

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ



جمهورية مصر العربية
مجلس الدولة

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

رقم التبليغ:	٩١٥
بتاريخ:	٢٠١٩/٦/٢٧

ملف رقم:	٧٩٢/٢/٣٧
----------	----------

السيد اللواء/ محافظ البحيرة

تحية طيبة، وبعد،

فقد اطلعنا على كتابكم رقم (٨٧٢) المؤرخ ٢٠١٧/٦/١٩، الموجه إلى السيد الأستاذ المستشار/ رئيس مجلس الدولة، بشأن النزاع القائم بين محافظة البحيرة (مشروع مواقف سيارات الأجرة بالمحافظة) ومصلحة الضرائب المصرية، بخصوص مدى خضوع إيرادات مشروع مواقف سيارات الأجرة بالمحافظة للضريبة على الدخل خلال الفترة من عام ١٩٧٩ إلى عام ٢٠١٠.

وحاصل الوقائع -حسبما يبين من الأوراق- أن مصلحة الضرائب المصرية أخضعت إيرادات مشروع مواقف سيارات الأجرة التابع لمحافظة البحيرة للضريبة على الدخل، حيث تم ربط الضريبة على هذا المشروع على سند من خضوعه للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، والضريبة على أرباح شركات الأموال، وإذ طعن المشروع على تقديرات المصلحة أمام لجنة الطعن الضريبي أيدت ما ذهبت إليه المصلحة من رأى، وإزاء ما تقدم فقد طلبتم عرض النزاع على الجمعية العمومية.

ونفيد: أن الموضوع عُرض على الجمعية العمومية لتسمى الفتوى والتشريع وجلستها المعقودة في ٨ من مايو عام ٢٠١٩م الموافق ٣ من رمضان عام ١٤٤٠هـ؛ فتبين لها أن المادة (٣٠) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بفرض ضريبة على إيرادات رءوس الأموال المنقولة وعلى الأرباح الصناعية والتجارية وعلى كسب العمل (الملغى) تنص على أنه: "اعتباراً من أول سبتمبر سنة ١٩٣٨م تخضع ضريبة سنوية على أرباح المهن والمنشآت التجارية والصناعية... بغير أى استثناء ما عدا ما نص عليه القانون..."

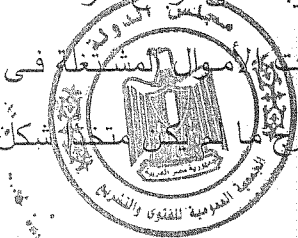


٢١٦٦٣

وأن المادة (٣٠ مكرراً) منه المضافة بموجب القانون رقم (٧٧) لسنة ١٩٦٩ تنص على أن: "تسرى الضريبة على الوحدات الاقتصادية التابعة للمؤسسات العامة وعلى الهيئات العامة مع مراعاة الإعفاءات المقررة للجمعيات التعاونية، كما تسرى على المؤسسات العامة والهيئات العامة التي يصدر بتحديدها قرار من وزير المالية بالنسبة لما تزاوله هذه المؤسسات العامة والهيئات العامة من نشاط خاضع للضريبة".

