

باسم الشعب
مجلس الدولة
مخكمة القضاء الإداري بالقاهرة
الدائرة العشرون " ضرائب "

بالجلسة المنعقدة علناً بمقر المخكمة يوم الخميس الموافق ٢٥ / ٦ / ٢٠٢٠
برئاسة السيد الأستاذ المستشار / جمال جلال أبا يزيد دهب
وعضوية السيد الأستاذ المستشار / أحمد وفاني مصطفى فهمي
والسيد الأستاذ المستشار / محمد فاروق العواني
وبحضور السيد الأستاذ المستشار المساعد / شريف عبد الله ناصف
وسكرتارية السيد / ولاء عبد المقصود عبد الهادي

نائب رئيس مجلس الدولة
نائب رئيس مجلس الدولة
نائب رئيس مجلس الدولة
مفوض الدولة
أمين السر

أصدرت الحكم الآتي :

في الدعوى رقم ٤٩٩٥٧ لسنة ٧٣ ق

المقامة من

محمد كمال عبد الرحمن عبد الرحمن

بصفته مدير وشريك بالشركة الدولية للصناعة والتجارة

ضد

١ - وزير المالية بصفته الرئيس الأعلى لمصلحة الضرائب العامة وضريبة القيمة المضافة

٢ - رئيس مصلحة الضرائب المصرية

٣ - رئيس قطاع البحوث الضريبية بمصلحة الضرائب (قيمة مضافة)

٤ - مدير عام مأمورية ضرائب ٦ أكتوبر (قيمة مضافة) بصفته

الإجراءات

أقام المدعي بصفته دعواه الماثلة بموجب عرضه موقعة من محام مقبول أودعت قلم كتاب المحكمة بتاريخ ١٣ / ٦ / ٢٠١٩ ، طلب في ختامها الحكم : أولاً : بقبول الدعوى شكلاً ، ثانياً : وبصفة مستعجلة : بوقف تنفيذ قرار تسجيل الشركة المدعية بقوائم سجلات الضريبة على القيمة المضافة ، ثالثاً : بإلغاء القرار الإداري الصادر بتسجيل الشركة المدعية بقوائم سجلات الضريبة على القيمة المضافة ، مع إلزام المدعي عليهم بصفته المصروفات والأتعاب .

ونكر المدعي بصفته شرحاً لدعواه أن الشركة المدعية تعمل بمجال تأجير وحدات صناعية داخل المجمع الصناعي المملوك لها بالمنطقة الصناعية الكائنة بمدينة ٦ أكتوبر ، وتحصل على قيمة إيجاريه نظير ذلك التأجير ، وأن المبنى صادر له ترخيص مبني (صناعي) رقم ٢١٣ لسنة ١٩٩٧ والصادر من هيئة المجتمعات العمرانية الجديدة بمدينة ٦ أكتوبر والنشاط الوارد بالسجل التجاري إنشاء مجمع صناعات صغيرة والمبنى عبارة عن وحدات صناعية مقسمة إلى أربعة أدوار للصناعات المعدنية والكيميائية والغذائية ولا يوجد بالمبنى وحدات تجارية حيث لا يوجد للمبنى ترخيص بنشاط تجاري ، وأن جميع عقود الإيجار المبرمة مع المؤجرين لممارسة أنشطة صناعية منذ بداية النشاط .

وقد تقدمت إلى مصلحة الضرائب المصرية (قيمة مضافة) - قطاع البحوث والسياسات الضريبية - للإفادة عن كيفية المعاملة الضريبية لمقابل تأجير تلك المساحات كوحدات صناعية في ضوء قانون الضريبة على القيمة المضافة ، وبتاريخ ٢١ / ٤ / ٢٠١٩ أصدرت المصلحة قرارها بالسير في ملف المدعي وهو تأجير وحدات صناعية بالمجمع الصناعي بـ ٦ أكتوبر يخرج عن نطاق الإعفاء الوارد بالبند رقم ١٨ من قائمة السلع والخدمات المشعفة من الضريبة على القيمة المضافة وعليه فإنه يخضع لهذه الضريبة بالسعر القائم لها (١٣%) إعتباراً من تاريخ العمل باللائحة التنفيذية (١٤%) إعتباراً من ١ / ٧ / ٢٠١٧ ، إلتزم المدعي بصفته على مسلك الجهة الإدارية مخالفته للقانون ، الأمر الذي حدا به إلى إقامة دعواه الماثلة بغية القضاء على مسلك الجهة الإدارية مخالفته .

