

وزارة المالية

لجان الطعن

قطاع القاهرة الكبرى والإسكندرية وشمال الصعيد

اللجنة الأولى

بالجلسة السرية المنعقدة بمقر اللجنة ١٥ ش منصور - باب اللوق - القاهرة بتاريخ ٢٠٠٨/١١/١٧

برئاسة السيد الأستاذ المستشار / مصطفى حسين السيد أبو حسين نائب رئيس مجلس الدولة

وعضوية كل من :-

الأستاذ / أسامة محمد عبدالعال غزال

الأستاذة / فاطمة محمد عبد الغفار

المحاسب / عبدالله محمد محمد العادلي

المحاسب / يوسف محمد عز الدين عبدالرحمن

وأمانة سر السيد / فينيس فؤاد قرياقص

﴿ صدر القرار التالي ﴾

في الطعن رقم / ٦٥٠ لسنة ٢٠٠٧ -

المقدم من /

الكيان القانوني / فردي

النشاط / تصرفات عقارية

العنوان /

سنوات النزاع / ١٩٩٩ / ٢٠٠١

ملف رقم /

ضد / مأمورية ضرائب قصر النيل

المبدأ

(٣٩)

ضريبة موحدة - تشييد بناء ثم بيع بعض وحداته - مناط فرض الضريبة

أخضع المشرع بموجب المادة "٢١" من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ الأرباح التي يحققها من يزاولون تشييد العقارات لحسابهم على وجه الاعتياد بقصد بيعها للضريبة الموحدة لما ينطوي عليه ذلك من قصد تحقيق الربح عن طريق المضاربة - جعل المشرع مناط فرض الضريبة توافر ركن الاعتياد بما لا يزمه وجوب تكرار عمليات التشييد واعتيادها بنية البيع - انتفاء الاعتياد مؤداه عدم توافر

مناطق فرض الضريبة - من قبيل ذلك تشييد بناء ثم بيع بعض وحداته دون قيام الدليل على توافر هذا الركن - تطبيق^(١) .

« الجنة »

بعد الاطلاع على أوراق الطعن والمستندات والمدولة قانوناً.

من الناحية الشكلية / لما كان الثابت سبق قبول الطعن بقرار لجنة الطعن السابقة فإنه يكون مقبولاً شكلاً. ومن الناحية الموضوعية / فلما كان الطاعن يتمسك بمذكرة الدفاع المقدمة بمحضر الجلسة بإلغاء خضوعه لضريبة الأرباح التجارية والصناعية وذلك نتيجة لخطأ المأمورية في اعتبار ما قام به من بيوع يعد من قبيل التصرفات العقارية مما يخضع لأحكام المادة (٢١) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ٨١ المعدلة بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ وذلك للأسباب التي ساقها بمذكرة الفحص ومذكرة تنفيذ قرار لجنة الطعن الصادرة في هذا الشأن ، حيث أوردت المأمورية في مذكرتها أن الممول لم يستخدم أي وحدة كسكن خاص له ولأسرته مما مفاده قيامه بالتصرف فيها بالبيع وهذا خطأ ومخالف لما جاء بالمستندات ذلك لأن التصرفين الصادرين من الطاعن والمشار إليهما في مذكرة التقرير إنما كانا بخصوص العقار رقم ١ (واحد) شارع وقد اختص الطاعن بموجب العقد ٢٨٩٨ لسنة ١٩٩٩ بإحدى شقق العقار بينما باع وآخرين حصة في الأجزاء المباعة بموجب العقد المسجل رقم ٩٨٥ لسنة ٢٠٠١ ومقدمة صورها رفق حافظة المستندات المقدمة ، لذلك يتمسك الطاعن بأن العقدين قد انصبا على ذات العقار ، وأن تصرفه فيهما يعد من قبيل الأعمال المدنية ويخرج عن نطاق الأعمال التجارية التي تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية. وأضاف الطاعن أنه لا يزال عملية تشييد أو شراء العقارات على وجه الاعتقاد ، ومن ثم فلا محل لأعمال حكم المادة ٢١ المشار إليها. ومن ناحية أخرى فقد جانب المأمورية الصواب فيما ذهبت إليه بخصوص احتساب حصة الطاعن في التصرف الصادر منه بمقتضى العقد المسجل في الشهر العقاري برقم ٩٨٥ لسنة ٢٠٠١ والتي قدرتها بواقع مبلغ وقدره ٨٥٢٩٣٦ ج ذلك لأن الثابت من مراجعة العقد المشار إليه أن ثمن العقار المباع يشمل أعمال المباني والتشطيبات وأعمال التكييف المركزي والتي تسددت لشركات المقاولات ولم يحصل عليها البائعين وبالتالي لا يتصور احتسابها ضمن وعاء الضريبة كما اتجهت المأمورية وينتهي الدفاع بمطلبه عدم خضوع الطاعن لضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

