وزارة المالية
مصلحة الضرائب العقارية
الإدارة المركزية للشئون القانونية
الإدارة العامة للصياغة والفتوى

المستشار
جلال محمد عطية
نائب رئيس مجلس الدولة
رئيس الإدارة المركزية

كتاب دوري
رقم (٨) لسنة ٢٠٢٤
بشأن خضوع المدارس الخاصة المملوكة للهيئات الدينية للضريبة على العقارات المبنية الصادرة بالقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ وتعديلاته

في ضوء حرص المصلحة على التطبيق الأمثل لأحكام قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ وتعديلاته ، وتوحيدا للرأي في المسائل القانونية والضريبية التي يصدر بشأنها أحكام نهائية وباته بما يضمن حسن سير العمل وانتظامه في ضوء أحكام هذا القانون وما يصدر من أحكام قضائية تطبيقا له .

وفي هذا الإطار فقد ورد للمصلحة العديد من الإستفسارات بشأن مدى خضوع المدارس الخاصة المملوكة للهيئات الدينية للضريبة العقارية وفقا لنص المادة (١٨/ ب) من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ والمعدلة بالقانون رقم ١١٧ لسنة ٢٠١٤ والتي تنص على أن " مع عدم الإخلال بالإعفاءات المنصوص عليها في المادة (٤) من هذا القانون ، تعفى من الضريبة" أ- .....، (ب) أبنية المؤسسات التعليمية والمستشفيات والمستوصفات والملاجئ والمبرات التي لا تهدف إلى الربح ....."

وحيث صدرت عدة أحكام قضائية من المحكمة الإدارية العليا بمجلس الدولة في هذا الشأن وانتهت فيها إلى" أن إنشاء المدارس الخاصة هو نشاط وإن كان يهدف إلى المساهمة والمعاونة في العملية التعليمية ويخضع لإشراف وزارة التعليم العالي ، إلا أنه عمل تجاري بطبيعته في مفهوم القانون التجاري ، حيث أنه يتميز بعنصر جوهري وهو المضاربة أي السعي للحصول على ربح من خلال ما يحصل من مصروفات دراسية من الطلاب، فإنشاء المدارس الخاصة وتقديم الخدمات التعليمية بمصروفات هو نشاط يستهدف تحقيق الربح من المضاربة على رأس المال المستثمر فيه ، ومن ثم يتخلف في شأنها مناط الإعفاء من الضريبة على العقارات المبنية المقرر في المادة (١٨ / ب) من قانون الضريبة العقارية الصادر بالقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨"

(أحكام المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ٨٥٣٠٩ لسنة ٦٧ق عليا – جلسة ٢٠٢٤/٦/٢٣ ، والطعن رقم ٦٤٥٤١ لسنة ٦٨ ق – جلسة ٢٠٢٣/٨/٢٧ ، والطعن رقم ٢٢٤٠٥ لسنة ٦٨ق عليا – جلسة ٢٠٢٢/١٠/٣٠).

وإعمالا لما تقدم تخضع المدارس الخاصة المملوكة للهيئات الدينية للضريبة على العقارات المبنية لعدم توافر مناط الإعفاء الضريبي المقرر بالمادة (١٨ / ب) من قانون الضريبة العقارية الصادر بالقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ على نحو ما خلصت اليه الأحكام القضائية المشار اليها .

وبناء عليه فإن المصلحة تنبه على السادة العاملين بحقل الضرائب العقارية بضرورة الإلتزام بما ورد بهذا الكتاب بربط هذه المدارس بالضريبة العقارية اعتبارا من تاريخ ممارسة نشاطها التعليمي وإلغاء ما يخالف ذلك .

تحريرا في ١١ / ٢٠٢٤

رئيس
مصلحة الضرائب العقارية
النور الدوزي

الإدارة المركزية للشئون القانونية- الإدارة العامة للصياغة والفتوى - كتاب دوري ٢٠٢٤ - ٨ - المدارس

بسم الله الرحمن الرحيم
باسم الشعب
مجلس الدولة
المحكمة الإدارية العليا
(الدائرة الحادية عشر (موضوع))

بالجلسة المنعقدة علناً يوم الأحد الموافق ٢٠٢٣/٨/٢٧م.
برئاسة السيد الأستاذ المستشار / رضا عبد المعطي السيد محمود نائب رئيس مجلس الدولة ورئيس المحكمة
وعضوية السيد الأستاذ المستشار/ عاطف محمود أحمد خليل نائب رئيس مجلس الدولة
وعضوية السيد الأستاذ المستشار/ مبروك محمد علي حجاج نائب رئيس مجلس الدولة
وعضوية السيد الأستاذ المستشار/ محمود عزبي محمد هاشم نائب رئيس مجلس الدولة
وعضوية السيد الأستاذ المستشار/ مصطفى سيد علي حسن الأبي نائب رئيس مجلس الدولة
وبحضور السيد الأستاذ المستشار/ عمرو جمال الدين عزت مفوض الدولة
وسكرتارية السيد الأستاذ / عماد صلاح كامل سكرتير المحكمة

أصدرت الحكم الآتي:

في الطعن الدعوى رقم ٦٤٥٤١ لسنة ٦٨ ق. عليا

المقام من/

أجزا زكي تادروس (بصفتها الممثل القانوني لمدرسة القديس يوسف / جمعية راهبات القلب المقدس)

ضـــد

١- وزير المالية . بصفته
٢- محافظ البنك المركزي . بصفته
٣-رئيس مأمورية الضرائب العقارية . بصفته

في الحكم الصـــادر من محكمة القضـــاء الإداري (الدائرة الحادية والثلاثون – ضرائب)
بجلسة ٢٠٢٢/٤/٢١ في الدعوى رقم ٤٦١٩٤ لسنة ٦٨ ق .

الإجـــراءات :

بتاريـــخ ٢٠٢٢/٦/١٦ أودع وكيل الطاعنة بصفتها قلم كتاب هذه المحكمة تقرير الطعن الماثل في الحكم الصـادر من محكمة القضـاء الإداري (الدائرة الحادية والثلاثون – ضرائب) بجلسة ٢٠٢٢/٤/٢١ في الدعوى رقم ٤٦١٩٤ لسنة ٦٨ ق بقبول الدعوى شكلاً ورفضهما موضوعاً وألزمت المدعية بصفتها المصروفات .

وطلبت الطاعنة بصفتها - للأسباب المبينة بتقرير الطعن - الحكم أولاً :- بقبول الطعن شكلاً لرفعه في الميعاد .

ثانيـا : - بصـفة مسـتعجلة بوقـف تنفيـذ الحكـم المطعـون فيـه ريثمـا يـتم الفصـل فـي موضـوع الطعـن .

ثالثاً :- وفي الموضوع بإلغاء الحكم المطعون فيه ، والقضاء مجدداً بالطلبات الواردة في صحيفة افتتاح الدعوى ، وإلزام الجهة الإدارية المصروفات ومقابل الأتعاب .

