بسم الله الرحمن الرحيم

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

رقم التبليغ:	١٥٠
بتاريخ:	٢٠١٨/١/٢٤

ملف رقم: ٤٠١٨/٢/٣٢

السيد المهندس/ رئيس مجلس إدارة الهيئة الزراعية المصرية

تحية طيبة وبعد...

فقد اطلعنا على كتابكم رقم (١٨٨) المؤرخ ٢٠١٠/٩/١٥ بشأن النزاع القائم بين الهيئة الزراعية المصرية ومصلحة الضرائب المصرية بخصوص أداء مبلغ مقداره (٤٢٥٨٣٣٩١,١٤٠) جنيهًا قيمة ضريبة شركات أموال، ورسم تنمية مستحقة على الهيئة عن الأعوام من ١٩٨٢/٨١ ، حتى ١٩٩٢/٩١ مضافًا إليها مقابل تأخير محسوب حتى ٢٠١٠/٦/١.

وحاصل الوقائع – حسبما يبين من الأوراق – أنه بتاريخ ٢٠١٠/٧/٥ وردت مطالبة مصلحة الضرائب (مأمورية ضرائب الشركات المساهمة) للهيئة الزراعية المصرية بأداء المبلغ المشار إليه قيمة ضريبة شركات أموال ورسم تنمية مستحقة على الهيئة عن الأعوام من ١٩٨٢/٨١ ، حتى ١٩٩٢/٩١ مضافًا إليها مقابل تأخير محسوب حتى ٢٠١٠/٦/١، وذلك على النحو التالى : مبلغ (١٣٥٩١٥٣٧,٢٠٠) جنيهًا قيمة ضريبة أرباح شركات الأموال عن السنوات المالية المشار إليها، ومبلغ (٣٦٨١٥٢,٩٤٠) جنيهًا قيمة رسم تنمية الموارد عن السنوات المالية ذاتها، ومبلغ (٢٨٦٢٣٧٠١) جنيهٍ قيمة مقابل التأخير محسوب حتى ٢٠١٠/٦/١، فاعترضت الهيئة على ذلك تأسيسًا على أن النشاط الذى تقوم به لا يخضع للضريبة على أرباح شركات الأموال أصلاً، إذ إنها هيئة عامة اقتصادية لا تهدف للربح وإن تحقق مصادفة أثناء مباشرة النشاط، بالإضافة إلى أن الفائض المتحقق لديها يئول إلى وزارة المالية، كما أن الهيئة قامت بسداد جميع الفوائض المحققة حتى عام ١٩٩٢/١٩٩١ وما تلاها من سنوات أخرى إلى وزارة المالية بما فى ذلك مستحقات مصلحة الضرائب، حيث تبلغ الفوائض المحققة بالهيئة عن السنوات المالية من ١٩٨٢/٨١ ، حتى ١٩٩٢/٩١ مبلغًا مقداره

(٢٥٠٣٩٢٧٠) جنيهًا، قامت الهيئة بسداد مبلغ (١٧١٩٣١٩١) جنيهًا منه لحساب وزارة المالية بما فى ذلك مستحقات مصلحة الضرائب، كما أن الهيئة غير ملزمة بسداد مبلغ (٢٨٦٢٣٧٠١) جنيهٍ مقابل تأخير فى ضوء ما استقر عليه إفتاء مجلس الدولة من عدم جواز المطالبة بالفوائد القانونية بين الجهات الإدارية، وأنه يتعين على وزارة المالية تسوية هذه المبالغ.

وإزاء إصرار كل من مصلحة الضرائب المصرية والهيئة الزراعية المصرية على موقفها بشأن المديونية محل النزاع، لذلك طلبتم عرض النزاع على هيئة الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع.