وأن المادة (٥٢) من القانون المدني تنص على أن: "الأشخاص الاعتبارية هي: ١- الدولة وكذلك المديرات والمدن والقرى بالشروط التي يحددها القانون والإدارات والمصالح وغيرها من المنشآت العامة التي يمنحها القانون شخصية اعتبارية ... ٦ - كل مجموعة من الأشخاص أو الأموال تثبت لها الشخصية الاعتبارية بمقتضى نص في القانون". وأن المادة (٢) من قانون نظام الإدارة المحلية الصادر بالقانون رقم (٤٣) لسنة ١٩٧٩ تنص على أن: "تتولى وحدات الإدارة المحلية في حدود السياسة العامة والخطة العامة للدولة إنشاء وإدارة جميع المرافق العامة الواقعة في دائرتها...". وتنص المادة (٣٨) منه على أن: "تستخدم موارد حساب الخدمات والتنمية بالمحافظة وفقاً لما يقرره المجلس الشعبي المحلي للمحافظة في الأغراض الآتية: ١- تمويل المشروعات الإنتاجية والخدمات المحلية وفقاً لخطة محلية يتم توزيعها واعتمادها في إطار الخطة العامة للدولة. ٢- ... ٣- رفع مستوى أداء الخدمات العامة المحلية. ٤- الصرف على الخدمات العامة الحيوية العاجلة...". وتنص المادة (١٣٠) منه على أنه: "فيما عدا ما ورد بشأنه نص خاص، تسرى على الوحدات المحلية القوانين واللوائح المالية المطبقة في الحكومة وتسرى على الوحدات المحلية القواعد المقررة لأموال الحكومة، وتعفى تلك الوحدات من جميع الضرائب والرسوم التي تعفى منها الحكومة". وأن المادة (٩) من اللائحة التنفيذية لقانون نظام الإدارة المحلية الصادرة بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم (٧٠٧) لسنة ١٩٧٩ تنص على أن: "تتولى الوحدات المحلية جميع ما يتعلق بشئون التموين والتجارة الداخلية وذلك على النحو التالي: ...". وتنص المادة (١٨) منها على أن: "تباشر المحافظة في دائرة اختصاصها شئون النقل الآتية: ...". وتنص المادة (٢١) منها على أن: "تباشر الوحدات المحلية كل في دائرة اختصاصها الأمور الآتية: مشروعات الأمن الغذائي والكسائي والإسكاني... تنفيذ المشروعات الإنتاجية المحلية ومشروعات الخدمات المحلية...".

وتبين للجمعية العمومية أن المادة (١١١) من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ (الملغى)، الواردة بالكتاب الثاني منه المعنون (الضريبة على أرباح شركات الأموال)، تنص على أن: "تفرض ضريبة سنوية على صافي الأرباح الكلية لشركات الأموال المشتغلة في مصر أيًا كان الغرض منها بما في ذلك الأرباح الناتجة عن مباشرة نشاط في الخارج ما لم يكن متخذاً لشكل منشأة



مستقلة، وتسرى الضريبة على: ١-٢...-٣...-٤- الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة، ويُستثنى من ذلك جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع، وتنص المادة (١١١ مكرراً) منه على أن: "تسرى الضريبة بالسعر المحدد في البند (أ) من المادة (١١٢) من هذا القانون وبغير أى تخفيض لمواجهة أى تكاليف على الإيرادات الآتية: أولاً... ثانياً: ما تحصل عليه الحكومة ووحدات الإدارة المحلية من: ١- العوائد وغيرها مما تنتجه السندات وأذون الخزانة... ٢- عوائد القروض على اختلاف أنواعها... ٣- أرباح أو عوائد أو تسديدات أو استهلاكات لرأس المال أثناء حياة الشركة... ٤- العوائد والإيرادات عما تمتلكه من سندات وأوراق مالية أجنبية حكومية..."

كما تبين للجمعية العمومية أن المادة (٤٧) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ - الواردة في الكتاب الثالث المعنون (الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية- الباب الأول- نطاق سريان الضريبة)- تنص على أن: "تفرض ضريبة سنوية على صافى الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية أيًا كان غرضها، وتسرى الضريبة على: ١- الأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر بالنسبة إلى جميع الأرباح التي تحققها سواء من مصر أو خارجها، عدا جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع..."، وأن المادة (٤٨) منه تنص على أنه: "فى 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 فى قوانين إنشائها. ٤-... ٥- الوحدات التي تنشئها الإدارة المحلية بالنسبة إلى ما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة"، وأن المادة (٥٠) منه تنص على أن: "يعفى من الضريبة: ١- الوزارات والمصالح الحكومية..."

