

بسم الله الرحمن الرحيم



جمهورية مصر العربية

مجلس الدولة

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

رقم التبليغ:	٥٦٣
بتاريخ:	٢٠١٨/٤/٢٣

ملف رقم:

٤٥١٧/٢/٢٢

## السيد الدكتور/ رئيس مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية

خية طيبة وبعد...

فقد اطلعنا على كتابكم رقم (١٧٨٠) المؤرخ ٢٠١٦/٣/١٧ بشأن النزاع القائم بين الهيئة العامة للرقابة المالية ومصلحة الضرائب بخصوص أولاً: إلزام الهيئة أداء الضريبة المستحقة على صافى الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية، ومقدارها (٩٥٦٠٠٩٤) تسعة ملايين وخمسمائة وستون ألفاً وأربعة وتسعون جنيهاً عن الفترة من عام ٢٠٠٦/٢٠٠٥ ، حتى عام ٢٠٠٩/٢٠٠٨. ثانياً: سداد فروق ضريبة الرواتب وما في حكمها، ومقدارها (١٤٠١٢٣٥٣) أربعة عشر مليوناً واثنا عشر ألفاً وثلاثمائة وثلاثة وخمسون جنيهاً عن الفترة من ٢٠٠٥/٧/١ ، حتى ٢٠٠٩/١٢/٣١ .

وحاصل الوقائع - حسبما يبين من الأوراق - أن مأمورية ضرائب المركز الضريبي لكبار الممولين بمصلحة الضرائب قامت بفحص الإقرارات الضريبية وموازنات الهيئة المصرية للرقابة على التأمين - والتي حلت محلها فيما بعد الهيئة العامة للرقابة المالية - عن السنوات من ٢٠٠٥/٢٠٠٦ ، حتى ٢٠٠٨/٢٠٠٩ وكشف ذلك الفحص عن فروق ضريبية مستحقة عن تلك الفترة مقدارها (٩٥٦٠٠٩٤) تسعة ملايين وخمسمائة وستون ألفاً وأربعة وتسعون جنيهاً، وذلك طبقاً لإخطارات ربط الضريبة الواردة في هذا الشأن، وقد قامت الهيئة بالطعن في هذه التقديرات أمام لجان الطعن الضريبي. كما ورد الهيئة من المأمورية المشار إليها بتاريخ ٢٠١٦/١/٣١ مطالبة وتبنيه بسداد فروق ضريبة الرواتب وما في حكمها على النموذج رقم (٤٢ سداد) مقدارها (١٤٠١٢٣٥٣) أربعة عشر مليوناً واثنا عشر ألفاً وثلاثمائة وثلاثة وخمسون جنيهاً عن الفترة من ٢٠٠٥/٧/١ ، حتى ٢٠٠٩/١٢/٣١ ، وقد قامت الهيئة بالطعن في هذه التقديرات أمام لجنة الطعن الضريبي.



وتقدمت الهيئة بطلبات لوزارة المالية لإعفائها من سداد الضرائب المشار إليها، باعتبار أنها لا تمارس أي نشاط تجاري يخضع للضريبة، وفي ضوء رفض وزارة المالية براءة ذمة الهيئة من سداد الضرائب سالفة البيان، طلبتم عرض النزاع على الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع.

