بسم الله الرحمن الرحيم

مجلس الدولة

الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع

رقم التبليغ:	٧٠٢١
بتاريخ:	٢٠١٤/١٠/٢٠

ملف رقم : ٣٢ / ٢ / ٣٩٧٩

السيد الأستاذ/ رئيس مجلس إدارة الهيئة العامة لنقل الركاب بمحافظة الاسكندرية

تحية طيبة وبعد...

اطلعنا على كتابكم المؤرخ ٢٠١٢/٢/٢٨ بشأن إعادة عرض النزاع القائم بين الهيئة ووزارة المالية (مصلحة الضرائب المصرية) حول إلزام الأخيرة برد مبلغ (١٦١٣٤٧٥) جنيهاً والفوائد القانونية حتى تاريخ السداد.

وحاصل الوقائع – حسبما يبين من الأوراق – أن الهيئة العامة لنقل الركاب بمحافظة الإسكندرية رخصت بموجب الترخيص رقم (١٩٤٦/٩٦١) للمكتب العلمي العربي باستغلال مواقع الإعلان الخاصة بالهيئة خلال الفترة من ١٩٩٨/٧/١ حتى ٢٠٠٣/٦/٣٠، كما رخصت الهيئة لمؤسسة أخبار اليوم بذات النشاط بموجب عدة تراخيص بدأت من ١٩٩١/١٢/٢ حتى ٢٠٠٣/٦/١، وقد حصّلت مصلحة الضرائب المصرية من الهيئة مبلغ (١٦١٣٤٧٥) جنيهاً ضريبة مبيعات عن هذا النشاط حتى ٢٠٠٢/٦/٣٠ فأقامت الهيئة الدعويين رقمي (١٦٩٢٠) و(١٦٩٢١) لسنة ٥٨ق أمام محكمة القضاء الإداري بالإسكندرية بطلب إلزام مؤسسة أخبار اليوم والمكتب العلمي العربي بسداد الضريبة المذكورة والضرائب الإضافية والتعويضات حيث قضت المحكمة بجلسة ٢٠٠٩/١/٣١ برفض الدعوى الثانية وقضت بجلسة ٢٠١٢/٣/٢٢ برفض الدعوى الأولى ولم يتم الطعن على هذين الحكمين، وقد تأسس الحكم الأول على سند من (أن الهيئة المدعية تستند فى مطالبة المكتب العلمي العربي المدعي عليه بسداد مبلغ (٢٣٧٩٩) جنيه كضريبة عامة على المبيعات مستحقة على المكتب المذكور نتيجة الترخيص رقم (١٩٤٦/٩٦١) لسنة ١٩٩٨ والصادر بتاريخ ١٩٩٨/٧/١ وينتهي في ٢٠٠٣/٦/٣٠ الذى يدخل ضمن 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، وإذ قضى بعدم دستورية تلك العبارة وما تضمنته المادة الثانية من القانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢ مع مراعاة الأثر الكاشف للقانون

على نحو ما سلف البيان، الأمر الذى ينهار معه سند مطالبة الهيئة المدعية للمكتب العلمي العربي المدعي عليه، خاصة وأن واقعة استحقاق الضريبة المشار إليها قد نشأت واكتملت قبل ٢٠٠٢/٤/٢٢ تاريخ العمل بالقانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢ باعتباره تعديلاً وليس تفسيراً تشريعياً، وتغدو الدعوى غير قائمة على أساس صحيح من القانون خليقة بالرفض. ولا ينال من وجوب هذا الحكم قيام الهيئة المدعية بسداد قيمة تلك الضريبة إلى مصلحة الضرائب على المبيعات، إذ أن الهيئة وشأنها فى الرجوع على المصلحة فى استرداد هذا المبلغ بالطرق والإجراءات المقررة فى هذا الشأن).

