

بسم الله الرحمن الرحيم



جمهورية مصر العربية
مجلس الدولة

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

رقم التبليغ:	٣٥٦
بتاريخ:	٢٠١٨/٣/١٢

ملف رقم: ٧٨٥/٢/٣٧

السيد المهندس / وزير البترول والثروة المعدنية

حيتي طيبة، وبعد،

فقد اطلعنا على كتابكم رقم (٨١٤) المؤرخ ٢٠١٦/١١/٦، بشأن طلب الإفادة بالرأي في مدي خضوع الهيئة المصرية العامة للبترول والشركاء الأجانب معها في اتفاقيات الالتزام المبرمة للبحث عن البترول، للضريبة الإضافية المقررة بالقانون رقم (٤٤) لسنة ٢٠١٤ - المعدل بالقانون رقم ٩٦ لسنة ٢٠١٥ - بواقع ٥% على ما يجاوز مليون جنيه من وعاء الضريبة على الدخل.

وحاصل الوقائع - حسبما يبين من الأوراق - أنه ورد إلى الهيئة المصرية العامة للبترول النماذج الصادرة عن مصلحة الضرائب المصرية بشأن مطالبة الهيئة بسداد الضريبة الإضافية المقررة بواقع (٥%) على ما يجاوز مليون جنيه من وعاء الضريبة على دخل الشركاء الأجانب عن عام ٢٠١٤ تنفيذاً لأحكام القانون رقم (٤٤) لسنة ٢٠١٤ - المعدل بالقانون رقم (٩٦) لسنة ٢٠١٥ - باعتبار أن الهيئة هي المتحملة عبء سداد ضريبة الدخل عن الشركاء الأجانب في ضوء اتفاقيات الالتزام الخاصة بالبحث عن البترول والمبرمة معهم في هذا الشأن. وقد طعنت الهيئة على هذه النماذج الخاصة بالضريبة الإضافية آنفة الذكر لعدم خضوع الشركاء الأجانب لهذه الضريبة على سند من أن جميع اتفاقيات الالتزام الخاصة بالبحث عن البترول واستغلاله المبرمة بين الحكومة المصرية والشركاء الأجانب أعفت الهيئة والشريك الأجنبي (المقاول) من جميع الضرائب عدا ما نص عليه بشأن الضريبة على الدخل، كما أن اتفاقيات الالتزام تقوم على فكرة التوازن العقدي، وأن فرض الضريبة الإضافية بالنسبة المشار إليها من شأنه الإخلال بهذا التوازن لما يترتب عليه من إصابة



المدين بخسائر فادحة، فضلاً عن أن الهيئة المصرية العامة للبتترول، والتي تعد أموالها من الأموال المملوكة للدولة ملكية خاصة، هي المتحملة عبء الضريبة الإضافية وليس الشريك الأجنبي طبقاً لأحكام اتفاقيات الالتزام المشار إليها، لذلك طلبتم عرض الموضوع على الجمعية العمومية.

