

بسم الله الرحمن الرحيم

٨٧٨	رقم التبليغ :
٢٠١٢/١٢/٢	بتاريخ :

مجلس الدولة

الجمعية العمومية لتسمى الفتوى والتشريع

ملف رقم : ٣٧ / ٢ / ٧١٥

السيد الأستاذ/ وزير المالية

خية طيبة وبعد...

فقد اطلعنا على كتابكم رقم (١٥١٨) المؤرخ (١٧) من يوليو سنة (٢٠١١)، والذي تطالبون فيه الإفادة بالرأى حول مدى جواز خصم المبالغ التي سبق سدادها بمعرفة شركة السكر والتقطير المصرية تحت حساب الضريبة على العقارات المبنية من المبالغ اللازم سدادها لبراءة ذمتها من قيمة الضريبة المذكورة تطبيقاً لحكم المادة السادسة من القانون رقم (١٩٦) لسنة (٢٠٠٨) بإصدار قانون الضريبة على العقارات المبنية.

وحاصل الوقائع - حسبما يبين من الأوراق - أن المادة السادسة من قانون الضريبة على العقارات المبنية المشار إليه، قد تضمنت نظاماً لإنهاء المنازعات القائمة بين المكلفين بسداد هذه الضريبة وبين مصلحة الضرائب مقابل الوفاء بنسبة من الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة على القيمة الإيجارية السنوية المتنازع عليها. ولدى قيام الجهاز المركزي للمحاسبات بفحص إجراءات التصالح في الدعاوى المقامة من شركة السكر والتقطير المصرية عن مصانعها بالحوامدية تبين له أن مديرية الضرائب العقارية بالجيزة قامت بخصم المبالغ التي سددتها الشركة المذكورة تحت حساب الضريبة إبان نظر الدعاوى المقامة منها من المبالغ اللازم أدائها للتصالح، في حين أن هذه المبالغ هي متأخرات ضريبية عن سنوات سابقة، وغير متنازع عليها، ويرى الجهاز عدم صحة خصمها من المبلغ اللازم للتصالح عن هذه الدعاوى.

وقد تنازع هذه المسألة رأيان:

أولهما: وجوب خصم المبالغ التي سبق سدادها بمعرفة المكلفين تحت حساب الضريبة

العقارية من المبلغ الواجب سدادها لبراءة ذمتهم من قيمة الضريبة تطبيقاً لحكم المادة السادسة من القانون رقم (١٩٦) لسنة (٢٠٠٨) المشار إليه، بينما ذهب ثانيهما: إلى عدم

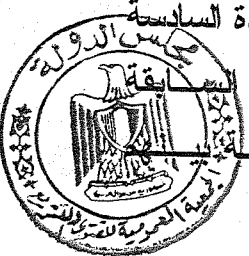


استناداً إلى صريح نص الفقرة الأخيرة من المادة السادسة المشار إليها، وقد أصدرت إدارة الفتوى لوزارات المالية، والتأمينات، والتضامن الاجتماعي الفتوى رقم (١٣٤٠/١/٤) في (٢٠/٥/٢٠١٠) بعدم جواز استرداد ما سبق سداده تحت حساب الضريبة المتنازع عليها، وإزاء هذا الخلاف تطلبون الرأي. ولقد تداولت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع الموضوع على النحو الثابت بمحاضر جلساتها، وقررت استيفاء بعض عناصره. وتنفيذاً لذلك قامت إدارة الفتوى المختصة بمخاطبتكم بكتابها رقم (٢٦٠) بتاريخ (٨) من مايو سنة (٢٠١٢) لتحديد السنوات المتنازع عليها والسنوات التي تم التصالح عنها وكذا المبالغ محل النزاع على سبيل الحصر، ولبيان ما إذا كانت المبالغ المؤداة من قبل الشركة تدخل ضمن المبالغ الضريبية محل التصالح أم تتعلق بضرائب عن سنوات سابقة لا علاقة لها بالتصالح الذي تم. وأفادت مصلحة الضرائب بكتابها رقم (٢٨٣) الوارد إلى إدارة الفتوى المختصة بتاريخ (٦) من يونيو سنة (٢٠١٢) أن سنة النزاع هي ربط سنة (١٩٩١) أما السنوات التي تم التصالح عنها فهي من سنة (١٩٩١) حتى سنة (٢٠٠٩)، وأوردت المصلحة بياناً يربط سنة (١٩٩١) عن مصانع الشركة، وأضافت المصلحة أن الشركة كانت تقوم اعتباراً من سنة (١٩٩١) تاريخ رفع الدعوى وحتى تاريخ التصالح بسداد مبالغ تحت حساب الضريبة لحين انتهاء النزاع القضائي، وقد تم خصم هذه المبالغ عند حساب نسب التصالح، ولم يتم المكلف بسداد (١٠%) أو (٢٠%).