أودعت هيئة مفوضي الدولة تقريراً بالرأي القانوني ، كما تداول نظر الطعن أمام دائرة فحص الطعون بالدائرة الحادية عشرة على النحو المبين بمحاضر جلساتها ، وبجلسة ٢٠٢٢/١١/٢٠ قدمت الطاعنة بصفتها مذكرة دفاع صممت فيها على طلباتها الواردة بتقرير الطعن سالفة البيان ، وبجلسة ٢٠٢٢/٣/١٣ قررت تلك الدائرة إحالة الطعن إلى هذه المحكمة لنظره بجلسة ٢٠٢٣/٨/٢٦ وفيها قررت حجزه للحكم بجلسة اليوم ، حيث صدر الحكم وأودعت مسودته المشتملة على أسبابه عند النطق به .

المحكمة

بعد الاطلاع على الأوراق ، وسماع الإيضاحات ، وبعد المداولة قانوناً .

ومن حيث إن الطعن قد استوفى جميع أوضاعه وإجراءاته الشكلية المقررة قانوناً ، فإنه يكون مقبولاً شكلاً .

ومن حيث إنه عن الموضوع : - فإن عناصر المنازعة - حسبما يبين من الأوراق - تتلخص في أن المدعية بصفتها (الطاعنة بصفتها) أقامت الدعوى المطعون في حكمها بموجب صحيفة أودعت قلم كتاب محكمة القضاء الإداري طالبة في ختامها الحكم بقبولها شكلاً وبوقف تنفيذ قرار السلبي المطعون فيه (إعفاء مدرسة القديس يوسف التي تمثلها من

الموجودة في المدن والمحافظات لتقدير القيمة الإيجارية للعقارات المبنية ، وأجاز للمول والحكومة التظلم من قرارات هذه اللجان أمام مجلس المراجعة ، كما اشتملت المادة ٢١ من القانون المذكور على العقارات المنصوص عليها على سبيل الحصر المعفاة من أداء هذه الضريبة ، وجاء من بين هذه الحالات المحددة حصرا أحد أنواع المدارس ، وهي تلك التي تختص بتعليم الدين ، إذ نصت الفقرة (ج) من المادة ٢١ المذكورة صراحة على إعفاء هذا النوع من المدارس دون غيرها من المدارس التي تباشر أنواعا أخرى من التعليم ، فأعطى المشرع المدارس التي تختص بتعليم الدين أو المملوكة للطوائف الدينية أو الجهات أو الجمعيات الخيرية أو الاجتماعية أو العلمية ، وذلك سواء أكانت مجانية أم بمصروفات ، وكذلك الأبنية المملوكة للجهات والجمعيات الخيرية أو الاجتماعية أو العلمية وأبنية النوادي الرياضية المسجلة على وفق القانون ، وذلك إذا كانت الأبنية المذكورة معدة لمزاولة النشاط الخيري أو الاجتماعي أو الرياضي أو العلمي على حسب الأحوال، ولم تكن منشأة بغرض الاستثمار.

ومن حيث أن أحكام هذه المحكمة قد استقرت في مقام تفسير التشريعات الضريبية - ولا سيما النصوص التي تقرر الخضوع للضريبة أو الإعفاء منها - على أنه ينبغي الوقوف على صراحة ما تقضي به هذه النصوص ، وعدم التوسع في تفسيرها ، أو القياس على ما ورد بها من حالات للخضوع أو الإعفاء من الضريبة ، بحيث لا يخرج أو يدخل في وعاء الضريبة ما لم ينص عليه المشرع صراحة ، فإذا تعين تفسيرها تفسيرا يلتزم صراحة النص وعدم تأويلها على وجه يجعلها تسري على حالات لم ينصرف إليها قصد الشارع ، أو يعفي من الخضوع لها ما لم ينص عليه المشرع صراحة ، وبناء عليه ، ولما كان المشرع في القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ بشأن الضريبة على العقارات المبنية قد قصر نطاق الإعفاء من هذه الضريبة على المدارس التي تختص بتعليم الدين أو المملوكة للطوائف الدينية أو الجمعيات الخيرية أو الاجتماعية أو العلمية ، وذلك سواء أكانت مجانية أم بمصروفات ، على نحو ما سلف بيانه ، و من ثم فإن هذا النوع وحده من المدارس هو المعفي من الضريبة ، و لا يمتد هذا الإعفاء إلى غير ذلك من المدارس التي تختص بالتعليم العام أو التي تحقق ربحا .

كما أن المادة (٥٤) من قانون التعليم الصادر بالقانون رقم ١٣٩ لسنة ١٩٨١ تنص على أن " تعتبر مدرسة خاصة ، كل منشأة غير حكومية تقوم أصلاً أو بصفة فرعية بالتعليم أو الإعداد المهني والفني قبل مرحلة التعليم الجامعي ، ولا تعتبر مدرسة خاصة (١) دور الحضانة التي تشرف عليها وزارة الشئون الاجتماعية . (٢) المدارس التي تنشئها الهيئات الأجنبية التي يقتصر التعليم فيها على غير المصريين من أبناء العاملين في السلكين الدبلوماسي والقنصلي الأجنبي وغيرهم من الأجانب . (٣) المراكز أو المعاهد الثقافية التي تنشئها دولة أجنبية أو هيئة دولية ، استنادا لاتفاقية ثقافية مع جمهورية مصر العربية ، تنص فيها على معاملة خاصة لهذه المراكز أو المعاهد "

وتنص المادة (٥٥) من القانون ذاته على أن " تنشأ المدارس الخاصة لتحقيق بعض أو كل الأغراض الآتية :- المعاونة في مجال التعليم الأساسي أو الثانوي (العام والفني) وفق الخطط والمناهج المقررة في المدارس الرسمية المناظرة – التوسع في دراسة لغات أجنبية بجانب المناهج الرسمية المقررة – دراسة مناهج خاصة وفق لغات أجنبية بجانب المناهج الرسمية المقررة "

وتنص المادة (٦٢) من القانون على أن " مع مراعاة أحكام قوانين التنظيم والعمل والتأميمات ، تضع كل مدرسة خاصة لائحة داخلية بنظام سير العمل بها ، وتحديد الرسوم الدراسية التي تُحصل من التلاميذ في كل مرحلة على حدة ، ويصدر باعتماد هذه اللائحة قرار من المحافظ المختص ، وذلك مع عدم الإخلال بحكم المادة ٦٤ من هذا القانون "

ومن حيث إنه وبالبناء على ما تقدم ، و لما كان الثابت من الأوراق المدرسة التي تمثلها الطاعنة بصفتها (القيس يوسف لغات التابعة لإدارة مصر الجديدة التعليمية) مدرسة خاصة (أطفال / ابتدائي / إعدادي / ثانوي عام) وبمصروفات ؛ منشأة طبقًا للأوضاع والإجراءات المنصوص عليها بقانون التعليم سالف الذكر ؛ ومعتمدة لائحتها الداخلية طبقًا لتلك الإجراءات ؛ وخاضعة لإشراف وزارة التربية والتعليم (مديرية التربية والتعليم بالقاهرة) وبتاريخ ٢٠١٣/٤/١١ أخطرتها مأمورية الضرائب المختصة بمطالبتها بمبلغ (٢٢٣٧٠٠٫٦٥) جنيها كعوائد عن عقارها الكائن ١٥ شارع نزيه خليفة بمصر الجديدة عن المدة من عام ٢٠٠٩ حتى ٢٠١٣/٦/٣٠ ، وإذ تنعي الطاعنة بسببها على هذه المطالبة مخالفتها القانون تأسيسا على تمتع المنشأة بالإعفاء من هذه الضريبة باعتبارها تابعة لجمعية راهبات القلب المقدس ومملوكة لهيئة دينية ممثلة في بطريركية الأقباط الكاثوليك ولا تهدف للربح .