وقد تداول نظر الشق العاجل من الطلبات أمام المحكمة على النحو التالي : بحضور المدعي ، حيث قررت المحكمة إحالة الدعوى إلى هيئة مفوضي الدولة لتحضيرها وإعداد تقرير بالرائي القانوني فيها ، ونفاذاً لذلك فقد أحيلت الدعوى إلى هيئة مفوضي الدولة حيث جرى تحضيرها على النحو المبين بمحاضر الجلسات والتي أودعت تقريراً مسبباً بالرائي القانوني في الدعوى وذلك على النحو الوارد بذلك التقرير . ثم نظر في الدعوى أمام المحكمة نظر الدعوى على النحو التالي بمحاضر جلساتها ، حيث قررت بجلسته ٩ / ٤ / ٢٠٢٠ حجز الدعوى لإصدار الحكم بجلسته اليوم وفيها صدر الحكم وأودعت مسودته المستقلة على منطوقه وأسبابه .

المحكمة

بعد الاطلاع على الأوراق وسماع الإيضاحات ، وبعد مداولة قائلها .

ومن حيث إن المدعي يهدف من دعواه المثلة - وفقاً للتكليف القانوني الصحيح - إلى طلب الحكم " بقبول الدعوى شكلاً ، وفي الموضوع بإلزام مصلحة الضرائب المصرية بإعفاء سجلات تأجير الوحدات الصناعية المملوكة للشركة داخل المجمع الصناعي المملوك لها بمدينة ٦ أكتوبر من ضريبة القيمة المضافة ، مع ما يقترب على ذلك من أثر ، وإلزام الجهة الإدارية المصروفات " .

ومن حيث إن الدعوى قد استوفت أوضاعها الشكلية المقررة قانوناً ، فبها تكون مقبولة شكلاً .



ومن حيث إنه عن موضوع الدعوى: فإن المادة (٣٨) من دستور جمهورية مصر العربية لسنة ٢٠١٤م تنص على أن "يهدف النظام الضريبي وغيره من التكاليف العامة إلى تنمية موارد الدولة، وتحقيق العدالة الاجتماعية، والتنمية الاقتصادية. لا يكون إنشاء الضرائب العامة، أو تعديلها، أو إلغاؤها، إلا بقانون، ولا يجوز الإعفاء منها إلا في الأحوال المبينة في القانون. ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب، أو الرسوم، إلا في حدود القانون... تلتزم الدولة بالارتقاء بالنظام الضريبي، وتبني النظم الحديثة التي تحقق الكفاءة واليسر والإحكام في تحصيل الضرائب. ويحدد القانون طرق وأدوات تحصيل الضرائب، والرسوم، وأي متحصلات سيادية أخرى، وما يودع منها في الخزنة العامة للدولة".

وتنص المادة (١) بشأن إصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦م على أن "يُعمل بأحكام القانون المرافق في شأن الضريبة على القيمة المضافة".

وتنص المادة (٢) من مواد إصداره على أن "يلغى قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١، كما يلغى كل نص يتعارض مع أحكام هذا القانون...".

وتنص المادة (٣) من مواد إصداره على أن "يُستبدل بعبارة "مصلحة الضرائب على المبيعات" أينما وردت في القوانين والقرارات واللوائح المعمول بها عبارة "مصلحة الضرائب المصرية".

وتنص المادة (٨) من مواد إصداره على أن "لا تُلغى أحكام هذا القانون والقانون المرافق بالإعفاءات المقررة بمقتضى الاتفاقيات المبرمة بين الحكومة المصرية والدول الأجنبية والمنظمات الدولية أو الإقليمية أو الاتفاقيات البروتوكولية والتعدينية".

وتنص المادة (١٠) من مواد إصداره على أن "ينشر هذا القانون في الجريدة الرسمية، ويعمل به من اليوم التالي لتاريخ نشره. ييصم هذا القانون بخاتم الدولة، وينفذ كقانون من قوانينها. صدر برئاسة الجمهورية في ٣ ذي الحجة سنة ١٤٣٧ هـ (الموافق ٥ سبتمبر سنة ٢٠١٦)".

وقد نشر هذا القانون في الجريدة الرسمية في العدد رقم ٣٥ مكرر (ج) في ٧ سبتمبر ٢٠١٦م، وتم العمل به اعتباراً من تاريخ ٢٠١٦/٩/٨.

