مسائلة الرحمن الرحيم

مجلس الدولة
الجمعية العمومية لقسمي الفنوي والتشريع

ملف رقم: ٣٣ / ٢٢ / ٢٠٧٩

السيد الأستاذ/ رئيس مجلس إدارة الهيئة العامة لنقّل الركاب بمحافظة الإسكندرية

في تطبيق واجب...

اطلعنا على كتابكم المؤرخ ٢٠١٢/٢/٨ بشأن إعادة عرض النزاع القائم بين الهيئة ووزارة المالية (مصلحة الضرائب المصرية) حول إلزام الأخيرة برد مبلغ (١١٢٣٧٨) جنيهًا والفوائد القانونية حتى تاريخ السداد.

وحاصل الوقائع - حسبما بين من الأوراق - أن الهيئة العامة لنقّل الركاب بمحافظة الإسكندرية رخصت بموجب الترخيص رقم (١٩٤٢/٩/١٩٣٠) للمكتب العلمي العربي بlayan مواقع الإعلان الخاصة بالهيئة خلال الفترة من ١/٢/١٩٩١ حتى ٣٠/٢/١٩٩١. كما رخصت الهيئة لمؤسسة أخبار اليوم بذات النشاط بموجب عدة تراخيص بدأت من ١/٢/١٩٩١ حتى ٣٠/٢/١٩٩١، وقد حصلت مصلحة الضرائب المصرية من الهيئة مبلغ (١٢١٨) جنيهًا ضريبية مبيعات عن هذا النشاط حتى ٣٠/٦/٢٠٠٢ فأفرقت الهيئة الدعوي رقم (١٩٣١) و(١٩٣٠) لسنة ١٩٩١ كاملة بإداري بالإسكندرية بطلب إلزام مؤسسة أخبار اليوم والمكتب العلمي العربي بسداد الضرائب المذكورة والضريبة الإضافية والتعويضات حيث قضت المحكمة بجلسة ٢٣/١/٢٠٠٠ برفض الدعوى الثانية وقضت بجلسة ٢٢/٣/٢٠١٣ برفض الدعوى الأولى ولم يتم الطعن على هذين الحوينين، وقد تأسس الحكم الأول على سنة ١٠٩/٢٠٠١ بترخيص الديدجية الرائدة وزارتًا بروفglassي التي ف밖에 في ٢٢/٦/٢٠٠٣، وينتهي في ٢٠/٦/٢٠٠٣، والذي يدخل ضمن خدمات التشغيل للغير المراد قرين المسألة رقم (١١) من الجدول رقم (٢) المرافق لقانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٧١، وقانون الإسكان، وقد قضي بعدم دستورية تلك الادارة، وما تضمنتها المادة الثانية من القانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢، مع مراعاة الأثر الكاذب للضريبة على المبيعات.
على نحو ما سلف البيان، الأمر الذي ينهر معه سند مطالبة الهيئة المدعية للمكتب العلمي العربي المدعى عليه، خاصة وأن واقعة استحقاق الضريبة المشار إليها قد نشأت وانتقلت قبل 22/4/2002 بتاريخ العمل بالقانون (11) لسنة 2002 باعتباره تجريداً وليس تفسيراً تشريعيًا، وتغدو الدعوى غير قائمة على أساس صحيح من القانون خليفة بالرفض، ولا ينال من وجود هذا الحكم قيام الهيئة المدعية بسداد قيمة تلك الضريبة إلى مصلحة الضرائب على المبيعات، إذ أن الهيئة وأنشأت في الرجوع على المصلحة في استرداد هذا المبلغ بالطرق والإجراءات المقررة في هذا الشأن.