ومن حيث إن الأوراق جاءت خلوا مما يفيد أن المدرسة المشار إليها تختص بتعليم الدين بل إن الثابت أنها مدرسة خاصة ذات سجل تجاري برقم (٥٥٥٦١٣٥٠٠) لها ميزانيات سنوية تتضمن إيراداتها ومصروفاتها ، وطبقًا للمادة (٥) من لائحتها الداخلية فإنها تهدف إلى المعاونة في مجال التعليم العام وفقًا للخطط ومناهج وزارة التربية والتعليم مستعينة بأحدث وسائل التربية ...وتُدَرِّس مواد الرياضيات والعلوم باللغة الإنجليزية في جميع المراحل التعليمية ، ومؤدى ذلك أنها مدرسة خاصة لا تختص بتعليم الدين وبالتالي يلغي في شأنها مناط الإعفاء المقرر في صدر الفقرة (٢١/ ج) من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ المشار إليه ، كما لا يغني في ذلك الاحتجاج بأنها مدرسة مملوكة لطائفة دينية (تابعة لجمعية راهبات القلب المقدس ومملوكة بطريركية الأقباط الكاثوليك على وفق المستندات المقدمة من الطاعنة) فذلك مردود بأنه وحتى الأبنية المملوكة للطوائف دينية أو للجهات أو الجمعيات الخيرية أو الاجتماعية أو العلمية ونحوها

ضريبة المشار إليه قد جاءت متفقة وصحيح حكم القانون ويكون الطعن على القرار المطعون فيه في غير محله متعيناً رفضه .

وإذ لم يلق هذا القضاء قبولاً لدى الطاعنة بصفتها فقد أقامت طعنها الماثل داعية على الحكم المطعون عليه مخالفة القانون والخطأ في تطبيقه و تأويله ، لأسباب حاصلها أن الحكم أن مدرسة القديس يوسف لراهبات قلب يسوع المصريات بمصر الجديدة صادر لها ترخيص بمزاولة مهنة التعليم ولا تهدف إلى تحقيق الربح كما هو ثابت من الميزانيات الخاصة بالمدرسة لأعوام متعددة والمعتمدة من وزارة التربية والتعليم بمصر الجديدة بعدم وجود أي نسبة ربحية في ميزانيات المدرسة بل المصروفات الخاصة بالمدرسة لإتمام العملية التعليمية أعلى من الإيرادات وتقوم الطائفة بتغطية هذه المصروفات وذلك لأن المدرسة تابعة لبطريركية الأقباط الكاثوليك بمصر ، كما أن المشرع أعفى أبنية المؤسسات التعليمية والمستشفيات والملاجئ والمبرات التي لا تهدف إلى الربح ومن ثم تدخل المدرسة محل النداعي في نطاق تطبيق المادة (١٨) من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بإصدار قانون الضريبة العقارية ، وأن الجهة الإدارة لم تُقدم ما يفيد أن المدرسة محل النزاع تدر عائدا استثماريا فإن مسلكها بفرض ضريبة عقارية على مبنى المدرسة محل رغم تحقق إعفائها من الضريبة العقارية يكون مخالفا لصحيح حكم القانون ، وكذلك قدمت الطاعنة بصفتها مستندات أمام محكمة أول درجة مشهورة بخاتم وزارة التربية والتعليم بقطاع مصر الجديدة التي تخضع لها المدرسة تفيد عدم استحصال المدرسة على أي نسبة ربح بل تقوم بترحيل المصروفات الزائدة إلى الأعوام اللاحقة وذلك باعتماد الوزارة وموافقتها .

واختتمت الطاعنة تقرير الطعن بطلباتها المتقدمة .

ومن حيث إن قضاء هذه المحكمة قد جرى على أن الطعن أمام المحكمة الإدارية العليا يطرح المنازعة في الحكم المطعون فيه برمتها أمامها ، ويفتح الباب أمامها لتزن الحكم المطعون فيه بميزان القانون، وزناً متناظه استظهار ما إذا كانت قد قامت به حالة أو أكثر من الحالات التي تعيبه ؛ فتلغيه،أم تنزل حكم القانون في المنازعة ، أم أنه لم تقم به حالة من تلك الحالات وكان صائبا في قضائه ؛ فتبقي عليه وترفض الطعن ، ومن ثم فللمحكمة أن تنزل حكم القانون في المنازعة على الوجه الصحيح ، غير مقيدة في ذلك بأسباب الطعن ، طالما أن المرد هو مبدأ المشروعية نزولاً على سيادة القانون ، أي أنها تنزل على الحكم المطعون فيه والقرار المطعون فيه صحيح حكم القانون .

ومن حيث إنه باستقراء التشريعات المنظمة للضريبة مثار النزاع الماثل ، بدءا بالقانون الأساسي الذي فرضها وهو القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ بشأن الضريبة على العقارات المبنية (المنطبق على وقائع النزاع الماثل لاحقا بالقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بإصدار قانون الضريبة على العقارات المبنية) المعدل بالقوانين أرقام ٥٤٩ لسنة ١٩٥٥ و ١٢ لسنة ١٩٥٩ و ٢٩٤ لسنة ١٩٦٠ و ١٦٩ لسنة ١٩٦١ و٣٧ لسنة ١٩٦٦ و٤٦ لسنة ١٩٦٨ و ٧ لسنة ١٩٦٩ و ٤٦ لسنة ١٩٧١ و٩٢ لسنة ١٩٧٣ و٢٣ لسنة ١٩٩٨ يبين أن مادته الأولى تنص على أن: " تفرض ضريبة سنوية على العقارات المبنية ، أيا كانت مادة بنائها ، وأيا كان الغرض التي تستخدم فيه ، دائمة أو غير دائمة ، مقامة على الأرض أو تحتها أو على الماء ، مشغولة بعوض أو بغير عوض "

وتنص المادة (١٣) من القانون ذاته على أن:

" يتولى تقدير القيمة الإيجارية في كل مدينة أو محافظة لجان مكونة من....."

