

باسم الشعب

المحكمة الدستورية العليا

بالجلسة العلنية المنعقدة يوم الأحد السابع من أبريل سنة ٢٠١٣ م ،
الموافق السادس والعشرين من جمادى الأولى سنة ١٤٣٤ هـ .

برئاسة السيد المستشار/ ماهر البحيري رئيس المحكمة
وعضوية السادة المستشارين : عدلى محمود منصور وأنور رشاد العاصي
وعبد الوهاب عبد الرازق والدكتور/ حنفى على جبالى وماهر سامى يوسف
وسعيد مرعى عمرو نواب رئيس المحكمة
وحضور السيد المستشار الدكتور/ حمدان حسن فهمى رئيس هيئة المفوضين
وحضور السيد/ محمد ناجى عبد السميع أمين السر

أصدرت الحكم الآتى :

فى القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم ١٦٧ لسنة ٢٠
قضائية " دستورية " .

المقامة من :

شركة التجارة والاستثمار " جيفكو " .

ضد :

١ - السيد رئيس الجمهورية .

٢ - السيد رئيس مجلس الوزراء .

٣ - السيد وزير المالية .

الإجراءات

بتاريخ السابع والعشرين من أغسطس سنة ١٩٩٨ ، أودعت الشركة المدعية صحيفة الدعوى الماثلة قلم كتاب المحكمة الدستورية العليا ، طالبة الحكم بعدم دستورية المادة (١) من القانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧ فيما نصت عليه من فرض الضريبة العامة على المبيعات على سلعة الدقيق الفاخر المستورد والمبينة بالجدول رقم (٢) من الجدول رقم (أ) المرافق للقانون وذلك بأثر رجعي اعتباراً من ١٩٩١/٥/٤

وقدمت هيئة قضايا الدولة مذكرتين طلبت فيهما الحكم أصلياً بعدم قبول الدعوى ، واحتياطياً برفضها .

وبعد تحضير الدعوى ، أودعت هيئة المفوضين تقريراً برأيها .

ونظرت الدعوى على النحو المبين بمحضر الجلسة ، وبجلسة ٢٠١٣/٣/٣ قررت المحكمة حجز الدعوى للحكم بجلسة ٢٠١٣/٤/٧ ، وصرحت بالاطلاع وتقديم مذكرات خلال عشرة أيام ، وخلال هذا الأجل قدمت هيئة قضايا الدولة مذكرة صممت فيها على طلباتها السابق إبدائها في مذكرتي دفاعها المقدمتين في ١٩٩٨/٩/١٣ و١٩٩٩/١١/٧ أثناء تحضير الدعوى .

الحكمة

بعد الاطلاع على الأوراق، والمداولة ،

حيث إن الوقائع - حسبما يتبين من صحيفة الدعوى وسائر الأوراق - تتحصل في أن الشركة المدعية كانت قد أقامت الدعوى رقم ١١١١١ لسنة ١٩٩٦ مدنى كلى ، أمام محكمة جنوب القاهرة الابتدائية ، ضد المدعى عليه الأخير وآخر ، طالبة الحكم بعدم خضوع الدقيق الفاخر المستورد لضريبة المبيعات ، ورد مبلغ ١٥٣,٨٢٧,٧ جنيهاً الذى تم تحصيله منها دون وجه حق تحت مسمى الضريبة المذكورة عن كميات الدقيق

التي قامت الشركة المدعية باستيرادها من الخارج خلال الفترة من ١٩٩٢/١٢/٢٥ حتى ١٩٩٣/٦/٢٠ . وأثناء نظر الدعوى دفعت الشركة المدعية بجلسة ١٩٩٨/٥/٩ ، بعدم دستورية القانون رقم (٢) لسنة ١٩٩٧ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات فيما تضمنه من فرض ضريبة مبيعات على الدقيق الفاخر المستورد بأثر رجعي اعتباراً من ١٩٩١/٥/٤ ، كما تقدمت بمذكرة دفعت فيها بعدم دستورية ما تضمنه البند رقم (٣) من الجدول رقم (أ) من قرار رئيس الجمهورية رقم ١٨٠ لسنة ١٩٩١ من إخضاع الدقيق الفاخر المستورد لهذه الضريبة ، فقررت تلك المحكمة حجز الدعوى للحكم بجلسة ١٩٩٨/٥/٣٠ ، وفيها قررت المحكمة وقف نظر الدعوى تعليقاً لحين رفع الدعوى الدستورية خلال ثلاثة أشهر ، فأقامت الشركة المدعية دعواها الماثلة .

وحيث إن المادة (٣) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ تنص على أن (يكون سعر الضريبة على السلع (١٠٪) ، وذلك عدا السلع المبينة في الجدول رقم (١) المرافق فيكون سعر الضريبة على النحو المحدد قرين كل منها .

ويحدد الجدول رقم (٢) المرافق سعر الضريبة على الخدمات .
ويجوز بقرار من رئيس الجمهورية إعفاء بعض السلع من الضريبة وتعديل سعر الضريبة على بعض السلع .

كما يجوز لرئيس الجمهورية تعديل الجدولين رقمي (١) ، (٢) المرفقين .
وفي جميع الأحوال يُعرض قرار رئيس الجمهورية على مجلس الشعب خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ صدوره إذا كان المجلس قائماً وإلا ففي أول دورة لانعقاده ، فإذا لم يقره المجلس زال ما كان له من أثر وبقي نافذاً بالنسبة إلى المدة الماضية) .

