

بسم الله الرحمن الرحيم



جمهورية مصر العربية

مجلس الدولة

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

رقم التبليغ:	٧٢١
بتاريخ:	٢٠١٨/٥/١٥

٧٩٩/٢/٣٧

ملف رقم:

السيدة الدكتورة/ وزير الاستثمار والتعاون الدولي

حيتي طيبة، وبعد،

فقد اطلعنا على كتابكم رقم (٩٠٤٣) المؤرخ ٢٤/١٢/٢٠١٧ الموجه إلى السيد الأستاذ المستشار/ رئيس مجلس الدولة بشأن طلب الإفادة بالرأى حول مدى خضوع المشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة للضريبة على العقارات المبنية في ضوء حكم المادة (٤١) من قانون الاستثمار الصادر بالقانون رقم (٧٢) لسنة ٢٠١٧م.

وحاصل الوقائع - حسبما يبين من الأوراق - أن المشروعات المقامة في المناطق الحرة كانت تتمتع دائماً بمعاملة ضريبية وجمركية مختلفة عن المشروعات المقامة بنظم الاستثمار العادية، حيث لا تخضع للضرائب والرسوم المطبقة في البلاد، وإنما تخضع للمعاملة المالية المقررة لها في قوانين الاستثمار المتعاقبة، وهذا ما يميزها عن غيرها من أنظمة الاستثمار الأخرى، بيد أن الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع انتهت في فتواها الصادرة بجلسة ٨/٣/٢٠١٧ - ملف رقم ٧٧٣/٢/٣٧ - إلى خضوع المشروعات المقامة في المناطق الحرة للضريبة على العقارات المبنية، تأسيساً على أن قانون الضريبة على العقارات المبنية الصادر بالقانون رقم (١٩٦) لسنة ٢٠٠٨ حدد حالات الإعفاءات من الضريبة المذكورة بنصوص صريحة، وألغى كل ما يخالف ذلك، ومن ثم تكون نصوص قانون الضريبة العقارية ناسخة لنصوص قانون ضمانات وحوافز الاستثمار الصادر بالقانون رقم (٨) لسنة ١٩٩٧، والذي نصت المادة (٣٥) منه على عدم خضوع المشروعات المقامة في المناطق الحرة والأرياح التي توزعها لأحكام قوانين الضرائب والرسوم



السارية في مصر، وحيث إنه قد تم إلغاء قانون ضمانات وحوافز الاستثمار المشار إليه بموجب القانون رقم (٧٢) لسنة ٢٠١٧ بإصدار قانون الاستثمار، وقد تضمن قانون الاستثمار أنف الذكر في المادة (٤١) منه النص على عدم خضوع المشروعات داخل المناطق الحرة والأرباح التي توزعها لأحكام قوانين الضرائب والرسوم السارية في مصر، بما مؤداه عدم خضوع تلك المشروعات للضريبة على العقارات المبنية، وعلي الرغم من ذلك فقد ورد لوزارة الاستثمار كتاب محافظة بورسعيد المؤرخ ٢٠١٧/١٢/١٢ بشأن قيام مصلحة الضرائب العقارية ببورسعيد بتوقيع الحجز الإداري على بعض الشركات العاملة في المنطقة الحرة العامة ببورسعيد بالمخالفة لنص المادة (٤١) من قانون الاستثمار المشار إليه، لذلك تطلبون عرض الموضوع على الجمعية العمومية للإفادة بالرأى في هذا الخصوص.

