

بسم الله الرحمن الرحيم



جمهورية مصر العربية  
مجلس الدولة

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

رقم التبليغ:	١١٢٨
بتاريخ:	٢٠١٨ ٧/٢٥

ملف رقم: ٤٦٧٤/٢/٣٢

السيد الفريق/ رئيس هيئة قناة السويس

تحية طيبة وبعد...

فقد اطلعنا على كتابكم رقم (٢٤٢) المؤرخ ٢٠١٧/٧/٣ بشأن النزاع القائم بين هيئة قناة السويس ووزارة المالية (مصلحة الضرائب المصرية) والذي تطلب فيه الهيئة إلزام المصلحة رد مبلغ مقداره (٣٤٧٢٧٨٢,٩٣) ثلاثة ملايين وأربعمائة واثنان وسبعون ألفاً وسبعمائة واثنان وثمانون جنيهاً وثلاثة وتسعون قرشاً، لهيئة قناة السويس، قيمة ضريبة المبيعات الأصلية والإضافية التي سددها الهيئة عن القاطرتين البحريتين (بركة (١)، وبركة (٢)، والمعديات (الرسوة (١٤)، والرسوة (١٥)، والشط (١)، والشط (٢)، والقنطرة غرب)، وكذا الفوائد القانونية بواقع (٥%) من تاريخ المطالبة عام ١٩٩٧ حتى تاريخ السداد.

وحاصل الوقائع - حسبما يبين من الأوراق - أن هيئة قناة السويس قامت ببناء القاطرتين البحريتين بركة (١)، وبركة (٢)، والمعديات: الرسوة (١٤)، والرسوة (١٥)، والشط (١)، والشط (٢)، والقنطرة غرب، لاستخدامهم في خدمة وأعمال قناة السويس، فطالبتها مصلحة الضرائب على المبيعات بضريبة المبيعات عن بناء واستخدام القاطرتين، والمعديات المذكورة، فدفعت الهيئة الضريبة الأصلية عن ذلك مبلغاً مقداره (٢٦٧٩٨٣٦,١٣) مليونان وستمائة وتسعة وسبعون ألفاً وثمانمائة وستة وثلاثون جنيهاً وثلاثة عشر قرشاً، كما قامت بدفع مبلغ مقداره (٧٩٢٩٤٦,٨٠) سبعمائة واثنان وتسعون ألفاً وتسعمائة وستة وأربعون جنيهاً



وثمانون قرشاً قيمة الضريبة الإضافية المستحقة. وإذ ارتأت هيئة قناة السويس عدم صحة مطالبة مصلحة الضرائب على المبيعات لها بالضريبة الأصلية والإضافية في الحالة المعروضة، وبطلان سدادها، لذلك سلكت الطريق القضائي؛ فأقامت دعوى أمام المحكمة الابتدائية بالإسماعيلية برقم (٦٣٣) لسنة ١٩٩٧ مدني كلي الإسماعيلية تطالب فيها رد قيمة الضريبة الأصلية المذكورة سلفاً، فقضي فيها بالرفض، وتأييد الحكم استثنائياً بموجب حكم محكمة استئناف الإسماعيلية في الاستئناف رقم (٤٦٠) لسنة ٢٣ ق. المقام من الهيئة، وإذ لم ترتض الهيئة هذا القضاء فقد طعنت عليه بالنقض بالطعن رقم (٢٨٠) لسنة ٧١ ق. والذي انتهت فيه محكمة النقض إلى نقض الحكم المطعون فيه، والقضاء في موضوع الاستئناف رقم (٤٦٠) لسنة ٢٣ ق. الإسماعيلية بإلغاء الحكم المستأنف، وبعدم اختصاص القضاء العادي ولائياً بنظر الدعوى، وإحالتها بحالتها إلى محكمة القضاء الإداري لنظرها. وقد نظرت محكمة القضاء الإداري بالإسماعيلية النزاع بالدعوى رقم (٧٩٢٦) لسنة ٢٠ ق. وحكمت بعدم اختصاصها بنظر الدعوى، استناداً إلى اختصاص الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بنظر المنازعات بين الجهات الإدارية، على وفق نص المادة (٦٦) من قانون مجلس الدولة الصادر بالقانون رقم (٤٧) لسنة ١٩٧٢. وإذ تطلبون عرض النزاع على الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع.