ونفيد: أن الموضوع عرض على الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بجلستها المعقودة بتاريخ ٢٨ من فبراير عام ٢٠١٨ م، الموافق ١٢ من جمادى الآخرة عام ١٤٣٩هـ؛ فتبين لها أن المادة (٣٨) من الدستور المعدل الصادر عام ٢٠١٤ تنص على أن: "يهدف النظام الضريبي وغيره من التكاليف العامة إلى تنمية موارد الدولة، وتحقيق العدالة الاجتماعية، والتنمية الاقتصادية. ولا يكون إنشاء الضرائب العامة، أو تعديلها، أو إلغاؤها، إلا بقانون، ولا يجوز الإعفاء منها إلا في الأحوال المبينة في القانون. ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب، أو الرسوم، إلا في حدود القانون، ويراعى في فرض الضرائب أن تكون متعددة المصادر. وتكون الضرائب على دخول الأفراد تصاعدية متعددة الشرائح وفقاً لقدراتهم التكلفة، ويكفل النظام الضريبي تشجيع الأنشطة الاقتصادية كثيفة العمالة، وتحفيز دورها في التنمية الاقتصادية، والاجتماعية، والثقافية. وتلتزم الدولة بالارتقاء بالنظام الضريبي، وتبنى النظم الحديثة التي تحقق الكفاءة واليسر والإحكام في تحصيل الضرائب. ويحدد القانون طرق وأدوات تحصيل الضرائب، والرسوم، وأى متحصلات سيادية أخرى، وما يودع منها في الخزنة العامة للدولة، وأداء الضرائب واجب، والتهرب الضريبي جريمة". وأن المادة (١) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإصدار قانون الضريبة على الدخل تنص على أن: "يعمل في شأن الضريبة على الدخل بأحكام القانون المرافق"، وأن المادة (٤٧) من قانون الضريبة على الدخل المشار إليه تنص على أن: "تفرض ضريبة سنوية على صافي الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية أيا كان غرضها وتسرى الضريبة على: ١- الأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر... ٢- الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة بالنسبة إلى الأرباح التي تحققها من خلال منشأة دائمة في مصر"، وأن المادة (٤٨) منه تنص على أنه: "في تطبيق حكم المادة ٤٧ من هذا القانون، يعد من الأشخاص الاعتبارية ما يأتي: ١-... ٢-... ٣- الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة بالنسبة إلى ما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة، وذلك مع عدم الإخلال بالإعفاءات المقررة في قوانين إنشائها. ٤-... ٥-...", وأن المادة (٥١) منه تنص على أن: "يتم تحديد صافي الدخل الخاضع للضريبة طبقاً للأحكام المطبقة على أرباح النشاط التجاري والصناعي الواردة بالباب الثالث من الكتاب الثاني من هذا القانون، وذلك فيما لم يرد به نص خاص في هذا الباب"، وأن المادة الأولى من القانون



رقم ٤٤ لسنة ٢٠١٤ - بفرض ضريبة إضافية مؤقتة على الدخل - والمستبدلة فقرتها الأولى بموجب المادة الثالثة من القانون رقم ٩٦ لسنة ٢٠١٥ - تنص على أن: "تفرض ضريبة إضافية سنوية مؤقتة لمدة سنة واحدة اعتباراً من السنة الضريبية الحالية بنسبة (٥%) على ما يجاوز مليون جنيه من وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين أو أرباح الأشخاص الاعتبارية طبقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل المشار إليه، ويتم ربطها وتحصيلها وفقاً لتلك الأحكام، ويجوز للممول الخاضع للضريبة المنصوص عليها في الفقرة الأولى من هذه المادة أن يطلب استخدام حصيلة هذه الضريبة في تمويل مشروع خدمي أو أكثر من بين المشروعات التي يصدر بتحديددها قرار من وزير المالية بالتنسيق مع الوزير المختص بالتخطيط في مجالات التعليم أو الصحة أو الإسكان أو البنية التحتية أو غيرها من المجالات الخدمية الأخرى".

كما تبين للجمعية العمومية أن المادة (١) من القانون رقم ٢٠ لسنة ١٩٧٦ في شأن الهيئة المصرية العامة للبتترول تنص على أن: "الهيئة المصرية العامة للبتترول هيئة عامة لها شخصية اعتبارية مستقلة تعمل على تنمية الثروة البترولية وحسن استغلالها وتوفير احتياجات البلاد من المنتجات البترولية المختلفة...". وأن المادة (٤) منه تنص على أن: "تتكون موارد الهيئة من: (١) نصيبها في صافي أرباح شركات القطاع العام للبتترول التي يتقرر توزيعها. (٢) حصة مقابل الإشراف والإدارة المقررة في توزيع أرباح الشركات المذكورة. (٣) نصيبها من صافي أرباح الشركات التي تساهم فيها مع شريك أجنبي. (٤) ... (٥) ... (٦) ... (٧) أي حصيلة أخرى نتيجة لنشاطها أو نظير الأعمال أو الخدمات التي تؤديها للغير"، وأن المادة (٧) منه تنص على أن: "تعفى الهيئة من الضرائب والرسوم الآتية: (١) الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم بالنسبة للآلات والأجهزة والمعدات والمواد التي تستوردها... (٢) رسم الصادر على البترول الخام... (٣) رسم الدمغة...". وأن المادة الثانية من القانون رقم ١٤٨ لسنة ٢٠٠٥ بالترخيص لوزير البترول في التعاقد مع الهيئة المصرية العامة للبتترول وأباتشى خالدة كوربوريشن إل دي سى للبحث عن البترول واستغلاله في منطقة شمال الديور بالصحراء الغربية تنص على أن: "تكون للقواعد والإجراءات الواردة في الشروط المرفقة قوة القانون، وتتخذ بالاستثناء من أحكام أي تشريع مخالف لها"، وأن المادة الثالثة من اتفاقية التزام البحث عن البترول واستغلاله المرافقة للقانون رقم ١٤٨ لسنة ٢٠٠٥ المشار إليه تنص على أن: "... (أ) - (ب) - (ز) ١ - يخضع المقاول لقوانين ضريبة الدخل المصرية كما يلتزم بمقتضيات هذه القوانين فيما يختص بتقديم الإقرارات الضريبية وربط الضريبة ومسك وتقديم الدفاتر والسجلات، هذا ما لم تنص الاتفاقية على خلاف ذلك . ٢ - يعد المقاول