تتابع الفتوى ملف رقم: ٢٢٧٩/٢/٢

وفي معرض ردها على النزاع أفادت وزارة المالية أن السيد الوحيد للهيئة في استرداد المبلغ المطالب به هو حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم (٢٣٤) لسنة ١٣٢٢ قضائية دستورية الصادر بجلسة ١٠/٨/١٣٢٢ وأن المادة (٤٧) من قانون المحكمة الدستورية العليا الصادر بالقانون رقم (٤٨) لسنة ١٩٧٩ تجعل أثر الحكم بعدم دستوري النص الضريبي مباشرةً بحيث يسري على المستقبلي ولا ينصرف إلى الماضي إلا للمدني في الدعوى الدستورية وهو غير المتوفر بالنسبة للهيئة.
وتفيد أن النزاع عرض على الجمعية العمومية لقسمية الفتوى والتشريع بجلساتها المتقدمة في ٥ من فبراير عام ٢٠١٤م الموافق ٥ من ربيع الثاني عام ١٣٣٥هـ فتبين لها أن المادة (١٨١) من القانون المدني تنص على أن: "١- كل من تسلم على سبيل الوفاء ما ليس مستحقًا له وجب عليه رده.." وتنص المادة (١٨٢) من القانون ذاته على أن: "يسح بسترداد غير المستحق إذا كان الوفاء قد تم تنفيذه لالتزام لم يتحقق سبب أو لالتزام زال سببه بعد أن تحقق..."

كما استعراضت الجمعية العمومية المادة (١٠١) من قانون الإثبات في المواد المدنية والتجارية الصادر بالقانون رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٨ التي تنص على أن: "الأحكام التي جازت قوة الأمر القضائي تكون حجة فيما فصلت فيه من الحقوق، ولا يجوز قبول دليل ينفغي هذه الحجة..." كما استعرضت قانون مجلس الدولة الصادر بالقانون رقم (٤٧) لسنة ١٩٧٩ الذي تنص المادة (٥) منه على أن: "لا يترتب على الطعن أمام المحكمة الإدارية العليا وقت تنفيذ الحكم المطعون فيه إذا أدركت دائرة فحص الطعون وغير ذلك..." وفي المادة (٥٢) على أن: "تسرى في شأن جميع الأحكام، القواعد الخاصة بقوة الشيء المحكوم فيه، على أن الأحكام الصادرة بالإلغاء تكون حجة على الكافة".

كما استبان للجمعية العمومية أن قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ ينص في المادة (٢) منه 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..." وتنص المادة (٣) منه، قبل تعديلها بالقانون رقم (٢) لسنة ١٩٩٧ على أن: "يكون سعر الضريبة على السلع، ١% وذلك عدا السلع المبينة في الجدول رقم (١) المرافق فيكون سعر الضريبة على النحو المحدد 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 المرافقين رقمي (١)، (٢) المرافقين..." واستنادًا للمادة (٣) آنف الذكر، قبل تعديلها، أصدرت رئيس الجمهورية القرار رقم (٧٧) لسنة ١٩٩٢ بتعديل الجدولين المرافقين لقانون الضريبة العامة على المبيعات.
المشكلة، ونص هذا القرار في المادة الثانية منه على أن: تضاف إلى الجدول رقم (2) المرافق للقانون رقم (11) لسنة 1991 الخدمات الاوتوتاد بالكشفر حرف (ب) المرفق بهذا القرار. وقد تضمن هذا الكشف قريباً البنود رقم (11) خدمات التشغيل للغير بفئة ضريبية (10%).

وإلاستبان للجمعية العمومية أيضاً أنه بتاريخ 2/9/1997، صدر القانون رقم (2) لسنة 1997 دوماً أنه يعدل بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات المشرع إليه، ونص في المادة (3) منه على أن:

"الانتفاوًا من 5/3/1992: أولاً: .. ثانياً: تعديل فئة الضريبة الوراثية قريب المخصص رقم (3) من الجدول رقم (2) المرافق للقانون رقم (11) لسنة 1991 المشترائية، تكون (10%); وتضاف إلى هذا الجدول الخدمات الوراثية بالجدول (هـ) المرفق بهذا القانون، وقد تضمن الجدول (هـ) المرافق لهذا القانون قريب المخصص رقم (11) خدمات التشغيل للغير بفئة ضريبية (10%)), كما نص هذا القانون في المادة (11) منه على أن تلغى قرارات رئيس الجمهورية أرقام (180) لسنة 1991 و(204) لسنة 1991 و(77) لسنة 1992... وذلك اعتبارًا من تاريخ الخɓل بكفتها، ونص في المادة (12) منه على أن:

تلغى الفقرات الثلاثة والرابعة من المادة (3) من قانون الضريبة العامة على المبيعات ...