ونفيد: أن النزاع عُرض على الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع وجلستها المعقودة في ٤ من إبريل عام ٢٠١٨م، الموافق ١٧ من رجب عام ١٤٣٩هـ؛ فتبين لها أن المادة (٦) من قانون الإشراف والرقابة على التأمين في مصر الصادر بالقانون رقم (١٠) لسنة ١٩٨١ تنص على أن: "تتشأ هيئة عامة تسمى "الهيئة المصرية للرقابة على التأمين" تكون لها الشخصية الاعتبارية المستقلة ... وتختص الهيئة بالرقابة والإشراف على نشاط التأمين بمصر سواء عند الإنشاء أو أثناء المزاولة أو عند إنهاء الأعمال ..."، وأن المادة (١٣) منه - قبل تعديلها بالقانون رقم (١١٨) لسنة ٢٠٠٨ - كانت تنص على أن: "يكون للهيئة موازنة تخطيطية مستقلة تعد وفقاً للقواعد المعمول بها في الشركات وتقتصر العلاقة بين هذه الموازنة والموازنة العامة للدولة على الفائض الذي يتول الدولة وما يتقرر لهذه الموازنة من قروض ومساهمات"، وأن المادة ذاتها بعد تعديلها بالقانون رقم (١١٨) لسنة ٢٠٠٨ تنص على أن: "تكون للهيئة موازنة مستقلة وتبدأ السنة المالية لها مع بداية السنة المالية للدولة وتنتهي بنهايتها، ويكون للهيئة حساب خاص تودع فيه مواردها، ويرحل رصيد هذا الحساب من سنة إلى أخرى، وتنظم اللائحة المالية للهيئة استخدامات هذا الحساب". وأن المادة (الأولى) من القانون رقم (١٠) لسنة ٢٠٠٩ بتتظيم الرقابة على الأسواق والأدوات المالية غير المصرفية تنص على أن: "تتشأ هيئة عامة للرقابة على الأسواق والأدوات المالية غير المصرفية تسمى "الهيئة العامة للرقابة المالية"، تكون لها شخصية اعتبارية عامة ... ويشار إليها في تطبيق أحكام هذا القانون بـ "الهيئة" ..."، وأن المادة (الثالثة) منه تنص على أن: "تحل الهيئة محل كل من الهيئة المصرية للرقابة على التأمين ..."، وأن المادة (السابعة) منه تنص على أن: "... ويكون للهيئة موازنة مستقلة ... ويكون للهيئة حسابات خاصة تودع فيها مواردها، ويرحل رصيد هذه الحسابات من سنة إلى أخرى"، وأن المادة (الثامنة) من القانون ذاته تنص على أن: "تؤول للهيئة أصول كل من ... الهيئة المصرية للرقابة على التأمين ... وتحل محلها في كافة مراكزها القانونية وذلك من تاريخ سريان أحكام هذا القانون ...". وأن المادة (٣٧٠) من القانون المدني تنص على أن: "١- إذا اجتمع في شخص واحد صفتا الدائن والمدين بالنسبة إلى دين واحد، انقضى هذا الدين بالقدر الذي اتحدت فيه الذمة. ٢- ...".

كما تبين للجمعية العمومية أن المادة (١) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ تنص على أن: "في تطبيق أحكام هذا القانون يقصد بالألفاظ والعبارات التالية المعنى المبين أمام كل منها: ... الممول: الشخص الطبيعي أو الشخص الاعتباري الخاضع للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون ..."،



وأن المادة (٦) منه - والمعدلة بالقانون رقم (٥٣) لسنة ٢٠١٤م - تنص على أن: "تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافى دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة فى مصر أو خارجها إذا كانت مصر مركزاً لنشاطهم التجاري، أو الصناعي، أو المهني كما تسرى الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة فى مصر. ويتكون مجموع صافى الدخل من المصادر الآتية:

١- المرتبات وما فى حكمها. ٢- النشاط التجاري أو الصناعي. ٣- النشاط المهني أو غير التجاري.

٤- الثروة العقارية"، وأن المادة (٩) منه تنص على أن: "تسرى الضريبة على المرتبات وما فى حكمها على النحو الآتى : ١- كل ما يستحق للممول نتيجة عمله لدى الغير بعقد أو بدون عقد بصفة دورية أو غير دورية، وأياً كانت مسميات أو صور أو أسباب هذه المستحقات، وسواء كانت عن أعمال أديت فى مصر أو فى الخارج ودفع مقابلها من مصدر فى مصر، بما فى ذلك الأجر والمكافآت والحوافز والعملات والمنح والأجور الإضافية والبدلات والحصص والأنصبة فى الأرباح والمزايا النقدية والعينية بأنواعها ... وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون أسس تقدير قيمة المزايا العينية...".، وأن المادة (١٤) منه تنص على أن: "على أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيرادات الخاضعة للضريبة ... أن يحجزوا مما يكون عليهم دفعه من المبالغ المنصوص عليها فى المادة (٩) من هذا القانون مبلغاً تحت حساب الضريبة المستحقة وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون، ويتعين عليهم أن يوردوا إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر ما تم حجزه من الدفعات فى الشهر السابق . وعلى أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيراد سداد ما يستحق من فروق الضريبة وذلك كله دون الإخلال بحقهم فى الرجوع على الممول بما هو مدين به"، وأن المادة (١٥) منه تنص على أن: "يلتزم المسئول عن حجز الضريبة وتوريدها طبقاً للمادة (١٤) من هذا القانون بالآتى :

