

بسم الله الرحمن الرحيم



جمهورية مصر العربية

مجلس الدولة

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

رقم التبليغ:	٦٠٣
بتاريخ:	٢٠١٨/٤/٢٨

ملف رقم: ٣٩٧٨/٢/٣٢

السيد اللواء المهندس / رئيس مجلس إدارة الهيئة العامة لنقل الركاب بمحافظة الإسكندرية

تحية طيبة وبعد...

فقد اطلعنا على كتابكم المؤرخ ٢٠١٦/٤/٢٠ بشأن النزاع القائم بين الهيئة العامة لنقل الركاب بمحافظة الإسكندرية ومصلحة الضرائب المصرية بخصوص إلزام الأخيرة رد الضريبة على المبيعات، والضريبة الإضافية، والتعويضات التي حصلتها من الهيئة على منتجات الورش التابعة للهيئة والتي تستخدم فى صيانة، وخدمة أسطول سياراتها.

وحاصل الوقائع - حسبما يبين من الأوراق - أن الهيئة العامة لنقل الركاب بمحافظة الإسكندرية تقوم بتصنيع بعض المشغولات داخل الورش الإنتاجية التابعة لها، تحقيقاً للاكتفاء الذاتى لمتطلبات الهيئة من تلك المشغولات لصيانة وخدمة أسطول سياراتها ودون أن تستهدف الهيئة من ذلك تحقيق الربح بشكل مباشر، أو غير مباشر، إذ إن شراء تلك المشغولات من التجار والموردين يكلفها مبالغ كبيرة، وأنه منذ صدور القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ بشأن الضريبة العامة على المبيعات، حتى عام ٢٠٠٩ كانت الهيئة تقوم بسداد الضريبة العامة على المبيعات، على هذه المشغولات الداخلية، وقد طلبت عرض النزاع على الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع لإصدار رأيها الملزم بأحقيتها فى استرداد الضريبة العامة على المبيعات التى تم تحصيلها منها خلال هذه الفترة عن تصنيع تلك المشغولات المستخدمة فى صيانة وخدمة أسطول سياراتها، حيث انتهت الجمعية العمومية بجلستها المعقودة بتاريخ ٢٠١١/٣/٢ - ملف رقم ٣٩٧٨/٢/٣٢ - إلى إلزام مصلحة الضرائب المصرية (الضريبة على المبيعات) - سابقاً رد المبالغ التى حصلتها من الهيئة العامة لنقل الركاب بمحافظة الإسكندرية فى هذا الشأن، وذلك عن الفترة من عام ١٩٩١، حتى شهر مايو ٢٠٠٩. وتنفيذاً لهذا الإفتاء قامت الهيئة



باسترداد مبلغ مقداره ثلاثة ملايين جنيه، ورفضت المصلحة رد باقى مستحقات الهيئة ومقدارها ستة ملايين جنيه عبارة عن الضريبة الإضافية والتعويضات، على سند من أن هذا الإفتاء انتهى إلى رد الضرائب فقط. وفى ضوء مطالبة المصلحة للهيئة بسداد الضريبة العامة على المبيعات عن المشغولات التامة الداخلية عن الفترات التالية للفترة محل الإفتاء المشار إليه؛ تظلمت الهيئة أمام لجنة التظلمات بمأمورية الضرائب على المبيعات (اللجنة الرابعة). ويجلسه ٢٩/٩/٢٠١٤ صدر قرار لجنة التظلمات برفض التظلم، فطلبتم عرض النزاع على الجمعية العمومية لقسى الفتوى والتشريع.

