

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

مجلس الدولة

الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع

رقم التبليغ:	٧٢٧
بتاريخ:	٢٠١٤/١٠/٢١

ملف رقم : ٣٢ / ٢ / ٤١١٩

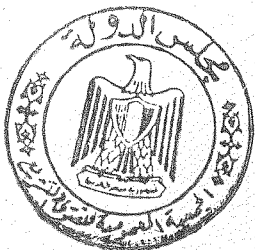
**السيد اللواء/ مساعد أول وزير الداخلية**

**رئيس مجلس إدارة صندوق مشروعات أراضى وزارة الداخلية**

تحية طيبة وبعد ...

اطلعنا على كتابكم رقم (٥٢٤) المؤرخ ٢٠١٢/٣/١٠ بشأن إلزام مصلحة الضرائب المصرية برد مبلغ (٧٥٤٦٥٠,٧٢) جنيهاً إلى صندوق مشروعات أراضى وزارة الداخلية مع إلزام المصلحة بسداد الفوائد القانونية المقررة عن هذا المبلغ.

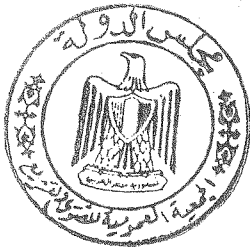
وحاصل الوقائع - حسبما يبين من الأوراق - أن الصندوق تعاقد بتاريخ ١٩٩٣/٩/٧ مع شركة وادي النيل للمقاولات؛ لإنشاء عدد (٣١) عمارة سكنية بمدينة نصر؛ وتحدد ثمن المقولة بمبلغ (١٩٨٩٨٤٢٢) جنيهاً، فطلبت المصلحة من الشركة سداد الضريبة العامة على المبيعات؛ وخشية اتباع إجراءات الحجز الإداري ضدها اضطرت الشركة فى ٥/٣٠ و ٦/١٠ عام ١٩٩٦ إلى دفع مبلغ (٧٥٤٦٥٠,٧٢) جنيهاً إلى المصلحة سداداً للضريبة المطلوبة. وبتاريخ ٢٠٠٣/١٢/٦ أقامت الشركة الدعوى رقم (٢٣٣٢) لسنة ٢٠٠٣ أمام محكمة جنوب القاهرة الابتدائية ضد الصندوق؛ طالبة إلزامه برد المبلغ المشار إليه مع الفوائد القانونية والتعويض؛ وذلك على سند من أن الصندوق هو متلقي الخدمة والملمزم قانوناً بسداد دين الضريبة العامة على المبيعات؛ فقضت المحكمة بإلزام الصندوق برد ما سدده الشركة إلى مصلحة الضرائب مع الفوائد القانونية ورفض طلب التعويض؛ فطعن الصندوق



على هذا الحكم بالاستئناف رقم (١٤٦١/١٢٧اق) أمام محكمة استئناف القاهرة؛ فقضت بجلسة ٢٠١١/٧/٤ برفض الطعن وتأيد الحكم الطعون فيه؛ وإزاء ذلك فإنكم تطلبون إلزام مصلحة الضرائب المصرية برد المبلغ المشار إليه والفوائد.

ونفيد أن النزاع عُرض على الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بجلستها المعقودة في ١٥ من يناير سنة ٢٠١٤م، الموافق ١٣ من ربيع أول سنة ١٤٣٥هـ؛ فتبين لها أن المادة (١٨١) من القانون المدنى تنص على أن: "١- كل من تسلم على سبيل الوفاء ما ليس مستحقاً له وجب عليه رده...". وتنص المادة (١٨٢) من القانون ذاته على أنه: "يصح استرداد غير المستحق إذا كان الوفاء قد تم تنفيذاً للالتزام لم يتحقق سببه أو للالتزام زال سببه بعد أن تحقق".

كما استبان للجمعية العمومية أن قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١، ينص فى 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 (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..."، واستناداً للمادة (٣) آنفة الذكر، قبل تعديلها، أصدر رئيس الجمهورية القرار رقم (٧٧) لسنة ١٩٩٢ بتعديل الجدولين المرافقين لقانون الضريبة العامة على المبيعات المشار إليه، ونص هذا 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%).



واستبان للجمعية العمومية أيضا أنه بتاريخ ١٩٩٧/١/٢٩ صدر القانون رقم (٢) لسنة ١٩٩٧ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات المشار إليه، ونص في المادة (٣) منه 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) المرفق لهذا القانون قرين المسلسل رقم (١١) خدمات التشغيل للغير بفئة ضريبية ١٠%، كما نص هذا القانون في المادة (١١) منه على أن: "تلغى قرارات رئيس الجمهورية أرقام (١٨٠) لسنة ١٩٩١ و(٢٠٦) لسنة ١٩٩١ و(٧٧) لسنة ١٩٩٢... وذلك اعتباراً من تاريخ العمل بكل منها"، ونص في المادة (١٢) منه على أن: "تلغى الفقرتان الثالثة والرابعة من المادة (٣) من قانون الضريبة العامة على المبيعات..."