ونفيد: أن النزاع عُرض على الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بجلستها المعقودة في ١١ من يوليو عام ٢٠١٨ م الموافق ٢٧ من شوال عام ١٤٣٩ هـ؛ فتبين لها أن المادة (١١٩) من الدستور الصادر سنة ١٩٧١، والتي تقابلها المادة (٣٨) من الدستور الحالي كانت تنص على أن: "إنشاء الضرائب العامة وتعديلها أو إلغاؤها لا يكون إلا بقانون. ولا يعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون. ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب أو الرسوم إلا في حدود القانون". وأن المادة (١٨١) من القانون المدني تنص على أن: "١- كل من تسلّم 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 للالتزام لم يتحقق سببه أو للالتزام زال سببه بعد أن تحقق".



كما تبين لها أن 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 - كانت 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 منتجاً صناعياً أو تاجراً أو مؤدياً لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه في هذا القانون... السلعة: كل منتج صناعي سواء كان محلياً أو مستورداً... البيع: هو انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع، ولو كان مستورداً، إلى المشتري، ويعد بيعاً في حكم هذا القانون ما يلي أيهما أسبق: - إصدار الفاتورة. - تسليم السلعة أو تأدية الخدمة. - أداء ثمن السلعة أو مقابل الخدمة سواء كان كله أو بعضه... وفقاً لشروط الدفع المختلفة. 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... الضريبة الإضافية: ضريبة مبيعات إضافية بواقع (٥,٥%) من قيمة الضريبة غير المدفوعة عن كل أسبوع أو جزء منه يلي نهاية الفترة المحددة للسداد...". وأن المادة (٢) منه كانت تنص 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...". وأن الفقرة الأولى من المادة (٣) منه كانت تنص على أن: "يكون سعر الضريبة على السلع (١٠%)، وذلك عدا السلع المبينة في الجدول رقم (١) المرافق فيكون سعر الضريبة على النحو المحدد قرين كل منها"، وأن المادة (٥) منه كانت تنص على أن: "يلتزم المكلفون بتحصيل الضريبة وبالإقرار عنها وتوريدها للمصلحة في المواعيد المنصوص عليها في هذا القانون"، وأن المادة (٦) منه كانت تنص على أن: "تستحق الضريبة بتحقيق 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...". وأن المادة (١١) منه كانت تنص على أن: "تكون القيمة الواجب الإقرار عنها



والتي تتخذ أساسًا لربط الضريبة بالنسبة للسلع أو ما يؤدي من خدمات خاضعة للضريبة هي القيمة المدفوعة فعلاً في الأحوال التي يكون فيها بيع السلعة أو تقديم الخدمة من شخص مسجل إلى شخص آخر مستقل عنه وفقاً للمجريات الطبيعية للأمور..."، وأن المادة (١٣) منه كانت تنص على أن: "تضاف قيمة الضريبة إلى سعر السلع..."، وأن المادة (٣٢) منه كانت تنص على أن: "... وفي حالة عدم أداء الضريبة في الموعد المحدد تستحق الضريبة الإضافية، ويتم تحصيلها مع الضريبة وبذات إجراءاتها".

واستعرضت الجمعية العمومية ما جرى به إفتاؤها، من أن القواعد القانونية المالية، ويأتي في مقدمتها النصوص الضريبية، إنما تُفسر تفسيراً ضيقاً، يتعين معه الالتزام بحدودها، بما لا يدع مجالاً لإعمال القياس بشأنها، أو الاجتهاد في تفسيرها. وأنه من المقرر أن اضطلاع أحد الأشخاص الاعتبارية العامة القائم على مرفق ما بما هو موكول إليه من مهام الإدارة لهذا المرفق إشباعاً لحاجات الجمهور العامة في هذا الشأن، إنما يكون بالأساس خدمة للمصلحة العامة، بحسبان أن إنشاء المرفق لم يكن سوى ابتغاء المصلحة العامة المتصل بالمرفق العام الذي ينهض على إدارته، ويصب إجمالاً في المنفعة العامة التي تكون هي المقصود الأوحد والأساسي من نشاطه، فلا يعدو العمل المؤدى وصولاً إلى ذلك في جوهر الأمر، أن يكون أداءً إدارياً لواجب قانوني لا خيار للشخص الاعتباري العام في أدائه؛ إذ إنه مما يتصل بمصلحة المجموع الذي لا يحتمل ارتباكاً، أو اضطراباً، ويستعصى بحكم ملزوميته عن تحمله بأعباء قد ترتب تعطله.