من القانون رقم (11) لسنة 2002 المشار إليه والذي ينص على أنّه: "مع مراعة الآثار الكاذبة لهذا القانون".

وأستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم أن المشرع ألزم كل من تسمل على سبيل الوفاء

ما ليس مستحقاً له رد ما أخذ به دون حق إلى الموالف، وهذا تطبيق خاص للقاعدة العامة في الإشراف

بلا سبب لأن التزام من حصل له الوفاء بالرد لا يقوم على فعل صادر عنه، ولا أنه باستيفائه

ما لا حق له فيه يكون قد أثرى على حساب الموالف بدون سبب، فالأمر يتعلق بوفاء تخفيف أحد أركانه

وهو ركن السبب، فتفخف السبب هو الذي يجعل الوفاء دفعاً لذين غير مستحق يستوى في ذلك

أن يكون هذا السبب لم يتحقق أو يكون قد زال بعد أن تحقق.

كما أستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم أن حجة الأمر المقضي، تعني أن للحكم حجة

فيما بين الخصوم وبالنسبة إلى الحق ذاته محلة وسبب، ويقتضىها يمتنع إعادة طرح النزاع في المسألة

المقاضي فيها في دعوى أخرى بشرط أن تكون هذه المسألة واحدة في الدعويين، وأن يكون الطرفان

قد تائفوا فيها في الدعوى الأولى واستقرت حقيقتها بينهما في الحكم الأول استقرارًا جامعًا مانعًا،

 وأن يكون هي ذاتها الأساس فيما يدعو به في الدعوى الثانية بين نفس الخصوم، والأصل أن تثبت

هذّة الحجة لمنطوق الحكم دون أسبابه، إلا أن هذه الأسباب تكون لها الحجة إذا ارتبطت ارتبطاً وثيقاً

بمنطوق الحكم، بحيث لا يقدم المنطوق بغير هذه الأسباب، وثبتت الحجة لكل حكم قطعي

حتى لو كان قابلًا للطعن عليه بطرق الطرق العادية، فيبقى الحجة قانسة طالما ظل الحكم قائماً،

فإذا طعن فيه بطريقة اعتيادية كاستناد أوقفت حبجته، فإذا ألغى زال وراثته حبجته، أما إذا تأيد

ولم يعد قابلًا للطعن عليه بطرق الطرق العادية بقية له حجة الأمر المقضي وأضيفت عليها قوة الأمر المقضي

وهي المرتبطة الأولى التي يصل إليها الحكم القضائي إذا أصبح نهائياً غير قابل للطعن عليه بطرق من طرق

الطعن العادية، ومن ثم تبين أن كل حكم حاز قوة الأمر المقضي يكون حتماً حاسزاً لحجة الأمر المقضي

والعكس صحيح، فقوة الأمر المقضي أصل وأعم من حجة الأمر المقضي، وتظهر هذه الحقيقة

و_dispatcher Entrepreneur عند تأمل صياغة نص المادة (101) من قانون الإثبات "الأحكام التي حازت قوة الأمر المقضي

تكون حجة...".

وحيث إنه ولكنن كانت هذه القاعدة العامة في الأحكام القضائية، إلا أن المشرع في المادة (52)

من قانون مجلس الدولة أفرد جميع أحكام مجلس مجلس الدولة - القطاعية - بحكم خاص، حيث جعله

بمختلف درجاتها تحوز قوة الأمر المقضي بمجرد صدورها وهذه القوة تشمل في طياتها

التي لا تقتصر في الأحكام الصادرة بالإلغاء على أطراف الدعوى مثل باقي الأحكام، وإنما ينطوي على تكامل
کما يحتاج بها من الكافية، نظرًا لأن جمعية الأحكام الصادرة بالإلغاء جمعية عينية كنتيجة طبيعية
لإعدام القرار الإداري في دعوى هي في حقيقتها اختصاص له في ذاته.

