

بسم الله الرحمن الرحيم



جمهورية مصر العربية

مجلس الدولة

رئيس الجمعية العمومية لتسمى الفتوى والتشريع  
المستشار النائب الأول لرئيس مجلس الدولة

رقم التبليغ:	٧٣٠
بتاريخ:	٢٠١٩/ ٤ / ٢٨

الملف رقم: ٤٦٧٧/٢/٣٢

السيد الدكتور/ محافظ الإسكندرية

تحية طيبة، وبعد،

فقد اطلعنا على كتابكم رقم (٤٤٣٦) المؤرخ ٢٠١٧/٩/١٣م بشأن النزاع القائم بين محافظة الإسكندرية ومصصلحة الضرائب المصرية بخصوص طلب المصلحة تسجيل المحافظة بضريبة القيمة المضافة عن نشاط تأجير الشواطئ والمواقف، وكذا طلب المصلحة صورة من الميزانية العمومية للمحافظة للاطلاع عليها والوقوف على مدى خضوع الأنشطة الخدمية التي تقوم بها المحافظة للضريبة.

وحاصل الوقائع - حسبما يبين من الأوراق - أنه ورد إلى محافظة الإسكندرية كتاب رئيس مصلحة الضرائب المصرية المؤرخ ٢٠١٧/١/٢٩ الذي تضمن أن المحافظة تقوم بأنشطة وخدمات خاضعة لضريبة القيمة المضافة طبقاً للقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ وعلى سبيل المثال خدمة تأجير الشواطئ، وأنه على المحافظة اتخاذ إجراءات التسجيل في ضريبة القيمة المضافة، فتقرر تشكيل لجنة بالمحافظة لفحص مدى وجوب تسجيل مشروع تأجير الشواطئ في ضريبة القيمة المضافة من عدمه، وانتهت اللجنة إلى أن المحافظة غير خاضعة لضريبة القيمة المضافة بالنسبة إلى تأجير الشواطئ إذ إنها عقود تأجير مال عام ويتم ترسيبها في مزايدات علنية، وتم إخطار مصلحة الضرائب بهذا الرأي، فطلبت الإدارة المركزية لمنطقة وسط الإسكندرية بمصلحة الضرائب المصرية صورة من الميزانية العمومية للمحافظة للاطلاع عليها والوقوف على مدى خضوع الأنشطة الخدمية التي تقوم بها المحافظة للضريبة، لذا طلبتم عرض الموضوع على الجمعية العمومية



وفي معرض استيفاء الموضوع من قبل إدارة الفتوى أفادت مصلحة الضرائب المصرية أن محافظة الإسكندرية تقوم باستثمار أموال المحافظة، وأن هذا الاستثمار لا يعد من قبيل الخدمات العامة التي يقتصر عليها أداؤها وإنما هي من الأنشطة التي تزاوتها كغيرها من الجهات الحكومية للحصول على إيراد، وأن هذا العمل بذاته يدخل في نطاق الخدمة الخاضعة للضريبة، وأن عبء الضريبة على القيمة المضافة يقع على عاتق متلقي الخدمة أو المستهلك النهائي لها، ومن ثم فإن عبء الضريبة عن نشاط تأجير الشواطئ الذي تقوم به الشركات المستأجرة في العقود يقع على عاتق الشركات باعتبارها المستفيدة من الخدمة، ويقع على محافظة الإسكندرية عبء تحصيل الضريبة وتوريدها إلى مصلحة الضرائب، أما الخدمة التي تقدمها الشركات المستأجرة للأفراد والتمثلة في التصريح لهم بدخول الشواطئ والانتفاع بالمرافق والخدمات المؤداة داخلها تخضع للضريبة على القيمة المضافة، ويكون على الشركات المستأجرة عبء تحصيل هذه الضريبة وتوريدها وفقاً للقانون.

