بسم الله الرحمن الرحيم

مجلس الدولة
الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع

رقم التبليغ:	٨٨٢
بتاريخ :	١٦ /١٠/ ٢٠١٦

ملف رقم : ٣٢ / ٢ / ٤٣٧٠

السيد اللواء /محافظ الغربية

تحية طيبة وبعد...

اطلعنا على كتابكم رقم ١٦/١٧٤المؤرخ في ٢٠١٤/١٢/١٦ بشأن النزاع بين محافظة الغربية ووزارة المالية (مصلحة الضرائب المصرية) بخصوص أحقية المصلحة فى تحصيل الضرائب على إيرادات مرفق النقل الداخلى بمدينتى طنطا والمحلة الكبرى.

وحاصل الوقائع – حسبما يبين من الأوراق – أن مصلحة الضرائب المصرية أخضعت مرفق النقل الداخلى بكل من مدينتى طنطا والمحلة الكبرى بمحافظة الغربية للضريبة على أرباح شركات الأموال، بينما ترى المحافظة عدم خضوع هذا المرفق للضريبة، وأشارت إلى صدور عدة أحكام من محكمة الاستئناف بعدم خضوع نشاط المرفق للضريبة منها الحكم رقم (٢٦٣) لسنة ٦٢ القضائية ضرائب طنطا عن أعوام المحاسبة من ١٩٩٨، حتى ٢٠٠٣ والحكم رقم (١٦١) لسنة ٢ القضائية ضرائب المحلة الكبرى عن عام المحاسبة ٢٠٠٣. وانتهى الجهاز المركزى للمحاسبات فى تقريره لدى فحص الأعمال المالية للمرفق إلى النتيجة ذاتها، كما سبق صدور فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع ملف رقم ٣٦٥٥/٢/٣٢ بجلسة ٢٠٠٥/١٠/٢٦ بعدم خضوع مرفق النقل الداخلى التابع لمحافظة الغربية للضريبة على أرباح شركات الأموال المقررة بالقانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١. لذا تطلبون الرأى.

وفى معرض استيفاء عناصر النزاع خاطبت إدارة الفتوى المختصة وزارة المالية للرد على النزاع إلا أنها لم تتلق رداً.

ونفيد: أن النزاع عُرض على الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بجلستها المعقودة فى ٥ من سبتمبر عام ٢٠١٦م الموافق ٣ من ذي الحجة عام ١٤٣٧هـ؛ فتبين لها أن المادة (٥٢) من القانون المدني تنص على أن: "الأشخاص الاعتبارية هي :- ١- الدولة وكذلك المديريات والمدن والقرى بالشروط التي يحددها القانون والإدارات والمصالح وغيرها من المنشآت العامة التي يمنحها القانون شخصية اعتبارية... ٤- الشركات التجارية والمدنية. ٥- الجمعيات والمؤسسات. ٦- كل مجموعة من الأشخاص والأموال تثبت لها الشخصية الاعتبارية بمقتضى نص في القانون"، وتنص المادة (٢) من قانون نظام الإدارة المحلية الصادر بالقانون رقم (٤٣) لسنة ١٩٧٩ على أن: "تتولى وحدات الإدارة المحلية فى حدود السياسة العامة والخطة العامة للدولة إنشاء وإدارة جميع المرافق العامة الواقعة فى دائرتها..."، وتنص المادة (٣٥) منه على أن: "تشمل موارد المحافظات ما يأتى: أولاً: ... ثانياً: الموارد الخاصة بالمحافظة، وتتضمن ما يأتى: (أ)... (ب)... (ج) حصيلة استثمار أموال المحافظة وإيرادات المرافق التى تقوم بإدارتها..."، وتنص المادة (٣٨) منه على أن: "تُستخدم موارد حساب الخدمات والتنمية بالمحافظة وفقاً لما يقرره المجلس الشعبى المحلى للمحافظة فى الأغراض الآتية: ١- تمويل المشروعات الإنتاجية والخدمات المحلية وفقاً لخطة محلية يتم توزيعها واعتمادها فى إطار الخطة العامة للدولة. ٢- ... ٣- رفع مستوى أداء الخدمات العامة المحلية. ٤- الصرف على الخدمات العامة الحيوية العاجلة. ويصدر بتنظيم حساب الخدمات والتنمية قرار من المحافظ المختص. وتعامل أموال هذا الحساب معاملة الأموال العامة وبصفة خاصة فيما يتعلق بتطبيق قانون العقوبات وفيما يختص بالتحصيل والصرف والرقابة، ولا يؤول فائض هذا الحساب إلى الخزانة العامة". وتنص المادة (٤٣) منه على أنه: "... وينشئ المجلس الشعبى المحلى للمركز حساباً للخدمات والتنمية للمركز ويصدر بتنظيم هذا الحساب قرار من المحافظ وتُعتبر أموال هذا الحساب أموالاً عامة وبصفة خاصة فيما يتعلق بتطبيق قانون العقوبات وفيما يختص بالتحصيل والصرف والرقابة ولا يؤول فائض هذا الحساب إلى الخزانة العامة، وتنص المادة (١٣٠) منه على أنه : "فيما عدا ما ورد بشأنه نص خاص، تسرى على الوحدات المحلية القوانين واللوائح المالية المطبقة فى الحكومة وتسرى على الوحدات المحلية القواعد المقررة لأموال الحكومة وتعفى تلك الوحدات من جميع الضرائب والرسوم التى تعفى منها الحكومة"، وأن اللائحة التنفيذية لقانون نظام الإدارة المحلية الصادرة بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم (٧٠٧) لسنة ١٩٧٩ تنص المادة (١٧) منها على أن: "تتولى المحافظة فى مجال المواصلات مباشرة الاختصاصات الآتية:..."، وتنص المادة (١٨) منها على أن: "تباشر المحافظة فى دائرة اختصاصها شئون النقل الآتية:..."، وتنص المادة (٢١) منها على أن: "تباشر الوحدات المحلية كل دائرة فى اختصاصها الأمور الآتية: مشروعات الأمن الغذائى والكسائى والإسكانى.... تنفيذ المشروعات الإنتاجية المحلية ومشروعات الخدمات المحلية..."، وأن المادة (١١١) من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم (١٥٧) لسنة١٩٨١ الواردة بالكتاب الثانى المعنون (الضريبة على أرباح شركات الأموال) كانت تنص على أن: "تُفرض ضريبة سنوية على صافى الأرباح الكلية لشركات الأموال المشتغلة فى مصر أياً كان الغرض منها بما فى ذلك الأرباح التى تحققها الدولة