كما استظهرت الجمعية العمومية - وعلى ما جرى عليه إقتراحها - أن الأحكام القضائية الفناعية الصادرة عن محكمة مجلس الدولة تفرض نفسها كعنوان للحقيقة، يلزم تنفيذها نزولاً على قوة الأمر
المقاضي الثابتة لها قانوناً، تكون قوة الأمر المقاضي التي أكتسبها الحكم تعزى على اعتبارات النظام العام،
بما لا يسوغ به قانوناً - مع نهاية الحكم - إعادة مناقشتها، وإنما التماسك بما قضى به لأنه عناوين
الحقيقة، حتى لو طعن فيه فلا يترتب على الطعن وفق تنفيذ الحكم المطعون فيه إلا إذا أمرت دائرة فحص
الطعون أو المحكمة على حسب الأحوال غير ذلك، وأن مقاضاة تنفيذ الحكم المقصود لقوة الأمر المقاضي
أن يتم تنفيذه بالمدية التي عينه الحكم، فيجب أن يكون التنفيذ كاملاً غير متوقف، وأن يتم على الأساس
الذي أقام عليه الحكم قضائياً ، فلا بد أن يكون التنفيذ موزوناً بميزان القانون من جميع النواحي والآثار،
حتى تعود الأمور إلى نصابها القانوني الصحيح وصولاً إلى الترسيق القضائية التي ينشدها من أجلاً لمحاكم
مجلس الدولة.

وأستعرضت الجمعية العمومية ماستقر عليه إقتراحها، من أن المشرع أنه قانون الضريبة العامة
على المبيعات الصادر بالقانون رقم (11) لسنة 1991، وضع تنظيمًا شاملًا لهذه الضريبة، عين بمقتضى
السلع الخاضعة لها بالوصف، وعين الخدمات بطريق التقرير العيني، قام بعرض للضريبة، سواء تلك
الخدمات التي نص عليها تحديداً في الجدول رقم (2) المرافق للقانون، ومنها خدمات التشغيل للغير،
والواردة قريباً المسلسل رقم (11) من هذا الجدول، والتي أضيفت إليه إبتداءً بموجب قرار رئيس
الجمهورية رقم (72) لسنة 1992، المعقول به بدءاً من 5/3/1992، ثم صدر بعد ذلك القانون رقم (7)
لسنة 1997 المشار إليه بإضافتها، بدءاً من التاريخ ذاها، وإلغاء قرار رئيس الجمهورية آنفة الذكر،
بقصد تعديل الأداة التشريعية لفرض الضريبة العامة على المبيعات على هذه الخدمات، لتكون القانون
بدلاً من قرار رئيس الجمهورية، لتجنب القضاء بعدم الدستورية.

كما استعرضت ما استقر عليه ذلك الإقتراح قبل صدور القانون رقم (11) لسنة 2002 سالف الذكر،
من أن عبارة "خدمات التشغيل للغير" المشار إليها لا تشتمل على أي خدمة لم ترد في جملة الخدمات
المبينة في الجدول رقم (2) بحسب هذه العبارة من العلوم المصمود بها الخصوص، حيث خص المشرع
مفهوم الخدمة بأنها كل خدمة ترد بالجدول رقم (2) بما يغطي عزوها عن تعريف الخدمات بالفهوم العام المجرد
سائلاً نهج إطلاق اسم معين لكل خدمة يري شمول الضريبة لها، ذاك الأمر يتغذى به الخدمة حصراً.
في الجدول المرافق للقانون، مما يتعين معه تفسير عبارة خدمات التشغيل للغير تفسيراً دقيقاً عندما

الخدمة على الصحة والضيوضة وبعد عن اللبس والشعر والتعرفات الجامعة، فإذا ما نص في الجدول رقم (2) المذكور على عبارة خدمات التشغيل للغير فيجب تفسيرها في إطار السياق العام لملزمة الخدمات المبينة في الجدول رقم (2).