ونفيد: أن الموضوع عُرض على الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بجلستها المعقودة في ٢٧ من مارس عام ٢٠١٩م، الموافق ٢٠ من رجب عام ١٤٤٠هـ؛ فتبين لها أن المادة (٣٢) من الدستور الصادر عام ٢٠١٤ تنص على أن: "موارد الدولة الطبيعية ملك للشعب، تلتزم الدولة بالحفاظ عليها وحسن استغلالها، وعدم استنزافها، ومراعاة حقوق الأجيال القادمة فيها... ولا يجوز التصرف في أملاك الدولة العامة..."، وأن المادة (٣٤) منه تنص على أن: "الملكية العامة حرمة، لا يجوز المساس بها، وحمايتها واجب وفقاً للقانون"، وأن المادة (٣٨) منه تنص على أن: "يهدف النظام الضريبي وغيره من التكاليف العامة إلى تنمية موارد الدولة، وتحقيق العدالة الاجتماعية، والتنمية الاقتصادية. ولا يكون إنشاء الضرائب العامة، أو تعديلها، أو إلغاؤها، إلا بقانون، ولا يجوز الإعفاء منها إلا في الأحوال المبينة في القانون. ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب، أو الرسوم، إلا في حدود القانون، ويراعى في فرض الضرائب أن تكون متعددة المصادر...". وأن المادة (٢) من قانون نظام الإدارة المحلية الصادر بالقانون رقم (٤٣) لسنة ١٩٧٩ تنص 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 التي



تتولاها الوزارات بمقتضى القوانين واللوائح المعمول بها وذلك فيما عدا المرافق القومية أو ذات الطبيعة الخاصة التي يصدر بها قرار من رئيس الجمهورية...".

كما تبين للجمعية العمومية أن المادة (١) من قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ تنص على أن: "يقصد في تطبيق أحكام هذا القانون بالألفاظ والعبارات التالية المعنى المبين قرين كل منها: ... المكلف: الشخص الطبيعي أو الشخص الاعتباري خاصًا كان أو عامًا المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كان منتجًا أو تاجرًا أو مؤديًا لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه في هذا القانون؛ وكل مستورد أو مصدر أو وكيل توزيع، لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة مهما كان حجم معاملاته، وكذلك كل منتج أو مؤد أو مستورد لسلعة أو لخدمة منصوص عليها في الجدول المرافق لهذا القانون مهما كان حجم معاملاته. المسجل: المكلف الذي تم تسجيله لدى المصلحة وفقًا لأحكام هذا القانون... مورد الخدمة: كل شخص طبيعي أو اعتباري يقوم بتوريد أو أداء خدمة خاضعة للضريبة... الضريبة: الضريبة على القيمة المضافة... السلعة: كل شيء مادي أيًا كانت طبيعته أو مصدره أو الغرض منه بما في ذلك الطاقة الكهربائية، سواء كان محليًا أو مستوردًا، ... الخدمة: كل ما ليس سلعة، سواء كان محليًا أو مستوردًا...". وأن المادة (٢) منه تنص على أن: "تفرض الضريبة على السلع والخدمات بما في ذلك السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول المرافق لهذا القانون، سواء كانت محلية أو مستوردة، في كافة مراحل تداولها، إلا ما استثني بنص خاص"، وأن المادة (٤) منه تنص على أن: "يلتزم المكلفون بتحصيل الضريبة والإقرار عنها وتوريدها للمصلحة في المواعيد المنصوص عليها في هذا القانون"، وأن المادة (١٦) منه تنص على أنه: "على كل شخص طبيعي أو اعتباري يبيع سلعة أو يؤدي خدمة خاضعة للضريبة بلغ أو جاوز إجمالي قيمة مبيعاته على السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والمعفاة منها خلال الاثنى عشر شهرًا السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون مبلغ خمسمائة ألف جنيه، أن يتقدم إلى المصلحة بطلب لتسجيل اسمه وبياناته على النموذج المعد لهذا الغرض...". وأن المادة (٦٤) منه تنص على أنه: "الموظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية، الحق في الاطلاع على الأوراق والمستندات والفواتر والسجلات والفواتير والوثائق أيًا كان نوعها المتعلقة بتطبيق أحكام هذا القانون وضبطها عند توافرها لأجل على وجود مخالفة لأحكامه...". وأن قائمة السلع والخدمات المعفاة من الضريبة على القيمة المضافة تضمنت في البند (٢٨) بيع