ونفيد أن الموضوع عرض على الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بجلستها المنعقدة في (٣) من أكتوبر سنة (٢٠١٢) الموافق (١٧) من ذي القعدة (١٤٣٣هـ)؛ فتبين لها أن المادة الخامسة من مواد إصدار قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ تنص على أن "تنقضى الخصومة في جميع الدعاوى التي لم يفصل فيها بحكم بات، والمقيدة أو المنظورة لدى جميع المحاكم على اختلاف درجاتها قبل أول يناير سنة (٢٠٠٨) بين المصلحة، والمكلفين بأداء الضريبة والتي يكون موضوعها الخلاف في تقدير القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لحساب الضريبة على العقارات المبنية، وذلك إذا كانت القيمة الإيجارية السنوية محل النزاع لا تجاوز ألفي جنيه، وتمتنع المطالبة بما لم يسدد من ضرائب تتعلق بهذه الدعاوى.

وفي جميع الأحوال لا يترتب على انقضاء الخصومة حق للمكلف بأداء الضريبة في استرداد ما سبق أن سدده تحت حساب الضريبة المستحقة على القيمة الإيجارية المتنازع عليها. وذلك كله ما لم يتمسك المكلف بأداء الضريبة باستمرار الخصومة في الدعوى بطلب يقدم

إلى المحكمة المنظور لديها الدعوى خلال ستة أشهر من تاريخ العمل بهذا القانون" كما تنص المادة السادسة من مواد إصدار ذات القانون على أنه: "في غير الدعاوى المنصوص عليها في المادة السادسة القائمة من هذا القانون يكون للمكلفين بأداء الضريبة على العقارات المبنية في المنازعات القائمة



وبين المصلحة، والمقيدة، أو المنظورة أمام المحاكم على اختلاف درجاتها قبل أول يناير سنة (٢٠٠٨) طلب إنهاء تلك المنازعات خلال سنة من تاريخ العمل بهذا القانون مقابل أداء نسبة من الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة على القيمة الإيجارية السنوية المتنازع عليها وفقاً للشرائح الآتية:

- ١- (١٠%) من قيمة الضريبة على العقارات المبنية، والمبالغ الأخرى المستحقة على القيمة الإيجارية السنوية المتنازع عليها إذا لم تتجاوز القيمة الإيجارية عشرين ألف جنيه.
- ٢- (٢٠%) من قيمة الضريبة، والمبالغ الأخرى المستحقة على القيمة الإيجارية السنوية المتنازع عليها إذا تجاوزت القيمة الإيجارية عشرين ألف جنيه، وذلك بعد سداد النسبة المنصوص عليها في البند (١).

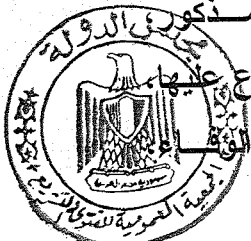
ويترتب على وفاء المكلف بأداء الضريبة بالنسب المقررة وفقاً للبتدين السابقين براءة ذمته من قيمة الضريبة، والمبالغ الأخرى المتنازع عليها، ويحكم بانتهاء الخصومة في الدعوى إذا قدم المكلف بأداء الضريبة إلى المحكمة ما يفيد ذلك الوفاء.