وتنص المادة (١) من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ على أن "يقصد في تطبيق أحكام هذا القانون بالألفاظ والعبارات التالية المعنى المبين قرين كل منها... المصلحة: مصلحة الضرائب المصرية. المكلف: الشخص الطبيعي أو الشخص الاعتباري خاصاً كان أو عاماً المكلف بتحويل وتسجيل المصلحة سواء كان منتجاً أو تاجراً أو مؤدياً لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه في هذا القانون، وكل مستورد أو مصدر أو وكيل توزيع، لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة مهما كان حجم معاملاته، وكذلك كل منتج أو مؤد أو مستورد لسلعة أو لخدمة منصوص عليها في الجدول المرافق لهذا القانون مهما كان حجم معاملاته. المسجل: المكلف الذي تم تسجيله لدى المصلحة وفقاً لأحكام هذا القانون... مورد الخدمة: كل شخص طبيعي أو اعتباري يقوم بتوريد أو أداء خدمة خاضعة للضريبة... الضريبة: الضريبة على القيمة المضافة... الضريبة الإضافية... الضريبة على المدخلات... ضريبة الجدول... السلعة: كل شيء مادي أيا كانت طبيعته أو مصدره أو الغرض منه بما في ذلك الطاقة الكهربائية، سواء كان محلياً أو مستورداً، ويستثني في تحديد مسمى السلعة بما يرد بشأنها بملاحظات ونصوص البنود المبينة بالأقسام والفصول الواردة بجدول التعريفات الجمركية المعمول بها. الخدمة: كل ما ليس سلعة، سواء كان محلياً أو مستورداً. السلع والخدمات المعفاة: السلع والخدمات التي تتضمنها قائمة الإعفاءات المرافقة لهذا القانون. البيع: انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع ولو كان مستورداً إلى المشتري. وبعد بيعاً في حكم هذا القانون ما يلي أيهما سبق: - إصدار الفاتورة - تسليم السلعة أو تأدية الخدمة - أداء ثمن السلعة أو مقابل الخدمة سواء كان كله أو بعضه، أو بالأجل أو غير ذلك من أشكال أداء الثمن وفقاً لشروط الدفع المختلفة...".

وتنص المادة (٢) منه على أن "تفرض الضريبة على السلع والخدمات بما في ذلك السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول المرافق لهذا القانون، سواء كانت محلية أو مستوردة، في كافة مراحل تداولها، إلا ما استثنى بنص خاص...".

وتنص المادة (٤) منه على أن "يلتزم المكلفون بتحويل وتسجيل الضريبة على القيمة المضافة في المواعيد المنصوص عليها في هذا القانون".

وتنص المادة (٥) منه على أن "تستحق الضريبة بتحقيق واقعة البيع للسلعة... أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين في كافة مراحل تداولها وفقاً لأحكام هذا القانون وأياً كانت وسيلة بيعها أو أدائها بما في ذلك الوسائل الإلكترونية. وتستحق الضريبة بالنسبة للسلع المستوردة، أياً كان الغرض من استيرادها، بما في ذلك ما يكون للاستهلاك الشخصي أو الاستخدام الخاص...".

وتنص المادة (١٦) منه على أن "على كل شخص طبيعي أم اعتباري بيع سلعة أو يؤدي خدمة خاضعة للضريبة بلغ أو تجاوز إجمالي قيمة مبيعاته على السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والمعفاة منها خلال اثني عشر شهراً السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون مبلغ خمسمائة ألف جنيه، أن يقدم إلى المصلحة بطلب لتسجيل اسمه وببائعه على النموذج المعد لهذا الغرض وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ بلوغ رقم مبيعاته حد التسجيل، وأما من تبلغ قيمة مبيعاته هذا المبلغ بعد تاريخ العمل بهذا القانون في أية سنة مالية أو جزء منها فعليه أن يقدم للمصلحة لتسجيل اسمه على النحو المشار إليه، ولا يسرى الالتزام بالتسجيل على الشخص الطبيعي الذي لا يبشر نشاط بيع سلعة أو أداء خدمة إذا بلغت مبيعاته الحد المشار إليه... ويتعين على المصلحة إخطار المكلف بالتسجيل خلال الأربعة عشر يوماً التالية لتاريخ طلب التسجيل، وتسرى عليه أحكام هذا القانون من تاريخ التسجيل. وفي حالة عدم تقديم المكلف للمصلحة للتسجيل بعد مسجلاً بحكم القانون، وتسرى عليه أحكامه من تاريخ بلوغ قيمة مبيعاته من السلع أو



الخدمات حد التسجيل، مع عدم الإخلال بأحكام المادة (٦٨) من هذا القانون. ويجوز بقرار من الوزير تعديل حد التسجيل المشار إليه.