وتأجير الأراضي الفضاء والأراضي الزراعية والمياني والوحدات السكنية وغير السكنية. وأن المادة (٣) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادرة بقرار وزير المالية رقم (٦٦) لسنة ٢٠١٧ تنص على أنه: "في تطبيق أحكام القانون، لا يعتبر من قبيل الخدمات الخاضعة للضريبة: ... ٤. الخدمات العامة التي تؤديها الجهات الحكومية...".

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم -حسبما استقر عليه إفتاؤها- أن الأصل في الضريبة أنها فريضة مالية تقتضيها الدولة جبراً لما لها من ولاية على إقليمها لتنمية مواردها، باعتبار أن حصيلتها تُعدُّ إيراداً عاماً يؤول إلى الخزنة العامة ليندمج مع غيره من الموارد التي يتم تدبيرها لتشكل جميعها نهجاً واحداً لإيراداتها الكلية، وأن إنشاء الضرائب العامة وتعديلها، أو إلغائها، طبقاً للمادة (٣٨) من الدستور الحالي لا يكون إلا بقانون، ولا يعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون، وأنه لا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب، أو الرسوم، إلا في حدود القانون، وذلك بالنظر إلى خضوع الضرائب العامة لمبدأ الشرعية القانونية وما يفرضه من ضرورة تحديد الأركان الأساسية للضرائب العامة، سواء في إنشائها، أو فرضها، أو في الإعفاء منها، وأن ترد صراحة في القانون، سواء فيما يخص تحديد الوعاء الخاضع للضريبة، أو سعرها، أو الممول الخاضع لها على نحو عام مجرد، وعلى سبيل المساواة بالنسبة إلى جميع الممولين الخاضعين. يضاف إلى ذلك أنه لا يجوز التوسع أو القياس في تفسير القواعد القانونية التي تقرر الخضوع لضريبة معينة أو الإعفاء منها.

كما استظهرت الجمعية العمومية مما تقدم أن المشرع بموجب قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ والذي حل محل قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١، فرض ضريبة غير مباشرة على واقعة بيع السلع، أو أداء الخدمة، وجعل الأصل هو خضوع جميع السلع والخدمات لها خلافاً لما كانت عليه الحال بالنسبة إلى الضريبة العامة على المبيعات، دون إخلال بما ورد بشأنه نص، سواء من حيث الخضوع للضريبة على القيمة المضافة، أو سعرها العام، ومن ذلك الخدمات العامة التي تؤديها الجهات الحكومية، إذ لا تعد من قبيل الخدمات الخاضعة للضريبة، وأن المتحمل عبء الضريبة هو مشتري السلعة، أو متلقى الخدمة، سواء أكان شخصاً طبيعياً، أم اعتبارياً، والتي تستحق بمجرد تمام الواقعة المذكورة، ويلتزم المكفون بالمعنى المبين بالقانون بتحصيلها من المتحملين قانوناً قانوناً يعبئها في جميع مراحل تداولها، وأياً كانت وسيلة بيعها، أو تداولها،



بما في ذلك السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول المرافق لهذا القانون، وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة بمصلحة الضرائب المصرية خلال المواعيد المقررة، وأن القانون المذكور قد منح موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية، الحق في الاطلاع على الأوراق والمستندات والدفاتر والسجلات والفواتير والوثائق أيًا كان نوعها المتعلقة بتطبيق أحكام هذا القانون وضيبتها عند توافر دلائل على وجود مخالفة لأحكامه.

