

بسم الله الرحمن الرحيم

رقم التبليغ:	١٩٥
بتاريخ:	٢٠١٤/٣/٥

مجلس الدولة

الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع

ملف رقم : ٣٢ / ٢ / ٤١١٧

السيد المهندس / الرئيس التنفيذي لهيئة تنمية واستخدام

الطاقة الجديدة والمتجددة.

خية طيبة وبعد...

اطلعنا على كتابكم رقم (٤٥٨) المؤرخ ٢٠١٢/٤/٧ بشأن عدم خضوع الهيئة فيما تستورده من سلع لازمة لتنفيذ مشروعاتها للضريبة العامة على المبيعات مع إلزام مصلحة الضرائب المصرية برد ما تقاضته من ضرائب على هذه السلع وإبراء ذمتها من الأقساط المتبقية.

وحاصل الوقائع - حسبما يبين من الأوراق - أن هيئة تنمية واستخدام الطاقة الجديدة والمتجددة تقوم في مجال اختصاصها بإنشاء العديد من مشروعات إنتاج الكهرباء من طاقة الرياح والطاقة الشمسية وغيرها من مصادر الطاقة الجديدة والمتجددة، ونظراً لما يتطلبه تنفيذ هذه المشروعات من آلات ومعدات فقد استوردتها من الخارج، حيث سددت الهيئة المستحق عليها من ضريبة جمركية في مرحلة الإفراج الجمركي، إلا أن مصلحة الضرائب المصرية حصلت مبالغ مالية عن هذه السلع كضريبة مبيعات في مرحلة الإفراج الجمركي وتحصل الباقي على عدة أقساط سنوية، ولما كان استيراد الهيئة لهذه المعدات وتلك الآلات ليس مبعثه الاتجار فيها، فقد طالبت الهيئة رئيس مصلحة الضرائب المصرية برد ما قامت المصلحة بتحصيله من ضرائب على هذه السلع وإبراء ذمتها من الأقساط المتبقية وعدم خضوعها مستقبلاً لهذه الضريبة، إلا أن المصلحة ارتأت إخضاع هذه السلع للضريبة العامة على المبيعات أياً كان الغرض من استيرادها؛ وإزاء ما تقدم عرضتم النزاع المائل.



ونفيد: أن الموضوع عُرض على الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بجلستها المنعقدة في ١ من يناير سنة ٢٠١٤م الموافق ٢٩ من صفر سنة ١٤٣٥هـ؛ فاستبان لها أن المادة الأولى من قانون إنشاء هيئة تنمية واستخدام الطاقة الجديدة والمتجددة رقم (١٠٢) لسنة ١٩٨٦ تنص على أن: " تنشأ هيئة عامة تسمى هيئة تنمية واستخدام الطاقة الجديدة والمتجددة تكون لها الشخصية الاعتبارية....."، وأن المادة (٢) من القانون ذاته تنص على أن: " تمارس الهيئة اختصاصها بالتنسيق مع الجهات المعنية في الدولة التي يتصل نشاطها بمجال الطاقة الجديدة والمتجددة وذلك على النحو الآتي:

- ١- حصر وتقويم مصادر الطاقة الجديدة والمتجددة والتخطيط لتنميتها واستخدامها في إطار السياسة العامة للدولة في مجال الطاقة. ٢- ٣- تحديد المجالات التي يتعين فيها استخدام مصادر الطاقة الجديدة والمتجددة بدلا من المصادر التقليدية وذلك بالتنسيق مع الجهات المعنية بالدولة.....
- ٤- القيام بتنفيذ مشروعات إنتاج واستخدام الطاقة الجديدة والمتجددة المبينة في البند السابق سواء بنفسها أو بالاشتراك مع غيرها أو أن تعهد بتنفيذها كلها أو بعضها إلى الغير سواء لحسابها أو حساب الغير....."، وأن المادة (٦) منه تنص على أن: " للهيئة في حدود موازنتها أن تستورد بذاتها أو عن طريق الغير دون ترخيص ما تحتاج إليه من المستلزمات والمواد والآلات والمعدات وقطع الغيار ووسائل النقل اللازمة لنشاطها وذلك طبقا للقواعد التي تحددها اللائحة الداخلية للهيئة"، كما تبين أن المادة الأولى من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ تنص على أن: " يقصد في 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 في هذا القانون، وكذلك كل مستورد لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة بغرض الاتجار مهما كان حجم معاملته.

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 مستورداً، إلى

المشتري.....

المنتج الصناعي: كل شخص طبيعي أو معنوي يمارس بصورة اعتيادية أو عرضية وبصفة رئيسية

أو تبعية أية عملية تصنيع.....



المستورد: كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم باستيراد سلع صناعية أو خدمات من الخارج خاضعة للضريبة بغرض الاتجار (قبل تعديل هذا التعريف بالقانون رقم ١٠٢ لسنة ٢٠١٢).