وفي جميع الأحوال لا يترتب على انقضاء الخصومة حق للمكلف بأداء الضريبة في استرداد ما سبق أن سدده تحت حساب الضريبة المتنازع عليها".

واستظهرت الجمعية العمومية أن مفاد ما تقدم أن القانون رقم (١٩٦) لسنة (٢٠٠٨) بإصدار قانون الضريبة على العقارات المبنية قد وضع نظاماً لتصالح مصلحة الضرائب مع المكلفين في الدعاوى القضائية المقيدة، أو المنظورة لدى جميع المحاكم قبل أول يناير سنة (٢٠٠٨)، والتي يكون موضوعها النزاع حول تقدير القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لحساب الضريبة، وقد قسم المشرع هذه الدعاوى بحسب القيمة الإيجارية المتنازع عليها إلى طائفتين:

الطائفة الأولى: الدعاوى التي لا تتجاوز فيها القيمة الإيجارية السنوية المتنازع عليها مبلغ ألفي جنيه؛ فتتقضى فيها الخصومة بقوة القانون ويمتنع المطالبة بما لم يسدد من ضرائب تتعلق بهذه الدعاوى، ما لم يتمسك المكلف بأداء الضريبة باستمرار الخصومة في الدعوى بطلب يقدمه إلى المحكمة المنظور لديها الدعوى خلال ستة أشهر من تاريخ العمل بالقانون، والطائفة الثانية: الدعاوى التي تزيد فيها القيمة الإيجارية المتنازع عليها عن المبلغ المشار إليه، وتتقضى فيها الخصومة بناء على طلب يتقدم به المكلف بأداء الضريبة خلال سنة من تاريخ العمل بالقانون مقابل الوفاء بنسبة (١٠%) من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة على القيمة الإيجارية المتنازع عليها إذا لم تتجاوز القيمة الإيجارية عشرين ألف جنيه، بينما تبلغ تلك النسبة (٢٠%) إذا تجاوزت القيمة الإيجارية المتنازع عليها المبلغ المذكور في الدولة

ويترتب على وفاء المكلف بهذه النسب براءة ذمته من قيمة الضريبة، والمبالغ الأخرى المتنازع عليها، ويحكم بانتهاء الخصومة في الدعوى إذا قدم المكلف إلى المحكمة ما يفيد ذلك الوفاء



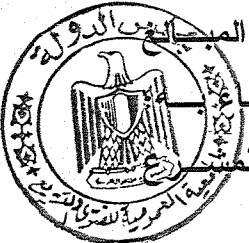
ولا يترتب على انقضاء الخصومة في كل من طائفتي الدعاوى المذكورة آنفاً حق للمكلف في استرداد ما سبق أن سدده تحت حساب الضريبة المستحقة على القيمة الإيجارية المتنازع عليها.

واستبان للجمعية العمومية أن الخلاف بشأن تطبيق المادة السادسة من مواد إصدار قانون الضريبة على العقارات المبنية يتعلق بكيفية حساب المبلغ اللازم لبراءة ذمة المكلف من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المتنازع عليها وفقاً للنسب المذكورة، ومرد هذا الخلاف إلى احتمال تفسير المادة المذكورة على وجهين متناقضين، أحدهما: مؤداه وجوب استبعاد ما سبق أن سدده المكلف تحت حساب الضريبة، ومن ثم لا تخصم هذه المبالغ من قيمة النسب الواجب سدادها لبراءة ذمته من الضريبة وفقاً لنص المادة السادسة المشار إليها، والآخر: مفاده عدم جواز ذلك.

