

بسم الله الرحمن الرحيم

رقم التبليغ:	١٦٤٨
بتاريخ:	٢٠٢٠/٩/٥

ملف رقم: ٤٧٦٦/٢/٣٢



جمهورية مصر العربية  
مجلس الدولة

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

### السيد الأستاذ/ وزير الزراعة واستصلاح الأراضي

تحية طيبة، وبعد،

فقد اطلعنا على كتابكم رقم (٨١٤) المؤرخ ٢٠١٨/٦/١٤، بشأن النزاع القائم بين الهيئة العامة للخدمات البيطرية ومصلحة الضرائب العقارية (مأمورية الضرائب العقارية بحي شرق الإسكندرية)، بخصوص إلزام الهيئة بأداء مبلغ (٤١٤٦١,١٤) جنيهاً، قيمة الضرائب العقارية المستحقة على حديقة حيوان الإسكندرية منذ عام ١٩٩٦م حتى عام ٢٠١٦م.

وحاصل الوقائع - حسبما يبين من الأوراق - أن مصلحة الضرائب العقارية قامت بربط ضريبة على المباني والعقارات المملوكة لحديقة حيوان الإسكندرية (ركن الأطفال - الملهى، وكازينو البجعة)، وطالبت الأخيرة بسداد الضريبة، وقامت الهيئة العامة للخدمات البيطرية التابعة لها حديقة حيوان الإسكندرية بالرد على مصلحة الضرائب بأن المباني التابعة للهيئة، ومن ضمنها مباني حديقة حيوان الإسكندرية، مملوكة للدولة ومخصصة للنفع العام ولا تخضع لضريبة العقارات المبنية، إلا أن مصلحة الضرائب اعترضت على ذلك على أساس أنها تخضع للضريبة من أول الشهر التالي للتصرف فيها للأفراد أو الأشخاص الاعتبارية. وإزاء ذلك طلبتم عرض النزاع على الجمعية العمومية.

ونفيد: أن النزاع عُرض على الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بجلستها المعقودة في ٨ من يوليو عام ٢٠٢٠م الموافق ١٧ من ذي القعدة عام ١٤٤١هـ؛ فتبين لها أن المادة (٨٧) من القانون المدنى تنص على أن: "١- تعتبر أموالاً عامة، العقارات والمنقولات التى للدولة أو للأشخاص الاعتبارية العامة، والتى تكون مخصصة لمنفعة عامة بالفعل أو بمقتضى قانون أو مرسوم أو قرار من الوزير المختص.

٢- وهذه الأموال لا يجوز التصرف فيها أو حجز عليها أو تملكها بالتقادم لمجلس الدولة



مجلس الدولة  
رئيس الجمعية العمومية  
للقسمى الفتوى والتشريع

تابع الفتوى ملف رقم: ٤٧٦٦/٢/٣٢

(٢)

وأن المادة (١) من قانون الهيئات العامة الصادر بالقانون رقم (٦١) لسنة ١٩٦٣ تنص على أن: "يجوز بقرار من رئيس الجمهورية إنشاء هيئة عامة، لإدارة مرفق مما يقوم على مصلحة أو خدمة عامة، وتكون لها الشخصية الاعتبارية."، وأن المادة (١٤) منه تنص على أن: "تعتبر أموال الهيئات العامة أموالاً عامة، وتجرى عليها القواعد والأحكام المتعلقة بالأموال العامة، ما لم ينص على خلاف ذلك في القرار الصادر بإنشاء الهيئة".

وأن المادة (١) من القانون رقم (٥٦) لسنة ١٩٥٤ بإصدار قانون الضريبة على العقارات المبنية - قبل إلغائه بالقانون رقم (١٩٦) لسنة ٢٠٠٨م- كانت تنص على أن: "تفرض ضريبة سنوية على العقارات المبنية أيًا كانت مادة بنائها، وأيًّا كان الغرض الذي تستخدم فيه دائمة أو غير دائمة مقامة على الأرض أو تحتها أو على الماء مشغولة بعبء أو بغير عبء...". وأن المادة (٢١) منه كانت تنص على أن: "تعفى من أداء الضريبة: (أ) العقارات المملوكة للدولة. (ب) العقارات المملوكة لمجالس المديرية والمجالس البلدية والقروية والمحلية المخصصة لمكاتب إدارتها أو للخدمات العامة...".

