بسم الله الرحمن الرحيم

جمهورية مصر العربية
مجلس الدولة
رئيس الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع
المستشار النائب الأول لرئيس مجلس الدولة

رقم التبليغ:	١٦٧٩
بتاريخ:	٢٠١٨/١٢/٢٩

ملف رقم: ٧٩٤/٢/٣٧

السيد اللواء الدكتور/ وزير الدولة للإنتاج الحربى

تحية طيبة، وبعد،

فقد اطلعنا على كتابكم رقم (١٣/١٠٠/٢٠١٧/١٦٦٨) المؤرخ ٢٠١٧/٨/٧، بشأن الإفادة بالرأى القانونى في مدى أحقية مديرية التربية والتعليم بمحافظة الشرقية فى حساب فوائد بنكية (مقابل تأخير) على الدفعات المقدمة التى تم صرفها عن أعمال صيانة المدارس والتوريدات عن مدد التأخير فى التنفيذ، وخصم قيمتها من مستحقات شركة حلوان للأجهزة المعدنية (مصنع ٣٦٠ الحربى سابقًا) القائمة بالتنفيذ، ومدى أحقية المديرية فى حساب ضريبة دمغة نسبية وإضافية على المبالغ المستحقة التى تصرفها للشركة وخصمها من تلك المستحقات.

وحاصل الوقائع – حسبما يبين من الأوراق – أن مديرية التربية والتعليم بمحافظة الشرقية تعاقدت مع شركة حلوان للأجهزة المعدنية (مصنع ٣٦٠ الحربى) بالأمر المباشر طبقًا لأحكام المادة (٣٨) من القانون رقم (٨٩) لسنة ١٩٩٨ بشأن المناقصات والمزايدات لتنفيذ أعمال الصيانة وتوريد آلات ومعدات للمدارس التابعة للمديرية خلال الفترة من ٢٠١٤ حتى ٢٠١٦، إلا أنه عند صرف شركة حلوان مستحقاتها فوجئت بقيد مديرية التربية والتعليم بمحافظة الشرقية مبلغًا مقداره ٩,٧٣٣,٠٣٨ (فقط تسعة ملايين وسبعمائة وثلاثة وثلاثون ألفًا وثمانية وثلاثون جنيهًا)، مديونية على الشركة عبارة عن فوائد بنكية على الدفعات المقدمة وغرامات تأخير وضرائب ودمغات، وذلك بناء على تقرير الجهاز المركزى للمحاسبات، وتم مخاطبة مديرية التربية والتعليم بمحافظة الشرقية بعدم قانونية

قيد المبالغ المشار إليها، إلا أن المديرية أصرت على خصم الفوائد البنكية عن الدفعات المقدمة وكذا خصم قيمة ضريبة الدمغة النسبية والإضافية عن المبالغ المنصرفة للشركة من مستحقات الشركة، وإزاء ما تقدم طلبتم الإفادة بالرأى.

ونفيد: أن الموضوع عُرض على الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بجلستها المعقودة فى ٢٨ من نوفمبر عام ٢٠١٨ م الموافق ٢٠ من ربيع الأول عام ١٤٤٠هـ؛ فتبين لها أن المادة (١٤٧) من القانون المدنى تنص على أن: "العقد شريعة المتعاقدين، فلا يجوز نقضه ولا تعديله إلا باتفاق الطرفين، أو للأسباب التى يقررها القانون..."، وأن المادة (١٤٨) منه تنص على أن: "١- يجب تنفيذ العقد طبقًا لما اشتمل عليه وبطريقة تتفق مع ما يوجبه حسن النية. ٢-...". وأن المادة (٢٢) من قانون تنظيم المناقصات والمزايدات الصادر بالقانون رقم (٨٩) لسنة ١٩٩٨ تنص على أن: "يجوز بموافقة السلطة المختصة صرف دفعات مقدمة تحت الحساب مقابل خطاب ضمان معتمد، وذلك بالنسب وفى الحدود ووفقًا للشروط والقواعد والإجراءات التى تبينها اللائحة التنفيذية"، وأن المادة (٢٥) من القانون ذاته تنص على أن: "يجوز للجهة الإدارية فسخ العقد أو تنفيذه على حساب المتعاقد، إذا أخل بأى شرط من شروطه. ويكون الفسخ أو التنفيذ على حساب المتعاقد بقرار من السلطة المختصة..."، وأن المادة (٢٦) منه تنص على أنه: "فى جميع حالات فسخ العقد، وكذا فى حالة تنفيذه على حساب المتعاقد، يصبح التأمين النهائى من حق الجهة الإدارية، كما يكون لها أن تخصم ما تستحقه من غرامات...".