عن مباشرة نشاط فى الخارج ما لم يكن متخذاً شكل منشأة مستقلة، وتسرى الضريبة على: ١-... 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 (١١١مكرراً) منه على أن: "تسرى الضريبة بالسعر المحدد فى البند (أ) من المادة (١١٢) من هذا القانون وبغير أى تخفيض لمواجهة أية تكاليف على الإيرادات الآتية: أولاً:... ثانياً: ما تحصل عليه الحكومة ووحدات الإدارة المحلية من: ١- العوائد وغيرها مما تنتجه من 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..."، وأن المادة الثانية من مواد القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بإصدار قانون الضريبة على الدخل تنص على أن: "يلغى قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١..."، وأن المادة (١) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ تنص على أن: "فى تطبيق أحكام هذا القانون يقصد بالألفاظ والعبارات التالية المعنى المبين أمام كل منها:... الممول: الشخص الطبيعى أو الشخص الاعتباري الخاضع للضريبة وفقا لأحكام هذا القانون..."، وتنص المادة (٤٧) منه على أن: "تفرض ضريبة سنوية على صافى الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية أيا كان غرضها. وتسرى الضريبة على: ١- الأشخاص الاعتبارية المقيمة فى مصر بالنسبة إلى جميع الأرباح التى تحققها سواء من مصر أو خارجها، عدا جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع. ٢-..."، وتنص المادة (٤٨) منه على أن :"فى تطبيق حكم المادة (٤٧) من هذا القانون، يعد من الأشخاص الاعتبارية ما يأتى: 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 لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة". وتنص المادة (٥٠) من القانون ذاته على أن: "يُعفى من الضريبة: ١- الوزارات والمصالح الحكومية، ...".

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم وعلى جرى به إفتاؤها الصادر بجلسة ٢٠٠٥/١٠/٢٦ ملف ٣٦٥٥/٢/٣٢ 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 أى منها بأية شخصية اعتبارية مستقلة كونها ليست شركة ولا مؤسسة ولا جمعية فهؤلاء فحسب لهم أهلية التمتع بالشخصية الاعتبارية المستقلة - على ما هو مستقر عليه بشأن تفسير المادة (٥٢) من القانون المدنى - مما تكون معه تلك المشروعات جزءًا لا يتجزأ من كيان المحافظة، وركنًا أصيلاً من أركان أجهزتها المرفقية التى تضطلع من خلالها بأداء مهامها، فيطبق عليها ما يطبق على المحافظات من أحكام، ويجرى عليها عموم ما يجرى على المحافظات ووحداتها المحلية.