ونفيد: أن النزاع عُرض على الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بجلستها المعقودة بتاريخ ١٠ من يناير عام ٢٠١٨، الموافق ٢٣ من ربيع الآخر عام ١٤٣٩ هـ؛ فتبين لها أن القانون المدنى ينص فى المادة (٣٧٠) منه على أن:"إذا اجتمع فى شخص واحد صفتا الدائن والمدين بالنسبة إلى دين واحد، انقضى هذا الدين بالقدر الذى اتحدت فيه الذمة..."، وأن المادة (٣) من القانون رقم (٥٣) لسنة ١٩٧٣ بشأن الموازنة العامة للدولة – والمعدلة بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٧٩ – تنص على أن:"تشمل الموازنة العامة للدولة جميع الاستخدامات والموارد لأوجه نشاط الدولة التى يقوم بها كل من الجهاز الإدارى للدولة ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة وصناديق التمويل، ولا تشمل الموازنة العامة للدولة موازنة الهيئات العامة الاقتصادية وصناديق التمويل ذات الطابع الاقتصادي التى يصدر بتحديدها قرار من رئيس مجلس الوزراء ويعد بشأنها موازنات مستقلة... وتقتصر العلاقة بين هذه الموازنات المستقلة والموازنة العامة للدولة على الفائض الذى يؤول للدولة وما يتقرر لهذه الموازنات من قروض ومساهمات..."، وأن المادة (١٩) منه تنص على أن:"يحدد الفائض وإعانة العجز لكل من موازنات الجهاز الإدارى للحكومة والهيئات العامة وما فى حكمها سنويًا ويؤول الفائض للخزانة العامة كما تتحمل بإعانة العجز.....".

وتبين للجمعية العمومية كذلك أن قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ (الملغى)– فى المجال الزمنى للعمل بأحكامه – ينص فى المادة (١١١) منه قبل تعديلها بالقانون رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ على أن :"تفرض ضريبة سنوية على صافى الأرباح الكلية لشركات الأموال المشتغلة فى مصر أيًا كان الغرض منها وتسرى الضريبة على :- (١)... (٢)... (٣)... (٤) الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة ويستثنى من ذلك جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع"، وأن المادة (١٧٢) منه تنص على أن :"يستحق فى أول يناير من كل سنة مقابل تأخير يعادل سعر الفائدة على القروض المعلن من البنك المركزى المصرى على : ١- ما يجاوز مائتى جنيه

مما لم يورد من الضرائب الواجبة الأداء من واقع الإقرار أو الربط ... ٢- ما لم يورد من الضرائب التى ينص القانون على حجزها من المنبع وتوريدها إلى الخزانة العامة "، وأن المادة (١) من القانون رقم (١٤٧) لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة تنص على أن: "يُفرض رسم يسمى "رسم تنمية الموارد المالية" على ما يأتى..."، وأن المادة (٢) منه تنص على أن: "تحدد الأوعية الخاضعة للرسم المنصوص عليه فى البند (١) من المادة الأولى على أساس الوعاء الذى اتخذ أساسًا لربط الضريبة النوعية وفقاً لأحكام قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ ويستحق هذا الرسم مع الضريبة النوعية ويخضع لما تخضع له من أحكام...".

كما تبين للجمعية العمومية أن المادة (١) من قرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم (٣٦٧) لسنة ١٩٥٦بشأن إنشاء الهيئة الزراعية المصرية تنص على أن : " تنشأ مؤسسة عامة تسمى الهيئة الزراعية المصرية تكون لها الشخصية الاعتبارية..... "، وأن المادة (٤) منه تنص على أن : " تتولى هذه الهيئة القيام بما يتصل بالأبحاث وتحسين الإنتاج الزراعى والحيوانى وتربية النبات وتحسين وإصلاح التربة وانتقاء وإنتاج التقاوى واستنباط السلالات وإقامة المزارع النموذجية وتربية الدواجن والحيوانات وتحسين سلالاتها وإنتاجها ومقاومة الآفات والعمل على نشر وإقامة الصناعات الزراعية وتنميتها وإقامة المعارض الزراعية والصناعية واتخاذ كافة الوسائل اللازمة للدعاية لها والاتجار أو صناعة الأسمدة والآلات والأدوات والبذور والمحاصيل الزراعية والمبيدات الحشرية والأعلاف وذلك فى حدود السياسة الزراعية العامة للدولة..."، وأن المادة (٥) منه – والمستبدلة بقرار رئيس الجمهورية رقم (٢٦٩) لسنة ١٩٦٠ – تنص على أن": يكون للهيئة رأس مال مستقل يتكون من مجموعة قيمة الأصول التى تعتمد لهذا الغرض ويكون لها ميزانية مستقلة شاملة الإيرادات والمصروفات، ويتبع فى وضعها القواعد المعمول بها فى المشروعات التجارية..."، وأن المادة (١) من قرار رئيس الجمهورية رقم (١٩٢٥) لسنة ١٩٦٧ تنص على أن :"تعتبر الهيئة الزراعية المصرية هيئة عامة فى تطبيق أحكام القانون رقم (٦١) لسنة ١٩٦٣ بإصدار قانون الهيئات العامة" ، وأن المادة الأولى من قرار رئيس مجلس الوزراء رقم (١٠٣٩) لسنة ١٩٧٩ بشأن الهيئات العامة الاقتصادية وصناديق التمويل ذات الطابع الاقتصادى تنص على أن :" تعتبر هيئات اقتصادية فى تطبيق المادة (٣) من القانون رقم (٥٣) لسنة ١٩٧٣ المشار إليه الهيئات العامة وصناديق التمويل الآتى بيانها: ١- الهيئة الزراعية المصرية...".