وتنص المادة (٢٩) منه على أن "مع مراعاة حكم المادة الثامنة من قانون الإصدار لا تسرى الإعفاءات الضريبية المنصوص

عليها في القوانين والقرارات الأخرى على هذه الضريبة ما لم ينص على الإعفاء منها صراحة".

ومن حيث إنه قد ورد بقائمة السلع والخدمات المُعفاة من الضريبة على القيمة المضافة المُلحقة بالقانون: ١- ألبن الأطفال... ٢-...

٢٨- بيع وتأجير الأراضي الفضاء والأراضي الزراعية والمباني والوحدات السكنية وغير السكنية...".

ونفاذاً لذلك فقد أصدر وزير المالية القرار رقم (٦٦) لسنة ٢٠١٧ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم (٦٧) سنة ٢٠١٦، والذي نصت المادة (٧) من مواد إصداره على أن "مع مراعاة أحكام القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ المشار إليه، يجب الالتزام بما يأتي: ١- تسري الأحكام الموضوعية لقانون الضريبة العامة على المبيعات على الوقائع المتعلقة ببيع السلعة أو أداء الخدمة التي بدأت وانتهت قبل تاريخ العمل بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦. ٢- تسري الأحكام الموضوعية لقانون الضريبة على القيمة المضافة على الوقائع المتعلقة ببيع السلعة أو أداء الخدمة التي بدأت قبل تاريخ العمل بالقانون واستمرت وانتهت بعد تاريخ العمل به. ٣- تسري الأحكام الإجرائية المقررة بقانون الضريبة على القيمة المضافة على الإجراءات الواجب اتخاذها بعد تاريخ العمل به".

وتنص المادة (٢٠) منها على أن "لا تسري أحكام التسجيل المنصوص عليها في المادتين رقمي (١٨)، (١٩) من هذه اللائحة على الفئات الآتية: ١- المنتجون أو المستوردون أو مؤدو الخدمات أو التجار الذين يقتصر نشاطهم على سلع أو خدمات معفاة...".

وتنص المادة (٧٨) منها والمعدلة بقرار وزير المالية رقم (٣٣٧) لسنة ٢٠١٩ على أن "يحدد نطاق الإعفاءات المقررة بالبند التالي من قائمة السلع والخدمات المُعفاة المُرفقة للقانون على النحو المبين قرين كل بند: أولاً - البند (٢٧)... ثانياً - البند (٢٨) يقصد بالوحدة السكنية كل وحدة يهيئها مالكها للغير بغرض استعمالها في السكن. ويقصد بالوحدة غير السكنية كل وحدة يهيئها مالكها للغير بغرض ممارسة نشاط تجاري أو صناعي أو مهني. ولا يشمل ذلك المحال التجارية وفقاً لأحكام القانون رقم ١١ لسنة ١٩٤٠ وكذلك المنشآت الفندقية، وغيرها من الأماكن التي تنظم أحكامها قوانين خاصة...".

وقد صدرت تعليمات رئيس مصلحة الضرائب المصرية رقم (٢٣) لسنة ٢٠١٧ م "قيمة مُضافة" بشأن مفهوم المحال التجارية الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة والتي انتهى فيها الرأي إلى أنه "يُعد من قبيل المحال التجارية الخاضعة للضريبة المحال التي لها اسم معروف ومُعده سلفاً بمعرفة المُؤجر لممارسة نشاط مُعين كالآتي: ١- المحال داخل المولات التجارية.

٢- المساحات المؤجرة بأرضية طرقات المولات التجارية. ٣- المحال التجارية داخل الفنادق أو الموبيلات أو القرى السياحية. ٤- المحال التجارية داخل الأندية. ٥- المحال التجارية داخل المصانع. ٦- الأماكن المؤجرة لاستخدامها كمراكز تعليمية أو صحية. وفي حالة وجود أي حالات أخرى يتم إبداء الرأي فيها بمعرفة المصلحة".

هذا وقد غابرت اللائحة التنفيذية للقانون في المُعاملة الضريبية بين الوحدات غير السكنية والمحال التجارية.

وتنص المادة (٣٤) من القانون رقم (١٧) لسنة ١٩٩٩ بإصدار قانون التجارة على أن "١- المتجر مجموعة من الأموال المنقولة تُخصص لمزاولة تجارة مُعينة ويجب أن تتضمن عنصر الاتصال بالعملاء والسمعة التجارية. ٢- ويجوز أن يتضمن المتجر عناصر معنوية كالاسم التجاري والسمعة الجارية والعلامات التجارية وبراءات الاختراع والرسوم والنماذج الصناعية والحق في الإيجار والحق في الملكية الأدبية والفنية وحق المعرفة وترخيص الاستغلال والصناعة. ٣- ويجوز أن يتضمن المتجر المصنوع والآلات والأجهزة والمُعَدات وغيرها من المهمات اللازمة لاستغلال المحل التجاري".

