحالة المعروضة وذلك على النحو المبين بالأسباب .

وتفضلوا بقبول وافر الاحترام ،

رئيس الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع

تحريراً فى : / / ٢٠٠٦

م./

المستشـــار / نبيل ميرهم

النائب الأول لرئيس مجلس الدولة