واستثمرت الجمعية العمومية أيضاً مما تقدم، أن المشروع حسبماً منه للخلف الدائري حول مدى شمول عبارة "خدمات التشغيل للغير" سالفية الذكر، لبعض الخدمات التي لم ترد ضمن الجدول رقم (2) المشار إليه، لاسيماً وقد صدرت بعض الأحكام القضائية عن كل من محكمة النقض، والمحكمة الإدارية العليا بمجلس الدولة، بشمل هذه العبارة لخدمة المقاولات وخدمات أخرى، فقد تناول تلك العبارة بالتفصيل بموجب القانون رقم (11) لسنة 2002 المشترفي، محذراً الخدمات التي تشملها على سبيل الحصر، ومتبعاً في هذا التحديد أسلوب التقدير العيني الذي انتهى قانون الضريبة العامة على المبيعات في بيانه للخدمات الخاضعة للضريبة، وذلك على النحو الذي سبق للجمعية العمومية أن أتقن واستمتعت به.

وبذلك تكون هذه الخدمات قد صارت خاضعة للضريبة العامة على المبيعات قانوناً بدأ من تاريخ إضافية عبارة "خدمات التشغيل للغير" إلى الجدول رقم (2) المرافق لقانون الضريبة العامة على المبيعات المشار إليه، إجمالاً لأنثر الكاشف لقانون رقم (11) لسنة 2002، طبقة لما نصت عليه المادة الثانية منه في صدرها.

ولما كان ذلك، وكانت المحكمة الدستورية العليا في جلستها المنعقدة بتاريخ 10/04/2007 قد قضت في القضية رقم (232) لسنة 26 قضائية - دستورية، بعدم دستورية عبارة "خدمات التشغيل للغير" سالفية الذكر، لما شابها من غموض، وعدم تحديدها للبناء القانوني للضريبة على نحو يحقق به علم المكلفين به يقيناً، وهو ما يتعرض وأحكام الدستور، كما قضت بعدم دستورية عبارة "مع مراجعة الأثر الكاشف لهذا القانون" الواردة بصدر المادة الثانية من القانون رقم (11) لسنة 2002 المشار إليه، لما تضمنته من أثر رجعي يصادم التوقع المشروع من جانب المكلفين بداء الضريبة العامة على المبيعات، وذلك كله على التفصيل الذي عرضاه الحكم، ومن ثم فإن الأحكام التي أوردها القانون رقم (11) لسنة 2002 المشار إليه لا تطبيق على الوقائع السابقة على تاريخ العمل بأحكام هذا القانون في 22/4/2002.

وحيث إن الضريبة العامة على المبيعات من الضرائب غير المباشرة التي يتحمل عبئها في النهاية مستهلك السلعة أو متلقى الخدمة ويكون على بائع السلعة أو مؤدي الخدمة تحصيل هذه الضريبة وتوريدها للمصلحة وذلك على سبيل الوساطة المزدومة.

وحيث إن الثابت بالأوراق أن الهيئة العامة لنقل الركاب بمحافظة الإسكندرية في مجال علاقتها بالمكتب العلمي العربي ومؤسسة أخبار اليوم تعد هي مؤدي الخدمة المكلف بتحصيل وتوريدها للضريبة.
المبيعات في حالة استحقاقها ابتداءً، أما المكتب والمؤسسة المذكورين فيما متاقت الخدمة المتحمل النهائي
بعبء الضرائب العامة على المبيعات في حالة استحقاقها.

وحيث إن الترخيصين الصادرين من الهيئة للمكتب والمؤسسة المذكورين تما قبل صدور القانون
رقم (11) لسنة 2002 المشار إليه، وقد استقر إفتاء الجمعية العمومية في المجال الزمني السابق على
صدور القانون رقم (11) لسنة 2002 على عدم شمول عبارة خدمات التشغيل للغير أي خدمة لم برده لها
ذكر صريح في الجدول رقم (2) المرافق لقانون الضريبة العامة للمبيعات وقد قضت محكمة القضاء
الإداري برفض دعوى الهيئة ضد المكتب العلمي وموضوعة أخبار اليوم بإلزامهما بإدامة ضريبة المبيعات
عن التشغيل محل النزاع المالطئ ومن ثم نزولا على حجب هذا القضاء وصدعا بقوة الأمر المقضي
التي يتمتع بها هذا القضاء لاسيما وقد صار باشا بعد الطعن عليه أمام المحكمة الإدارية العليا في المواعيد
المعقرة قانوناً نحو الثابت بالأوراق. فقد انتقى سندي إلزام تمتلك الخدمة (المكتب والمؤسسة)
ابتداء بادأ هذه الضريبة فينتفي سندي إلزام الهيئة (المكلف) بالتحصيل والتحويل لمصلحة الضرائب المصرية.