المسجل: هو المكلف الذي تم تسجيله لدى المصلحة وفقاً لأحكام هذا القانون....."، وأن المادة (٢) من ذات القانون تنص على أن: "تفرض الضريبة العامة على المبيعات على السلع المصنعة المحلية والمستوردة إلا ما استثنى بنص خاص....."، وأن المادة (٦) منه تنص 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. كما تستحق الضريبة بالنسبة إلى السلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية، وتحصل وفقاً للإجراءات المقررة في شأنها....."، وأن المادة (٢٣) منه تنص على أن: "للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع ما سبق سداده أو حسابه من ضريبة على المرودات من مبيعاته وما سبق تحميله من هذه الضريبة على مدخلاته....."، كما تبين لها أن المادة (٢٣) مكرراً منه المضافة بموجب المادة الثانية من القانون رقم (٩) لسنة ٢٠٠٥ تنص على أن: "للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة عن قيمة مبيعاته من السلع والخدمات ما سبق تحميله من هذه الضريبة على الآلات والمعدات وأجزائها وقطع الغيار التي تستخدم في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة خاضعة للضريبة، ويضع وزير المالية قواعد سداد الضريبة على الآلات والمعدات."، كما تبين لها أن المادة الأولى من القرار بقانون رقم (١٠٢) لسنة ٢٠١٢ بشأن تعديل بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ تنص على أن: "يستبدل بتعريف المستورد الوارد بالمادة (١) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ التعريف الآتي: المستورد: كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم باستيراد سلع صناعية أو خدمات من الخارج خاضعة للضريبة، أي كان الغرض من الاستيراد."

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم - وعلى ما استقر عليه إفتاؤها وأيده ما انتهت إليه المحكمة الدستورية العليا في حكمها الصادرين في الدعويين رقمي (٣) لسنة ٢٣ و (٢٨) لسنة ٢٧ قضائية دستورية بجلستي ٢٠٠٧/٥/١٣ و ٢٠٠٨/٣/٢ - أن المشرع بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ المشار إليه أخضع للضريبة العامة على المبيعات كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم باستيراد سلع صناعية



أو خدمات من الخارج للضريبة متى كان استيراده لها بغرض الاتجار فيها أيا كان حجم معاملاته، وبذلك تصيب الضريبة العامة على المبيعات التداول أو البيع أو الاتجار سواء تعلق ذلك بأعيان أو بمنافع، ومن ثم فإن الأصل أن السلع أو الخدمات المستوردة لا تخضع لهذه الضريبة لأن انتقال السلعة أو أداء الخدمة قد تم خارج إقليم الدولة وهي واقعة ما ينبغي للمشرع إخضاعها للضريبة ولذلك كان إخضاعه لها حال استيرادها بغرض الاتجار فيها أي في حالة الشراء من أجل بيعها ثانية وهو ما يجعل للمشرع منطقاً في إخضاعها للضريبة ويتفق والمفاهيم التي أوردها بالمادة (١) من قانون الضريبة العامة على المبيعات من كون البيع نقلاً للملكية أو أداء للخدمة من البائع ولو كان مستورداً إلى المشتري وأن المكلف يدخل في مفهومه كل مستورد لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة بغرض الاتجار وأن المستورد كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم باستيراد سلع صناعية أو خدمات من الخارج خاضعة للضريبة بغرض الاتجار الأمر الذي يبين منه بجلاء أن المشرع ربط دوماً في نطاق الخضوع للضريبة العامة على المبيعات بين الاستيراد والاتجار فيما يتم استيراده. والقول بغير ذلك يعد إخضاعاً للسلعة المستوردة للضريبة العامة على المبيعات مرتين: مرة لدى استيرادها ودخولها الإقليم الجمركي للدولة سواء تم استيرادها بقصد الاتجار فيها أو لغير ذلك أو تم عن طريق مستورد مكلف أو المستهلك مباشرة، ومرة أخرى لدى التصرف فيها داخل البلاد بمعرفة المكلف فضلاً عما يشوب ذلك من الخلط بين الضريبة العامة على المبيعات التي تستحق بواقعة البيع أو التداول أو الاتجار والضريبة الجمركية التي تستحق بواقعة دخول السلعة الإقليم الجمركي للدولة في حين أن كلا من الضريبتين مختلفتان ومتميزتان وأن النص على تحصيل الضريبة العامة على المبيعات بالنسبة إلى السلع المستوردة بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية ليس معناه أنها من جنس واحد وأنهما يستحقان بتحقيق واقعة واحدة هي دخول السلعة الإقليم الجمركي للدولة، وإنما استهدف المشرع من ذلك تيسير تحصيلها في حالة تحقق الواقعة المنشئة لها أصلاً وهي واقعة الاستيراد بغرض الاتجار.