وأن المادة (١) من مواد إصدار القانون رقم (١٩٦) لسنة ٢٠٠٨م بشأن الضريبة على العقارات المبنية تنص على أن: "يعمل في شأن الضريبة على العقارات المبنية بأحكام القانون المرافق"، وأن المادة الثانية من مواد إصداره تنص على أنه: "مع مراعاة حكم المادة التاسعة من هذا القانون، يلغى ما يأتي: ... القانون رقم (٥٦) لسنة ١٩٥٤ في شأن الضريبة على العقارات المبنية... كما يلغى كل نص يخالف أحكام هذا القانون"، وأن المادة التاسعة من مواد إصداره - المعدلة بموجب القانون رقم (١١٧) لسنة ٢٠١٤، والقانون رقم (٤) لسنة ٢٠١٩- تنص على أن: "ينشر هذا القانون في الجريدة الرسمية ويعمل به من اليوم التالي لتاريخ نشره، مع مراعاة ما يأتي: ١- تستحق الضريبة المربوطة عن أول تقدير اعتبارًا من الأول من يوليو سنة ٢٠١٣، وتستحق بعد ذلك اعتبارًا من أول يناير من كل سنة وفقًا لأحكام القانون المرافق، على أن يستمر العمل بذلك التقدير حتى نهاية ديسمبر سنة ٢٠٢١. ٢- يعمل بالمادتين الثانية والثالثة من هذا القانون اعتبارًا من تاريخ استحقاق الضريبة المربوطة وفقًا لأحكام القانون المرافق طبقًا لحكم البند السابق". وأن المادة (٢) من قانون الضريبة على العقارات المبنية المشار إليه - المعدل بموجب قرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم (١٠٣) لسنة ٢٠١٢- تنص على أن: "المكلف بأداء الضريبة هو الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي له الحق في ملكية العقار أو الانتفاع به أو استغلاله...". وأن المادة (٨) منه تنص على أن: "تفرض ضريبة سنوية على العقارات المبنية أيًا كانت مادة بنائها وأيًّا كان الغرض الذي تُستخدم فيه، دائمة أو غير دائمة، مقامة على الأرض أو تحتها أو على الماء، مشغولة بعبء أو بغير عبء، سواء أكانت تامة ومشغولة أم تامة وغير مشغولة أم مشغولة على غير إتمام، وتحدد اللائحة التنفيذية إجراءات خصصت للعقارات المبنية.



تابع الفتوى ملف رقم: ٤٧٦٦/٢/٣٢

(٣)

وتسرى الضريبة على جميع العقارات المبنية وما في حكمها في جميع أنحاء البلاد، وأن المادة (١١) منه - المعدلة بموجب القانون رقم (١١٧) لسنة ٢٠١٤م- 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..."، وأن المادة (٢٤) من القانون ذاته تنص على أن: يكون المستأجرون مسئولين بالتضامن عن أداء الضريبة، مع المكلفين بأدائها، وذلك في حدود الأجرة المستحقة عليهم وبعد إخطارهم بذلك بخطاب موصى عليه بعلم الوصول، وتعتبر قسائم تحصيل الضريبة وملحقاتها التي تسلم إليهم بمثابة إيصال من المكلف بأداء الضريبة في حدود ما تم تحصيله، وبمثابة إيصال من المكلف باستيفاء الأجرة في حدود ما أداه المستأجر".