من نظم قانونية، وأن المشرع أعفى – بموجب المادة (١٣٠) من قانون نظام الإدارة المحلية – وحدات الإدارة المحلية من جميع الضرائب والرسوم التى تُعفى منها الحكومة إلا ما تقرر بنص خاص، وإذ قررت المادة (١١١) من قانون الضرائب على الدخل –الملغى– إخضاع الهيئات العامة، والأشخاص الاعتبارية العامة لهذه الضريبة شريطة ممارستها لنشاط يكون خاضعًا لها، فإن مشروعات الخدمات المحلية التى تُقام وتُدار بوساطة 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 حصرًا، 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 ينحسر معه نطاق المادة (١١١) من قانون الضريبة على الدخل عن مشروعات حسابات الخدمات والتنمية المحلية، وذلك تأكيدًا لإفتاء الجمعية العمومية المشار إليه آنفًا.

واستبان للجمعية العمومية أن المشرع استلزم فى قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ أن يكون الممول شخصًا طبيعيًا، أو اعتباريا خاضعًا للضريبة وفق أحكامه، وأخضع للضريبة الأشخاص الاعتبارية المقيمة فى مصر بالنسبة إلى جميع الأرباح التى تحققها من مصر، أو خارجها باستثناء جهاز مشروعات الخدمة الوطنية التابع لوزارة الدفاع، ومن هذه الأشخاص الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة وذلك مع عدم الإخلال بالإعفاءات المقررة فى قوانين إنشائها. الأمر الذى تخرج معه المشروعات التى تقام وتدار بوساطة حساب الخدمات والتنمية المحلية عن تعريف الممول الوارد بالقانون المذكور لعدم تمتعها بالشخصية الاعتبارية المستقلة واندماجها فى كيان المحافظة وشخصيتها، فضلاً عن كون وحدات الإدارة المحلية معفاة من جميع الضرائب والرسوم التى تُعفى منها الحكومة إلا ما تقرر بنص خاص على النحو المشار إليه آنفا، وقد نص المشرع صراحة في المادة (٥٠) من قانون الضريبة على الدخل المشار إليه على إعفاء الوزارات والمصالح الحكومية من الضريبة على الدخل وهو ما ينطبق على وحدات الإدارة المحلية بموجب المادة (١٣٠) من قانون نظام الإدارة المحلية، دون أن ينال من ذلك ما ورد في البند (٥) من المادة (٤٨) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ من أنه يُعد من الأشخاص الاعتبارية في مجال تطبيق حكم المادة (٤٧) من القانون ذاته الوحدات التي تنشئها الإدارة المحلية بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة، حيث إن المادة (٤٨) من القانون المذكور عددت على سبيل المثال بعض الأشخاص الاعتبارية الخاضعة للضريبة طبقًا لحكم المادة (٤٧) من القانون ذاته، ومنها الوحدات التي تنشئها الإدارة المحلية وهو ما ينصرف إلى الوحدات التي يتم إنشاؤها بمعرفة وحدات الإدارة المحلية ويكون لها الشخصية الاعتبارية، فإذا باشرت هذه الوحدات (التى تم إنشاؤها بمعرفة الوحدات المحلية وكانت متمتعة بالشخصية الاعتبارية المستقلة عن الوحدة المحلية التي أنشأتها

نشاطًا خاضعًا للضريبة خضعت لها فيما يتعلق بهذا النشاط، وهو الأمر غير الجائز انصرافه إلى مشروعات حساب الخدمات لكون هذه المشروعات والحساب الذي أنشأها غير منفصلين عن كيان الوحدة المحلية وشخصيتها على نحو ما تقدم.

وفى ضوء ما تقدم . ولما كان الثابت من الأوراق أن مرفق النقل الداخلى بفرعيه فى كل من مدينتى طنطا والمحلة الكبرى هو من مشروعات التنمية المحلية التابعة لحساب الخدمات والتنمية المحلية لمحافظة الغربية، والذى يمارس مهامه فى إطار الخطة المعتمدة من قبل المحافظة، باعتبار أن من مهام المحافظات ووحداتها المحلية تنظيم شئون النقل والمواصلات، الأمر الذى يُعد معه هذا المشروع جزءًا لا يتجزأ من كيان محافظة الغربية وشخصيتها القانونية، ومن ثم لم يكن خاضعًا لأحكام قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ – الملغى– كما أنه غير خاضع لأحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ المعمول به حاليا.

لـــذلـــك

انتهت الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع، إلى عدم خضوع مرفق النقل الداخلي التابع لمحافظة الغربية للضريبة على أرباح شركات الأموال المقررة بالقانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ تأييدًا لإفتاء الجمعية السابق، أو للضريبة على الدخل المقررة بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، وذلك كله على النحو المبين بالأسباب.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحريرًا في: / ٢٠١٦/

رئيس
المكتب الفني
المستشار/
شريف الشاذلي
نائب رئيس مجلس الدولة

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

مع وافر تحياتي

أحمد/ معتز/