كما تأسس الحكم الثاني على أن: "الثابت بالأوراق المرفقة أن الهيئة العامة لنقل الركاب بمحافظة الإسكندرية رخصت لمؤسسة أخبار اليوم فى استغلال بعض منشآت الهيئة وسياراتها وعربات الترام فى الدعاية والإعلان مقابل قيمة إيجارية محددة وذلك بموجب الترخيص المؤرخ ١٩٩١/١٢/٢ والترخيص المؤرخ ١٩٩٤/١٢/٣١ والترخيص المؤرخ ١٩٩٨/٦/١٧ وذلك لمدة تناهز العشر سنوات من عام ١٩٩١ حتى عام ٢٠٠١ وقد تضمنت كافة التراخيص المشار إليها إلتزام المؤسسة المذكورة بسداد كافة الضرائب والرسوم المقررة وطبقاً لتقرير الخبير المنتدب فى الدعوى فإن الهيئة المدعية قامت بسداد مبلغ مقداره (١٥٩٧٦٠٩,٠٧٥) جنيهاً كضريبة مبيعات على التراخيص المشار إليها، ولما كانت هذه الخدمة (تأجير مواقع للإعلان) لم يرد ذكرها فى المادة الأولى من القانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢ المشار إليه أو في أي موضع آخر من الجدول رقم (٢) المرافق بقانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (١١) لسنة ١٩٩١ ومن ثم فإن هذه التراخيص لا تكون خاضعة للضريبة التي يقررها هذا القانون وبالتالي يكون ما حصلته مصلحة الضرائب من مبالغ من الهيئة العامة لنقل الركاب بمحافظة الإسكندرية كضريبة مبيعات على التراخيص المشار إليها والصادرة لمؤسسة أخبار اليوم لاستغلال بعض منشآت الهيئة الثابتة وسياراتها والترام... إلخ فى الإعلان غير قائم على صحيح سنده قانوناً، الأمر الذى لا يسوغ معه للهيئة المدعية مطالبة مؤسسة أخبار اليوم بقيمة ما سددته لمصلحة الضرائب بحسبان عدم مشروعية تحصيل هذه الضريبة من الأصل وهو ما يستوجب والحالة هذه القضاء برفض الدعوى..."، وبناء على أسباب هذين الحكمين طالبت الهيئة المصلحة برد المبالغ المسددة منها وإزاء رفض المصلحة لجأت الهيئة إلى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع للفصل فى النزاع (بموجب كتابها رقم (١٤٥٤) المؤرخ ٢٠٠٩/١٢/٣ وما أعقبه من كتب عدلت فيها الهيئة من طلباتها ونظراً لنكول الهيئة عن تزويد إدارة الفتوى المختصة بما طلبته من مستندات لازمة للفصل فى الموضوع انتهت الجمعية العمومية بجلسة ٢٠١١/١١/٣٠ إلى حفظ الموضوع، فعاودت الهيئة طلب الفصل فى النزاع بموجب كتابها الماثل المؤرخ ٢٠١٢/٢/٢٨ المشار إليه.

وفي معرض ردها على النزاع أفادت وزارة المالية أن السند الوحيد للهيئة فى استرداد المبلغ المطالب به هو حكم المحكمة الدستورية العليا فى القضية رقم (٢٣٢) لسنة ٢٦ قضائية دستورية الصادر بجلسة ٢٠٠٧/٤/١٥ وأن المادة (٤٩) من قانون المحكمة الدستورية العليا الصادر بالقانون رقم (٤٨) لسنة ١٩٧٩ تجعل أثر الحكم بعدم دستورية النص الضريبي مباشراً بحيث يسرى على المستقبل ولا ينصرف إلى الماضى إلا للمدعي فى الدعوى الدستورية وهو غير المتوفر بالنسبة للهيئة.

ونفيد أن النزاع عرُض على الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بجلستها المنعقدة فى ٥ من فبراير عام ٢٠١٤م، الموافق ٥ من ربيع الثاني عام 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 لالتزام لم يتحقق سببه أو لالتزام زال سببه بعد أن تحقق".

كما استعرضت الجمعية العمومية المادة (١٠١) من قانون الإثبات فى المواد المدنية والتجارية الصادر بالقانون رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٨ التي تنص على أن: "الأحكام التى حازت قوة الأمر المقضى تكون حجة فيما فصلت فيه من الحقوق، ولا يجوز قبول دليل ينقض هذه الحجية...". كما استعرضت قانون مجلس الدولة الصادر بالقانون رقم (٤٧) لسنة ١٩٧٢ الذى تنص المادة (٥٠) منه على أن: "لا يترتب على الطعن أمام المحكمة الإدارية العليا وقف تنفيذ الحكم المطعون فيه إلا إذا أمرت دائرة فحص الطعون بغير ذلك..."، وفى المادة (٥٢) على أن: "تسرى فى شأن جميع الأحكام، القواعد الخاصة بقوة الشىء المحكوم فيه، على أن الأحكام الصادرة بالإلغاء تكون حجة على الكافة".