وتنص المادة (٢١) منه (المستبدلة الفقرة ج منها بالقانون ٤٩ = لسنة ١٩٥٥ ثم بالقانون ٤٦ لسنة ١٩٧١ المشار إليهما) على أن: " تعفى من أداء الضريبة:

أ - العقارات المملوكة للدولة ..... ب -

ج- الأبنية المخصصة لإقامة الشعائر الدينية كالمساجد والكنائس والأديرة والمعابد والمدارس التي تختص بتعليم الدين أو المملوكة للطوائف الدينية أو الجهات أو الجمعيات الخيرية أو الاجتماعية أو العلمية ، وذلك سواء أكانت مجانية أم بمصروفات ، وكذلك الأبنية المملوكة للجهات والجمعيات الخيرية أو الاجتماعية أو العلمية والأبنية النوادي الرياضية المسجلة وفقا للقانون ، وذلك إذا كانت الأبنية المذكورة معدة لمزاولة النشاط الخيري أو الاجتماعي أو الرياضي أو العلمي على حسب الأحوال ، ولم تكن منشأة بغرض الاستثمار ، أما ما كان من العقارات ذات الريع ملكا للأوقاف أو الطوائف الدينية أو الجهات أو الجمعيات أو النوادي المذكورة فلا يعفى من الضريبة "

ومن حيث إن مفاد ما تقدم أن المشرع بموجب أحكام القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ المشار إليه فرض ضريبة على العقارات المبنية أيا كانت مادة بنائها ، واعتبر في حكم العقارات المبنية الأراضي الفضاء المحيطة أو المستعملة سواء كانت ملحقة بالمباني أو مستقلة عنها ، مسورة أو غير مسورة ، ومن ثم يخضع العقار بمجرد تمامه وصلاحيته للغرض الذي أنشئ من أجله للضريبة العقارية ، سواء شغل أو لم يشغل ، وجعل وعاء هذه الضريبة القيمة الإيجارية السنوية لهذه العقارات ، على أن يراعى في تقديرها جميع العوامل الموضوعية التي تؤدي إلى تحديدها ، وناط بلجان التقدير

ضريبة العقارية المقررة عليها) ، وفي الموضوع بإلغاء هذا القرار الصادر من لجنة الحصر والتقدير من مأمورية عوائد مصر الجديدة بشأن مدرسة القديس يوسف (جمعية راهبات القلب المقدس) بمبلغ وقدره (٢٢٣٧٠,٦٥) جنيها كعوائد عن المدة من ٢٠٠٩ حتى ٢٠١٢/٦/٣٠ مع ما يترتب على ذلك من آثار أخصها براءة ذمتها من تلك المطالبة ، والزام المدعى عليهم المصروفات .

وذكرت شرحاً للدعوى أنه بتاريخ ٢٠١٤/٢/١١ تسلمت تنبيها بالدفع صادرا من مديرية الضرائب العقارية من لجنة الحصر والتقدير بمبلغ ٢٢٣٧٠,٦٥ جنيها عن المدرسة والمدة المشار إليهما ، واعترضت على هذه المطالبة لدى مأمورية مصر الجديدة العقارية ، إلا أنه لم يتم الاستجابة لاعتراضاتها ، وأنها تنعى على المطالبة محل التداعي مخالفتها القانون لأسباب حاصلها أن المدرسة المذكورة منشأة تعليمية تقوم بنشاط تربوي ثقافي لا تهدف للربح حيث أنها ليست مملوكة لشخص طبيعي أو اعتباري من الأشخاص الخاضعين طبقاً لنص المادة (٤٨) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وإنما مؤسسة دينية يشملها الإعفاء المقرر للمنشآت المملوكة للجهات الدينية طبقاً للبند (٤) من المادة (٥٠) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ دون تحديد أي زمني للإعفاء ، كما نصت المادة (١٨) البند (ب) من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ ولائحته التنفيذية على إعفاء المؤسسات التعليمية والمستشفيات والملاجئ والمبرات ، وخلصت لطلباتها سالفة البيان .

وبجلسة ٢٠٢٠/٥/٣٠ حكمت المحكمة بقبول الدعوى شكلاً – وقبل الفصل في الموضوع – بندب مكتب خبراء وزارة العدل بمجمع محاكم مجلس الدولة بالعباسية لمحافظة القاهرة ليندب بدوره أحد خبرائه المختصين لأداء المهمة المبينة بأسباب ومنطوق الحكم ، كما أنها أصدرت بجلسة ٢٠٢٢/٤/٢١ حكمها المطعون فيه السالف إيراد منطوقه .

وشيدت المحكمة قضاءها بعد استعراض المواد (١) ، (٩) ، (١٣) ، و (٢١) ، القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ في شأن الضريبة على العقارات المبنية ، و أن مفادها أن المشرع بموجب أحكام القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ المشار إليه فرض ضريبة على العقارات المبنية أيا كانت مادة بنائها ، واعتبر في حكم العقارات المبنية الأراضي الفضاء المستغلة أو المستعملة سواء كانت ملحقة بالمباني أو مستقلة عنها ، مسورة أو غير مسورة ، ومن ثم يخضع العقار بمجرد تمامه وصلاحيته للغرض الذي أنشئ من أجله للضريبة العقارية ، سواء شغل أو لم يشغل ، وجعل وعاء هذه الضريبة القيمة الإيجارية السنوية لهذه العقارات ، على أن يراعى في تقديرها جميع العوامل الموضوعية التي تؤدي إلى تحديدها ، وناط بلجان التقدير الموجودة في المدن والمحافظات تقدير القيمة الإيجارية للعقارات المبنية ، وأجاز للمسول والحكومة التظلم من قرارات هذه اللجان أمام مجلس المراجعة ، كما تضمنت المادة ٢١ من القانون المذكور على العقارات المنصوص عليها على سبيل الحصر المعفاة من أداء هذه الضريبة ، وجاء من بين هذه الحالات المحددة حصرا أحد أنواع المدارس ، وهي تلك التي تختص بتعليم الدين ، إذ نصت الفقرة (ج) من المادة ٢١ المذكورة صراحة على إعفاء هذا النوع من المدارس دون غيرها من المدارس التي تباشر أنواعا أخرى من التعليم ، فأعفى المشرع المدارس التي تختص بتعليم الدين أو المملوكة للطوائف الدينية أو الجهات أو الجمعيات الخيرية أو الاجتماعية أو العلمية ، وذلك سواء أكانت مجانية أم بمصروفات ، وكذلك الأبنية المملوكة الجهات والجمعيات الخيرية أو الاجتماعية أو العلمية والأبنية النوادي الرياضية المسجلة على وفق القانون ، وذلك إذا كانت الأبنية المذكورة معدة لمزاولة النشاط الخيري أو الاجتماعي أو الرياضي أو العلمي على حسب الأحوال، ولم تكن منشأة بغرض الاستثمار.