وتنص المادة (٣٥) منه على أن "إذا لم يُبين المُتعاقدان العنصر الذي يثبت ملكية المتجر اشتمل المتجر - فضلاً عن الاتصال بالعملاء والسمعة التجارية كل عنصر معنوي أو مادي - على أن لا يُلزم لاستغلال المتجر على النحو الذي قصده المُتعاقدان".

وتنص المادة (٣٦) منه على أن "إذا كان التاجر مالِكاً للعقار الذي يُزاول فيه التجارة، فلا يكون العقار عنصراً في متجره".

وتنص المادة (٤) من القانون رقم (١١) لسنة ١٩٤٠م الخاص ببيع المحال التجارية ورهنها على أن "يثبت عقد بيع المحل التجاري بعقد رسمي أو بعقد عرفي... ويجب أن يُحدد في عقد البيع ثمن مقومات المحل التجاري غير المادية والمهمات والبضائع...".

وتنص المادة (٩) منه على أن "رهن المحل التجاري يجوز أن يشمل ما يأتي: العنوان والاسم التجاري والحق في الإجارة والاتصال بالعملاء والسمعة التجارية والآلات التجارية والمهمات والآلات التي تستعمل في استغلال المحل التجاري ولو صارت عقاراً بالتخصيص والعلامات التجارية والرخيص والإجازات وعلى وجه العموم حقوق الملكية الصناعية والأدبية والفنية المُرتبطة به. فإذا لم يُعين على وجه الدقة ما يتناوله الرهن لم يقع إلا على العنوان والاسم التجاري والحق في الإجارة والاتصال بالعملاء والسمعة التجارية".

ومن حيث إنه من المُستقر عليه في قضاء محكمة النقض أن المتجر في معنى المادة (٥٩٤) من القانون المدني يشمل جميع عناصره من ثلث ومنقول ومن مقومات مادية ومعنوية وأن المقومات المعنوية هي صفة فكرته وأهم



عناصره، ولا يلزم توافرها جميعها لتكوينه بل يكفي بوجود بعضها، ويتوقف تحديد العناصر التي لا غنى عنها لوجود المحل التجاري على نوع التجارة التي يزاولها المحل، إلا أن العنصر المعنوي الرئيسي والذي لا غنى عن توافره لوجود المحل التجاري والذي لا يختلف باختلاف نوع التجارة وهو عنصر الاتصال بالعملاء والسعة التجارية باعتباره المحور الذي تدور حوله العناصر الأخرى، فيترتب على غيبته انتفاء فكرة المتجر ذاتها، فلا يتصور متجر بلا عملاء سواء كانوا دائمين أو عابرين، ويعد بيعاً له الاقتصار على بيع هذا العنصر وحده دون غيره من سائر العناصر المادية أو المعنوية.

{ حكم محكمة النقض في الطعن رقم (١٢٩) لسنة ٤٩ قضائية - جلسة ١٩٧٧/٥/١٨ م }

كما جرى قضاؤها على أن نص المادة (٢/٥٩٤) من القانون المدني إنما هو استثناء من الأصل المقرر، وهو التزام المستاجر باحترام الحظر من التنازل عن الإيجار وأن هذا الاستثناء يكون مقصوراً على الأماكن التي تمارس فيها الأعمال ذات الصفة التجارية والتي ينطبق عليها وصف المصنع أو المتجر دون سواها من الأماكن التي تمارس فيها المهنة كعيادات الأطباء، إذ من المقرر عدم جواز التوسع في تفسير الاستثناء أو التوسع عليه.