واستعرضت الجمعية العمومية ما جرى به إفتاؤها من أن المشرع ناط بوحديات الإدارة المحلية إنشاء وإدارة جميع المرافق العامة الواقعة في دائرتها، ومن ثم فإن المختص قانونًا بإدارة شواطئ البحر الواقعة في نطاق محافظة الإسكندرية هو محافظة الإسكندرية، وإنه وإذا كان الأصل عدم تحصيل مقابل من الأفراد عن استعمال أملاك الدولة العامة فيما أعدت له، فإنه يجوز للمحافظة إذا توافرت المبررات لديها أن تقوم باتخاذ الإجراءات المنصوص عليها قانونًا بشأن فرض الرسوم المحلية على المنتفعين وتحديد فئاتها وتنظيم كيفية تحصيلها سواء بذاتها أو من خلال غيرها من أشخاص القانون الأخرى بالأوضاع المقررة قانونًا، وعلى ذلك فإن جهة الإدارة في مجال إدارة المرافق العامة التي تقع في دائرتها إما أن تسلك الطريق المباشر في الإدارة من خلال إدارتها بنفسها للمرفق بعمالها وموظفيها، وإما أن تسلك الطريق غير المباشر بأن تعهد بإدارته إلى هيئة عامة تشأ خصيصًا لهذا الغرض، أو أن تعهد إلى أحد الأفراد أو الشركات بإدارة هذا المرفق واستغلاله بموجب عقد امتياز أو التزام، لقاء رسوم يتقاضاها الملتزم أو صاحب حق الامتياز من المنتفعين بالمرفق، على أن يكون من حق الإدارة أن تراقب أداء الملتزم أو صاحب حق الامتياز في إدارة المرفق.

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم -وعلى ما جرى به إفتاؤها- أن من مفردات المال العام ما يكون لاستعمال الجمهور مباشرة كالطرق والشوارع والكبارى والأنهار والشواطئ، وللأفراد أن يستعملوها في أي وقت، والقاعدة بالنسبة إلى هذه الأموال أنه لا يحرم أحد من الانتفاع بها فيما أعدت له، فاستعمالها عام شامل للكافة وغير مقيد (في الغالب) بضرورة الحصول على إذن سابق من جهة الإدارة، ولا يدفع عنه مقابل أو رسم، وتقتصر مهمة الإدارة على تسهيل هذا الاستعمال للجمهور، وتعد هذه المهمة من قبيل الخدمات العامة المؤداة من قبل الإدارة، ولكن بجانب هذا الاستعمال العام فللإدارة أن تسمح لبعض الأفراد باستعمال أجزاء معينة من الدومين العام مؤقتًا، لتقديم خدمات إضافية للجمهور أو لتحسين هذه الخدمات كإزالة جزء من مساحات