كما استبان للجمعية العمومية أن المشرع بما أدخله على قانون الضريبة العامة على المبيعات من تعديل بموجب القانون رقم (٩) لسنة ٢٠٠٥ بإضافة المادة (٢٣) مكرراً - وأياً ما كان وجه الرأي فيما يحيطها من ظلال كثيفة من عدم المشروعية بمعناها الواسع لافتقارها لقواعد إنشاء الضريبة فيما يتعلق بإخضاع الآلات والمعدات لضريبة المبيعات من حيث تحديد المال الخاضع لها وأساس وقواعد ربطها وكيفية تحصيلها وقواعد تقادمها - لم يأت بجديد بشأن ضرورة توفر غرض الاتجار فيما يتم استيراده من آلات ومعدات لخضوع المستورد للضريبة على المبيعات، ذلك أن تعيين الالتزام الضريبي لا يستقيم منهجاً



إلا بالكشف عن جملة دلالات ومفاهيم عناصر هذا الالتزام، وبمطالعة عبارات المشرع في المادة (٢٣) مكرراً سألغة الذكر يبين استهلاله إياها بقوله: " للمسجل عند حساب الضريبة " بما ينبئ عن رغبته في حصر المخاطب بأحكامها في " المسجل " وهو المكلف وفقاً لأحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات والذي ما انفك غرض الاتجار فيما يتم استيراده من سلع شرطاً أساسياً لاعتبار المستورد مكلفاً معنياً بأحكام الضريبة العامة على المبيعات، كما حصر حكم هذه المادة أيضاً بعبارة " عند حساب الضريبة " وهو ما يفترض بدهاة خضوع السلعة للضريبة وهي لا تكون كذلك في حالة ورودها من الخارج إلا إذا كانت بغرض الاتجار.

كما استظهرت الجمعية العمومية من قوام النصوص القانونية التي أتى بها المشرع بالقرار بقانون رقم (١٠٢) لسنة ٢٠١٢ أن المشرع استبدل تعريف المستورد فجعله كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم باستيراد سلع صناعية أو خدمات من الخارج خاضعة للضريبة أياً كان الغرض من الاستيراد في حين أنه أبقى على مفهوم المكلف كما هو والذي يشمل المستورد لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة بغرض الاتجار مهما كان حجم معاملاته ومن ثم لا يمكن القول بأن تعديل تعريف المستورد الوارد بالقانون رقم (١٠٢) لسنة ٢٠١٢ المشار إليه قد نسخ تعريف المكلف الوارد بقانون الضريبة العامة على المبيعات، ذلك أن المشرع لم يكن ليغيب عنه هذا التأويل ولو أراد المشرع هذه النتيجة لكان نص صراحةً على تعديل تعريف المكلف أيضاً لو أراد بالفعل إخضاع السلع المستوردة أياً كان الغرض من استيرادها للضريبة ولا يجوز القول أن هدف المشرع الحقيقي هو إخضاع السلع المستوردة حتى لو لم ترد إلى البلاد بغرض الاتجار للضريبة فإن هذا القول مردود بأنه لا يجوز فرض ضريبة استنتاجاً ولو كان المشرع يرغب في ذلك فعلاً لما أعوزه النص عليه بنص واضح وصريح لا يحتمل لبساً لا أن يأتي بتعديل لتعريف ويترك التعريف الرئيسي في القانون وهو تعريف المكلف على حاله دون تعديل فالنصوص الضريبية يجب أن تكون جازمة في الخضوع لأحكامها والقول بغير ذلك يتعارض وطبيعة النصوص الضريبية وأصول الخضوع لها وقواعد تفسيرها صوتاً للمال الخاص وعدم التغول عليه دون سند صحيح من القانون.

وهدياً بما تقدم، ولما كان الثابت من الأوراق أن هيئة تنمية واستخدام الطاقة الجديدة والمتجددة تقوم في مجال اختصاصها بإنشاء العديد من مشروعات إنتاج الكهرباء من مصادر الطاقة الجديدة والمتجددة، والتي تستلزم استيراد مجموعة من المعدات والآلات اللازمة لتنفيذ تلك المشروعات وتشغيلها، الأمر الذي يغدو معه قيام مصلحة الضرائب على المبيعات بتحصيل ضريبة مبيعات على تلك المعدات



والآلات في مرحلة الإفراج الجمركي مع تقسيط باقي قيمة الضريبة على أقساط سنوية أمراً مخالفاً لصحيح حكم القانون لعدم خضوع الهيئة ابتداءً لأحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات وذلك لانتفاء غرض الاتجار لدى الهيئة فيما تقوم باستيراده من سلع لازمة لتنفيذ مشروعاتها ومن ثم انتفاء صفة المكلف فيها مع ما يقتضيه ذلك من وجوب استردادها لما سدده لمصلحة الضرائب المصرية تحت مسمى هذه الضريبة من دفعات مقدمة أو أقساط سنوية وإبراء نمتها من المتبقي منها.

لذلك

انتهت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع، إلى عدم خضوع هيئة تنمية واستخدام الطاقة الجديدة والمتجددة فيما تستورده من سلع لازمة لتنفيذ مشروعاتها لقانون الضريبة العامة على المبيعات مع رد ما سبق سداده تحت مسمى هذه الضريبة وإبراء نمتها من المتبقي من أقساط وذلك على النحو المبين بالأسباب.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

رئيس

الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع

عصام الدين عبد العزيز جاد الحق

النائب الأول لرئيس مجلس الدولة

رئيس

المكتب الفني

شريف الشاذلي

نائب رئيس مجلس الدولة