{ حكم محكمة النقض في الطعن رقم (٩٣٩) لسنة ٤٥ قضائية - جلسة ١٩٧٩/٥/١٢ م }

وقد ذهبت في حكم آخر أن المهنة أو الحرفة التي تقوم أساساً على النشاط الذهني واستثمار الملكات الفكرية والمعلومات المكتسبة لصاحبها، والتي لا تُدر ربحاً، وإنما يحصل على من جهده المبذول فيها على أجر يدخل في تقديره الظروف الشخصية وظروف عمله، والظروف العامة التي تحيط بممارسته لأعمال المهنة أو الحرفة، لا تُعتبر من قبيل الأعمال التجارية في مفهوم قانون التجارة حتى لو اقتضت الممارسة شراء بعض البضائع لبيعها للعملاء أو تصنيع المواد بتقديمها إليهم استكمالاً لمطالب المهنة أو الحرفة وخدمة العملاء فيما يُعتبر امتداداً طبيعياً لأعمالها، ما دام ذلك داخل في إطار التبعية كما وكيفا، إذ تظل تلك الأعمال - لو نُظر إليها بذاتها مستقلة - لا تعتبر أعمالاً تجارية - فرعا من المهنة أو الحرفة تلحق بها وتأخذ حكمها فيخضعان معاً لنظام قانوني واحد هو الذي يحكم العمل الأصلي الرئيسي، مما يترتب عليه انطباق الوصف الذي يخضع له المكان الذي تجرى فيه ممارسات المهنة أو الحرفة على المكان الذي تمارس فيه الأعمال الفرعية التابعة لها.

{ حكم محكمة النقض في الطعن رقم (٤٩٧) لسنة ٤٦ قضائية - جلسة ١٩٧٩/٣/١٧ م }

وجدد بالذكر أن اصطلاح "المحل التجاري" الوارد بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٤٠ يُقصد به لفظ (المصنع أو المتجر) الوارد بالمادة (٢/٥٩٤) من القانون المدني الحالي الصادر بالقانون رقم (١٣١) لسنة ١٩٤٨ وذلك تبعاً لنوع النشاط الذي يمارسه صاحبه، ويعني لفظ (المتجر) الوارد بالمادة (٣٤) من قانون التجارة الحالي رقم (١٧) لسنة ١٩٩٩، يُقابل لفظ (الجدك) الوارد بالمادة (٣٦٧) من القانون المدني القديم - الأمر الملكي المؤرخ ١٨٨٣/١٠/٢٨ - وأن "المحل التجاري" هو فكرة معنوية أو اعتبارية تُعنى مجموعة من الأموال المادية والمعنوية المنقولة التي اتحدت معاً بغرض ممارسة نشاط تجاري، أو كما عرفه قانون التجارة بأنه مجموعة من الأموال المنقولة تُخصص لمزاولة تجارة معينة، وللمحل التجاري أركان معنوية لا ينشأ إلا بوجودها بالإضافة إلى وجود عناصر مادية أو معنوية يكتمل بها هذا البنيان القانوني دون أن تكون لازمة لوجوده؛ أما الأركان المعنوية التي لا يقوم إلا بها المحل التجاري باعتبارها تمثل الحد الأدنى لوجوده فهي عنصر الاتصال بالعملاء والسعة التجارية، إذ يُقصد بالركن الأول الصفات الشخصية التي تتوافر لدى التاجر والتي تُشجع العملاء على التعامل معه مثل أسلته ومهارته ونقته ومواعيده وحسن مظهره، ويُقصد بالركن الثاني العوامل العينية المتعلقة بالمحل التجاري ذاته التي من شأنها جذب العملاء إليه مثل طريقة عرض البضائع والديكورات الخاصة بواجهة المحل أو موقع المحل، وقد أكدت على ذلك المادة (١/٣٤) من قانون التجارة باستخدام لفظ (يجب)، أما باقي العناصر التي قد تتواجد عند التصرف في المحل التجاري أو لا تتواجد فتشمل (١) عناصر مادية: ومنها البضائع والأثاث والآلات والمهمات، (٢) وعناصر معنوية: ومنها الحق في الإجارة وحقوق الملكية الصناعية والعلامات التجارية وبراءات الاختراع والتصميمات والنماذج الصناعية وحقوق الملكية الفكرية، وقد عبرت عن ذلك المادة (٣/٣٤) من قانون التجارة باستخدامها (ويجوز)، ومفاد ذلك أنها تكون مستخدمة عند التصرف في المحل التجاري متى اقتصر على عنصر الاتصال بالعملاء والسعة التجارية حتى ولو لم يشمل باقي العناصر، وإذا كان بدون تشطيب، وبالتالي يكون المحل التجاري بالمعنى السابق له قيمة اقتصادية منفصلة عن القيمة التجميعية لكل من العناصر الداخلة في تكوينه على حده، فالمحل التجاري يمثل مجموعة من العناصر التي تُشكّل كوحدة معنوية مستقلة بقواعدها وأحكامها الخاصة، ويترتب على ذلك أنه إذا جرى التصرف في المحل التجاري على حده فلا وجود لفكرة المحل التجاري من الناحية القانونية، فتحدد هذه العناصر هي الصفات الشخصية والسعة الواضحة لفكرة المحل التجاري، ويُستفاد من التعريف السابق أنه لا ينبغي أن يقبل أن يذهب إلى الذهن أن المقصود بالمحل التجاري هو العقار أو المبنى الذي يمارس فيه الشخص عمله التجاري، ويترتب على ذلك أنه إذا كان ملك المتجر يملك العقار أو المبنى الكائن به المحل التجاري وتصرف فيهما معاً بالبيع فلا يدخل العقار ضمن عناصر المحل التجاري، وتعتبر عملية البيع في حقيقتها مركبة من عقدين أولهما عقد بيع العقار أو المبنى وتكون في هذه الحالة قيمة العقار معفاة من الخضوع للضريبة على القيمة المضافة طبقاً للبند (٢٨) من قائمة السلع والخدمات المعفاة من الضريبة على القيمة المضافة باعتبارها مبنى ذلك أن هذا البند يشير على النحو الوارد به صياغته إعفاءه العقارات (أيا كانت مادة بنائها أو الغرض الذي تستخدم فيه سواء كانت دائمة أو غير دائمة وسواء كانت تامة أو غير تامة ومشغولة أو غير مشغولة) وما في حكمها (الأراضي للفضاء والأراضي الزراعية) دون غيرها من المنقولات، وثانيهما عقد بيع محل تجاري وتكون قيمة البيع خاضعة للضريبة على القيمة المضافة باعتبار أن المحل التجاري إنما هو في حقيقته مجموعة من الأموال المنقولة المعنوية أو المادية بعض النظر عن ماهية العناصر الداخلة في تكوينها، ذلك أن الأصل خضوع كافة السلع والخدمات لقانون الضريبة على القيمة المضافة طبقاً للمادة (٢) من القانون، الأمر