ونفيد: أن الموضوع عُرض على هيئة الجمعية العمومية لقسى الفتوى والتشريع بجلستها المعقودة فى ١١ من إبريل عام ٢٠١٨م، الموافق ٢٤ من رجب عام ١٤٣٩هـ؛ فتبين لها أن المادة (١٨١) من القانون المدنى تنص على أن: "كل من تسلم على سبيل الوفاء ما ليس مستحقاً له وجب عليه رده..."، وأن المادة (١٨٢) منه تنص على أن: "يصح استرداد غير المستحق إذا كان الوفاء قد تم تنفيذاً لالتزام لم يتحقق سببه أو لالتزام زال سببه بعد أن تحقق". وأن المادة (١) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ - قبل إلغائه بالقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة - تنص على أن: "يقصد فى تطبيق أحكام هذا القانون بالألفاظ والعبارات الآتية، التعريفات الموضحة قرين كل منها: الوزير ... المكلف: الشخص الطبيعي أو المعنوي المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كان منتجاً صناعياً أو تاجراً أو مؤدياً 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 مستورداً ... البيع: هو انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع، ولو كان مستورداً، إلى المشتري... التصنيع: هو تحويل المادة، عضوية أو غير عضوية، بوسائل يدوية أو آلية أو غيرها من الوسائل، إلى منتج جديد، أو تغيير حجمها أو شكلها أو مكوناتها أو طبيعتها أو نوعها... المنتج الصناعي: كل شخص طبيعي أو معنوي يمارس بصورة اعتيادية أو عرضية وبصفة رئيسية أو تبعية أية عملية تصنيع..."، وأن المادة (٢) منه 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 بتحقيق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين وفقاً لأحكام هذا القانون. ويعتبر فى حكم البيع قيام المكلف باستعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة فى أغراض خاصة أو شخصية، أو التصرف فيها بأى من التصرفات القانونية..."، وأن المادة (١٨) منه تنص على أن: "على كل منتج صناعى بلغ أو جاوز إجمالى قيمة مبيعاته من السلع الصناعية المنتجة محلياً الخاضعة للضريبة والمعفاة منها خلال الاثنى عشر شهراً السابقة على تاريخ



العمل بهذا القانون (٥٤) ألف جنيه، وكذلك على مورد الخدمة الخاضعة للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون إذا بلغ أو جاوز المقابل الذى حصل عليه نظير الخدمات التى قدمها فى خلال تلك المدة هذا المبلغ، أن يتقدم إلى المصلحة بطلب لتسجيل اسمه وبياناته على النموذج المعد لهذا الغرض وذلك خلال المدة التى يحددها الوزير...". وأن المادة (٤) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة العامة على المبيعات الصادرة بقرار وزير المالية رقم (٧٤٩) لسنة ٢٠٠١ تنص على أن: "يراعى فى تطبيق أحكام المواد (٤)، (٥)، (٦) من القانون ما يلي: ... ٣- لا يعتبر استعمالاً للسلعة فى أغراض خاصة أو شخصية: (أ) انتقال السلعة المصنعة من مرحلة إنتاج إلى مرحلة إنتاج أخرى بين خطوط الإنتاج داخل المصنع وخارجه...".

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم، أن الوفاء بالدين تصرف قانونى يجب أن تجتمع له الشروط الواجب توفرها فى جميع التصرفات القانونية، وأن المشرع ألزم كل من تسلم على سبيل الوفاء ما ليس مستحقاً له رد ما أخذه بدون حق إلى الموفى. فدفع غير المستحق ليس سوى تطبيق خاص للقاعدة العامة فى الإثراء بلا سبب؛ لأن التزام من حصل له الوفاء بالرد لا يقوم على فعل صادر عنه، إذ إنه باستيفائه ما لا حق له فيه يكون قد أثرى على حساب الموفى بدون سبب، فالأمر يتعلق بوفاء تخلف أحد أركانه، وهو ركن السبب، وهو ما يجعل الوفاء دفعاً لدين غير مستحق، يستوي فى ذلك أن يكون هذا السبب لم يتحقق، أو يكون قد زال بعد أن تحقق.