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم، أن القانون رقم (٥٣) لسنة ١٩٧٣ بشأن الموازنة العامة للدولة أخضع لسلطانه جميع وحدات الجهاز الإدارى للدولة ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة وصناديق التمويل،

وبين الأسس التى يقوم عليها البرنامج المالى للخطة عن سنة مالية مقبلة لتحقيق أهداف محددة فى إطار الخطة العامة للدولة، وقرر المشرع فى هذا القانون شمول الموازنة العامة للدولة لكل أوجه النشاط التى تقوم بها تلك الجهات، وأخرج موازنات الهيئات العامة الاقتصادية وصناديق التمويل ذات الطابع الاقتصادى التى يحددها قرار من رئيس مجلس الوزراء من الموازنة العامة للدولة بحيث يعد بشأنها موازنات مستقلة تقتصر العلاقة بينها وبين الموازنة العامة للدولة على الفائض الذى يئول للدولة وما يتقرر لهذه الموازنات من قروض ومساهمات، وأوجب المشرع في القانون ذاته على جميع موازنات الجهاز الإدارى للحكومة والهيئات العامة عمومًا سواء أكانت ذات طابع خدمى أو اقتصادى وما فى حكم هذه الهيئات تحديد الفائض بها وإعانة العجز فيها، وقضى صراحة وبنص قاطع الدلالة بأيلولة فائض تلك الموازنات للخزانة العامة. وأنه بموجب قرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم (٣٦٧) لسنة ١٩٥٦ المشار إليه أنشئت الهيئة الزراعية المصرية والتى تقرر اعتبارها هيئة عامة فى تطبيق أحكام قانون الهيئات العامة الصادر بالقانون رقم ٦١ لسنة ١٩٦٣ بموجب قرار رئيس الجمهورية رقم (١٩٢٥) لسنة ١٩٦٧ المشار إليه ثم أضحت هيئة عامة اقتصادية فى تطبيق حكم المادة (٣) من القانون رقم (٥٣) لسنة ١٩٧٣ آنف الذكر، وذلك بمقتضى قرار رئيس مجلس الوزراء رقم (١٠٣٩) لسنة ١٩٧٩ وقد أجاز المشرع بنص صريح للهيئة المذكورة فى قانون إنشائها القيام بالأعمال التجارية فى سبيل تحقيق أغراضها، إذ أسند إليها بخلاف المهام البحثية التى تقوم عليها مهمة صناعة الأسمدة، وإقامة مزارع تربية الدواجن والحيوانات، والاتجار وغيرها من الأعمال والمهام التى تستهدف تحقيق الربح وتُدِرُّ دخلاً للهيئة، ويمثل هذا الدخل أحد العناصر التى تتكون منها مواردها.

كما استظهرت الجمعية العمومية مما تقدم، أن المشرع بمقتضي قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ (الملغى) – فى المجال الزمني للعمل بأحكامه – أنفذ ضريبة أرباح شركات الأموال على الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة، بالإضافة إلى ما يستحق من مقابل تأخير عن سداد دين الضريبة فى الموعد المقرر يعادل سعر الفائدة على القروض المعلن من البنك المركزى. والذى لا يعدو أن يكن جزاءً ماليًّا قصد به ضمان قيام الخاضع لهذه الضريبة بأدائها فى مواعيد استحقاقها ، ولم يَستثنِ من ذلك الأمر سوى جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع بنص صريح وجعل المشرع مناط الخضوع لهذه الضريبة أن تباشر الهيئات ، أو الأشخاص الاعتبارية العامة نشاطًا خاضعًا للضريبة، وأن يتحقق من هذا النشاط ربح صافٍ، فلا يكفى القول بتحقق الربح لإخضاع الهيئات العامة للضريبة وإنما يتعين أن يقوم الربح فى جوهره على فكرة المضاربة واستهداف تحقيق

هذا الربح، وعلى ذلك فإنه متى مارست الهيئات العامة أعمالاً تجارية بهدف تحقيق أرباح بما يساهم فى زيادة وتنمية مواردها – كما هو الحال بالنسبة للهيئة الزراعية المصرية – خضعت للضريبة المقررة على أرباح شركات الأموال بمقتضى قانون الضرائب على الدخل المشار إليه، وأضحت ملتزمة تبعًا لذلك برسم تنمية الموارد المالية للدولة المنصوص عليه بالقانون رقم (١٤٧) لسنة ١٩٨٤ سالف الذكر والذى يستحق مع الضريبة المقررة على أرباح شركات الأموال ويخضع لما تخضع له من أحكام.

