

بسم الله الرحمن الرحيم



جمهورية مصر العربية

مجلس الدولة

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

رقم التبليغ:	٦٠٢
بتاريخ:	٢٠١٧/٣/٢٦

ملف رقم: ٧٧٣/٢/٣٧

السيد/ وزير المالية

خية طيبة وبعد...

فقد اطلعنا على كتابكم رقم (١٦/ و) المؤرخ ٢٠١٦/١/١١ بشأن مدى خضوع المشروعات العاملة بنظام المناطق الحرة للضريبة على العقارات المبنية. وحاصل الوقائع - حسبما يبين من الأوراق - أنه ورد إلى وزارة المالية (مصلحة الضرائب العقارية) عدة شكاوى من الشركات العاملة بنظام المناطق الحرة بشأن تضررها من ربط الضريبة على العقارات المبنية عليها، على الرغم من كونها غير خاضعة للضريبة إعمالاً لحكم المادة (٣٥) من قانون ضمانات وحوافز الاستثمار الصادر بالقانون رقم (٨) لسنة ١٩٩٧. ولدى دراسة الموضوع بمصلحة الضرائب العقارية ثار خلاف في الرأي بشأن مدى سريان أحكام قانون الضريبة على العقارات المبنية الصادر بالقانون رقم (١٩٦) لسنة ٢٠٠٨ على الشركات العاملة بنظام المناطق الحرة، فذهب رأي: إلى عدم خضوع المشروعات العاملة بنظام المناطق الحرة والمقامة داخلها للضريبة على العقارات المبنية. وذهب رأي آخر: إلى خضوع تلك المشروعات للضريبة على العقارات المبنية، وذلك كله على التفصيل الوارد بكتابكم المشار إليه، وإزاء هذا الخلاف في الرأي، طلبتم عرض الموضوع على الجمعية العمومية.

ونفيد: أن الموضوع عُرض على الجمعية العمومية لتسمى الفتوى والتشريع بجلستها المعقودة في ٨ من مارس عام ٢٠١٧م، الموافق ٩ من شهر جمادى الآخرة عام ١٤٣٨ هـ؛ فتبين لها أن المادة (٢) من القانون المدني تنص على أن: "لا يجوز إلغاء نص تشريعي إلا بتشريع لاحق ينص صراحةً



مجلس الدولة
مكتبه
بالتاريخ

على هذا الإلغاء، أو يشتمل على نص يتعارض مع نص التشريع القديم، أو ينظم من جديد الموضوع الذي سبق أن قرر قواعده ذلك التشريع"، وأن المادة الثانية من القانون رقم (١٩٦) لسنة ٢٠٠٨ بإصدار قانون الضريبة على العقارات المبنية تنص على أن: "... كما يلغى كل نص يخالف أحكام هذا القانون"، وأن المادة (٤) من قانون الضريبة على العقارات المبنية الصادر بالقانون رقم (١٩٦) لسنة ٢٠٠٨ تنص على أن: "... وتسري القيمة الإيجارية والإعفاءات المقررة للعقارات المبنية الخاضعة لنظم تحديد الأجرة وفقاً لأحكام القانونين رقمي (٤٩) لسنة ١٩٧٧ في شأن تأجير وبيع الأماكن وتنظيم العلاقة بين المؤجر والمستأجر و(١٣٦) لسنة ١٩٨١ في شأن بعض الأحكام الخاصة بتأجير وبيع الأماكن وتنظيم العلاقة بين المؤجر والمستأجر، والقوانين الخاصة بإيجار الأماكن الصادرة قبلهما،..."، وأن المادة (١١) منه تنص على أن: "لا تخضع للضريبة: (أ) العقارات المبنية المملوكة للدولة والمخصصة لغرض ذي نفع عام. وكذا العقارات المبنية المملوكة للدولة ملكية خاصة على أن تخضع للضريبة من أول الشهر التالي لتاريخ التصرف فيها للأفراد أو للأشخاص الاعتبارية. (ب) الأبنية المخصصة لإقامة الشعائر الدينية أو لتعليم الدين. (ج) العقارات المبنية التي تنزع ملكيتها للمنفعة العامة، وذلك من تاريخ الاستيلاء الفعلي بواسطة الجهات التي نزع ملكيتها. (د) الأحواش ومباني الجبانات"، وأن المادة (١٨) منه تنص على أن: "مع عدم الإخلال بالإعفاءات المنصوص عليها في المادة (٤) من هذا القانون، تعفى من الضريبة: (أ) الأبنية المملوكة للجمعيات المسجلة وفقاً للقانون والمنظمات العمالية المخصصة لمكاتب إدارتها أو لممارسة الأغراض التي أنشئت من أجلها. (ب) أبنية المؤسسات التعليمية والمستشفيات والمستوصفات والملاجئ والمبرات التي لا تهدف إلى الربح. (ج) المقار المملوكة للأحزاب السياسية والنقابات المهنية بشرط أن يتم استخدامها في الأغراض المخصصة لها. (د) الوحدة العقارية التي يتخذها المكلف سكناً خاصاً رئيسياً له ولأسرته والتي يقل صافي قيمتها الإيجارية السنوية عن ٢٤٠٠٠ جنيه (أربعة وعشرون ألف جنيه) على أن يخضع ما زاد على ذلك للضريبة، وتشمل الأسرة في تطبيق حكم هذا البند المكلف وزوجه والأولاد القصر. (هـ) كل وحدة في عقار مستعملة في أغراض تجارية أو صناعية أو إدارية أو مهنية يقل صافي قيمتها الإيجارية السنوية عن ١٢٠٠ جنيه (ألف ومائتي جنيه) على أن يخضع ما زاد للضريبة. (و) أبنية مراكز الشباب والرياضة المنشأة وفقاً للقوانين المنظمة لها. (ز) العقارات المملوكة للجهات الحكومية الأجنبية بشرط المعاملة بالمثل فإذا لم يكن للضريبة مثل في أي من الدول الأجنبية جاز للوزير بعد أخذ رأي وزير الخارجية إعفاء العقارات المملوكة لها من الضريبة. (ط) الدور المخصصة لاستخدامها في مناسبات اجتماعية دون استهداف الربح. (ي) أندية وفنادق القوات