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 رقمى (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 فى 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) المرافق لهذا القانون قرين المسلسل رقم (١١) خدمات التشغيل للغير بفئة ضريبية ١٠%، كما نص هذا القانون فى 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 فى 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 فى 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 التى تؤدى للغير باستخدام أصول أو معدات مورد الخدمة المملوكة له أو للغير ويتم تشغيلها بمعرفة مورد الخدمة أو قوة العمل التابعة له أو تحت إشرافه، وهى جميع أعمال التصنيع بما فى ذلك تشغيل المعادن، وأعمال تغيير حجم أو شكل أو طبيعة أو مكونات المواد، وأعمال تأجير واستغلال الآلات والمعدات والأجهزة، وأعمال مقاولات التشييد والبناء..."، ونصت المادة الثانية منه على أن: "مع مراعاة الأثر الكاشف لهذا القانون، ينشر هذا القانون فى الجريدة الرسمية ويعمل به من اليوم التالى لتاريخ نشره"، وبجلسة ٢٠٠٧/٤/١٥ قضت المحكمة الدستورية العليا فى 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 والذى 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.

كما استظهرت الجمعية العمومية مما تقدم أن حجية الأمر المقضي، تعني أن للحكم حجية فيما بين الخصوم وبالنسبة إلى الحق ذاته محلاً وسبباً، وبمقتضاها يمتنع إعادة طرح النزاع في المسألة المقضي فيها في دعوى أخرى بشرط أن تكون هذه المسألة واحدة في الدعويين وأن يكون الطرفان قد تناقشا فيها في الدعوى الأولى واستقرت حقيقتها بينهما في الحكم الأول استقرارًا جامعًا مانعًا، وأن تكون هي بذاتها الأساس فيما يدعى به في الدعوى الثانية بين نفس الخصوم، والأصل أن تثبت هذه الحجية لمنطوق الحكم دون أسبابه، إلا أن هذه الأسباب تكون لها الحجية إذا ارتبطت ارتباطًا وثيقًا بمنطوق الحكم، بحيث لا يقوم المنطوق بغير هذه الأسباب، وتثبت الحجية لكل حكم قطعي حتى لو كان قابلاً للطعن عليه بطرق الطعن العادية، فتبقى الحجية قائمة طالما ظل الحكم قائمًا، فإذا طعن فيه بطريق اعتيادي كاستئناف أوقفت حجيته، فإذا ألغى زال وزالت معه حجيته، أما إذا تأيد ولم يعد قابلًا للطعن عليه بطرق الطعن العادية بقيت له حجية الأمر المقضي وأضيفت عليها قوة الأمر المقضي وهي المرتبة الأعلى التي يصل إليها الحكم القضائي إذا أصبح نهائياً غير قابل للطعن عليه بطريق من طرق الطعن العادية، ومن ثم يتبين أن كل حكم حاز قوة الأمر المقضي يكون حتمًا حائزًا لحجية الأمر المقضي والعكس غير صحيح، فقوة الأمر المقضي أشمل وأعم من حجية الأمر المقضي، وتظهر هذه الحقيقة واضحة جلية عند تأمل صياغة نص المادة (١٠١) من قانون الإثبات "الأحكام التي حازت قوة الأمر المقضي تكون حجة...".

وحيث إنه ولئن كانت هذه القاعدة العامة في الأحكام القضائية، إلا أن المشرع في المادة (٥٢) من قانون مجلس الدولة أفرد جميع أحكام محاكم مجلس الدولة- القطعية- بحكم خاص، حيث جعلها بمختلف درجاتها تحوز قوة الأمر المقضى بمجرد صدورها وهذه القوة تشمل في طياتها الحجية التي لا تقتصر في الأحكام الصادرة بالإلغاء على أطراف الدعوى مثل باقي الأحكام، وإنما يحتج بها على الكافة

كما يحتج بها من الكافة، نظراً لأن حجية الأحكام الصادرة بالإلغاء حجية عينية كنتيجة طبيعية لانعدام القرار الإداري في دعوى هي في حقيقتها اختصام له في ذاته.