ونفيد: أن الموضوع عُرض على الجمعية العمومية لتسمى الفتوى والتشريع بجلستها المعقودة فى ٩ من مايو عام ٢٠١٨م، الموافق ٢٣ من شعبان عام ١٤٣٩هـ؛ فتبين لها أن المادة (٢) من القانون المدنى تنص على أنه: "لا يجوز إلغاء نص تشريعي إلا بتشريع لاحق ينص صراحةً 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 أنه: "... كما يلغى كل نص يخالف أحكام هذا القانون". وأن المادة (٤) من قانون الضريبة على العقارات المبنية المشار إليه 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 أنه: "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 وعشرين 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 ١٢٠٠٠ 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 مثال 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 بتحديد قرار من وزير الدفاع بالاتفاق مع الوزير المختص وفي جميع الأحوال لا تخضع أي من هذه الجهات لأعمال لجان الحصر والتقدير وفقاً لما تقتضيه اعتبارات شئون الدفاع ومتطلبات الأمن القومي...".

وأن الفقرة الأولى من المادة (٣٥) من قانون ضمانات وحوافز الاستثمار الصادر بالقانون رقم (٨) لسنة ١٩٩٧ (المغى) كانت تنص على أنه: "لا تخضع المشروعات التي تقام في المناطق الحرة والأرباح التي توزعها لأحكام قوانين الضرائب والرسوم السارية في مصر...". وأن المادة (الثامنة) من القانون رقم (٧٢) لسنة ٢٠١٧ بإصدار قانون الاستثمار تنص على أن: "يلغى قانون ضمانات وحوافز الاستثمار الصادر بالقانون رقم (٨) لسنة ١٩٩٧، كما يلغى كل حكم يخالف أحكام هذا القانون والقانون المرافق له". وأن المادة (٤١) من قانون الاستثمار المشار إليه تنص على أنه: "لا تخضع المشروعات داخل المناطق الحرة والأرباح التي توزعها لأحكام قوانين الضرائب والرسوم السارية في مصر. ومع ذلك تخضع هذه المشروعات للمعاملة الآتية: أولاً... ثانياً...".



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، وثانيتهما: 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، حل 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 تناول صراحة الأوضاع التي يحكمها نص المادة (٣٥) من قانون ضمانات وحوافز الاستثمار (الملغى) المشار إليه في شأن الضريبة على العقارات المبنية، وذلك في المجال الزمني لسريان حكم هذا النص 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، لأن القول بخلافه من شأنه إفراغ الحكم الخاص الوارد في المادة الثانية من مواد إصدار هذا القانون بإلغاء كل نص يخالف أحكامه من مضمونه، ويجعله لغوًا، وهو ما يتنزه عنه المشرع، بيد أنه بدءاً من



٢٠١٧/٦/١ تاريخ العمل بأحكام قانون الاستثمار الصادر بالقانون رقم (٧٢) لسنة ٢٠١٧، تضحى المشروعات المقامة داخل المناطق الحرة غير خاضعة للضريبة على العقارات المبنية المقررة بمقتضى القانون رقم (١٩٦) لسنة ٢٠٠٨ المشار إليه، إعمالاً لحكم المادة (٤١) من قانون الاستثمار المشار إليه الذى يقضى بعدم خضوع تلك المشروعات لأحكام قوانين الضرائب والرسوم السارية في مصر، ومنها الضريبة على العقارات المبنية، ومن ثم لا يتأتى قانوناً مطالبته بما عساه يستحق من هذه الضريبة على العقارات المبنية لتلك المشروعات بدءاً من هذا التاريخ، إعمالاً للأثر المباشر لقانون الاستثمار.

لذلك

انتهت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع إلى عدم خضوع المشروعات المقامة فى المناطق الحرة للضريبة على العقارات المبنية المقررة بالقانون رقم (١٩٦) لسنة ٢٠٠٨ بدءاً من تاريخ العمل بأحكام قانون الاستثمار الصادر بالقانون رقم (٧٢) لسنة ٢٠١٧ وذلك على النحو المبين بالأسباب.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تجريباً فى: ١١ / ٢٠١٨

رئيس
الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع

المستشار/
يحيى أحمد راغب دكرورى
النائب الأول لرئيس مجلس الدولة

رئيس
المكتب الفنى

المستشار/
مصطفى حسين السيد أبو حسين
نائب رئيس مجلس الدولة