ولما كان من المسلم به في مجال تفسير التشريع، أن النص قد يدل على أكثر من معنى بطرق متعددة من طرق الدلالة، فلا تقتصر دلالاته على ما يفهم من عباراته، وحروفه، بل قد يدل على معان تفهم من إشارته ومن دلالاته ومن اقتضائه. وكل ما يفهم منه من معان بأى طريق من هذه الطرق يكون من مدلولات النص ويكون النص دليلاً وحجة عليه، ويجب العمل به؛ لأن المخاطب بنص قانون، مكلف بأن يعمل بكل ما يدل عليه هذا النص، بأى طريق من طرق الدلالة المقررة له، وإذا عمل بمدلول النص من بعض طرق الدلالة وأهمل العمل بمدلوله من طريق آخر؛ فقد عطل النص من بعض الوجوه، ويظهر أثر هذا التفاوت عند التعارض، وأن العبرة في مناهج التفسير، أنه متى اتسع النص لعدد من الدلالات المتباينة، فإن من عوامل الترجيح بين هذه الدلالات النظر فيما يكون أكثر اتساقاً مع أحكام سائر النصوص أو فيما يتنافر مع هذه الأحكام واعتماد الأكثر توافقاً منها وتجنب الأقل؛ ذلك أن النصوص لا تفهم معزولة بعضها عن بعض، وإنما تتأى دلالة أى منها في ضوء دلالة النصوص الأخرى.

ومن حيث إن دلالة عبارة الفقرة الأخيرة من المادة السادسة من مواد إصدار قانون الضريبة على العقارات المبنية، وهى المعنى المتبادر فهمه من صياغتها، المقصود من سياقها، أنه لا يجوز للمكلف بأداء الضريبة، متى حكم بانتهاء الخصومة في المنازعة المتعلقة بتقدير القيمة الإيجارية السنوية المتخذة أساساً لحساب الضريبة، بعد وفائه بالنسب المقررة وفقاً للمادة المذكورة، أن يطالب باسترداد أي مبالغ سبق له سدادها تحت حساب الضريبة. واستخدام المشرع لفظ "استرداد" في سياق هذه المادة يفهم منه بطريق اللزوم أنه قد يترتب على الوفاء بالنسب المشار إليها التزاماً على عاتق مصلحة الضرائب برد باقى المبالغ المسددة تحت حساب الضريبة إن كانت تزيد على هذه

النسب، والرد لا يكون إلا في حالة الوفاء بغير المستحق، وهو لا يتصور إلا إذا كانت المبالغ من الدولة التى سبق سدادها تحت حساب الضريبة أكبر من مبلغ نسب الضريبة الواجب الوفاء بها. وإنهاء الخصومة وفقاً للمادة السادسة، إلا أنه خشية إرهاب الخزانة العامة اتجهت إرادة المشرع إلى



إلى حرمان المكلف من المطالبة باسترداد المبالغ المسددة تحت حساب الضريبة، والزائدة عن النسب المقررة بتلك المادة. ومن ثم يتعين الربط بين هذه النسب، والمبالغ المسددة تحت حساب الضريبة، وفقاً لدلالة إشارة النص، التي تعبر عن معنى لازم لما يفهم من عبارته غير مقصود من سياقها، ويتعين التوفيق بينها وبين دلالة عبارته. وباعتبار ذلك، فإنه متى زادت المبالغ المسددة تحت حساب الضريبة عن قيمة النسب اللازم الوفاء بها لبراءة ذمة المكلف وانتهاء الخصومة في الدعوى يمتنع على المكلف المطالبة بحقه في الاسترداد لوجود النص القانوني المانع، الأمر الذي يستتبع بحكم اللزوم، في الفرض العكسي الذي تقل فيه المبالغ المسددة تحت حساب الضريبة عن قيمة النسب المقررة بالمادة السادسة، أن تخصم تلك المبالغ من النسب المشار إليها، بحيث يقوم المكلف بأداء الضريبة بسداد الفرق وصولاً إلى قيمة النسب المحددة قانوناً للحكم بانتهاء الخصومة.