الإقرارات الضريبية متضمنة كل التكاليف المحملة والمتعلقة بالاتفاقية ويقدم هذه الإقرارات إلى الهيئة قبل خمسة وعشرين (٢٥) يوماً من التاريخ المحدد لتقديمها للسلطات الضريبية ويحق للهيئة مراجعة حساب الإقرارات الضريبية وإبداء ملاحظاتها على هذه الإقرارات في خلال خمسة عشر (١٥) يوماً من تاريخ تسلمها من المقاول. وعلى أية حال يكون المقاول مسؤولاً عن تقديم الإقرارات الضريبية إلى السلطات الضريبية قبل التاريخ المحدد لتقديمها. ٣-...، ٤- تتحمل الهيئة وتدفع وتسدد باسم المقاول ونيابة عنه، ضريبة الدخل المصرية المستحقة على المقاول وذلك من حصة الهيئة من البترول المنتج والمحتفظ به وغير المستعمل في العمليات بمقتضى المادة السابعة. وجميع الضرائب التي تدفعها الهيئة باسم المقاول ونيابة عنه تعتبر دخلاً بالنسبة للمقاول. ٥- تقوم الهيئة بتسليم المقاول الإيصالات الرسمية الصحيحة التي تثبت دفع ضريبة الدخل المصرية الخاصة بالمقاول عن كل سنة ضريبية في خلال تسعين (٩٠) يوماً عقب تسلم الهيئة الإقرار الضريبي للمقاول عن السنة الضريبية السابقة. ويجب أن تكون هذه الإيصالات صادرة عن السلطات الضريبية المختصة ومبيناً بها المبلغ المدفوع وغيره من البيانات التي ترد عادة في مثل هذه الإيصالات. ٦- ضريبة الدخل المصرية، كما تطبق في هذه الاتفاقية، تكون شاملة لكافة ضرائب الدخل التي يستحق أداؤها في ج. م. ع (بما في ذلك الضريبة على الضريبة) مثل الضريبة على الدخل من رؤوس الأموال المنقولة والضريبة على الأرباح التجارية والصناعة، وشاملة كذلك الضرائب التي تتخذ الدخل أو الأرباح أساساً لها، بما في ذلك جميع توزيعات أرباح الأسهم، وما يحتجز من ضرائب عند المنبع بشأن ما يستحق للمساهمين، وغير ذلك من الضرائب المفروضة من حكومة ج. م. ع. على ما يقوم المقاول بتوزيعه من دخل أو أرباح. ٧- عند قيام الهيئة بحساب ضرائب الدخل المفروضة عليها في ج. م. ع. يحق لها أن تخصم جميع الإتاوات التي دفعتها الهيئة إلى الحكومة وضرائب الدخل المصرية على المقاول التي دفعتها الهيئة نيابة عن المقاول"، وأن المادة الثامنة عشرة من الاتفاقية -الواردة تحت عنوان (القوانين واللوائح)- تنص على أن: "أ)... (ب)... (ج) باستثناء ما ورد نصه في المادة الثالثة (ز) بخصوص ضرائب الدخل، تعفى الهيئة والمقاول والشركة القائمة بالعمليات من كافة الضرائب والرسوم سواء تلك التي تفرض من الحكومة أو من المحليات والتي تشمل ضمن غيرها ضريبة المبيعات والضريبة على القيمة المضافة والضرائب المفروضة على البحث عن البترول أو تنميته أو استخراجه أو إنتاجه أو تصديره أو نقله، وكذا المفروضة على غاز البترول المسال (LPG) وأي وكل التزام بخصم الضريبة التي يمكن أن تفرض على توزيعات الأرباح والفوائد وأتعاب الخدمات الفنية وإتاوات البراءات والعلامات