وأضافت المحكمة أن الأحكام قد استقرت في مقام تفسير التشريعات الضريبية - ولا سيما النصوص التي تقرر الخضوع للضريبة أو الإعفاء منها - على أنه ينبغي الوقوف على صراحة ما تقضي به هذه النصوص ، وعدم التوسع في تفسيرها ، أو القياس على ما ورد بها من حالات للخضوع أو الإعفاء من الضريبة ، بحيث لا يخرج أو يدخل في وعاء الضريبة ما لم ينص عليه المشرع صراحة ، فيتعين تفسيرها تفسيرا يلتزم صراحة النص وعدم تأويلها على وجه يجعلها تسري على حالات لم يتصرف إليها قصد الشارع ، أو يعفي من الخضوع لها ما لم ينص عليه المشرع صراحة ، وبناء عليه ، ومتى كان المشرع في القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ بشأن الضريبة على العقارات المبنية قد قصر نطاق الإعفاء من هذه الضريبة على المدارس التي تختص بتعليم الدين أو المملوكة للطوائف الدينية أو الجهات أو الجمعيات الخيرية أو الاجتماعية أو العلمية وذلك سواء أكانت مجانية أم بمصروفات ، على نحو ما سلف بيانه ، و من ثم فإن هذا النوع وحده من المدارس هو المعفى من الضريبة ، و لا يمتد هذا الإعفاء إلى غير ذلك من المدارس التي تختص بالتعليم العام .

واستطردت المحكمة أنه هديا بما تقدم ولما كانت الأوراق قد جاءت خلوا مما يفيد أن المدرسة المشار إليها تختص بتعليم الدين أو كونها من المدارس المملوكة للطوائف الدينية أو الجهات أو الجمعيات الخيرية أو الاجتماعية أو العلمية ، من ثم ينتفي في شأنها مناط الإعفاء المقرر من الضريبة على العقارات المبنية على النحو المقرر في المادة (٢١) من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ المشار إليه ، وهو ما يكون معه العقار الذي تشغله مدرسة القديس يوسف بمصر الجديدة في الحالة المعروضة خاضعا للضريبة على العقارات المبنية ، وتكون مطالبة الجهة الإدارية المدعية بصفتها بسداد مبلغ

ذكر فلم يعفها المشرع من الضريبة على إطلاقها وإنما اشترط للتمتع بهذا الإعفاء أن تكون معدة لمزاولة النشاط الخيري أو الاجتماعي أو الرياضي أو العلمي على حسب الأحوال دون أن تكون منشأة بغرض الاستثمار ، أما ما كان منها منشأ بغرض الاستثمار أو الربح تزايله هذه الميزة وتنتفي عنه ، فالأمور بمقاصدها والحكمة التشريعية من الإعفاء عدم إثقال كاهل تلك الجهات بأعباء مالية رغم عدم تحقيقها نفعًا ماديًا يسوغ تكليفها بهذه الضريبة ، وقد سبق لهذه المحكمة القضاء بأن المستفاد من التنظيم الذي قرره المشرع في قانون التعليم الصادر بالقانون رقم ١٣٩ لسنة ١٩٨١ أنه قد اعتبر وفق حكم المادة (٥٤) منه المدرسة الخاصة هي كل منشأة غير حكومية تقوم أصلاً أو بصفة فرعية بالتعليم أو الإعداد المهني والتي تقبل مرحلة التعليم الجامعي ، ووضع المشرع في الباب السادس من هذا القانون تنظيمًا للتعليم الخاص بمصروفات ، فبين كيفية الإنشاء والحصول على ترخيص المدارس الخاصة ، وحدد أهدافها والشروط التي يجب أن تتوفر في صاحب المدرسة الخاصة ، وكيفية تحديد الرسوم الدراسية التي تحصل من التلاميذ في كل مرحلة على حدة ، ويتضح من هذا التنظيم أن إنشاء المدارس الخاصة بمصروفات هو نشاط ولئن كان يهدف إلى المساهمة والمعاونة في العملية التعليمية بمراحلها المختلفة ، إلا إنه يعمل تجاري بطبيعته في مفهوم القانون التجاري ، حيث أنه يتميز بعنصر جوهري و هو المضاربة أي السعي للحصول على ربح من خلال ما يحصل من مصروفات دراسية من التلاميذ ، فإنشاء المدرسة وتقديم الخدمات التعليمية بمصروفات هو نشاط يستهدف تحقيق الربح من المضاربة على رأس المال المستثمر فيه (الحكم الصادر بجلسة ٢٠٢١/٤/٢٥ في الطعن رقم ١٣٩٤ لسنة ٥٠ ق ع) إضافة إلى أن الطاعنة بصفتها لم تثبت في مرحلتي التقاضي أن المدرسة التي تملكها لا تهدف للربح أخذًا بعين الاعتبار أنها تقاعست عن تقديم الميزانيات الخاصة بالمدرسة عن الفترة محل النزاع لبيان إيراداتها ومصروفاتها المدرسية رغم طلب الخبير منها ذلك على النحو الثابت بتقرير الخبرة المودع أمام محكمة أول درجة ، وأن الثابت من الصورة الضوئية لهذه الميزانيات المودعة الأوراق أن المدرسة تُحصل مصروفات من التلاميذ لقاء الخدمة التعليمية مما يثبت استهدافها الربح على نحو ما سلف بيانه ، الأمر الذي يقضي جميعه إلى عدم قيام الدعوى المطعون في حكمها على سند صحيح من الواقع أو القانون حليقة بالرفض .

وحيث إن الحكم المطعون فيه قد أخذ بهذا النظر فإنه يكون قد صدر متفقًا وصحيح حكم القانون بمنأى عن الإلغاء مستوجبًا القضاء برفض الطعن الماثل فيه .

ومن حيث إن من يخسر الطعن يلزم مصروفاته عملاً بحكم المادة ١٨٤ من قانون المرافعات.

فلهذه الأسباب

حكمت المحكمة :- بقبول الطعن شكلاً، ورفضه موضوعًا ، والزمت الطاعنة بمصروفاته .

سكرتير المحكمة رئيس المحكمـــــة

بسم الله الرحمن الرحيم

باسم الشعب

مجلس الدولة

المحكمة الإدارية العليا

الدائرة الحادية عشرة - موضوع

بالجلسة المنعقدة علنًا يوم الأحد الموافق ٢٠٢٤/٦/٢٣م.

برئاسة السيد الأستاذ المستشار/ عمر ضاحي عمر ضاحي — **نائب رئيس مجلس الدولة ورئيس المحكمة**

وعضوية السيد الأستاذ المستشار/ مجدي محمود بدوي المجرودي — نائب رئيس مجلس الدولة

وعضوية السيد الأستاذ المستشار / مبروك محمـــــد علي حجاج — نائب رئيس مجلس الدولة

وعضوية السيد الأستاذ المستشار / محمود عربي محـــمد هاشم — نائب رئيس مجلس الدولة

وعضوية السيد الأستاذ المستشار / مصطفى سيد علي حسن الأبي — نائب رئيس مجلس الدولة

وحضور السيد الأستاذ المستشار / حاتم علي بسيوني — مفـــوض الدولـــة

وسكرتارية السيد / كريم نبيل جمعة — سكرتير المحكمة

أصدرت الحكم الآتي

في الطعن رقم ٨٥٣٠٩ لسنة ٦٧ قضائية عليا

المقام من/

مارى بولين وبالميلاد / ميرندا ولسن حبيب بصفتها مديرة مدرسة القديس يوسف لراهبات قلب يسوع المصريات بالإسماعيلية.