واستظهرت الجمعية العمومية - وعلى ماجرى به إفتاؤها فى الملف رقم ٨٤٢/٢/٣٢ بجلستها المعقودة فى ١٩٨١/٥/٢٧- أن مقتضى عموم نص المادة (٣٠) من القانون رقم (١٤) لسنة ١٩٣٩ المشار إليه كان خضوع جميع الأنشطة التجارية والصناعية لضريبة الأرباح التجارية إلا ما استثنى بنص صريح فى القانون، لذلك انتهت الجمعية العمومية إلى خضوع الأشخاص العامة لتلك الضريبة إذا قامت بنشاط مماثل للنشاط الذى يقوم به الأفراد، وذلك ما لم يكن ثمة نص بإعفائها من الضرائب، إلا أنه بصدر القانون رقم (٧٧) لسنة ١٩٦٩، أصبحت ممارسة الأشخاص العامة لنشاط تجارى غير كافية بذاتها لإخضاعها للضريبة، بل يلزم إلى جانب ذلك أن يصدر قرار من وزير المالية بإخضاعها للضريبة، وهو ما استفاد من مرسوم هبات نص المادة (٣٠ مكرراً) المضافة بموجب هذا القانون، فإذا لم يصدر قرار من وزير المالية بإخضاع مشروعات توزيع السلع



المملوكة للمحافظة والتي يتم تمويلها من صندوق الخدمات للضريبة، فإن أرباح هذه المشروعات لا تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

واستظهرت الجمعية العمومية - وعلى ماجرى به إفتاؤها فى الملف رقم ٤٣٧٠/٢/٣٢ بجلستها المعقودة فى ٢٠١٦/٩/٥ - أن المشرع وإن أجاز قيام وحدات الإدارة المحلية - المحافظات والمراكز - بإنشاء حسابات تابعة لها تتولى تمويل المشروعات الإنتاجية والخدمات المحلية، وذلك على وفق خطة معينة يتم اعتمادها فى إطار الخطة العامة للدولة، فقد استبقى ذلك الحساب وتلك المشروعات التى يمولها، مندمجين فى كيان المحافظة وشخصيتها اندماجًا تنتفى معه مظنة تمتع أيّ منها بأية شخصية اعتبارية مستقلة؛ كونها ليست شركة ولا مؤسسة ولا جمعية، فهذه فحسب هى التى لها أهلية التمتع بالشخصية الاعتبارية المستقلة - على ما هو مستقر عليه بموجب المادة (٥٢) من القانون المدنى - مما تكون معه تلك المشروعات جزءًا لا يتجزأ من كيان المحافظة، وركنًا أصيلًا من أركان أجهزتها المرفقية التى تضطلع من خلالها بأداء مهامها، فيسرى عليها ما يسرى على المحافظات من أحكام، ويجرى عليها عموم ما يجرى على المحافظات ووحداتها المحلية من نظم قانونية، وأن المشرع أبقى - بموجب المادة (١٣٠) من قانون نظام الإدارة المحلية - وحدات الإدارة المحلية من جميع الضرائب والرسوم التى تُعفى منها الدولة إلا ما تقرر بنص خاص، وإذ قررت المادة (١١١) من قانون الضرائب على الدخل رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ - الملغى - إخضاع الهيئات العامة والأشخاص الاعتبارية العامة لهذه الضريبة شريطة ممارستها نشاطًا يكون خاضعًا لها وليس من بينها وحدات الإدارة المحلية، فإن مشروعات الخدمات المحلية التى تُقام وتُدار بواسطة حساب الخدمات والتنمية المحلية تكون غير مخاطبة بأحكام تلك المادة؛ كونها لا تتمتع بشخصية اعتبارية مستقلة عن المحافظة أو المركز من ناحية، ولكون وحدات الإدارة المحلية جملة معفاة من الخضوع لتلك الضريبة ابتداءً من ناحية أخرى، ذلك أن المادة (١١١ مكرراً) عندما فصلت الإيرادات التى تخضع للضريبة على الدخل حصراً، لم تورد ضمن ما أوردته أرباح تلك المشروعات، وإنما قصرت الضريبة على إيرادات عوائد السندات وأذون الخزانة والقروض وأرباح وعوائد تسديدات استهلاكات رأس المال وعوائد إيرادات السندات وأذون الخزانة الأجنبية فحسب؛ الأمر الذى ينحصر معه نطاق المادة (١١١) من قانون الضريبة على الدخل عن مشروعات حسابات الخدمات والتنمية المحلية.