ويضاف إلى ما تقدم، أن الأخذ بغير هذا الوجه من التفسير مؤداه الإخلال بمبدأ المساواة في مجال أداء الفريضة الضريبية إذ أنه من المقرر أن الضريبة هي وسيلة تلجأ إليها الدولة لتحقيق بها قدراً من التناسب بين أعبائها المالية المتمثلة في التكاليف الكلية لنفقاتها وبين ما ينبغي أن يؤديه إليها المستفيدون من خدماتها، وحق عليهم بالتالي أن يتحملوا جانباً من أعباء الدولة، ونصيباً من تبعاتها الأمر الذي يستتبع أن يكون المواطنون جميعهم سواء أمام الفريضة الضريبية التي يلتزمون بها وفق ضوابط موضوعية لا تقيم في مجال تطبيقها تمييزاً بين المخاطبين بها، وتراعى عدم الإخلال بالمساواة بين أصحاب المراكز القانونية المتماثلة. وتفسير المادة السادسة على وجه لا يجيز خصم المبالغ التي سددها المكلف تحت حساب الضريبة من النسب الواجب سدادها لبراءة ذمته يجعل المكلف الذي لم ينهض لأداء مبلغ من المال تحت حساب الضريبة، قبل انتهاء الخصومة في الدعوى المتعلقة بالنزاع على القيمة الإيجارية السنوية، في وضع أفضل من نظيره الذي بادر بسداد ذلك المبلغ موفياً بجزء من التزامه تجاه الدولة، إذ أن ذلك الأخير سيتحمل المبالغ التي سبق أن سددها تحت حساب الضريبة العقارية، أي كان مقدارها، مضافاً إليها نسبة (١٠%) أو (٢٠%)، بحسب الأحوال، من قيمة الضريبة على العقارات المبنية والمبالغ الأخرى المستحقة على القيمة الإيجارية السنوية المتنازع عليها اللازم الوفاء بها للحكم بانتهاء الخصومة في الدعوى، بينما لا يتحمل الأول بغير النسب المذكورة، الأمر الذي يتنافى مع مبدأ المساواة والعدالة الضريبية.



ومن حيث إنه متى كان ما تقدم، وكان الثابت من الأوراق، أن شركة السكر والتقطير المصرية سبق لها إقامة عدة دعاوى قضائية للمنازعة في القيمة الإيجارية السنوية المربوطة عام (١٩٩١) على مصانعها بالحوامدية، والمتخذة أساساً لحساب الضريبة على العقارات المبنية، وعقب صدور قانون الضريبة على العقارات المبنية بالقانون رقم (١٩٦) لسنة (٢٠٠٨) طلبت إنهاء الخصومة في هذه الدعاوى وفقاً لنص المادة السادسة منه، وقامت مديرية الضرائب العقارية بالجيزة وهي بصدد حساب المبلغ اللازم الوفاء به لبراءة ذمة المكلف من قيمة الضريبة، وفقاً للمادة المذكورة، بخصم ما سبق أن سددهته الشركة تحت حساب الضريبة من المبلغ المشار إليه، وحررت للشركة شهادات ببراءة ذمتها من قيمة الضريبة؛ فإن ما قامت به المديرية يكون متفقاً وصحيحاً حكم القانون.

لذلك

انتهت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع إلى وجوب خصم المبالغ التي سبق سدادها بمعرفة شركة السكر والتقطير المصرية تحت حساب الضريبة على العقارات المبنية من المبالغ الواجب سدادها لبراءة ذمتها من قيمة الضريبة المذكورة تطبيقاً لحكم المادة السادسة من القانون رقم (١٩٦) لسنة (٢٠٠٨) المشار إليه، وذلك كله على النحو المبين بالأسباب.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحريراً في: ٣/١٢/٢٠١٢

رئيس

رئيس

الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع

المكتب الفني

المستشار الدكتور

المستشار

حمدي الوكيل

شريف الشاذلي

النائب الأول لرئيس مجلس الدولة

فائب رئيس مجلس الدولة