ضد:

١- وزير المالية بصفته الرئيس الأعلى لمصلحة الضرائب المصرية.

٢- مدير مديرية الضرائب العقارية بالإسماعيلية — بصفته

٣ - محافظ الإسماعيلية — بصفته

في الحكم الصادر من محكمة القضاء الإداري بالإسماعيلية

في الدعوى رقم ٣٤٨٢ لسنة ٢٢ ق بجلسة ٢٠٢١/٧/١٤

الإجراءات

في يوم الأربعاء الموافق ١/٩/٢٠٢١ أودع محامي مقبول للمرافعة أمام المحكمة الإدارية العليا وكيلاً عن الطاعنة بصفتها قلم كتابها تقرير الطعن الماثل في الحكم الصادر من محكمة القضاء الإداري بالإسماعيلية القاضي ، بقبول الدعوى شكلاً، ورفضها موضوعاً ، و ألزمت المدعية بصفتها المصروفات.

وطلبت الطاعنة بصفتها - للأسباب الواردة بتقرير الطعن - الحكم بقبول الطعن شكلاً ، وفي الموضوع بإلغاء الحكم المطعون فيه ، والقضاء مجدداً : بإلغاء المطالبة الصادرة من مأمورية الضرائب بمبلغ ١١٢١٧ جنيه ، عن الفترة من ٢٠١٣/٦/٢٠ الى ٢٠١٣/١/١١ تجاه المدرسة محل الطعن ، مع إلزام المطعون ضدهم المصروفات ومقابل أتعاب المحاماة على درجتي التقاضي.

تابع الحكم الصادر في الطعن رقم ٨٥٣٠٩ لسنة ٦٧ قضائية عليا

وأودعت هيئة مفوضي الدولة تقريرا مسببا بالرأي القانوني في الطعن.

وجرى نظر الطعن أمام هذه المحكمة ، على النحو المبين بمحاضر جلساتها - بعد إحالته إليها من دائرة فحص الطعون ، حيث قدم الحاضر عن الشركة الطاعنة مذكرة دفاع ، وبجلسة ٢٠٢٤/٤/٢١ قررت المحكمة إصدار الحكم في الطعن بجلسة اليوم ، وفيها صدر الحكم وأودعت مسودته المشتملة على أسبابه عند النطق به.

المحكمة

بعد الاطلاع على الأوراق ، وسماع الإيضاحات ، وبعد المداولة قانونا.

ومن حيث إن الطعن استوفى أوضاعه الشكلية

وحيث إن عناصر الطعن الماثل تتحلص - حسبما يبين من الأوراق - في أن المدعية بصفتها أقامت دعواها الماثلة بتاريخ ٢٠١٤/٢/٢٤ بموجب صحيفة أودعتها قلم كتاب محكمة القضاء الإداري بالإسماعيلية / الدائرة الثانية ضرائب ، وطلبت في ختامها الحكم بإلغاء المطالبة الصادرة من مأمورية الضرائب العقارية ثالث بمبلغ ١١٢١٧ جنيها عن الفترة من ٢٠١٣/٦/٣٠ حتى ٢٠١٤/١١/١١ تجاه مدرسة القديس يوسف لراهبات قلب يسوع المصريات بالإسماعيلية والتابعة للأقباط الكاثوليك لصدورها مخالفا لصحيح الواقع والقانون، وذكرت المدعية بصفتها شرحا لدعواها أنه بتاريخ ٢٠١٣/١١/١١ صدر قرار من مصلحة الضرائب العقارية بإعادة ربط المدارس الخاصة بالضريبة العقارية اعتبارا من السنة التالية لزوال سبب الإعفاء اعتبارا من ١/١/٢٠٠٩ وذلك طبقاً للقانون ، ولما كانت المدرسة محل التداعي هي مدرسة للرهبان والراهبات ومملوكة لبطريكية الأقباط الكاثوليك ولا تحقق أرباح تجارية وبذلك فإنها تكون معفاة من الضريبة العقارية ، الأمر الذي حدا بها لإقامة دعواها الماثلة بطلباتها سالفة البيان.

وبجلسة ٢٠١٩/١/٢١ حكمت المحكمة تمهيدياً وقبل الفصل في شكل الدعوى أو موضوعها بندب مكتب خبراء وزارة العدل بالإسماعيلية لندب بتوره أحد الخبراء المختصين ليباشر المأمورية المحددة بأسباب الحكم . ونفاذا لذلك فقد أحيلت الدعوى إلى مكتب خبراء وزارة العدل بالإسماعيلية ، حيث باشر المأمورية المبينة أنفاً وأعد تقريراً فنيا بشأنها خلص فيه إلى النتيجة المبينة تفصيلاً بختامه ، وبجلسة ٢٠٢١/٧/١٤ قضت المحكمة بحكمها المطعون فيه ، وشيدت قضاءها المشار إليه بعد استعراضها للمواد٤ و٨ و١١ من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بشأن الضريبة على العقارات المبنية ، وتبين للمحكمة أن الثابت بالأوراق إن المدعية بصفتها تطلب براءة ذمتها من مبلغ الضريبة العقارية والمقدر ب ١١٢١٧ جنيها عن الفترة من ٢٠١٣/٦/٣٠ حتى ٢٠١٤/١١/١١ قيمة الضريبة العقارية عن المباني والملحقات الخاصة بمدرسة القديس يوسف لراهبات قلب يسوع المصريات بالإسماعيلية ، ولما كانت طلبات المدعية بصفتها قد اقتصرت على أن مقر المباني والملحقات غير خاضعة للضريبة العقارية لكونها مؤسسة تعليمية مملوكة لجهة دينية وبالتالي فإنها لا تخضع لضريبة العقارات المبنية المقررة بالقانون رقم ١٩٦ لسنه ٢٠٠٨ وفقا لنص المادة رقم (١١) من القانون المذكور ، ولما كان الثابت من أصل استكشاف العقار رقم ١٣٠ أبو الهول والمكون من مبنيين من المسلح باسم / مدرسة الهيئة الرهبانية للأقباط الكاثوليك الخاصة، وبالتالي تظل هذه العقارات بهذا الوصف خاضعة لأحكام قانون الضريبة على العقارات المبنية سالف الذكر ولا تندرج ضمن

حكم المادة (١١) من القانون المذكور الأمر الذي يتعين معه القضاء برفض الدعوى ، وخلصت المحكمة إلى الحكم بقضاءها المشار إليه

وإذ لم يلق هذا الحكم قبولاً لدي الطاعنة بصفتها فقد أقامت طعنها الماثل داعية على الحكم المطعون فيه الخطأ في تطبيق القانون وتأويله على سند من أن المدرسة خاضعة وتابعة للإشراف الكامل لوزارة التربية والتعليم وهي من الهيئات المعفاة قانوناً ، كما أن هذه المدرسة هي مؤسسة لا تهدف إلى الربح وهي مدرسة ذات طابع ديني تخضع للأقباط الكاثوليك ، وأنها معفاة من أداء ضريبة الأرباح التجارية وفقا للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الأرباح التجارية، وفقا لكتب وتعليمات مصلحة الضرائب على الدخل ، كما أن القرار المطعون فيه لم يوضح الأسس والمعايير التي أقام عليه تقديره فقدرت القيمة الإيجارية على العقار محل القرار المطعون عليه بطريقة جزافية مغالى فيها ، كما نعت الطاعنة بصفتها على الحكم المطعون فيه القصور في التسبيب والإخلال بحق الدفاع، واختتمت الطاعنة بصفتها تقرير الطعن بالطلبات سالفة البيان.