١- تقديم إقرار ربع سنوي إلى مأمورية الضرائب المختصة فى يناير وإبريل ويوليو وأكتوبر من كل عام على النموذج المعد لذلك ٢- ... وتبين اللائحة التنفيذية قواعد وإجراءات تنفيذ أحكام هذه المادة"،

وأن المادة (٤٧) منه تنص على أن: "تفرض ضريبة سنوية على صافى الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية أياً 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- ..."،

وأن المادة (٤٨) منه تنص على أن: "فى تطبيق حكم المادة ٤٧ من هذا القانون، يعد من الأشخاص الاعتبارية ما يأتى ... 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...".، وأن المادة (١١٨) منه تنص على أن:

"للممول الخاضع للضريبة على المرتبات والأجور خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استلام الإيراد الخاضع للضريبة



أن يعترض على ما تم خصمه من ضرائب بطلب يقدم إلى الجهة التي قامت بالخصم. ويتعين على هذه الجهة أن ترسل الطلب مشفوعاً بردها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديمه. كما يكون للجهة المذكورة أن تعترض على ما تخطر به من فروق الضريبة الناتجة عن الفحص، خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلم الإخطار. وتتولى المأمورية فحص الطلب، أو الاعتراض، فإذا تبين لها صحته كان عليها إخطار الجهة بتعديل ربط الضريبة، أما إذا لم تقتنع بصحة الطلب، أو الاعتراض فيتعين عليها إحالته إلى لجنة الطعن طبقاً لأحكام هذا القانون مع إخطار صاحب الشأن بذلك بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإحالة. وإذا لم يكن للممول جهة تيسر أن يتقدم لها بالطلب المشار إليه، كان له أن يتقدم بالطلب المشار إليه إلى مأمورية الضرائب المختصة أو لجنة الطعن بحسب الأحوال". وأن المادة (٢١) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل المشار إليه والصادرة بقرار وزير المالية رقم (٩٩١) لسنة ٢٠٠٥ تنص على أن: "على أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع إيرادات المرتبات وما فى حكمها أن يوردوا ما تم خصمه تحت حساب الضريبة، بعد حسابها طبقاً للسعر المحدد بالمادتين (٨) و(١١) من القانون..."، وأن المادة (١٢٣) منها والمعدلة بقرار وزير المالية رقم (٦٢٤) لسنة ٢٠٠٦ تنص على أن: "يكون تحصيل الضريبة غير المسددة ومقابل التأخير بمقتضى مطالبات واجبة التنفيذ موقعا عليها من مأمور الفحص ومأمور التحصيل ورئيس المأمورية... وعلى النموذج (٤٢ سداد) بالنسبة لفروق ضريبة المرتبات وما فى حكمها، وترسل هذه المطالبات بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول"، وأن المادة (١٣٠) منها تنص على أن: "وفى تطبيق حكم الفقرة الثالثة من المادة (١١٨) من القانون، يكون الإخطار بفروق الضريبة الناتجة عن الفحص على النموذج رقم (٣٨ مرتبات)".

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم، أن المشرع بموجب قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ أخضع الرواتب وما فى حكمها من مزايا مالية وعينية التي يحصل عليها العاملون من جهات عملهم، ومنها الهيئات العامة، لأحكامه، وألزم هذه الهيئات بأن تحجز مما يكون عليها دفعه من المبالغ المنصوص عليها فى المادة (٩) من هذا القانون مبلغاً تحت حساب الضريبة المستحقة وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية، وأن تقوم بتوريد ما يتم حجزه من دفعات فى الشهر السابق إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالى. وفرض عليها تقديم إقرار ربع سنوي إلى المأمورية ذاتها فى يناير، وإبريل، ويوليو، وأكتوبر، من كل عام على النموذج المعد لذلك، كما ألزمها سداد ما يستحق من فروق الضريبة على العاملين لديها، ويكون الإخطار بفروق هذه الضريبة الناتجة عن الفحص إعمالاً لأحكام اللائحة التنفيذية لهذا القانون على النموذج رقم (٣٨ مرتبات) وذلك كله دون الإخلال بحق هذه الهيئات فى الرجوع على هؤلاء العاملين