وكانت المأمورية قد عقيبت على ما أبداه الدفاع بأن كل نشاط تجاري يهدف إلى الربح يستحق عنه ضريبة وهذا أساس أيديته محاكم النقص وحالات المثل وقد حددته مصلحة الضرائب نسبة مجمل ربح قدرها ٢٥% بالنسبة للتصرفات العقارية عما تم التصرف بالبيع أكثر من مرة دون التقيد بعدد السنوات مما يستحق عنها ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، وبالنسبة إلى ما يتمسك به الدفاع من استبعاد قيمة التشطيب وأعمال التكييف المركزي من ثمن البيع فتري المأمورية أن مشتري أي وحدة لا يتم ببيع الوحدة له على حدة والتشطيب وأعمال

^(١) خلصت محكمة النقض إلى ذات المبدأ في الطعن رقم ٨٨٦ لسنة ٦٢ ق بجلسة ١٩٩٩/٦/٢٤ و الطعن رقم ٣٩٧٢ لسنة ٦٦ ق

بجلسة ٢٠٠٣/١/١٣ و الطعن رقم ١٢٣٢ لسنة ٦٤ ق بجلسة ٢٠٠٤/٤/١٣

التكليف على حدة بل إن السعر يشمل كافة مقومات الوحدة من مباني وتجهيزات لذلك تتمسك بالمأمورية بما جاء بمذكرة الفحص.

وبناءً عليه انتهت المأمورية إلى إخضاع الممول لضريبة التصرفات العقارية طبقاً للمادة ٢١ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدلة بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ وذلك عن تصرفه في بيع بالعقار الكائن بشارع بموجب عقد البيع المسجل بالشهر العقارى برقم فى ١٤/١٢/٩٩ بقيمة ٣٣٠٠٠ ج بالإضافة إلى تصرفه بموجب عقد البيع المسجل بالشهر العقارى برقم ٩٨٥ فى ٣٠/٤/٢٠٠١ ولعدم توافر معلومات عن ثمن الشراء أو التكاليف حددت وعاء الضريبة على أساس صافى ربح بنسبة ٢٥% من ثمن البيع كما يلى :-

$$\begin{array}{l} \text{صافى ربح عام ١٩٩٩} = ٣٣٠٠٠ \times ٢٥\% = ٨٢٥٠,٠٠ \text{ ج} \\ \text{صافى ربح عام ٢٠٠١} = ٨٥٢٩٣٦,٥٩ \times ٢٥\% = ٢١٣٢٣٤,١٤ \text{ ج} \end{array}$$