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم- وعلى ما جرى به إفتاؤها- أن المشرع في القانون رقم (٥٤) لسنة ١٩٥٦ المشار إليه فرض ضريبة عينية سنوية على العقارات المبنية أيًا كانت مادة بنائها وأيًا كان الغرض الذي تستخدم فيه سواء كانت دائمة، أو غير دائمة مقامة على الأرض، أو تحتها، أو على الماء مشغولة بعوض أو بغير عوض، وأن الإعفاء من الضريبة مناطه تخصيص العقار أو رصده لأغراض النفع العام، أيًا كانت الجهة التي تملكه، وبصرف النظر عن الشكل القانوني الذي يتشخص فيه القائم على النفع العام، فإذا كان المال غير مرصود للمنفعة العامة فلا يستفيد من هذا الإعفاء. وقد ألزم المشرع المالك والمنتفع بأداء الضريبة على العقار المملوك له أو المنتفع به باعتبار أن لكل منهما حقًا عينيًا على العقار، ومن ثم فإن المتحمل بعينها هو المالك أو المنتفع. أما المستأجر فلا يتحمل بعينها وإنما هو مجرد متضامن مع المالك في أداء الضريبة إذا أداها عاد بما أداه على صاحب العقار.

كما استظهرت الجمعية العمومية- وعلى ما استقر عليه إفتاؤها- أن المشرع في قانون الضريبة على العقارات المبنية الصادر بالقانون رقم (١٩٦) لسنة ٢٠٠٨، قرر عدم خضوع العقارات المبنية المملوكة للدولة والمخصصة لغرض ذي نفع عام للضريبة على العقارات المبنية، وكذلك العقارات المبنية المملوكة للدولة ملكية خاصة ما دامت في حوزة الدولة، على أن تخضع هذه العقارات الأخيرة للضريبة من أول الشهر التالي لتاريخ التصرف فيها للأفراد أو للأشخاص الاعتبارية، ويتسع مفهوم الدولة في تطبيق حكم هذه المادة ليشمل جميع الكيانات والتقسيمات الإدارية التي يشملها الشخص القانوني العام للدولة، بما في ذلك الهيئات العامة، وغيرها من الأشخاص الاعتبارية.

ولاحظت الجمعية العمومية- وعلى ما جرى به إفتاؤها- أن المشرع في المادة التاسعة من القانون رقم (١٩٦) لسنة ٢٠٠٨ بإصدار قانون الضريبة على العقارات المبنية، ضمن المشرع القانون المذكور



تابع الفتوى ملف رقم: ٤٧٦٦/٢/٣٢

(٤)

في الجريدة الرسمية، وأن يُعمل به من اليوم التالي لتاريخ نشره، مع مراعاة استحقاق الضريبة المربوطة عن أول تقدير بدءًا من الأول من يوليو ٢٠١٣، وأن يُعمل بأحكام المادتين الثانية والثالثة من القانون رقم (١٩٦) لسنة ٢٠٠٨ المشار إليه بدءًا من تاريخ استحقاق الضريبة المربوطة على وفق أحكام هذا القانون، وقد نشر هذا القانون في الجريدة الرسمية بالعدد (٢٥) مكرراً (ج) في ٢٣/٦/٢٠٠٨، ومن ثم فإنه يُعمل بجميع أحكامه عدا استحقاق الضريبة المربوطة وفقاً لأحكامه عن أول تقدير حيث تستحق بدءًا من الأول من يوليو ٢٠١٣، وهو ما يُستفاد منه أن من بين الأحكام التي تسرى اعتباراً من اليوم التالي لنشر القانون رقم (١٩٦) لسنة ٢٠٠٨ حكم عدم خضوع العقارات المبنية المملوكة للدولة والمُخصصة لغرض ذي نفع عام للضريبة على العقارات المبنية، وكذلك العقارات المبنية المملوكة للدولة ملكية خاصة ما دامت لم تتصرف فيها الدولة.

كما استظهرت الجمعية العمومية - من سابق إفتائها - أن المقصود بلفظ (التصرف) الوارد في المادة (١١/أ) من قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم (١٩٦) لسنة ٢٠٠٨، هو التصرف الذي من شأنه إخراج