وتبين للجمعية العمومية كذلك أن المادة (٦٩) من اللائحة التنفيذية لقانون تنظيم المناقصات والمزايدات رقم (٨٩) لسنة ١٩٩٨ الصادرة بقرار وزير المالية رقم (١٣٦٧) لسنة ١٩٩٨، والمُعدَّلة بموجب القرار رقم (٥٤٩) لسنة ٢٠١٠، تنص على أن: "يكون الترخيص بصرف مبالغ مُقدَّمًا بما لا يُجاوز (٢٥%) من قيمة التعاقد بموافقة السلطة المختصة... واستثناءً من حكم الفقرة الأولى من هذه المادة يجوز بموافقة وزير المالية في حالات الضرورة التي تقتضيها ظروف تنفيذ المشروع تجاوز النسبة المقررة لحساب الدفعة المقدمة..."، وأن المادة (٨٤) من ذات اللائحة، والمُعدَّلة بموجب قرار وزير المالية رقم (٢١٩) لسنة ٢٠٠٦، تنص على أنه: "إذا أخل المقاول بأى شرط من شروط العقد أو أهمل أو أغفل القيام بأحد التزاماته المقررة ولم يصلح أثر ذلك خلال خمسة عشر يوما من تاريخ إنذاره بكتاب موصى عليه بعلم الوصول

على عنوانه المبين بالعقد بالقيام بإجراء هذا الإصلاح، كان للسلطة المختصة الحق فى اتخاذ أحد الإجراءين التاليين وفقًا لما تقتضيه المصلحة العامة: (أ) فسخ العقد. (ب) سحب العمل من المقاول وتنفيذه على حسابه... على أنه فى حالة فسخ العقد أو تنفيذه على حساب المقاول يصبح التأمين النهائى من حق الجهة الإدارية، كما يكون لها أن تخصم ما تستحقه من غرامات وقيمة كل خسارة تلحق بها – بما فى ذلك فروق الأسعار والمصاريف الإدارية ومقابل التأخير على أرصدة الدفعات المقدمة وفقًا لسعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى فى تاريخ استحقاق هذه الدفعات – وذلك من أي مبالغ مستحقة أو تستحق للمتعاقد لديها، وفى حالة عدم كفايتها تلجأ إلى خصمها من مستحقاته لدى أية جهة إدارية أخرى أيًّا كان سبب الاستحقاق دون حاجة إلى اتخاذ أي إجراءات قضائية، وذلك كله مع عدم الإخلال بحقها فى الرجوع عليه بما لم تتمكن من استيفائه من حقوق بالطريق الإداري".

كما تبين للجمعية العمومية أن المادة (١) من قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم (١١١) لسنة ١٩٨٠ تنص على أن: "تفرض ضريبة دمغة علي المحررات والمطبوعات والمعاملات والأشياء والوقائع وغيرها من الأوعية المنصوص عليها في هذا القانون"، وأن المادة (٢) منه تنص على أن: "ضريبة الدمغة نوعان: (أ) ضريبة دمغة نوعية. (ب) ضريبة دمغة نسبية"، وأن المادة (٤) من القانون ذاته تنص على أن: "تستحق الضريبة على غير المحررات من الوقائع والمعاملات من تاريخ تحققها، وعلي الأشياء من تاريخ إعدادها الإعداد الذي تقتضيه طبيعتها والغرض منها"، وتنص المادة (١٢) منه على أنه: "لا تسري الضريبة علي المعاملات التي تجري بين الجهات الحكومية أو بينها وبين شخص معفي من الضريبة..."، وتنص المادة (١٤) منه على أن: "يقصد بالجهات الحكومية في تطبيق أحكام هذا القانون: (أ) وزارات الحكومة ومصالحها والأجهزة التي لها موازنة خاصة بها. (ب) وحدات الإدارة المحلية. (ج) الهيئات العامة. (د) المجالس العليا للقطاعات لشركات القطاع العام"، وتنص المادة (٨٠) من القانون ذاته على أنه: "فيما عدا المرتبات والأجور والمكافآت وما فى حكمها والإعانات، تستحق على كل مبلغ تصرفه الجهات الحكومية من الأموال المملوكة لها، سواء تم الصرف مباشرة أو بطريق الإنابة – علاوة على الضريبة المبينة فى المادة السابقة– ضريبة إضافية مقدارها ستة أمثال الضريبة المشار إليها..."، وأن المادة (٨٢) منه تنص على أن: "تعفى من الضريبة المنصوص عليها في المادتين (٧٩)، و(٨٠) من هذا القانون