كما استظهرت الجمعية العمومية مما تقدم - وعلى ماجرى به إفتاؤها فى الملف رقم ٤٤٩٠/١٠/٢٥ بجلستها المعقودة فى ٢٠١٧/١٠/٢٥ - أن المشرع بموجب قانون الضريبة على الدخل رقم ٤٤٩٠/١٠/٢٥



رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥- الذي حل محل قانون الضرائب على الدخل المشار إليه- فرض ضريبة سنوية على صافى الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في المادة (٤٧) منه، أيًا كان غرضها، عدا جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع، وحدد في المادة (٤٨) ما يُعدُّ من الأشخاص الاعتبارية في تطبيق حكم المادة (٤٧)، ومن ذلك: الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة بالنسبة إلى ما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة، وذلك مع عدم الإخلال بالإعفاءات المقررة في قوانين إنشاء هذه الهيئات، أو الأشخاص الاعتبارية، ومؤدى ذلك أن مناط خضوع أي منها لهذه الضريبة، هو مباشرتها نشاطاً تجارياً، أو صناعياً، تهدف من ورائه إلى تحقيق الربح، يضاف إلى ذلك أن المشرع استحدث بموجب البند (٥) من المادة (٤٨) من قانون الضريبة على الدخل الحالي حكماً جديداً لم يكن له مقابل في قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ (الملغى) أخضع بموجبه للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، بدءاً من تاريخ العمل به، وذلك في المجال الزمني لسريان حكم المادة (١٣٠) من قانون نظام الإدارة المحلية المشار إليه الوحدات التي تنشئها وحدات الإدارة المحلية بالنسبة إلى ما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة، حيث عدَّ المشرع الوحدات التي يتم إنشاؤها من قبيل الأشخاص الاعتبارية في تطبيق أحكام هذه الضريبة؛ لأنها من حيث الأصل ليست كذلك حسبما سبق بيانه، وعلى ذلك فإن وحدات الإدارة المحلية لا تخضع من حيث الأصل للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، إلا حال مباشرتها لنشاط تجارى، أو صناعي، تهدف من ورائه إلى تحقيق الربح، وذلك بمراعاة أن هذه الوحدات- حال مباشرتها هذا النشاط- سوف تستظل بالإعفاء من الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية المقرر للوزارات والمصالح الحكومية بالمادة (٥٠) من قانون الضريبة على الدخل الحالي، إعمالاً للمادة (١٣٠) من قانون نظام الإدارة المحلية سالف الذكر، وذلك بمراعاة أن هذا الإعفاء لا ينسبط إلى المشروعات، أو الوحدات، التي تنشئها وحدات الإدارة المحلية حال مزاولتها نشاطاً خاضعاً للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، والتي اختصها المشرع بنص خاص يقرر هذا الخضوع، وغياب النص اللاحق الذي يعفيها منها.

ولما كان ذلك، وكانت إيرادات مشروع مواقف سيارات الأجرة التابع لمحافظة البحيرة لا تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية المقررة بالقانون رقم (١٤) لسنة ١٩٣٩ المشار إليه، ولا تخضع للضريبة على أرباح شركات الأموال المقررة بقانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١، كما أن مصلحة الضرائب المصرية قعدت عن تقديم أى مستندات تفيد مباشرة المشرع أى نشاط تجارى أو صناعي مما يخضع صافى الربح المتحقق منه للضريبة على صافى الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية



خلال فترة العمل بأحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥؛ الأمر الذي تغدو معه مطالبة مصلحة الضرائب المصرية المشروع بأداء الضريبة على أرباح شركات الأموال، والضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية خلال الفترة من عام ١٩٧٩ إلى عام ٢٠١٠ غير قائمة على سند صحيح من القانون.

لذلك

انتهت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع إلى براءة ذمة مشروع مواقف سيارات الأجرة التابع لمحافظة البحيرة من أداء الضريبة على أرباح شركات الأموال، والضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية خلال الفترة محل النزاع، وذلك على النحو المبين بالأسباب.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحريراً في: ٢٧ / ٦ / ٢٠١٩

رئيس

الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع

س

المستشار

بخيت محمد محمد إسماعيل
النائب الأول لرئيس مجلس الدولة

مجلس الدولة
مركز المعلومات والبحوث
القسم الثاني للفتوى والتشريع



٢٠١٩