الحق في ملكية هذه العقارات أو الحق العيني بالانتفاع بها أو استغلالها من ملكية الدولة بالانتفاع بها أو استغلالها إلى شخص من أشخاص القانون الخاص، وهو ما لا ينبسط على حالة التأجير، ويؤكد على ذلك نص المادة (٢٤) من القانون المذكور على أن: "يكون المستأجرون مسؤولين بالتضامن عن أداء الضريبة مع المكلفين بأدائها، وذلك في حدود الأجرة المستحقة عليهم، ويعد إخطارهم بذلك بخطاب موصى عليه يعلم الوصول، وتعتبر قسائم تحصيل الضريبة وملحقاتها التي تسلم إليهم بمثابة إيصال من المكلف بأداء الضريبة في حدود ما تم تحصيله، وبمثابة إيصال من المكلف باستيفاء الأجرة في حدود ما أداه المستأجر"، ومؤدى ذلك أن مستأجر العقار لا يتحمل الضريبة، وإنما هو مجرد متضامن مع المالك في أدائها، بحيث إذا أداها اعتبرت سداد للأجرة المتفق عليها أو جزءاً منها.

وترتيباً على ما تقدم، ولما كان الثابت من الأوراق أن مصلحة الضرائب العقارية (مديرية الضرائب العقارية بحي شرق الإسكندرية) طالبت حديقة حيوان الإسكندرية بسداد الضريبة على العقارات المبنية التي تم ربطها على مباني ركن الأطفال (الملهى) وكازينو البجعة، ولما كانت هذه المباني تُعد من المباني المملوكة للدولة بحسبانها تابعة للهيئة العامة للخدمات البيطرية، فمن ثم تكون معفاة من الضريبة على العقارات المبنية بموجب قانون الضريبة على العقارات المبنية الصادر بالقانون رقم (٥٦) لسنة ١٩٥٤، وذلك خلال النطاق الزمني لسريانه ثم أضحى لا تخضع للضريبة على العقارات المبنية، نزولاً على صريح نص المادة (١١/أ) من قانون الضريبة على العقارات المبنية الصادر بالقانون رقم (١٩٦) لسنة ٢٠٠٨، على نحو ما سلف بيانه، ولما كانت الهيئة العامة للخدمات البيطرية تندرج في عداد الكيانات القانونية التي





تابع الفتوى ملف رقم: ٤٧٦٦/٢/٣٢

(٥)

يشملها الشخص القانوني العام للدولة؛ فمن ثم لا يجوز معه فرض ضريبة عقارية على هذه العقارات وإن كانت مؤجرة للأفراد، لاسيما أن الأوراق قد خلت مما يفيد منح حديقة حيوان الإسكندرية أحدًا من أشخاص القانون الخاص حق الانتفاع والاستغلال- وهما من الحقوق العينية- لأي من عقاراتها، بل الثابت قيامها بتأجير المبنين السابق الإشارة إليهما بموجب عقدي إيجار، ومن ثم يضحى مسلك مصلحة الضرائب العقارية (مديرية الضرائب العقارية بحي شرق الإسكندرية) بربط ضريبة عقارية على المبنين المشار إليهما، استنادًا إلى أحكام هذا القانون، غير قائم على سند صحيح، مما يتعين معه إبراء ذمة حديقة حيوان الإسكندرية من مبلغ الضريبة محل المطالبة.

### لذلك

انتهت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع إلى:

أولاً: إعفاء العقارات محل النزاع المائل من الضريبة على العقارات المبنية بموجب قانون الضريبة على العقارات المبنية الصادر بالقانون رقم (٥٦) لسنة ١٩٥٤ خلال الفترة من عام ١٩٩٦ حتى تاريخ ٢٣/٦/٢٠٠٨.

ثانيًا: عدم خضوع العقارات محل النزاع للضريبة على العقارات المبنية بموجب قانون الضريبة على العقارات المبنية الصادر بالقانون رقم (١٩٦) لسنة ٢٠٠٨ اعتبارًا من ٢٤/٦/٢٠٠٨ حتى عام ٢٠١٦.

ثالثًا: براءة ذمة الهيئة العامة للخدمات البيطرية من المبالغ المطالب بها، وذلك على النحو المبين بالأسباب.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحريراً في: ٥ / ٩ / ٢٠٢٠

رئيس  
الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع

المستشار  
يسرى هاشم سليمان الشينخ  
النائب الأول لرئيس مجلس الدولة