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم - وعلى ما جرى به إفتاؤها - أن الدستور عمد إلى تقرير مبدأ تواترت عليه الدساتير المصرية المتعاقبة، هو أن إنشاء الضرائب العامة، أو تعديلها، أو إلغائها لا يكون إلا بقانون، ولا يعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة فيه، وأنه لا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب، أو الرسوم، إلا في حدود القانون. والتزاماً بذلك وضع المشرع بموجب قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ المشار إليه (الملغى)، تنظيمًا شاملاً لهذه الضريبة، حدد بمقتضاه السلع والخدمات الخاضعة لها، فأخضع السلع المحلية والمستوردة لهذه الضريبة، إلا ما استثنى بنص خاص، كما أخضع الخدمات التي أورد بيانها بالجدول رقم (٢) المرافق بهذا القانون للضريبة ذاتها، وجعل الواقعة المنشئة لها هي البيع بالنسبة إلى السلع المحلية، وتحقق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية



بالنسبة إلى السلع المستوردة، وحدد المشرع سعر الضريبة على السلع بنسبة (١٠%) من قيمة السلعة الواجب الإقرار عنها، عدا السلع الواردة بالجدول رقم (١) المرافق للقانون، حيث أخضعها للسعر المحدد بهذا الجدول قرين كل منها، وقرر المشرع إضافة فئة الضريبة إلى ثمن السلعة، أو مقابل الخدمة بحيث يقوم المكلف بتحصيلها، وتوريدها إلى المصلحة، وتظل القيمة المدفوعة فعلاً ثمنًا للسلعة، أو مقابلًا للخدمة وعاء هذه الضريبة، ويتحمل مستهلك السلعة، أو متلقى الخدمة الضريبة التي يحصلها منه البائع، أو مؤدى الخدمة. وقد عرف المشرع السلعة بأنها كل منتج صناعي سواء أكان محليًا، أو مستوردًا، وعرف البيع بأنه انتقال ملكية السلعة من البائع إلى المشتري، ثم عرف المنتج الصناعي بأنه كل شخص يمارس عملية تصنيع سواء أكان الشخص طبيعيًا، أو اعتباريًا، وسواء أكانت الممارسة اعتيادية، أو عرضية تتم بصفة رئيسة، أو تبعية، وغنى عن البيان أن المنتج الصناعي بهذا التعريف الشامل لا يفلت منه أى ممارس لأى عمل أيًا كان حتى ولو كان عملاً منزليًا، الأمر الذى لا يتصور معه أن يكون قصد المشرع انصرف إليه ليخضع للضريبة عمل الإنسان لنفسه ولخدمته الذاتية من صنوف الأنشطة الذاتية والمنزلية والأسرية، فالمنتج الصناعي يجد حده فى المفهوم الاقتصادى للسلعة وهو 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 مواد جرى تحويلها إلى منتج جديد بتغيير فى الحجم، أو الشكل، أو المكونات الطبيعية، أو النوع، ومن ثم ينسجم تعريف المنتج بهذا القيد نصًا وعقلًا مع تعريف السلعة ومع ما أورده النص ذاته عن البيع نقلًا للملكية، أو أداءً للخدمة، الأمر الذى يستلزم معه أن يكون تداول هذا المنتج فى صورته النهائية بين شخصين اعتباريين، أو طبيعيين متميزين عن بعضهما بعضًا بحيث يتحقق فى ذلك التداول مفهوم البيع من ناحية انتقال المبيع من شخص له وجود قانونى ومالى مستقل إلى شخص آخر له أيضا ذلك الوجود. وأن الضريبة الإضافية هى ضريبة تبعية تستمد وجودها من التراخى فى سداد الضريبة الأصلية وذلك بفرض ضريبة أخرى بواقع ٠.٥% من الضريبة الأصلية غير المسددة عن كل أسبوع، أو جزء منه يلى نهاية الفترة المحددة للسداد، ويتم تحصيلها مع الضريبة الأصلية وبالإجراءات ذاتها، وبهذه المثابة فإنه لا يسوغ عقلاً ومنطقًا المطالبة بهذه الضريبة حال تخلف مناط استحقاق الضريبة الأصلية.