ومن حيث إن قضاء هذه المحكمة قد جرى على إن الطعن أمام المحكمة الإدارية العليا يطرح المنازعة في الحكم المطعون فيه برمتها أمامها ، ويفتح الباب أمامها لتزن الحكم المطعون فيه بميزان القانون ، وزنا مناطه استظهار ما إذا كانت قد قامت به حالة أو أكثر من الحالات التي تعيبه ؛ فتلغيه ثم تنزل حكم القانون في المنازعة ، أم انه لم تقم به حالة من تلك الحالات وكان صائبا في قضائه ؛ فتبقي عليه وترفض الطعن، ومن ثم فللمحكمة أن تنزل حكم القانون في المنازعة على الوجه الصحيح ، غير مقيدة في ذلك بأسباب الطعن ، طالما أن المرد هو مبدأ المشروعية نزولاً على سيادة القانون ، أي أنها تنزل على الحكم المطعون فيه والقرار المطعون فيه صحيح حكم القانـــون .

وحيث إن المادة (٨) من قانون الضريبة علي العقارات المبنية الصادر بالقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ تنص علي أن:

" تفرض ضريبة سنوية علي العقارات المبنية أيا كانت مادة بنائها وأيا كان الغرض الذي تستخدم فيه دائمة أو غير دائمة مقامة علي الأرض أو تحتها أو علي الماء مشغولة بعوض أو بغير عوض سواء أكانت تامة ومشغولة أو تامة وغير مشغولة أو مشغولة على غير إتمام ، وتحدد اللائحة التنفيذية إجراءات حصر العقارات المبنية .

وتسري الضريبة على جميع العقارات المبنية وما في حكمها في جميع أنحاء البلاد".

وتنص المادة (٩) من القانون ذاته علي أن :

" يعتبر في حكم العقارات المبنية ما يأتي :

(أ) العقارات المخصصة لإدارة واستغلال المرافق العامة التي تدار بطريق الالتزام أو الترخيص بالاستغلال أو بنظام حق الانتفاع سواء كانت مقامة على أرض مملوكة للدولة أو للملتزمين أو المستغلين أو المنتفعين، وسواء نص أو لم ينص في العقود المبرمة معهم على آيلولتها للدولة في نهاية العقد أو الترخيص.

(ب) الأراضي الفضاء المستغلة سواء كانت ملحقة بالمباني أو مستقلة عنها، مسورة أو غير مسورة، وذلك طبقًا لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون.
(جـ) التركيبات التي تقام على أسطح أو واجهات العقارات إذا كانت موجرة أو كان التركيب مقابل دفع أو أجر".

وتنص المادة (١١) من القانون ذاته المعدل بالقانون رقم ١١٧ لسنة ٢٠١٤ 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 نزعت ملكيتها.
(د) الأحواش ومباني الجبانات ".

وتنص المادة (١٢) من القانون ذاته المعدل بالقانون رقم ١٠٣ لسنة ٢٠١٢ على أن :
" يكون سعر الضريبة (١٠%) من القيمة الإيجارية السنوية للعقارات الخاضعة للضريبة ، وذلك بعد استبعاد (٣٠%) من هذه القيمة بالنسبة للأماكن المستعملة في أغراض السكن ، و(٣٢%) بالنسبة للأماكن المستعملة في غير أغراض السكن، وذلك مقابل جميع المصروفات التي يتكبدها المكلف بأداء الضريبة بما في ذلك مصاريف الصيانة .
ويستهدي في تحديد الضريبة بالمؤشرات الواردة بالجدولين رقمي (١) بعد تعديله، (٢) المرفقين بهذا القرار بقانون ".

وتنص المادة (١٣) من ذات القانون على أن:
"ينشأ في كل محافظة لجان تسمى لجان الحصر والتقدير تختص بحصر وتقدير القيمة الإيجارية للعقارات المبنية على أساس تقسيمها نوعياً في ضوء مستوى البناء والموقع الجغرافي والمرافق المتصلة بها على النحو الذي تنظمه اللائحة التنفيذية .
وتشكل اللجان المشار إليها بقرار من الوزير أو من يفوضه ..... "

وتنص المادة (١٥) من ذات القانون على أن:
"تعلن تقديرات القيمة الإيجارية التي تقررها اللجان المشار إليها في المادة (١٣) من هذا القانون بعد اعتمادها من الوزير أو من يفوضه في الأماكن التي تحددها اللائحة التنفيذية كما ينشر بالجريدة الرسمية عن إتمام هذه التقديرات.
ويجب إخطار المكلف بتقدير القيمة الإيجارية على النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية وبالطريقة التي تحددها إذا كان من شأن التقدير استحقاق الضريبة عليه".

الجغرافي والمرافق المتصلة بها ، وأجاز للمكلف بأداء الضريبة والمديريات الضرائب العقارية بالمحافظات الطعن على تقدير القيمة الإيجارية للعقار أو جزء منه أمام لجان الطعن الضريبي ، وحدد القانون بالمادة (١٨) منه حالات الإعفاء من الضريبة على سبيل الحصر ومن بينها أبنية المؤسسات التعليمية التي لا تهدف إلى الربح .

ومن حيث إن أحكام هذه المحكمة قد استقرت في مقام تفسير التشريعات الضريبية - ولا سيما النصوص التي تقرر الخضوع للضريبة أو الإعفاء منها - على أنه ينبغي الوقوف على صراحة ما تقضي به هذه النصوص ، وعدم التوسع في تفسيرها ، أو القياس على ما ورد بها من حالات للخضوع أو الإعفاء من الضريبة ، بحيث لا يخرج أو يدخل في وعاء الضريبة ما لم ينص عليه المشرع صراحة ، فيتعين تفسيرها تفسيرا يلتزم صراحة النص وعدم تأويلها على وجه يجعلها تسري على حالات لم ينصرف إليها قصد الشارع ، أو يعفي من الخضوع لها ما لم ينص عليه المشرع صراحة ، وبناء عليه ، ومتى كان المشرع في القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بشأن الضريبة على العقارات المبنية قد قصر نطاق الإعفاء من هذه الضريبة على حالات حددها على سبيل الحصر ، ورد من بينها المؤسسات التعليمية التي لا تهدف إلى الربح ، على نحو ما سلف بيانه ، ومن ثم فإن الإعفاء من الضريبة يظل قاصرا على تلك المؤسسات التي لا تهدف إلى الربح دون أن يمتد إلى غيرها من المؤسسات التي تهدف إلى الربح .