بما هم مدينون به من فروق ضريبية. وأجاز المشرع لتلك الهيئات، أن تعترض على ما تخطر به من قبل مأمورية الضرائب المختصة من فروق الضريبة الناتجة عن الفحص، خلال ثلاثين يومًا من تاريخ تسلم الإخطار. وتتولى المأمورية فحص الطلب، أو الاعتراض، فإذا تبين لها صحته كان عليها إخطار الهيئة بتعديل ربط الضريبة، أما إذا لم تقتنع بصحة الاعتراض فيتعين عليها إحالته إلى لجنة الطعن طبقًا لأحكام القانون المذكور مع إخطار العامل بصفته صاحب الشأن بذلك بكتاب موصى عليه مصحوبًا بعلم الوصول، وذلك خلال ثلاثين يومًا من تاريخ الإحالة، فإذا لم تعترض الهيئة خلال المدة المشار إليها، أو انتهت لجنة الطعن إلى صحة المطالبة، يكون تحصيل الضريبة غير المسددة ومقابل التأخير بمقتضى مطالبات واجبة التنفيذ موقع عليها من مأمور الفحص ومأمور التحصيل ورئيس المأمورية على النموذج (٤٢ سداد) وترسل هذه المطالبات بكتاب موصى عليه مصحوب بعلم الوصول.

كما استظهرت الجمعية العمومية مما تقدم - وطبقًا لما استقر عليه إفتاؤها - أن المشرع فرض بموجب القانون ذاته 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 يُعد 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، وعلى ذلك فإن مناط خضوع أي من الهيئات العامة، أو الأشخاص الاعتبارية العامة لهذه الضريبة، هو ثبوت مباشرتها لنشاط تجارى، أو صناعى تهدف من ورائه تحقيق الربح، وأن تحقق من هذا النشاط ربحًا صافيًا، فلا يكفي لتقرير هذا الخضوع مجرد تحقيق الهيئة العامة، أو الشخص الاعتبارى العام فائضًا ضمن موازنته، وإنما يتعين أن يقوم تحقيق هذا الفائض فى جوهر الأمر على فكرة المضاربة مما يجعله ربحًا.

واستعرضت الجمعية العمومية ما استقر عليه إفتاؤها من أن التشريعات الخاصة بتنظيم إجراءات ربط الضريبة تُعد من القواعد القانونية الأمرة المتعلقة بالنظام العام، باعتبارها تتضمن ضمانات مقررة للأشخاص الخاضعة للضريبة، بشأن العلم بها، والتنظم منها، والطعن عليها أمام الجهات المختصة، فلا يجوز مخالفة تلك الإجراءات، أو التنازل عنها، ومن ثم فهي إجراءات ومواعيد حتمية رتب المشرع البطلان على مخالفتها دون حاجة للنص عليها وتقضى به المحكمة من تلقاء نفسها.

كما استعرضت الجمعية العمومية ما استقر عليه إفتاؤها من أنه ولئن كانت الهيئة العامة تلتزم بأداء الضريبة على صافى الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية التي تتحقق عن مباشرتها لأنشطتها التجارية، أو الصناعية التي تستهدف بها تحقيق الربح - إن وجدت - دون ما عداها من أنشطة أخرى لا تهدف إلى الربح، إلا أنه بتوريدها فائض مواردها بالكامل إلى الخزنة العامة للدولة عن سنوات المطالبة بالضريبة ينفى التزامها



بأداء ما عساه أن يستحق عليها من الضريبة المذكورة في حدود هذا الفائض لاتحاد الذمة، حيث اجتمع في شخص الدولة "وزارة المالية" صفتا الدائن والمدين؛ لأنه إذا قُضى على الهيئة العامة بأداء ضريبة عن ربح كانت وردته إلى الخزانة العامة، فإن الملتزم بأدائه في النهاية يكون الخزانة العامة خصماً من تلك الأرباح التي آلت إليها.