المبالغ التي تصرف في الأحوال الآتية: (أ) إذا كان الصرف ردًّا لمبالغ سبق صرفها. (ب) الصرف لهيئة دولية. (ج) الصرف لحكومة أجنبية بشرط المعاملة بالمثل. (د) الصرف على أساس أسعار احتكارات دولية. (هـ) ما يصرف ثمنا لشراء أوراق مالية. (و) ما يصرف نظير مشتريات مسعرة جبريًّا، أو خدمات محدد مقابل أدائها بمعرفة إحدى الجهات الحكومية. (ز) ما يصرف فى الخارج".

وتبين للجمعية العمومية كذلك أن المادة الأولى من القانون رقم (٢) لسنة ١٩٨٤ بشأن إعفاء الهيئات والشركات والوحدات التابعة لوزارة الإنتاج الحربى من بعض أنواع الضرائب والرسوم تنص على أن: "تسرى الإعفاءات المقررة لوزارة الدفاع والمنصوص عليها بالمادة السادسة من القانون رقم (٩١) لسنة ١٩٨٣ بتنظيم الإعفاءات الجمركية على ما تستورده الشركات والوحدات والهيئات التابعة لوزارة الإنتاج الحربى خاصًّا بأغراض التسليح. كما تعفى الجهات المشار إليها من أداء ضرائب الدمغة على مختلف أنواعها التى يقع عبؤها عليها والضريبة على أرباح شركات الأموال. وفى جميع الأحوال يجب أن يكون النشاط الخاضع للإعفاء متعلقًا بأغراض التسليح...".

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم – وعلى ما جرى به إفتاؤها – أن المشرع استنّ أصلًا من أصول القانون ينطبق فى العقود المدنية والإدارية على حد سواء، مقتضاه أن العقد شريعة المتعاقدين، فلا يجوز نقضه، ولا تعديله، إلا باتفاق الطرفين، أو للأسباب التى يقررها القانون، وأن تنفيذه يجب أن يكون طبقًا لما اشتمل عليه وبطريقة تتفق مع مقتضيات حسن النية، فالعقد الإدارى، شأنه شأن العقد المدنى، لا يعدو أن يكون توافق إرادتين بإيجاب وقبول لإنشاء أو تعديل التزامات تعاقدية تقوم على التراضى بين طرفين، أحدهما هو الدولة، أو أحد الأشخاص الاعتبارية العامة وهو بهذه المثابة شريعة المتعاقدين، وضمان لحسن سير المرافق العامة بانتظام.

كما استظهرت الجمعية العمومية مما تقدم أيضًا أن المشرع فى قانون تنظيم المناقصات والمزايدات ولائحته التنفيذية المشار إليهما، اللذين تطبق أحكامهما على العقود التى تبرمها الجهات الإدارية الخاضعة لهما على الوجه الوارد بهما، ومن بينها عقد مقاولة الأعمال، فيما لم يرد بشأنه نص خاص فى هذه العقود، أجاز للجهة الإدارية بناء على طلب المتعاقد أن تصرف له دفعة مقدمة تحت الحساب، وذلك بالشروط وفى الحدود المنصوص عليها فى كل من القانون ولائحته التنفيذية، وأوجب المشرع فيهما،