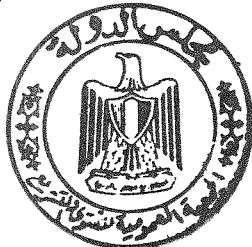
واستعرضت الجمعية العمومية ما استقر عليه إفتاؤها من أن المشرع فى قانون الضريبة العامة على المبيعات المشار إليه وضع تنظيمًا شاملاً للضريبة العامة على المبيعات عين بمقتضاه السلع والخدمات الخاضعة للضريبة، فأخضع السلع المحلية والمستوردة والخدمات التى أورد بيانها بالجدول المرافق للقانون لهذه الضريبة، وجعل مناط استحقاقها مجرد بيع السلع، أو تأدية الخدمة من المكلف. وعدّ المشرع فى حكم البيع قيام المكلف باستعمال السلعة فى أغراض خاصة، أو شخصية، وقد تضمن هذا التنظيم تعريف السلعة بأنها كل منتج صناعى سواء أكان محلياً، أم مستورداً، ثم عرف المنتج الصناعى بأنه كل شخص طبيعى، أو اعتبارى يمارس بصورة اعتيادية، أو عرضية، وبصفة رئيسية، أو تبعية، أية عملية لتحويل المادة عضوية، أو غير عضوية، بوسائل يدوية، أو آلية، أو غيرها من الوسائل، إلى منتج جديد، أو تغيير حجمها، أو شكلها، أو مكوناتها، أو طبيعتها، أو نوعها، وذلك على التفصيل الوارد بالنص، وغنى عن البيان أن المفهوم الاقتصادى للسلعة، بصفتها منتجاً صناعياً، هى كل ما ينتج بقصد التداول، والانتقال من شخص له وجود قانونى ومالى مستقل إلى آخر له كذلك وجود قانونى ومالى مستقل، بحيث لا يدخل فى مفهومها ما ينتجه الشخص لنفسه ولاستهلاكه، واستعماله من مصنوعات، هى عبارة عن مواد جرى تحويلها إلى منتج جديد بتغيير فى الحجم، أو الشكل، أو المكونات، أو الطبيعة، أو النوع، إذ إن ما يخضع للضريبة هو المنتج النهائى، أو السلعة التى جرى تشكيلها



بقصد التداول، أو البيع، أو الاتجار، الأمر الذى يستلزم معه - والحال هذه - أن يكون تداول المنتج فى صورته النهائية بين شخصين اعتباريين، أو طبيعيين متميزين عن بعضهما بعضًا، بحيث يتحقق بذلك التداول مفهوم البيع، فإذا انتفى ذلك المفهوم، كما فى حالة قيام الشخص الطبيعى، أو الاعتبارى بإنتاج السلعة لنفسه، أو قام بنشاط ذاتى، أو اضطلع بأحد الأعمال الخدمية المنوط به قانونًا تأديتها لذاته، باعتباره متلقيها والمستفيد منها، فلا معدى من انحسار مفهوم البيع عنه، ليرتفع عن القائم بتلك الأعمال كل التزام بأداء الضريبة العامة على المبيعات لانتهاء المفهوم الاقتصادى عن السلعة التى ينتجها كونه لا يصير - وفق هذا الفهم - مكلفًا بأداء الضريبة عن تلك السلع لعدم إنتاجه إياها للغير.

كما استعرضت الجمعية العمومية ما جرى به إفتاؤها، من أن المشرع اختص الجمعية العمومية بموجب نص المادة (٦٦/د) من قانون مجلس الدولة الصادر بالقانون رقم (٤٧) لسنة ١٩٧٢ بإيداء الرأى مسبقًا فى الأنزعة التى تنشأ بين الجهات الإدارية بعضها بعضًا، وذلك بديلا عن استعمال الدعوى كوسيلة لحماية الحقوق وفض المنازعات، وأن المشرع أضفى على رأياها صفة الإلزام للجانبين حسمًا لأوجه النزاع وقطعًا له ولم يعط لجهة ما حق التعقيب عليه، أو معاودة النظر فيه حتى لا يتجدد النزاع إلى ما لا نهاية، فالرأى الصادر عنها فى مجال المنازعة هو رأى نهائى حاسم للنزاع تستند بإصداره ولايتها . وأنه لا يسوغ أن يكون الرأى الصادر عنها - إذ تستوي على القمة بين أجهزة الفتيا داخل الدولة بحكم تشكيلها العالى - والذي تكشف به عن صحيح حكم القانون محلًا لمساومة، أو امتناع عن تطبيقه إذا لم يصادف قبولًا من الجهة التى يصدر الرأى ضدها.