وبمطالعة اللجنة لصور عقود التصرفات العقارية المرفقة بحافظة المستندات وهى :-

أ - عقد مسجل بالشهر العقارى برقم ٢٨٩٨ فى ١٤/١٢/١٩٩٩

ب - عقد مسجل بالشهر العقارى برقم ٩٨٥ فى ٣٠/٤/٢٠٠١

تبين لها ما يلى :-

أن موضوع التصرفين كما ورد بالعقدين عبارة عن حصة فى العقار رقم حيث كانت أرض العقار بمساحة ١٩٩٩,٦٧ م ٢ آلت بالشراء إلى عدد (٤٤) شخص بموجب عقد مسجل برقم لسنة ٩٢ جنوب القاهرة ، وتم بناء عمارة عليها مكونة من بدروم + أرضى + ميزانين + ٦ أدوار متكررة بخلاف السطوح والجميع تحت التشطيب (طبقاً للمعايينة فى ٢٥/١/٩٩) بموجب ترخيص مبانى رقم قسم الزمالك ملف ، وتم تقسيم مبانى ذات العقار بموجب عقد قسمة مسجل بالشهر العقارى برقم ٢٨٩٨ فى ١٤/١٢/١٩٩٩ ، وتضمن عقد القسمة أيضاً بيع بعض من حصص عدد ٢٣ شخص من بينهم جزء من حصة الطاعن (.....) والمشتريين هم عدد ٢١ شخص السابق لهم شراء الأرض فى سنة ١٩٩٢ أما العقد الآخر المسجل برقم فى ٣٠/٤/٢٠٠١ فهو عبارة عن عقد بيع صادر من جميع ملاك العقار وعددهم ٢٣ شخص من بينهم الطاعن (.....) والمشتري هو بنك

ولما كان ما تقدم وكانت الفقرة الأولى من المادة (١٨) من قانون الضرائب على الدخل ، الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ تنص على أن " تسرى الضريبة على الأرباح التى يحققها ما يشيدون أو يشترون العقارات لحسابهم بقصد بيعها وعلى الأرباح الناتجة من عمليات تقسيم أراضي البناء والتصرف فيها " وقد وردت المادة (٢١) من القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ بتعديل بعض أحكام قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ نص هذه الفقرة مع استبدال عبارة لحسابهم وعلى وجه الاعتياد بعبارة " لحسابهم عادة "

ومن مفاد ذلك ، أن المشرع أخضع الأرباح التى يحققها من يشترون العقارات لحسابهم عادة بقصد بيعها للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية. وبحسب هذا النص فإن الواقعة التى يسرى عليها حكمه تتكون من عنصرين : أولهما واقعة الشراء ، وثانيهما واقعة البيع ، ومحل التصرف فى كل من الواقعتين هو العقار. إذ ليس

كل ربح يتحقق من بيع عقار يخضع لهذه الضريبة ، فواقعة بيع العقار لا بد أن يسبقها شراء له ، سواء تم هذا الشراء بمقابل نقدي أو عن طريق المقايضة ، ومن ثم يخرج عن ذلك اكتساب ملكية العقار عن طريق الهبة أو الوصية أو الإرث ، وعلى ذلك فإن تجارية هذه العملية تستند على فكرة التداول. ومن الضروري لكي يعتبر شراء العقار وإعادة بيعه عملاً تجارياً يخضع للضريبة سالفة الذكر ، أن يقترن هذا الشراء بقصد البيع ، وذلك انطلاقاً من فكرة المضاربة. وغنى عن البيان أن قصد البيع يجب أن يتوافر وقت الشراء ، فلا عبارة بعدول المشتري بعد ذلك عن البيع كما يجب أن تتوافر نية البيع في وقت الشراء ، فيخرج عن ذلك شراء العقار بقصد استعماله ثم عدول المشتري عن هذا القصد بعد ذلك ، وبيع العقار. وبالإضافة إلى ذلك فإنه يشترط أن تتم الواقعة المشار إليها ، وبالأوصاف سالفة الذكر ، على سبيل الاعتياد ، أي أن الممول اتخذ من الشراء بقصد التشييد أو البيع حرفة له أو نشاط ذات شأن فيما يباشره من أعمال ، وهذا الاعتياد لا يقطع به مجرد تعدد التصرفات التي يجريها الممول في هذا الخصوص ، وإنما القصد من ورائها وإثبات قصد البيع عند مشتري العقار وقت الشراء من مسائل الواقع التي يرجع فيها إلى ظروف الحال ، وعلى من يدعيها أن يقيم الدليل عليها. ويمكن أن يستدل على هذا القصد من عدد العقارات المشتراة ، ومن أهم القرائن على قيام هذا القصد احتراف المشتري لهذا النشاط. ولا يكتسب الشراء والبيع صفة التجارية في تطبيق ذلك النص إلا إذا كان بهدف تحقيق الربح بصرف النظر عن تحقيقه فعلاً ، لأن قصد الربح هو الذي يطبع هذه العملية بطابع المضاربة.