ضمانًا لحسن سير المرافق العامة بانتظام واطّراد، على المقاول المتعاقد مع جهة الإدارة تنفيذ الأعمال موضوع التعاقد فى الميعاد المعين لذلك، وأجاز للجهة إذا تراخى المتعاقد فى التنفيذ أن تمنحه مهلة إضافية متى اقتضت المصلحة العامة ذلك، على أن توقع عليه غرامة عن مدة التأخير -عينت اللائحة التنفيذية حدودها - فإذا أمعن المقاول فى عدم التنفيذ كان لها بقرار من السلطة المختصة فسخ العقد، أو سحب العملية موضوع العقد، وتنفيذها على حسابه، وفى الحالتين يصبح التأمين النهائى من حقها، كما أنه من حقها الرجوع عليه بقيمة الزيادة فى الثمن، والمصروفات الإدارية وما استحق لها من غرامة عن مدة التأخير فى التنفيذ وجميع ما أنفقته من مصروفات وما تحملته من خسائر زيادة على قيمة العقد نتيجة تنفيذه على حساب المقاول المقصر، وذلك على الوجه الذى فصّلته المادة (٨٤) من اللائحة التنفيذية لقانون تنظيم المناقصات والمزايدات المشار إليه، إذ إنه ابتداء من أى من هذين التاريخين، تحدد حقوق الجهة الإدارية، وتصير دينًا فى ذمة المتعاقد يتعين عليه الوفاء به، بما فى ذلك ما قد يكون فى ذمته من مبلغ الدفعة المقدمة السابق أداؤه له، وذلك كأصل عام، وهو ما يمتنع معه القول باستحقاق أى فوائد تأخير على هذا المبلغ قبل ذلك.

واستظهرت الجمعية العمومية أن المشرع فرض ضريبة على المحررات والمطبوعات والمعاملات والأشياء والوقائع وغيرها من الأوعية المنصوص عليها في القانون. وأبان المشرع أن ضريبة الدمغة تتنوع إلى نوعين: ضريبة دمغة نوعية، وضريبة دمغة نسبية. وباستقراء أحكام قانون ضريبة الدمغة يبين أن ضريبة الدمغة النوعية وعاؤها المحررات والمطبوعات وما في حكمها مما ورد النص عليه بهذا القانون. وحدد المشرع سعرها بمبلغ عينه بنص القانون بحسب نوع المحرر أو المطبوع، أما ضريبة الدمغة النسبية "عادية أو إضافية"، فوعاؤها المعاملات والأشياء والوقائع مما ورد النص عليه في القانون وحدد المشرع سعرها بنسبة مئوية. ومن بين الأوعية التي أخضعها المشرع لضريبة الدمغة النسبية ما ورد بنص المادة (٨٠) من قانون ضريبة الدمغة حيث أخضع لهذه الضريبة ما تصرفه الجهات الحكومية من أموالها المملوكة لها، سواء تم الصرف منها مباشرة أو بطريق الإنابة، ويتحمل عبء هذه الضريبة الجهة أو الشخص الذي يتم الصرف له؛ إذ إن الأصل في فرض ضريبة الدمغة هو الإلزام بأدائها فيخضع لها كل من تعامل مع جهة حكومية وأثمر هذا التعامل عن استحقاقه لمبالغ من الأموال المملوكة للجهة الحكومية

فيخضع صرفها له لضريبة الدمغة النسبية، عادية أو إضافية، ولا استثناء من هذا الأصل إلا بمقتضى نص في قانون يتاح بموجبه هذا الإعفاء، على نحو ما ورد بنص المادة (٨٢) من قانون ضريبة الدمغة.

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم أنه علاوة على عدم خضوع المعاملات التي تجري بين الجهات الحكومية لضريبة الدمغة بأنواعها المختلفة، فقد أعفى المشرع الهيئات والشركات والوحدات التابعة لوزارة الإنتاج الحربى من تلك الضرائب متى كان نشاطها متعلقًا بأغراض التسليح، ومؤدي ذلك هو إلزام الجهات التابعة لوزارة الإنتاج الحربى بأداء ضرائب الدمغة على مختلف أنواعها التى يقع عبؤها عليها حال ممارستها لأى نشاط غير متعلق بأغراض التسليح.