وترتيبًا على ما تقدم، وإذ سبق أن خلصت الجمعية العمومية بموجب إفتائها الصادر بجلستها المعقودة بتاريخ ٢ من مارس عام ٢٠١١، - ملف رقم (٣٩٧٨/٢/٣٢) - بشأن النزاع القائم بين كل من الهيئة العامة لنقل الركاب بمحافظة الإسكندرية ومصلحة الضرائب الذى طلبت فيه الهيئة إلزام المصلحة رد الضريبة العامة على المبيعات التى حصلتها على مشغولات الهيئة الداخلية المشار إليه إلى إلزام مصلحة الضرائب على المبيعات (مصلحة الضرائب المصرية - حاليًا) رد المبالغ التى حصلتها من الهيئة العامة لنقل الركاب بمحافظة الإسكندرية كضريبة مبيعات على منتجات الورش التابعة للهيئة المستخدمة فى صيانة وخدمة أسطول سياراتها وذلك عن الفترة من عام ١٩٩١، حتى شهر مايو ٢٠٠٩، تأسيسًا على أن ما تصنعه الهيئة من مشغولات بالورش التابعة لها لا يكون خاضعًا - بحسب الأصل - للضريبة العامة على المبيعات طبقًا لصحيح حكم القانون الذى كشف عنه هذا الإفتاء برأى ملزم حاسم للنزاع بين الطرفين، ومن ثم كان لزامًا على مصلحة الضرائب على المبيعات، ومن بعدها مصلحة الضرائب المصرية أن تلتزم أحكام القانون بإعمال مقتضى هذا الرأى الملزم، وأن تبادر إلى رد قيمة الضريبة العامة على المبيعات، والضريبة الإضافية



والتعويضات التي حصلتها عن تلك المشغولات، ودون أن تتعلل بحجج واهية، لا أساس لها، للإفلات من الوفاء بالتزامها برد المبالغ التي حصلتها بالكامل دون وجه حق، كما لا يكون لها أن تناقش ذلك الإقتاء الملزم الصادر عن الجهة التي وسَّد لها المشرع إصدار هذا الرأي الملزم. ولا أن تقوم بدور المصوب، أو المصحح لذلك النظر القانوني الصادر عن الجمعية العمومية بذريعة أن هذا الرأي ينصب على الضريبة العامة على المبيعات فقط دون الضريبة الإضافية والتعويضات، وأن عدم الخضوع لهذه الضريبة ينصب على الفترة التي تناولها الإقتاء، إذ إن ذلك مردود بأن الضريبة الإضافية والتعويضات يدور وجوداً وعدمًا مع الخضوع للضريبة العامة على المبيعات باعتبارهما فرعاً يتبع الأصل، فإذا انتفى هذا الخضوع للضريبة العامة على المبيعات، على الوجه الحاصل في الحالة المعروضة انتفى مناط فرض الضريبة الإضافية والتعويضات.

لذلك

انتهت الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع، إلى إلزام مصلحة الضرائب المصرية رد قيمة الضريبة العامة على المبيعات، والضريبة الإضافية، والتعويضات التي حصلتها من الهيئة العامة لنقل الركاب بمحافظة الإسكندرية على منتجات الورش التابعة للهيئة المستخدمة في صيانة وخدمة أسطول سياراتها، تنفيذاً لرأيها الملزم، وذلك على النحو المبين بالأسباب.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحريراً في: ٤ ٢٠١٨

رئيس
الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع
المستشار/ **يحيى أحمد راغب دكروري**
النائب الأول لرئيس مجلس الدولة

رئيس
المكتب الفني
المستشار/ **مصطفى حسين السيد أبو حسين**
نائب رئيس مجلس الدولة