(يراجع في هذا المعنى مؤلف القانون التجاري - الجزء الأول - للأستاذ الدكتور محمود سمير الشرقاوي طبعة ١٩٧٨ - ص ٥١ وما بعدها) شراء لكل الوحدتين سالفتي الذكر في سنة ٩٩ ، سنة ٢٠٠١ .

ويؤكد ذلك ما سبق أن قضت به محكمة النقض في الطعن رقم ٨٨٦ لسنة ٦٢ ق بجلسة ١٩٩٩/٦/٢٤ من أن النص في المادة ١٨ من قانون الضرائب على الدخل على أنه " تسرى الضريبة على الأرباح التي يحققها من يشيدون أو يشترون العقارات لحسابهم عادة بقصد بيعها لضريبة الأرباح التجارية والصناعية وذلك لما ينطوي عليه القيام بهذه الأعمال من قصد تحقيق الربح عن طريق المضاربة ، وجعل مناط فرض الضريبة توافر ركن الاعتياد بما لازمه وجوب تكرار عمليات التشييد أو الشراء واعتيادها بنية البيع سواء تم البيع في صفقة واحدة بتاريخ واحد أم تم مبعضاً في تواريخ متتالية واستخلاص ركن الاعتياد من المسائل المتصلة بالواقع تستقل بتقديره محكمة الموضوع متى كان استخلاصها سائغاً

ولما كان ذلك وكان الثابت أن واقعة التصرف فيهما تمت بعد مضي مدة ٧ سنوات من تاريخ الشراء بالنسبة للوحدة الأولى ، وبعد مضي مدة ٩ سنوات من تاريخ الشراء بالنسبة للوحدة الثانية والكائنة في ومؤدى ذلك انتفاء التعاصر الزمني بين كل من واقعتي شراء كل من الوحدتين وواقعتي البيع والشراء ، وإذ خلت الأوراق من أي دليل على أن الطاعن يمتن الاتجار في العقارات ، أو أنه يباشر هذا النشاط على سبيل الاعتياد. ويؤيد ذلك الرأي حكم محكمة النقض الدائرة المدنية والتجارية والأحوال الشخصية في الطعن المقيد في جداول المحكمة برقم ٨٨٦ لسنة ٦٢ ق بجلسة ٢٤ يونية سنة ١٩٩٩ .

وبالنظر إلى أن مصلحة الضرائب - مأمورية ضرائب قصر النيل قعدت في ضوء كل ذلك عن إقامة الدليل على أن الطاعن قام بتشبيد الشفتين سالفتي الذكر بقصد بيعهما ، وأن هذا القصد كان يلزمه في تاريخ الشراء وأنه يباشر هذا النشاط على سبيل الاعتياد وذلك على الرغم من أن لجنة الطعن سبق لها أن طلبت من المأمورية

إجراء التحريات اللازمة لإثبات ذلك ، بيد أنها عجزت عن إقامة الدليل على ركن الاعتياد اللازم قانوناً للخضوع للضريبة المشار إليها ، ومن ثم فقد انتفى مناط أعمال حكم الفقرة الأولى من المادة (١٨) من قانون الضرائب على الدخل المشار إليه ، مما لا مجال معه للقول لخضوع ما عساه يكون قد حققه الطاعن من فائض لدى إعادة بيع هاتين الوحدتين للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، مما تقرر معه اللجنة إجابة مطلب الطاعن وإلغاء خضوعه لضريبة الأرباح التجارية والصناعية عن التصرفين المشار إليهما بتقرير فحص المأمورية سنتى النزاع ٩٩ ، ٢٠٠١ وذلك دون إخلال لخضوع التصرفين المذكورين للضريبة على التصرفات العقارية (م ٢٢ من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣)

﴿ فل هذه الأسباب ﴾

قررت اللجنة قبول الطعن شكلاً.

وفى الموضوع إلغاء خضوع الطاعن لضريبة الأرباح التجارية والصناعية عن التصرفين المشار إليهما بتقرير

الفحص سنتى النزاع ٩٩ ، ٢٠٠١

ويخطر كل من طرفى النزاع بصورة من هذا القرار بكتاب موسى عليه بعلم الوصول.