الشوارع العامة أو الأرض الفضاء كأماكن لإيواء السيارات أو الانتفاع بالأرصفة لأصحاب المحلات والأكشاك أو الإذن لبعض الأفراد بوضع كابينات وكراسي على شاطئ البحر للجلوس والاستحمام، ويشترط لهذا الاستغلال الخاص الحصول على رخصة مقدماً كما يشترط للترخيص فيه ألا يكون معطلاً لانتفاع المجموع بالأموال العامة فيما أعدت له أصلاً، وألا يكون في ذلك خطر أو ضرر على المال العام وحفظه، وهؤلاء المصرح لهم من جهة الإدارة باستغلال المال العام لمنفعتهم الخاصة ليس لهم حق عيني على المال العام إذ إن استعمالهم في الواقع مؤقت، وهو مبني على فكرة التسامح من الإدارة، ومنح الترخيص أو رفضه أساسه المصلحة العامة، يعدّ تحصيل مقابل انتفاع من المرخص له، بل إن هذا الاستخدام الخاص للمال العام لا يكفي لتحقيق شرعيته وللترخيص فيه ألا يتعارض مع وجوه النفع العام وألا يعطل الاستخدام العام لهذا المال، بل إنه يلزم لشرعية إجازته والترخيص فيه أن يتحقق به وجه انتفاع عام، بأن يؤدي الترخيص إلى تعزيز وجوه النفع العام المخصص المال العام من أجله أصلاً وإتاحة وجوه من الخدمات المكتملة والمحصنة للمنفعة العامة كأكشاك الخدمات في الطرق للمارة والمسافرين، أو إتاحة خدمات الجلوس وتناول المشروبات والمأكولات للمنتفعين بشاطئ البحر، وعلى ذلك فإن الترخيص في استغلال أملاك الدولة العامة في هذه الحالات ومثيلاتها. ومنها الترخيص في استغلال الشواطئ يعدّ أحد أساليب إدارة أملاك الدولة العامة لتيسير انتفاع المواطنين بها، ولا تعدّ من قبيل الخدمات التي يحصل عليها المستغل أو المنتفع أو المرخص له في مفهوم قانون الضريبة على القيمة المضافة، إذ هي بحسب الأصل في إتاحتها له لتيسير وتعزيز انتفاع المواطنين بأملاك الدولة العامة، وتحسين الخدمات العامة المتعلقة بالانتفاع بهذه الأموال والتي كان يفترض بحسب الأصل أن تؤديها الجهات الحكومية .

وترتيباً على ما تقدم ولما كان الثابت من الأوراق أن محافظة الإسكندرية تقوم بطرح الترخيص في استغلال الشواطئ الكائنة بالمحافظة في مزايدات علنية من أجل تحسين وتعزيز الخدمات المقدمة لرواد الشواطئ من المواطنين، وقد طالبتها مصلحة الضرائب المصرية بالتسجيل بضريبة القيمة المضافة عن هذا النشاط وتحصيل الضريبة من المرخص له، ولما كان الترخيص في استغلال الشواطئ لا يعدّ من قبيل الخدمات في مفهوم الضريبة على القيمة المضافة على النحو سالف الذكر، فمن ثم فإن محافظة الإسكندرية لا تلتزم



بالتسجيل في هذه الضريبة عن هذا النشاط، مما يتعين معه رفض طلب مصلحة الضرائب إلزام محافظة الإسكندرية بالتسجيل في ضريبة القيمة المضافة عن هذا النشاط.

أما طلب مصلحة الضرائب صورة من الميزانية العمومية للمحافظة للاطلاع عليها والوقوف على مدى خضوع الأنشطة الخدمية التي تقوم بها المحافظة للضريبة، ولما كان لموظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية، الحق في الاطلاع على الأوراق والمستندات والدفاتر والسجلات والفواتير والوثائق أيًا كان نوعها المتعلقة بتطبيق أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦، فمن ثم يتعين إلزام المحافظة بتمكين موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية من الاطلاع على الميزانية العمومية للمحافظة، لبيان الأنشطة التي تقوم بها المحافظة والوقوف على مدى خضوعها للضريبة على القيمة المضافة من عدمه.

### لذلك

انتهت الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع إلى:

- ١- رفض طلب مصلحة الضرائب المصرية إلزام محافظة الإسكندرية بالتسجيل في ضريبة القيمة المضافة عن نشاط الترخيص في استغلال الشواطئ.
- ٢- إلزام محافظة الإسكندرية بتمكين موظفي مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية من الاطلاع على الميزانية العمومية للمحافظة - حال طلبها - لبيان الأنشطة التي تقوم بها المحافظة والوقوف على مدى خضوعها للضريبة على القيمة المضافة.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تصديراً في: ١٤٨ / ٤ / ٢٠١٩

رئيس

الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع



المستشار

بخيت محمد محمد إسماعيل  
النائب الأول لرئيس مجلس الدولة



مجلس الدولة  
مركز البحوث والدراسات والبحوث العمومية  
لمسائل الضريبة والقانون