كما استظهرت الجمعية العمومية مما تقدم - وعلى ما جرى به إفتاؤها - أن المشرع ألزم بموجب المادتين (١٨١)، و(١٨٢) من القانون المدني كل من تسلم على سبيل الوفاء ما ليس مستحقاً له رد ما أخذه بدون حق إلى الموفى، وهذا تطبيق خاص للقاعدة العامة في الإثراء بلا سبب؛ لأن التزام من حصل له الوفاء بالرد لا يقوم على فعل صدر 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، وتخلف السبب هو الذي يجعل الوفاء دفعا لدين غير مستحق يستوى في ذلك أن يكون هذا السبب لم يتحقق، أو يكون قد زال بعد أن تحقق.

واستعرضت الجمعية العمومية كذلك، ما استقر عليه إفتاؤها من أنه لا سبيل للمطالبة بالفوائد القانونية بين الجهات الإدارية، على اعتبار أنها جهات يضمها جميعاً الشخص الاعتباري الواحد للدولة، فضلاً عن وحدة الميزانية العامة للدولة.

ولما كان ذلك، وكان الثابت من الأوراق أن القاطرتين البحريتين بركة (١)، وبركة (٢)، تم بناؤهما بمعرفة هيئة قناة السويس لكي تستخدمهما في خدمة، وأعمال قناة السويس، ومعاونة، وإنقاذ السفن العابرة للقناة، كما قامت الهيئة ببناء معديات: الرسوة (١٤)، والرسوة (١٥)، والشط (١)، والشط (٢)، والقنطرة غرب، لعبور السيارات والأفراد والمهمات والمعدات للجميع دون مقابل، ومن ثم فإن بناء، واستخدام القاطرتين والمعديات المذكورة، إنما يُعدُّ من قبيل الإنتاج الذاتي الذي قامت به الهيئة لنفسها، بغرض استخدام ما تم بناؤه لتحقيق مصلحة عامة، وهو ما ينأى بالقاطرتين والمعديات المشار إليها عن اعتبارهم سلغاً بالمعنى الفني الدقيق الذي أخضعه المشرع لقانون الضريبة العامة على المبيعات؛ لأنهم ليسوا محلاً للبيع، أو التداول، أو الاتجار من جانب هيئة قناة السويس، وإنما جرى إنتاجهم لاستخدامهم في تسيير المرفق العام الذي تقوم عليه الهيئة، مما يخرج بهم عن دائرة الخضوع للضريبة التي يفرضها القانون المذكور، على نحو يغدو معه قيام مصلحة الضرائب بتحصيل هذه الضريبة من الهيئة عن القاطرتين والمعديات المشار إليها فاقداً سنداً، وكذلك الحال بالنسبة إلى مبلغ الضريبة الإضافية التي تم تحصيلها لتخلف مناط استحقاقها، نزولاً على ما سبق تفصيله. الأمر الذي يكون معه ما حصلته مصلحة الضرائب المصرية من هيئة قناة السويس من ضريبة أصلية وإضافية في الحالة الماثلة تحصيلاً لغير المستحق لها، مما يتعين معه إلزامها رد ما حصلته،



دون الفوائد القانونية عن تلك المبالغ، تطبيقاً للمستقر عليه من عدم جواز المطالبة بالفوائد القانونية فيما بين الجهات الإدارية.

### لذلك

انتهت الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع، إلى إلزام مصلحة الضرائب المصرية رد مبلغ مقدراه (٣٤٧٢٧٨٢,٩٣) ثلاثة ملايين وأربعمائة واثنان وسبعون ألفاً وسبعمائة واثنان وثمانون جنيهاً وثلاثة وتسعون قرشاً، لهيئة قناة السويس، قيمة ضريبة المبيعات الأصلية والإضافية التي سددتها الهيئة عن القاطرتين البحريتين بركة (١)، وبركة (٢)، والمعديات الرسوة (١٤)، والرسوة (١٥)، والشط (١)، والشط (٢)، والقنطرة غرب، وذلك على النحو المبين بالأسباب.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحريراً في: ٧/٢٥/٢٠١٨

رئيس  
الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع  
المستشار  
بخيت محمد محمد إسماعيل  
النائب الأول لرئيس مجلس الدولة



معتز/