كما استبان لها أنه بتاريخ ٢٠٠٢/٤/٢٠ صدر القانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢ بتفسير بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ ونشر بالجريدة الرسمية بالعدد (١٦) مكرراً بتاريخ ٢٠٠٢/٤/٢١، ونص في المادة الأولى منه 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 التي تؤدي للغير باستخدام أصول أو معدات مورد الخدمة المملوكة له أو للغير ويتم تشغيلها بمعرفة مورد الخدمة أو قوة العمل التابعة له أو تحت إشرافه، وهي جميع أعمال التصنيع بما في ذلك تشغيل المعادن، وأعمال تغيير حجم أو شكل أو طبيعة أو مكونات المواد، وأعمال تآجير واستغلال الآلات والمعدات والأجهزة، وأعمال مقاولات التشييد والبناء..."، ونصت المادة الثانية منه على أن: "مع مراعاة الأثر الكاشف لهذا القانون، ينشر هذا القانون في الجريدة الرسمية ويعمل به من اليوم التالي لتاريخ نشره"، وبتاريخ 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)



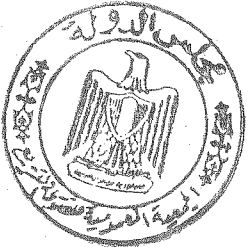
من القانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢ المشار إليه والذي ينص على أنه: "مع مراعاة الأثر الكاشف لهذا القانون".

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم أن المشرع ألزم كل من تسلم على سبيل الوفاء ما ليس مستحقاً له رد ما أخذه بدون حق إلى الموفى، وهذا تطبيق خاص للقاعدة العامة فى الإثراء بلا سبب لأن التزام من حصل له الوفاء بالرد لا يقوم على فعل صادر عنه، ولأنه باستيفائه ما لا حق له فيه يكون قد أثرى على حساب الموفى بدون سبب، فالأمر يتعلق بوفاء تخلف أحد أركانه وهو ركن السبب، فتخلف السبب هو الذى يجعل الوفاء دفعا لدين غير مستحق يستوى فى ذلك أن يكون هذا السبب لم يتحقق أو يكون قد زال بعد أن تحقق.

واستعرضت الجمعية العمومية ما استقر عليه إفتاؤها، من 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 العيني، 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، والتى أضيفت إليه ابتداءً بموجب قرار رئيس الجمهورية رقم (٧٧) لسنة ١٩٩٢، المعمول به بدءاً من ١٩٩٢/٣/٥، ثم صدر بعد ذلك القانون رقم (٢) لسنة ١٩٩٧ المشار إليه بإضافتها، بدءاً 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.

كما استعرضت ما استقر عليه ذلك الإفتاء، قبل صدور القانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢ سالف الذكر، من أن عبارة "خدمات التشغيل للغير" المشار إليها لا تشمل على عقود المقاولات، ومن ثم فإن هذه العقود لا تخضع للضريبة العامة على المبيعات.

واستظهرت الجمعية العمومية أيضاً مما تقدم، أن المشرع حسماً منه للخلف الدائر حول مدى شمول عبارة "خدمات التشغيل للغير" سالفة الذكر، لعقود المقاولات، لاسيما وقد صدرت بعض الأحكام القضائية



عن كل من محكمة النقض، والمحكمة الإدارية العليا بمجلس الدولة، بشمول هذه العبارة لخدمة المقاولات في عقود المقاولات، فقد تناول تلك العبارة بالتفسير بموجب القانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢ المشار إليه، محدداً الخدمات التي تشملها على سبيل الحصر، ومتبعاً في هذا التحديد أسلوب التفريد العيني الذي انتهجه قانون الضريبة العامة على المبيعات في بيانه للخدمات الخاضعة للضريبة، وذلك على النحو الذي سبق للجمعية العمومية أن أفنت واستمسكت به. ومن بين الخدمات التي نص عليها القانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢، خدمة التشييد والبناء. وبذلك تكون هذه الخدمات قد صارت خاضعة للضريبة العامة على المبيعات قانوناً بدءاً من تاريخ إضافة عبارة "خدمات التشغيل للغير" إلى الجدول رقم (٢) المرافق لقانون الضريبة العامة على المبيعات المشار إليه، إعمالاً للأثر الكاشف للقانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢، طبقاً لما نصت عليه المادة الثانية منه في صدرها.

ولما كان ذلك، وكانت المحكمة الدستورية العليا في جلستها المنعقدة بتاريخ ١٥/٤/٢٠٠٧، قد قضت في القضية رقم (٢٣٢) لسنة ٢٦ قضائية - 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، كما قضت 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 رجعي يصادم التوقع المشروع من جانب المكلفين بأداء الضريبة العامة على المبيعات، وذلك كله على التفصيل الذي عرضه الحكم، و من ثم فإن الأحكام التي أوردها القانون (١١) لسنة ٢٠٠٢ المشار إليه لا تطبق على الوقائع السابقة على تاريخ العمل بأحكام هذا القانون في ٢٢/٤/٢٠٠٢.