كما استظهرت الجمعية العمومية – وعلى ما جرى عليه إفتاؤها – أن الأحكام القضائية القطعية الصادرة عن محاكم مجلس الدولة تفرض نفسها كعنوان للحقيقة، ويلزم تنفيذها نزولاً على قوة الأمر المقضي الثابتة لها قانوناً، لكون قوة الأمر المقضي التي اكتسبها الحكم تعلو على اعتبارات النظام العام، بما لا يسوغ معه قانوناً – مع نهائية الحكم – إعادة مناقشته، وإنما التسليم بما قضى به لأنه عنوان الحقيقة، حتى لو طعن فيه فلا يترتب على الطعن وقف تنفيذ الحكم المطعون فيه إلا إذا أمرت دائرة فحص الطعون أو المحكمة على حسب الأحوال بغير ذلك، وأن مقتضى تنفيذ الحكم الحائز لقوة الأمر المقضي أن يتم تنفيذه بالمدى الذي عينه الحكم، فيجب أن يكون التنفيذ كاملاً غير منقوص، وأن يتم على الأساس الذى أقام عليه الحكم قضاءه، فلا بد أن يكون التنفيذ موزوناً بميزان القانون من جميع النواحى والآثار، حتى تعاد الأمور إلى نصابها القانوني الصحيح وصولاً إلى الترضية القضائية التي ينشدها من يلجأ لمحاكم مجلس الدولة.

واستعرضت الجمعية العمومية ما استقر عليه إفتاؤها، من أن المشرع فى قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١، وضع تنظيماً شاملاً لهذه الضريبة، عين بمقتضاه السلع الخاضعة لها بالوصف، وعين الخدمات بطريق التفريد العينى، 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 أُضيفت 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 تشتمل على أي خدمة لم ترد فى جملة الخدمات المبينة فى الجدول رقم (٢) بحسبان هذه العبارة من العموم المقصود به الخصوص، حيث خص المشرع مفهوم الخدمة بأنها كل خدمة ترد بالجدول رقم (٢) بما يعني عزوفه عن تعريف الخدمة بالمفهوم العام المجرد سالكاً نهج إطلاق اسم معين لكل خدمة يري شمول الضريبة لها، ذاك الأسم تنفرد به الخدمة حصرياً وتعيناً فى الجدول المرافق للقانون، مما يتعين معه تفسير عبارة خدمات التشغيل للغير تفسيراً دقيقاً

الخدمة على الصحة والوضوح ويبعد عن اللبس والغموض والتعريفات العامة، فإذا ما نص فى الجدول رقم (٢) المذكور على عبارة خدمات التشغيل للغير فيجب تفسيرها فى إطار السياق العام لجملة الخدمات المبينة فى الجدول رقم (٢)،

واستظهرت الجمعية العمومية أيضا مما تقدم، أن المشرع حسماً منه للخلف الدائر حول مدى شمول عبارة "خدمات التشغيل للغير" سالفة الذكر، لبعض الخدمات التى لم ترد ضمن الجدول رقم (٢) المشار إليه، لاسيما وقد صدرت بعض الأحكام القضائية عن كل من محكمة النقض، والمحكمة الإدارية العليا بمجلس الدولة، بشمول هذه العبارة لخدمة المقاولة فى عقود المقاولات وخدمات أخرى، فقد تناول تلك العبارة بالتفسير بموجب القانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢ المشار إليه، محدداً الخدمات التى تشملها على سبيل الحصر، ومتبعاً فى هذا التحديد أسلوب التفريد العينى الذى انتهجه قانون الضريبة العامة على المبيعات فى بيانه للخدمات الخاضعة للضريبة، وذلك على النحو الذى سبق للجمعية العمومية أن أفتت واستمسكت به. 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، طبقا لما نصت عليه المادة الثانية منه فى صدرها.

ولما كان ذلك، وكانت المحكمة الدستورية العليا فى جلستها المنعقدة بتاريخ ٢٠٠٧/٤/١٥، قد قضت فى القضية رقم (٢٣٢) لسنة ٢٦ قضائية – دستورية، بعدم دستورية عبارة "خدمات التشغيل للغير" سالفة الذكر، لما شابها من غموض، وعدم تحديدها للبناء القانونى 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 رجعى يصادم التوقع المشروع من جانب المكلفين بأداء الضريبة العامة على المبيعات، وذلك كله على التفصيل الذى عرضه الحكم، ومن ثم فإن الأحكام التى أوردها القانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢ المشار إليه لا تطبق على الوقائع السابقة على تاريخ العمل بأحكام هذا القانون في ٢٠٠٢/٤/٢٢.