الذي تكون معه اللائحة التنفيذية قد قامت بتفسير القانون دون أن تتخطى ذلك إلى تعديل القانون أو تعطيله أو الإغفاء من أحكامه.

وحيث إن قضاء المحكمة الدستورية العليا قد استقر على أن السلطة التشريعية طبقاً للعصرون المواد (٦١، ١١٩، ١٢٠) من الدستور - هي التي تقبض بيدها على زمام الضريبة العامة، إذ تتولى بنفسها تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها، متضمناً تحديد وعائها وأسس تقديره، وبيان مبلغها والملتزمين أصلاً بأدائها، والمسؤولين عنها، وقواعد ربطها وتحصيلها وتوريدها، وكيفية أدائها، وضوابط تقادمها، وغير ذلك مما يتصل ببيان الضريبة، عدا الإغفاء منها، إذ يجوز أن ينقرر في الأحوال التي يبينها القانون، وإلى هذه العناصر جميعها يمتد النظام الضريبي في جمهورية مصر العربية لحيث بها في إطار من قواعد القانون العام، متخذاً من العدالة الاجتماعية - على ما تنص عليه المادة (٢٨) من الدستور مضموناً وإطاراً، بما مؤداه أن حق الدولة في اقتضاء الضريبة للتمية مواردها، والإجراء ما يتصل بها من آثار عرضية، ينبغي أن يقابل بحق الملتزمين بها والمسؤولين عنها، في تحصيلها وفق القوابل الشكلية والأسس الموضوعية التي ينبغي أن تكون قواماً لها من زاوية دستورية، وبغيرها تتحل الضريبة عدماً.

{ حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم (٢٣٢) لسنة ٢٦ قضائية دستورية - جلسة ٢٠٠٧/٤/١٥ }

وهذا المبدأ هو ذات ما استقر عليه قضاء المحكمة الإدارية العليا إذ ذهب إلى أن إنشاء الضريبة العامة وتحديد فئاتها محظور دستورياً إلا بنص في القانون والإغفاء من أدائها محظور أيضاً إلا في الأحوال المبينة صراحة في القانون "المبادئ الأساسية المتعلقة بالضرائب والرسوم" التي أوردها الدستور تمثل مبدأ شرعية الضرائب والرسوم والذي يتحتم بمقتضاه أن تنظم بالقانون وحده الأركان الأساسية والجوهرية التي يقوم عليها النظام القانوني للضرائب والرسوم ويتعين أن ينظم القانون وليس بأداة تشريعية أدنى منه - شخص الخاضع للضريبة وكذلك الوعاء الخاضع للضريبة، والسعر الذي تتحدد به الضريبة (القواعد الأساسية لتحصيل الضريبة) - لما كان المركز القانوني للخضوع أو الإغفاء من الضريبة مصدره أحكام القانون الضريبي ذاته التي تحدد الأركان الشرعية الأساسية للضريبة على النحو أف الذكر وليس ما تقرره الإدارة الضريبية بأداة أدنى من نصوص القانون، فإن قرارات الإدارة الضريبية المخالفة للدستور والقانون لا يكون لها، ولو مضى الزمن عليها، أي أثر ما لم ينص القانون على غير ذلك صراحة بنصوص صريحة وقاطعة الدلالة.

{ حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم (٣٧٤٥) لسنة ٤٥ قضائية عليا - جلسة ٢٠٠٤/٤/١٠ }

وحيث إنه بتطبيق ما تقدم على وقائع الدعوى المثالة ولما كان الثابت من الأوراق أن الشركة المدعية شركة توصية بسيطة تباشر نشاط إنشاء وإدارة المجمعات الصناعية ومنها المجمع الصناعي المملوك لها بالمنطقة الصناعية الكائنة بمدينة ٦ أكتوبر، حيث تقوم بتأجير وحدات صناعية للشركات وأصحاب المهن الصناعية، إلا أنها فوجئت بقيام مصلحة الضرائب المصرية بإخضاع نشاطها من خدمات تأجير الوحدات الصناعية للضريبة على القيمة المضافة إعمالاً لحكم المادة (٧٨) من اللائحة التنفيذية من قانون الضريبة على القيمة المضافة والتي أخضعت المحال التجارية للضريبة سائلة الذكر، وبالتالي لا تعد عقود الإيجار الخاصة بهذه الوحدات وأردة على محل تجاري، وتستفيد من الإغفاء الوارد بالبند رقم (٢٨) لقائمة السلع والخدمات الملحق بالقانون باعتبارها عملية إيجار لوحدات غير سكنية، وبالتالي تعفى من الخضوع للضريبة على القيمة المضافة قيمة إيجار الوحدات الصناعية المملوكة للشركة المدعية، باعتبار أن قانون التجارة قد عرف المتجر بأنه مجموعة من الأموال المنقولة تخصص لمزاولة تجارة معينة، وبالتالي يشترط لكون المتجر أن يكون طبيعة النشاط التي تمارس فيه تجارية أو صناعية، لا سيما وأن قانون التجارة قد جاء لينظم جميع نواحي الحياة التجارية محدداً تعريف التاجر والمتجر والأعمال التجارية والأوراق التجارية، فضلاً عن أن قانون الضريبة على القيمة المضافة قد أعفى عمليات الإيجار الخاصة بالوحدات غير السكنية، وبالتالي يتعين أن ينصرف معنى الوحدات غير السكنية إلى الوحدات الصناعية، وعلى ذلك لا يُعد محلاً تجارياً الوحدات الصناعية المؤجرة للشركات أو أصحاب المهن الصناعية، مما يكون معه قيام مصلحة الضرائب المصرية بإخضاع مقابل تأجير الوحدات الصناعية بالمجمع الصناعي المملوك لها بالمنطقة الصناعية الكائنة بمدينة ٦ أكتوبر للضريبة على القيمة المضافة مخالفاً للقانون، الأمر الذي يترتب عليه إعفاء عمليات تأجير الوحدات الصناعية المملوكة للشركة المدعية من ضريبة القيمة المضافة، مع ما يترتب على ذلك من آثار وأخصها إلغاء قرار الجهة الإدارية بتسجيل الشركة المدعية بقوائم سجلات الضريبة على القيمة المضافة.

ومن حيث أن من يخسر الدعوى يلزم بمصروفاتها عملاً بحكم المادة (١٨٤) من قانون المرافعات المدنية والتجارية الصادر بالقانون رقم (١٣) لسنة ١٩٦٨.

لهذه الأسباب

حكمت المحكمة: بقبول الدعوى شكلاً، وفي الموضوع بإلزام مصلحة الضرائب المصرية بإعفاء عمليات تأجير الوحدات الصناعية المملوكة للشركة المدعية من ضريبة القيمة المضافة، مع ما يترتب على ذلك من آثار، وإلزام الجهة الإدارية المصروفات.

رئيس المحكمة

سكرتير المحكمة

رئيس المحكمة

على الجهات التي يلائم بها التنفيذ أن تبادر إليه متى طلب لها ذلك وعلى السلطات المختصة أن تعينه على إجراءه ولو باستعمال

٢٠٠٧/٤/١٥