ولما كان ذلك، وكان الثابت – فيما يخص التساؤل الأول – أن مديرية التربية والتعليم بمحافظة الشرقية تعاقدت مع مصنع ٣٦٠ الحربى التابع لوزارة الإنتاج الحربى – شركة حلوان للصناعات المعدنية حاليًا – طبقا لأحكام المادة (٣٨) من القانون رقم (٨٩) لسنة ١٩٩٨ فى عام ٢٠١٤ على تنفيذ أعمال صيانة وتطوير، وتوريد آلات ومعدات وتجهيزات تعليم فنى – صناعى لبعض المدارس التابعة للمديرية، وبناء على ذلك تم صرف الدفعات المقدمة المتفق عليها، وإذ تقاعس المصنع عن تنفيذ أعمال صيانة وتطوير المدارس، كما تقاعس عن توريد الأصناف المتعاقد عليها فى المواعيد المحددة بأمر الإسناد، ولم يورد الأصناف المتفق عليها، فإن المديرية لم تفسخ هذه العقود، أو تنفذها على حساب المصنع، بل على النقيض من ذلك جرى الاستمرار فى تنفيذ الأعمال وتوريد الأصناف المتعاقد عليها بعد المواعيد المتفق عليها؛ الأمر الذى ترتب عليه تجاوز قيمة الدفعة المقدمة في بعض العقود عن قيمة العقد، فمن ثم تكون مطالبة المحافظة للشركة بمقابل تأخير على قيمة الدفعات المقدمة غير قائمة على سند قانونى سليم، متعينًا التقرير بعدم أحقية المديرية في تحصيل هذا المقابل.

وفيما يخص التساؤل الثانى، ولما كان الثابت أن طبيعة الأنشطة الواردة بالعقود المبرمة بين مديرية التربية والتعليم بمحافظة الشرقية ومصنع ٣٦٠ الحربى التابع لوزارة الإنتاج الحربى– شركة حلوان للأجهزة المعدنية – لا تتعلق بممارسة نشاط خاص بأغراض التسليح، وهو النشاط الذى أعفى المشرع بمناسبة مزاولته الجهات التابعة لوزارة الإنتاج الحربى من أداء ضريبة الدمغة بمختلف أنواعها التى يقع عبؤها عليها، بموجب حكم المادة الأولى من القانون رقم (٢) لسنة ١٩٨٤، وكانت المبالغ المالية التى جرى صرفها للمصنع، تخرج عن الصرفيات التى أعفاها المشرع من الخضوع لضريبة الدمغة والضريبة الإضافية

بموجب حكم المادة (٨٢) من القانون رقم (١١١) لسنة ١٩٨٠ المشار إليه، فمن ثم يكون قد انتفى فى حق هذه الصرفيات مناط الإعفاء من الضرائب المشار إليها، الأمر الذى يحق معه لمديرية التربية والتعليم بمحافظة الشرقية حساب هذه الضرائب على المبالغ التى تصرفها لشركة حلوان للأجهزة المعدنية (مصنع ٣٦٠ الحربى سابقًا) وخصمها من مستحقاتها.

لـــذلـــك

انتهت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع إلى:

أولًا: عدم جواز خصم مقابل تأخير عن الدفعات المقدمة التى صرفت إلى شركة حلوان للأجهزة المعدنية (مصنع ٣٦٠ الحربى) عن العقود المبرمة بشأن تنفيذ أعمال صيانة وتطوير وتوريد آلات ومعدات وتجهيزات تعليم فنى صناعى لبعض مدارس محافظة الشرقية.

ثانيًا: خضوع المبالغ المنصرفة لشركة حلوان للأجهزة المعدنية (مصنع ٣٦٠ الحربى) نتيجة العقود المشار إليها لضريبة الدمغة النسبية والإضافية المقررة بالقانون رقم (١١١) لسنة ١٩٨٠ المشار إليه، وذلك كله على النحو المبين بالأسباب.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحريرًا في: ٢٩ / ١٢ / ٢٠١٨

رئيس
الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع

المستشار/
بخيت محمد محمد إسماعيل
النائب الأول لرئيس مجلس الدولة