وترتيباً على ما تقدم، ولما كانت الهيئة المصرية العامة للرقابة على التأمين طبقاً لقانون الإشراف والرقابة على التأمين في مصر المشار إليه، لا تباشر نشاطها تجارياً، أو صناعياً مما يخضع صافي الربح المتحقق منه للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، حيث تختص الهيئة، طبقاً لهذا القانون بالرقابة والإشراف على التأمين بمصر، سواء عند الإنشاء، أو أثناء المزاولة، أو عند إنهاء الأعمال، وحماية حقوق حملة وثائق التأمين والمستفيدين منها والغير، والرقابة على الأشخاص الطبيعية والأشخاص الاعتبارية التي تزاول أنشطة التأمين وإعادة التأمين الخاضعة لأحكام القانون المشار إليه، وإذ قعدت مصلحة الضرائب المصرية عن تقديم أى مستندات تفيد قيام الهيئة بمباشرة أي نشاط تجارى، أو صناعي مما يخضع صافي الربح المتحقق منه للضريبة المشار إليها، فمن ثم تضحى مطالبة المصلحة للهيئة بالمبلغ المذكور مفقودة لسندها القانوني، مما يتعين معه رفض هذه المطالبة.

ومما يؤكد هذا الرفض، أنه ومع التسليم بأن الهيئة المذكورة باشرت أى نشاط تجارى، أو صناعي مما يخضع صافي الربح المتحقق منه لتلك الضريبة - وذلك فرض جدلي لا يظاهره دليل من الأوراق - فإن الهيئة قامت بتوريد كامل فوائض إيراداتها إلى وزارة المالية عن الفترة من عام ٢٠٠٥/٢٠٠٦، حتى عام ٢٠٠٧/٢٠٠٨ حسبما هو ثابت من كتاب وزارة المالية المؤرخ ١٤/١٢/٢٠١١ ومن المستقر عليه - حسبما سبق بيانه - أنه لا فائض إلا بعد سداد الضرائب، فمن ثم يكون قد اجتمع في شخص وزارة المالية صفتا الدائن والمدين في الوقت ذاته. ومن ثم ينقضى الدين باتحاد الذمة في حدود ما تم توريده، مما لا محل معه لمعاودة المطالبة بدين الضريبة في هذه الحدود.

وفيما يخص ما تطالب به مصلحة الضرائب المصرية الهيئة العامة للرقابة المالية من سداد فروق ضريبة المرتبات وما في حكمها، ومقدارها (١٤٠١٢٣٥٣) أربعة عشر مليوناً وأثنا عشر ألفاً وثلاثمائة وثلاثة وخمسون جنيهاً عن الفترة من ٢٠٠٥/٧/١، حتى ٢٠٠٩/١٢/٣١، فإن الثابت مما تقدم أن المصلحة طالبت الهيئة بسداد هذه الفروق بموجب النموذج (٤٢ سداد) مباشرة دون أن يسبق ذلك إرسال أى إخطارات إليها على النموذج (٣٨ مرتبات) حتى يتسنى للهيئة العلم بها، واتخاذ إجراءات الاعتراض والطعن عليها - إن شاءت - طبقاً لما هو مقرر في هذا الشأن في قانون الضريبة على الدخل ولأئحته التنفيذية المشار إليهما، وهو ما يُعدُّ إخلالاً بالإجراءات المنظمة لربط الضريبة،



والتي تُعدُّ من القواعد الآمرة المتعلقة بالنظام العام، مما يترتب عليه بطلان المطالبة بسداد فروق الضريبة المشار إليها، الأمر الذي يتعين معه رفض المطالبة بها.

### لذلك

انتهت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع، إلى رفض مطالبة مصلحة الضرائب المصرية (مأمورية ضرائب المركز الضريبي لكبار الممولين) للهيئة العامة للرقابة المالية بأداء فروق الضريبة على صافى الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية عن السنوات من ٢٠٠٥/٢/٢٠٠٦، حتى ٢٠٠٨/٢/٢٠٠٩ ومقدارها (٩٥٦٠٠٩٤) تسعة ملايين وخمسمائة وستون ألفاً وأربعة وتسعون جنيهاً، وفروق ضريبة المرتبات وما في حكمها، ومقدارها (١٤٠١٢٣٥٣) أربعة عشر مليوناً واثنان عشر ألفاً وثلاثمائة وثلاثة وخمسون جنيهاً عن الفترة من ٢٠٠٥/٧/١، حتى ٢٠٠٩/١٢/٣١ وذلك على التفصيل السابق.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحريراً في: ٢٤/٤/٢٠١٨

رئيس

الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع

المستشار/

يحيى أحمد راغب دكروري  
النائب الأول لرئيس مجلس الدولة

رئيس

المكتب الضري

المستشار/

مصطفى حسين السيد أبو حسين  
نائب رئيس مجلس الدولة