وحيث إن الضريبة العامة على المبيعات من الضرائب غير المباشرة التى يتحمل عبئها فى النهاية مستهلك السلعة أو متلقى الخدمة ويكون على بائع السلعة أو مؤدي الخدمة تحصيل هذه الضريبة وتوريدها للمصلحة وذلك على سبيل الوساطة الملزمة.

وحيث إن الثابت بالأوراق أن الهيئة العامة لنقل الركاب بمحافظة الإسكندرية فى مجال علاقتها بالمكتب العلمي العربي ومؤسسة أخبار اليوم تعد هي مؤدي الخدمة المكلف بتحصيل وتوريد

المبيعات فى حالة استحقاقها ابتداء، أما المكتب والمؤسسة المذكورين فهما متلقي الخدمة المتحمل النهائى بعبء الضريبة العامة على المبيعات فى حالة استحقاقها.

وحيث إن الترخيصين الصادرين من الهيئة للمكتب والمؤسسة المذكورين تما قبل صدور القانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢ المشار إليه، وقد استقر إفتاء الجمعية العمومية فى المجال الزمني السابق على صدور القانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢ على عدم شمول عبارة خدمات التشغيل للغير أي خدمة لم يرد لها ذكر صريح فى الجدول رقم (٢) المرافق لقانون الضريبة العامة للمبيعات وقد قضت محكمة القضاء الإداري برفض دعوى الهيئة ضد المكتب العلمي ومؤسسة أخبار اليوم بإلزامهما بأداء ضريبة المبيعات عن النشاط محل النزاع الماثل ومن ثم نزولاً على حجية هذا القضاء وصدعاً بقوة الأمر المقضى التى يتمتع بها هذا القضاء لاسيما وقد صار باتاً بعدم الطعن عليه أمام المحكمة الإدارية العليا فى المواعيد المقررة قانوناً على النحو الثابت بالأوراق. فقد انتفي سند إلزام متلقي الخدمة (المكتب والمؤسسة) ابتداء بأداء هذه الضريبة فينتفي سند إلزام الهيئة (المكلف) بالتحصيل والتوريد لمصلحة الضرائب المصرية.

وإزاء إنهيار ركن السبب فى الوفاء فإن مصلحة الضرائب المصرية تكون قد تحصلت على ما ليس مستحقاً لها، فمن ثم يتعين عليها والحال كذلك رد مبلغ (١٦١٣٤٧٥) جنيهاً إلى الهيئة العارضة دون الفوائد القانونية عن تلك المبالغ تطبيقاً لما جري عليه إفتاء الجمعية العمومية من عدم جواز المطالبة بالفوائد القانونية فيما بين الجهات الإدارية.

ولا ينال من ذلك ما دفعت به مصلحة الضرائب المصرية بشأن النزاع الماثل من أنه لا يجوز رد المبلغ محل النزاع لما ينطوي عليه ذلك من إعمال الأثر الرجعى 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 فى إفتاء الجمعية العمومية قبل صدور القانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢ على عدم شمول هذه العبارة لأى خدمة لم ترد لها ذكر صريح بالجدول رقم (٢) المرافق لقانون الضريبة العامة على المبيعات المشار إليه – كما فى الحالة المعروضة – ومن ثم لا يثار ابتداء مسألة الأثر الرجعي لأن استرداد المبلغ فى 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 فى حكمها المشار إليه بعدم دستورية صدر المادة (٢٦) من القانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢ المشار إليه والذى 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 التى نشأت بعد العمل بأحكامه فى ٢٠٠٢/٤/٢٢، وحيث إن العملية فى الحالة الماثلة نشأت قبل صدور القانون رقم (١١) لسنة ٢٠٠٢ – وذلك على فرض شمول هذا القانون للخدمة محل النزاع الماثل – وهو الأمر الذى يضحي معه ما تتذرع به مصلحة الضرائب المصرية ليس له محل من الواقع أو القانون.

لذلك

انتهت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع إلى إلزام مصلحة الضرائب المصرية برد مبلغ (١٦١٣٤٧٥) جنيه إلى الهيئة العامة لنقل الركاب بمحافظة الإسكندرية، وذلك على النحو المبين بالأسباب.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحريراً في: ٢٠١٤/٨/٩

رئيس
المكتب الفنى
المستشار/
شريف الشاذلى
نائب رئيس مجلس الدولة

رئيس
الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع
المستشار/
عصام الدين عبد العزيز جاد الحق
النائب الأول لرئيس مجلس الدولة

معتز/