وحيث إن الضريبة العامة على المبيعات من الضرائب غير المباشرة التي يتحمل عبئها في النهاية المستهلك السلعة أو متلقى الخدمة ويكون على بائع السلعة أو مؤدي الخدمة تحصيل هذه الضريبة وتوريدها للمصلحة وذلك على سبيل الوساطة الملزمة وكان الثابت بالأوراق أن صندوق مشروعات أراضي وزارة الداخلية في مجال علاقته بشركة وادي النيل للمقاولات يعد هو متلقى الخدمة المتحمل النهائي بعبء



الضريبة العامة على المبيعات في حالة استحقاقها ابتداءً، أما الشركة المذكورة فهي مؤدي الخدمة الذي يكون عليه طبقاً للقانون تحصيل الضريبة - في حالة استحقاقها - وتوريدها إلى المصلحة المختصة.

وحيث إن العقد المبرم بين الصندوق والشركة من عقود المقاولات التي أبرمت قبل صدور القانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢ المشار إليه، وقد استقر إفتاء الجمعية العمومية في المجال الزمني السابق على صدور القانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢ على عدم شمول عبارة خدمات التشغيل للغير لعقود المقاولات الأمر الذي ينتفي معه سند تحصيل مصلحة الضرائب المصرية لهذه الضريبة من الشركة، وحيث إنه وقد انتفي سند إلزام المكلف (الشركة) - ابتداءً - بالتحصيل والتوريد إلى المصلحة، فينتفي تبعاً لذلك سند إلزام متلقي الخدمة (الصندوق) بتحمل عبء هذه الضريبة، وإزاء إنهيار ركن السبب في الوفاء الذي قامت به الشركة للمصلحة فإن مصلحة الضرائب المصرية تكون قد تحصلت على ما ليس مستحقاً لها، فمن ثم يتعين والحال كذلك إلزامها برد مبلغ (٧٥٤٦٥٠,٧٢) جنيهاً إلى صندوق مشروعات أراضى وزارة الداخلية دون الفوائد القانونية عن ذلك المبلغ تطبيقاً لما جري عليه إفتاء الجمعية العمومية من عدم جواز المطالبة بالفوائد القانونية فيما بين الجهات الإدارية.

ولا ينال من ذلك ما قد تنتزع به مصلحة الضرائب المصرية بشأن النزاع المائل من أنه لا يجوز رد المبلغ محل النزاع لما ينطوي عليه ذلك من إعمال الأثر الرجعي لحكم المحكمة الدستورية العليا بالمخالفة لقانون المحكمة الدستورية العليا بشأن النصوص الضريبية، فإن ذلك مردود عليه أولاً: بأن حكم المحكمة الدستورية العليا المشار إليه قضى 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، وقد استقر الأمر في إفتاء الجمعية العمومية قبل صدور القانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢ على عدم شمول هذه العبارة لأعمال المقاولات ابتداءً - كما في الحالة المعروضة - ومن ثم لا تثار أصلاً مسألة الأثر الرجعي لأن استرداد المبلغ في الحالة الماثلة ليس أثراً للحكم بعدم الدستورية وإنما نتيجة لعدم الخضوع للضريبة قبل العمل بالقانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢، ثانياً: فإن المحكمة الدستورية العليا قضت في حكمها المشار إليه بعدم دستورية صدر المادة (٢) من القانون



رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢ المشار إليه والذي ينص على أنه: "مع مراعاة الأثر الكاشف لهذا القانون"، لما تتضمنه هذه العبارة من أثر رجعي ومن ثم فإن القانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢ يطبق بأثر فوري ومباشر على الوقائع التي نشأت بعد العمل بأحكامه في ٢٢/٤/٢٠٠٢، وحيث إن عملية المقاوله في الحالة الماثلة كانت في عام ١٩٩٣ وتم سداد المبلغ محل النزاع عام ١٩٩٦ وكان ذلك كله قبل صدور القانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢ وهو الأمر الذي يضحى معه ما يمكن أن تنتزع به مصلحة الضرائب المصرية ليس له محل من الواقع أو القانون.

### لذلك

انتهت الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع إلى: إلزام مصلحة الضرائب المصرية برد مبلغ (٧٥٤٦٥٠,٧٢) جنيهاً إلى صندوق مشروعات أراضي وزارة الداخلية، ورفض ما عدا ذلك من طلبات، وذلك على النحو المبين تفصيلاً بالأسباب.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحريراً في: ٢٠١٤/٢/٢٢

رئيس

الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع

عصام الدين عبد العزيز جاد الحق

الدائبج الأول لرئيس مجلس الدولة

المستشار



رئيس

المكتب الفني

شريف الشاذلي

نائب رئيس مجلس الدولة

معتزاً