المسلحة ودور الأسلحة والمجمعات والمراكز الطبية والمستشفيات والعيادات العسكرية والعقارات المبنية في نطاقها وغيرها من الوحدات التي تقترحها هيئة عمليات القوات المسلحة على أن يصدر بتحديدتها قرار من وزير الدفاع بالاتفاق مع الوزير المختص وفي جميع الأحوال لا تخضع أى من هذه الجهات لأعمال لجان الحصر والتقدير وفقاً لما تقتضيه اعتبارات شؤون الدفاع ومتطلبات الأمن القومي...". وأن الفقرة الأولى من المادة (٣٥) من قانون وضمانات وحوافز الاستثمار الصادر بالقانون رقم (٨) لسنة ١٩٩٧ تنص على أن: "لا تخضع المشروعات التي تقام في المناطق الحرة والأرباح التي توزعها لأحكام قوانين الضرائب والرسوم السارية في مصر...".

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم - وعلى ما جرى به إفتاؤها - أنه من المسلم به وفقاً لنص المادة الثانية من مواد إصدار القانون المدني أن إلغاء التشريع قد يكون صريحاً وقد يكون ضمناً، ويتحقق الإلغاء الصريح بوجود نص في التشريع اللاحق يقضي صراحة بإلغاء العمل بالتشريع السابق، أما الإلغاء الضمني للقاعدة القانونية فله صورتان: أولاهما: إعادة تنظيم المشرع للموضوع ذاته بما يناقض النصوص التي كان قد قررها بشأنه، ويفترض ذلك أن يكون التنظيم القديم والجديد دائرين حول المسائل عينها، وأنها تعامدا بالتالي على محل واحد، وثانيتها: وجود حكم معارض في التشريع اللاحق لحكم في التشريع السابق بحيث لا يمكن التوفيق بينهما إلا بإلغاء أحدهما، وعندئذ يعدُّ اللاحق ناسخاً والسابق منسوخاً، غير أنه يشترط في هذه الصورة من صور الإلغاء الضمني أن يكون الحكمان المتعارضان من طبيعة واحدة، أو أن يكون الحكم السابق عاماً والحكم اللاحق خاصاً، فحينئذ يعدُّ الحكم الخاص ناسخاً للحكم العام السابق عليه، أما إذا حدث العكس بأن كان الحكم السابق خاصاً واللاحق عاماً فلا يتحقق النسخ في هذه الحالة عملاً بالقاعدة الأصولية التي تقضى بأن النص الخاص يقيد النص العام ولو كان سابقاً عليه، بيد أن هذه القاعدة لا مجال لإعمالها إذا كان التشريع الجديد الذي أورد الحكم العام قد تناول صراحة الأوضاع التي كان يحكمها الحكم الخاص.

كما استظهرت الجمعية العمومية مما تقدم، أن المشرع بموجب أحكام قانون الضريبة على العقارات المبنية المشار إليه وضع تنظيمًا متكاملًا لهذه الضريبة، وحل محل القانون رقم (٥٦) لسنة ١٩٥٤ في شأن الضريبة على العقارات المبنية (الملغى)، وقد تضمن هذا التنظيم على سبيل الحصر تحديد حالات عدم الخضوع لها، وحالات الإعفاء منها، بما في ذلك بعض الإعفاءات المنصوص عليها في قوانين أخرى، بينما خلت أحكامه من النص على إبقاء حالات عدم الخضوع للضريبة على العقارات المبنية المقررة في قوانين أخرى، وألغى بمقتضى المادة الثانية من مواد إصداره المشار إليها كل نص يخالف أحكامه، وبذلك يكون القانون المذكور قد



مجلس الدولة
مكتب الدراسات والبحوث
١٩٥٤

تتاول صراحة الأوضاع التي يحكمها نص المادة (٣٥) من قانون ضمانات وحوافز الاستثمار المشار إليه في شأن الضريبة على العقارات المبنية، على نحو يغدو معه حكم عدم خضوع العقارات المبنية التي تخص المشروعات المقامة في المناطق الحرة المستفاد من نص هذه المادة منسوخاً بدءاً من تاريخ العمل بقانون الضريبة على العقارات المبنية المشار إليه، و يدعم ذلك أن القول بخلافه من شأنه إفراغ الحكم الخاص الوارد في المادة الثانية من مواد إصداره بإلغاء كل نص يخالف أحكامه من مضمونه ويجعله لغوًا، وهو ما ينتزه عنه المشرع.

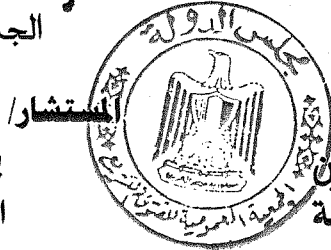
لذلك

انتهت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع، إلى خضوع المشروعات المقامة في المناطق الحرة للضريبة على العقارات المبنية، وذلك على النحو المبين بالأسباب.
والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحريراً في: ٢٠١٧/ ٣ / ٤٦

رئيس
الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع
م. م. م.
يحيى أحمد راغب دكروري
النائب الأول لرئيس مجلس الدولة

ع. د. اذ. م. م. م.



رئيس
المكتب الفني
المستشار
م. م. م.
مصطفى حسين السيد أبو حسين
نائب رئيس مجلس الدولة
معنزا