وحيث إنه من نافلة القول الإشارة إلى أن المشرع في قانون التعليم الصادر بالقانون رقم ١٣٩ لسنة ١٩٨١ قد اعتبر وفقا لحكم المادة (٥٤) منه أن المدرسة الخاصة هي كل منشأة غير حكومية تقوم أصلا أو بصفة فرعية بالتعليم أو الإعداد المهني والفني قبل مرحلة التعليم الجامعي ، ووضع المشرع في الباب السادس من هذا القانون تنظيما للتعليم الخاص بمصروفات ، فبين كيفية الإنشاء والحصول على ترخيص المدارس الخاصة ، وحدد أهدافها والشروط التي يجب أن تتوفر في صاحب المدرسة الخاصة ، وكيفية تحديد الرسوم الدراسية التي تحصل من التلاميذ في كل مرحلة على حدة ، ويتضح من هذا التنظيم أن إنشاء المدارس الخاصة بمصروفات هو نشاط وإن كان يهدف إلى المساهمة والمعاونة في العملية التعليمية بمراحلها المختلفة ، إلا إنه عمل تجاري بطبيعته في مفهوم القانون التجاري ، حيث إنه يتميز بعنصر جوهري وهو المضاربة أي السعي للحصول على ربح من خلال ما يحصل من مصروفات دراسية من التلاميذ ، فإنشاء المدرسة وتقديم الخدمات التعليمية بمصروفات هو نشاط يستهدف تحقيق الربح من المضاربة على رأس المال المستثمر فيه .

وحيث إنه ترتيبا على ما تقدم ، ولما كان الثابت من الأوراق أن مأمورية الضرائب العقارية بالإسماعيلية طالبت الطاعنة بصفتها بتاريخ ٢٠١٤/١١/١١ باعتبارها مديرة لمدرسة الفتيين يوسف إبراهيم قلب يسوع المصريات بالإسماعيلية بالضرائب العقارية للمدرسة المذكورة وبإعادة ربط المدارس الخاصة بالضريبة العقارية اعتبارا من السنة التالية لزوال سبب الإعفاء اعتبارا من ٢٠٠٩/١/١ وذلك طبقا للقانون، ولما كانت المدعية بصفتها لم تقدم دليلا على أن المدرسة المذكورة – والمفروض عليها الضريبة العقارية محل الطعن – لا تهدف إلى تحقيق الربح ، ومن ثم يختلف في شأنها مناط الإعفاء من الضريبة على

وتنص المادة (١٦) من ذات القانون على أن:
" للمكلف بأداء الضريبة الحق في الطعن على تقدير القيمة الإيجارية للعقار أو جزء منه خلال الستين يوماً التالية لتاريخ الإخطار طبقاً للمادة (١٥) من هذا القانون وذلك بطلب يسلم لمديرية الضرائب العقارية الواقع في دائرتها العقار أو إحدى المأموريات التابعة لها مقابل إيصال أو بكتاب موصى عليه بعلم الوصول يرسل إلى المديرية على أن يؤدى الطاعن مبلغاً مقداره خمسون جنيها كتأمين لنظر طعنه يرد إليه عند قبول الطعن موضوعاً.
ولمديريات الضرائب العقارية بالمحافظات الطعن على هذه التقديرات في الميعاد المنصوص عليه في الفقرة السابقة إذا رأت أن تقدير القيمة الإيجارية للعقار أو جزء منه اقل من القيمة الحقيقية وذلك بمذكرة يقدمها مدير مديرية الضرائب العقارية إلى الوزير أو من يفوضه ".

وتنص المادة (١٧) من ذات القانون على أن:
" تفصل في الطعن لجنة أو أكثر تسمى (لجنة الطعن) تنشأ في كل محافظة وتشكل بقرار من الوزير، .....
ولا يجوز الجمع بين عضوية لجان الحصر والتقدير ولجان الطعن .
ولا يكون انعقاد اللجنة صحيحاً إلا بكامل تشكيلها وتصدر قراراتها بأغلبية الأصوات ويجب أن تصدر اللجنة قرارها خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديم الطعن مستوف، ويكون قرارها نهائياً .
وتبين اللائحة التنفيذية إجراءات عمل لجان الطعن ".

وتنص المادة (١٨) من القانون ذاته المعدل بالقانون رقم ١١٧ لسنة ٢٠١٤ على أن :
" مع عدم الإخلال بالإعفاءات المنصوص عليها في المادة (٤) من هذا القانون، تعفى من الضريبة:
(أ) الأبنية المملوكة للجمعيات المسجلة وفقاً لقانون 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) ..... (د) ..... (هـ)..... (و)..... (ز) ..... (ط) ..... (ى) ..... .
وتحدد اللائحة التنفيذية إجراءات تطبيق أحكام هذه المادة ".

وحيث إن مفاد ما تقدم أن المشرع بموجب أحكام القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ المشار إليه فرض ضريبة على العقارات المبنية أيا كانت مادة بنائها ، وأيا كان الغرض الذي تستخدم فيه ، دائمة أو غير دائمة ، مقامة على الأرض أو تحتها أو على الماء ، مشغولة بعوض أو بغير عوض ، سواء أكانت تامة ومشغولة أو تامة وغير مشغولة أو مشغولة على غير التمام ، واعتبر في حكم العقارات المبنية ؛ الأراضي الفضاء المستغلة سواء كانت ملحقة بالمباني أو مستقلة عنها ، مسورة أو غير مسورة ، والتركيبات التي تقام على أسطح أو واجهات العقارات إذا كانت مؤجرة أو كان التركيب مقابل نفع أو أجر، وجعل وعاء هذه الضريبة القيمة الإيجارية السنوية لهذه العقارات ، على أن يراعى في تقديرها جميع العوامل الموضوعية التي تؤدي إلى تحديدها ، وناط بلجان الحصر والتقدير بكل محافظة حصر وتقدير القيمة الإيجارية للعقارات المبنية على أساس تقسيمها نوعياً في ضوء مستوى البناء والموقع

العقارات المبنية المقرر في المادة (١٨/ب) من قانون الضريبة العقارية الصادر بالقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ ، وبناء عليه يضحي القرار المطعون فيه فيما تضمنه من إخضاعها للضريبة متفقا وصحيح حكم القانون .

وحيث إن الحكم المطعون فيه قد انتهى إلى النتيجة ذاتها ؛ فإنه يكون قد صدر متفقا وصحيح حكم القانون ، ويغدو الطعن الماثل غير قائم على سند يبرره ، مما تقضي معه المحكمة برفضه .

وحيث إن من يخسر الطعن يلزم مصروفاته عملا بالمادة ١٨٤ من قانون المرافعات المدنية والتجارية.

فلهذه الأسباب

حكمت المحكمة بقبول الطعن شكلاً، ورفضه موضوعاً، والزمت الطاعنة بمصروفاته.

سكرتير المحكمة رئيس المحكمة