التجارية وما شابه ذلك. ويعفى المقاول أيضاً من أية ضرائب على تصفية المقاول أو على أي توزيعات لأي دخل لمساهمي المقاول ومن أي ضريبة على رأس المال. (د) حقوق والتزامات الهيئة والمقاول بموجب هذه الاتفاقية والسارية طوال أجلها تكون خاضعة لأحكام هذه الاتفاقية وطبقاً لها ولا يمكن تغييرها أو تعديلها إلا بالاتفاق المشترك المكتوب بين الأطراف المتعاقدة المذكورة بذات الإجراءات التي صدرت بها الاتفاقية الأصلية. (هـ) يخضع مقاولو المقاول والشركة القائمة بالعمليات ومقاولوهما من الباطن للأحكام الخاصة بهم في هذه الاتفاقية، ولا تسرى على المقاول والشركة القائمة بالعمليات ومقاوليهم ومقاوليهم من الباطن المعنيين أية لوائح تصدرها الحكومة من وقت لآخر بالقدر الذي لا تتماشى فيه مع نصوص هذه الاتفاقية، حسبما يكون الحال. (و)....، (ز) كل الإعفاءات من تطبيق قوانين أو لوائح ج.م.ع الممنوحة بموجب هذه الاتفاقية إلى الهيئة والمقاول والشركة القائمة بالعمليات ومقاوليهم ومقاوليهم من الباطن تشمل تلك القوانين واللوائح السارية حالياً وما يطرأ عليها من تعديل أو يحل محلها مستقبلاً". وأن الملحق (٥) من ملاحق الاتفاقية المذكور والمعنون (النظام المحاسبي) -ينص في المادة السادسة منه على أن: "أحكام الضرائب والرسوم: من المفهوم أن المقاول يخضع لقوانين ضريبة الدخل المصرية، باستثناء ما يرد خلافاً لذلك في الاتفاقية، وأن أية ضرائب دخل تدفعها الهيئة نيابة عن المقاول في ج.م.ع تشكل دخلاً إضافياً للمقاول يخضع هو الآخر لضريبة الدخل في ج.م.ع أي "يجمل"....".

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم -حسبما استقر عليه إفتاؤها- أن الأصل في الضريبة أنها فريضة مالية تقتضيها الدولة جبراً لما لها من ولاية على إقليمها لتنمية مواردها، باعتبار أن حصيلتها تعد إيراداً عاماً يؤول إلى الخزنة العامة ليندمج مع غيره من الموارد التي يتم تدبيرها لتشكّل جميعاً نهراً واحداً لإيراداتها الكلية، وإن إنشاء الضرائب العامة وتعديلها أو إلغائها لا يكون إلا بقانون، ولا يعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون، كما لا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب أو الرسوم إلا في حدود القانون، وذلك بالنظر إلى خضوع الضرائب العامة لمبدأ الشرعية القانونية وما يفرضه من ضرورة تحديد الأركان الأساسية للضرائب العامة سواء في إنشائها وفرضها أو في الإعفاء منها، وأن ترد صراحة في قانون، سواء فيما يخص تحديد الوعاء الخاضع للضريبة أو سعرها أو الممول الخاضع لها على نحو عام مجرد، وعلى سبيل المساواة بالنسبة لجميع الممولين الخاضعين. يضاف إلى ذلك أنه لا يجوز التوسع أو القياس في تفسير القواعد القانونية التي تقرر الخضوع لضريبة معينة أو الإعفاء منها.



واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم أيضًا، أن المشرع بموجب قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أعاد تنظيم الضريبة على الدخل، حيث فرض الضريبة على صافى الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية أيًا كان غرضها، ومن بينها الأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر، والأشخاص الاعتبارية غير المقيمة بالنسبة إلى الأرباح التي تحققها من خلال منشأة دائمة في مصر، ومن بينها كذلك الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع لهذه الضريبة وذلك دون الإخلال بالإعفاءات المقررة لها في قوانين إنشائها، وأنه بموجب القانون رقم ٤٤ لسنة ٢٠١٤ المشار إليه -المعدل بالقانون رقم ٩٦ لسنة ٢٠١٥- فرض المشرع ضريبة إضافية سنوية مؤقتة لمدة سنة واحدة خلال الفترة الضريبية التي تنتهى بعد تاريخ العمل بهذا القانون، والذي بدأ العمل به من ٢٠١٤/٦/٥، وحدد سعر ووعاء هذه الضريبة المؤقتة بنسبة (٥%) على ما يزيد على مليون جنيه من وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين أو أرباح الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في المادة (٤٧) من قانون الضريبة على الدخل المشار إليه، على أن يتم ربطها وتحصيلها وفقًا لأحكام هذا القانون، ومن ثم فإن هذه الضريبة المؤقتة في حقيقة الأمر لا تعدو أن تكون ضريبة على الدخل.