واضاء إنهاء ركن السبب في الوقف فإلى مصلحة الضرائب المصرية تكون قد حصلت
على ما ليس مستحقاً لها، فمن ثم يتعين عليها والحال كما كرد مبلغ (12475) جنيهما
إلى الهيئة العارية دون الفوائد القانونية عن تلك المبالغ تطبيقاً لما جرى عليه أثناء الجمعية العمومية
من عدم جواز المطالبة بالفوائد القانونية فيما بين الجهات الإدارية.

ولا يزال من ذلك ما دفعت به مصلحة الضرائب المصرية بشأن النزاع المطال ممن أنه لا يجوز
رد المبلغ محل النزاع لما ينتفي عليه ذلك من إعمال الأثر الرجعي لحكم المحكمة الدستورية العليا
بالموافقة لقانون المحكمة الدستورية العليا بشأن النصوص الضريبية، فإن ذلك مردد عليه
أولاً: بأن حكم المحكمة الدستورية العليا المشار إليه قضى بعدم دستورية عبارة خدمات التشغيل للغير
الواردة قرين المسلسل رقم (11) من الجدول رقم (2) المرافق لقانون الضريبة العامة على المبيعات
الصادر بالقانون رقم (11) لسنة 1991 معال بالقانون رقم (2) لسنة 1997، وقد استقر الأمر
في إفتاء الجمعية العمومية قبل صدور القانون رقم (11) لسنة 2002 على عدم شمول هذه العبارة
لأي خدمة لم برده لها ذكر صريح بالجدول رقم (2) المرافق لقانون الضريبة العامة على المبيعات المشار إليه
- كما في حالة المروضة - ومن ثم لا يزال إبادلة حالة الأثر الرجعي لأن استرداد المبلغ في الحالة الماثئة
ليس أثراً للحكم بعدم الدستورية وإما نتيجة لعدم الخوض للضريبة قبل العمل بالقانون رقم (11) لسنة
2002، ثانياً: فإن المحكمة الدستورية العليا قضت في حكمها المشار إليه بعدم دستورية صدر بالقانون
من القانون رقم (11) لسنة 2002 المشار إليه والذي ينص عليه: "مع مراعاة الأثر الكافح بين القانون"
لم تتنضم هذه العبارة من أثر رجعي ومن ثم فإن القانون رقم (11) لسنة 2002 يطبق بأثر فوري ومبشر
على الوقائع التي نشأت بعد العمل بأحكامه في 22/4/2002، وحيث إن العملية في الحالة المذكورة
نشأت قبل صدور القانون رقم (11) لسنة 2002 - وذلك على فرض شمول هذا القانون للخدمة
محل النزاع الممثل - وهو الأمر الذي يضحي معه ما تتذوق به مصلحة الضرائب المصرية ليس لـه محل
من الواقع أو القانون.

لذا ن人力

انتهت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع إلى إلزام مصلحة الضرائب المصرية
بمر مبلغ (161/245) جنيه إلى الهيئة العامة لنقل الركاب بمحافظة الإسكندرية;
وذلك على النحو المبين بالأسباب.

والسلام عليك ورحمة الله وبركاته

تصدر في: 3/6/2015

رئيس
المكتب الفني
مستشار
الiblym المدير عبد العزيز جاد الحق
النائب الأول لرئيس مجلس الدولة

رئيس
المجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع

قاضي
مستشار
شريف الشساوى
نائب رئيس مجلس الدولة

ممنز