ولاحظت الجمعية العمومية – طبقًا لما جري به إفتاؤها – أنه ولئن التزمت الهيئة أداء الضريبة على أرباح شركات الأموال عن الأرباح التي تتحقق عن مباشرتها لأنشطتها التجارية التي تستهدف بها تحقيق الربح، دون ما عداها من أنشطة أخرى لا تهدف إلى الربح، إلا أنه بقيام الهيئة بتوريد فائض مواردها بالكامل إلى الخزانة العامة للدولة عن سنوات المطالبة بالضريبة ينقضى به التزامها أداء الضريبة ورسم تنمية الموارد المالية للدولة المستحقة عليها في حدود ما تم توريده، لاتحاد الذمة حيث اجتمع فى شخص الدولة "وزارة المالية" صفتا الدائن والمدين بالنظر إلى أنه إذا تقرر إلزام الهيئة أداء ضريبة عن ربح كانت وردته إلى الخزانة العامة، فإن الملتزم بأدائه فى النهاية يكون الخزانة العامة خصمًا من تلك الأرباح التى آلت إليها.

وهديًا بما تقدم، وإذ تطالب مصلحة الضرائب المصرية الهيئة الزراعية المصرية بأداء ضريبة شركات أموال ورسم تنمية عن نشاطها خلال السنوات المالية من ١٩٨٢/٨١ ، حتى ١٩٩٢/٩١ مضافًا إليها مقابل تأخير محسوب حتى ٢٠١٠/٦/١ بإجمالى مبلغ (٤٢٥٨٣٣٩١,١٤٠) جنيهًا، استنادًا إلى أحكام المادتين (١١١) ، و(١٧٢) من قانون الضرائب على الدخل سالف البيان، وكان الثابت من الأوراق أن من ضمن أغراض إنشاء الهيئة الزراعية المصرية، صناعة الأسمدة، وإقامة مزارع تربية الدواجن والحيوانات، والاتجار، وغيرها من الأعمال الأخرى التي تستهدف تحقيق الربح والتى تُعدُّ فى حقيقتها أعمالاً تجارية، تقوم على فكرة المضاربة بهدف تحقيق الربح، ومن ثم يتحقق بشأنها مناط الخضوع للضريبة المقررة على أرباح شركات الأموال وتضحى ملتزمة بأداء الضريبة المقررة ورسم تنمية الموارد المالية للدولة المستحق تبعًا لذلك، إلا أنه وإذ قامت الهيئة بتوريد كامل فوائض إيراداتها عن تلك السنوات إلى وزارة المالية، وكان المستقر عليه أنه لا فائض إلا بعد سداد الضرائب، فمن ثم يكون قد اجتمع فى شخص وزارة المالية صفتا الدائن والمدين فى الوقت ذاته، ومن ثم ينقضى الدين باتحاد الذمة، في حدود ما تم توريده وتضحي مطالبة مصلحة الضرائب المصرية مفتقدة لسندها القانوني في هذه الحدود.

وحيث إنه عن مقابل التأخير المذكور، فإنه لما كان هذا المقابل يفرض على واقعة التأخير فى سداد دين الضريبة، وكان الثابت قيام الهيئة الزراعية المصرية بتوريد كامل فوائض إيراداتها عن السنوات المشار إليها إلى وزارة المالية بما فى ذلك دين الضريبة ورسم تنمية الموارد المالية للدولة -حسبما سلف بيانه- فمن ثم تبرأ ذمة الهيئة المذكورة من هذا الدين في حدود ما تم توريده، وينتفى تبعًا لذلك مناط فرض مقابل التأخير آنف الذكر فى هذه الحدود.

لـــذلـــك

انتهت الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع ، إلى خضوع الهيئة الزراعية المصرية للضريبة المقررة على أرباح شركات الأموال، وبراءة ذمتها من المبالغ محل المطالبة، في حدود الفائض الذى قامت بتوريده خلال الفترة المشار إليها، وذلك على النحو المبين بالأسباب.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحريرًا في: / ١ / ٢٠١٨

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

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

مجلس الدولة