كما استظهرت الجمعية العمومية مما تقدم، أن الهيئة المصرية العامة للبترول أنشئت بمقتضى القانون رقم (٢٠) لسنة ١٩٧٦ المشار إليه، وأنها تتمتع بالشخصية الاعتبارية المستقلة، وتعمل على تنمية الثروة البترولية وحسن استغلالها وتوفير احتياجات البلاد من المنتجات البترولية. وقد حدد المشرع موارد الهيئة المالية، وحدد أيضًا الضرائب والرسوم التي تعفى من أدائها على سبيل الحصر على النحو المبين بالمادة (٧) من هذا القانون، والتي ليس من بينها الضريبة المقررة على الدخل، ومن ثم فإن الهيئة تخضع لهذه الضريبة، والتي ينظمها قانون الضريبة على الدخل المشار إليه. وأنه بموجب القانون رقم (١٤٨) لسنة ٢٠٠٥ سالف الذكر تم الترخيص لوزير البترول فى التعاقد مع الهيئة وشركة أباتشى خالدة كوربوريشن إل دى سى للبحث عن البترول واستغلاله فى منطقة شمال الديور بالصحراء الغربية، وفقًا للقواعد والإجراءات والشروط التى تضمنها اتفاق الالتزام المرافق للقانون الصادر بمنح الترخيص المشار إليه، والذى له قوة القانون وينفذ بالاستثناء من أحكام أى تشريع مخالف له، وقد تضمن هذا الاتفاق النص صراحة فى المادة الثالثة منه على خضوع شركة أباتشى خالدة كوربوريشن إل دى سى باعتبارها المقاول لقوانين ضريبة الدخل المصرية بما تفرضه من أحكام خاصة بتقديم الإقرارات الضريبية، وربط الضريبة، وإمساك وتقديم الدفاتر والسجلات، وغير ذلك من الأحكام على أن تتحمل



الهيئة المصرية العامة للبتترول وتدفع وتسدد باسم المقاول ونيابة عنه ضريبة الدخل المستحقة عليه وذلك من حصتها من البترول المنتج والمحتفظ به، مع اعتبار جميع الضرائب التي تدفعها الهيئة باسم المقاول ونيابة عنه دخلاً بالنسبة للمقاول. يؤكد ذلك أن الاستثناء المنصوص عليه في الاتفاق المذكور، والذي يعفى من كافة الضرائب والرسوم التي تفرض من الحكومة أو المحليات أخرج منه بنص صريح الضريبة على الدخل.

وإذ وردت عبارة الخضوع لقوانين ضريبة الدخل المصرية الواردة باتفاق الالتزام بصيغة العموم، بما تتسع معه لتشمل كافة القوانين التي تفرض ضرائب على الدخل، أصلية كانت أو إضافية، دائمة أو مؤقتة، ولما كانت الضريبة الإضافية المؤقتة التي فرضت بالقانون رقم (٤٤) لسنة ٢٠١٤ - المعدل بالقانون رقم (٩٦) لسنة ٢٠١٥ - لا تعدو أن تكون ضريبة ملحقة بضريبة الدخل الأصلية وتسري أينما تطبق هذه الضريبة الأصلية، بما مؤداه خضوع الهيئة المصرية العامة للبتترول والشركاء الأجانب معها في اتفاق الالتزام المشار إليه للضريبة الإضافية المؤقتة المشار إليها.

لذلك

انتهت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع إلى خضوع الهيئة المصرية العامة للبتترول والشركاء الأجانب معها في اتفاق الالتزام المشار إليه لضريبة الدخل الإضافية المؤقتة المقررة بالقانون رقم (٤٤) لسنة ٢٠١٤ - المعدل بالقانون رقم ٩٦ لسنة ٢٠١٥ - وذلك على النحو المبين بالأسباب.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحريراً في: ٢٠١٨ / ٣ / ١٢

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

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