وإعمالاً لنصى الفقرتين الثالثة والرابعة من المادة (٣) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المشار إليه صدر قرار رئيس الجمهورية رقم ١٨٠ لسنة ١٩٩١ ، ونص في المادة (١) منه على أن (تعفى من الضريبة العامة على المبيعات المقررة بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ المشار إليه السلع المنصوص عليها بالجدول رقم (أ) المرافق) . كما تنص المادة (٢) منه على أن (يعدل سعر الضريبة العامة على المبيعات على السلع المنصوص عليها بالجدول رقم (ب) المرافق وفقاً للفئات المحددة به) . وتقضى المادة (٣) منه بأن (تضاف إلى الجدول رقم (١) المرافق لقانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ السلع المبينة بالجدول (ج) المرافق بالفئات المحددة قرين كل منها) . ونصت المادة الرابعة منه على أن (ينشر هذا القرار في الجريدة الرسمية ويعمل به من اليوم التالي لتاريخ نشره) . ونشر هذا القرار في ١٩٩١/٥/٣

وقد ورد بالجدول رقم (ب) المرافق لقرار رئيس الجمهورية رقم ١٨٠ لسنة ١٩٩١ المشار إليه تحت بند (أولاً) - سلع تخضع لفئة الضريبة العامة على المبيعات بواقع (٥٪) وهي :

(١)

(٢) دقيق فاخر أو مخمر مستورد .

(٣)

ثم صدر القانون رقم (٢) لسنة ١٩٩٧ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ ، ونص في المادة (١) منه على أن :
(اعتباراً من ١٩٩١/٥/٤ :

أولاً - تكون فئات الضريبة على المبيعات على السلع المبينة بالجدول رقم (أ) المرافق وفقاً للفئات المحددة قرين كل منها .

ثانياً - تضاف إلى الجدول رقم (١) المرافق للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بإصدار قانون الضريبة العامة على المبيعات على السلع المبينة بالجدول رقم (ب) المرافق بالفئات المحددة قرين كل منها .

ثالثاً -

وقد ورد بالمجدول رقم (أ) المرافق ما يلي :

" أولاً - سلع تخضع لفئة الضريبة العامة على المبيعات بواقع (٥٪) وهي :

١ -

٢ - دقيق فاخر أو مخمر مستورد .

٣ -"

كما تنص المادة (١١) من القانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧ المشار إليه على أن (تلغى قرارات رئيس الجمهورية أرقام ١٨٠ لسنة ١٩٩١ و و ، وذلك اعتباراً من تاريخ العمل بكل منها) . كما نصت المادة (١٢) من القانون ذاته على أن (تلغى الفقرتان الثالثة والرابعة من المادة (٣) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ المشار إليه) .

وحيث إن المصلحة الشخصية المباشرة في الدعوى الدستورية ، وهي شرط لقبولها ، مناطها - وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة - أن يكون ثمة ارتباط بينها وبين المصلحة القائمة في الدعوى الموضوعية ، وذلك بأن يؤثر الحكم في المسألة الدستورية على الطلبات المرتبطة بها والمطروحة على محكمة الموضوع . لما كان ذلك وكان النزاع الموضوعي يدور حول طلب الشركة المدعية الحكم لها بعدم خضوع الدقيق الفاخر المستورد لضريبة المبيعات ، ورد مبلغ ١٥٣, ٨٢٧, ٧ جنيهاً ، والذي تم تحصيله منها دون وجه حق تحت مسمى الضريبة المذكورة عن كميات الدقيق التي قامت الشركة المدعية باستيرادها من الخارج في الفترة من ١٩٩٢/١٢/٢٥ حتى ١٩٩٣/٦/٢٠ ، وكان ما تضمنه نص البند أولاً من المادة (١) من القانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ من العمل بأحكامه اعتباراً من ١٩٩١/٥/٤ ، يُمثّل السند التشريعي لخضوع الدقيق الفاخر المستورد من الخارج لهذه الضريبة بفئة (٥٪) ، ومن ثم فإن المصلحة الشخصية المباشرة للشركة المدعية تكون متحققة في الطعن على هذا النص وحده محدداً نطاقاً على النحو المتقدم ، إذ أن القضاء بعدم دستورية

هذا النص من شأنه تحقيق طلبات الشركة المدعية في الدعوى الموضوعية والحكم بأحققتها في استرداد قيمة ضريبة المبيعات التي تم تحصيلها منها بغير وجه حق ، الأمر الذي يضحى معه الدفع المبدى من هيئة قضايا الدولة في هذا الشأن في غير محله متعيناً الالتفات عنه .

وحيث إن الشركة المدعية تنعى على النص المطعون فيه - محددًا نطاقًا على النحو المتقدم - أنه فرض ضريبة على الدقيق الفاخر المستورد بأثر رجعي اعتباراً من ١٩٩١/٥/٤ تصحيحاً لخطأ دستوري بفرض هذه الضريبة بقرار من رئيس الجمهورية برقم ١٨٠ لسنة ١٩٩١ الذي صدر في التاريخ الأخير ، وهو ما يعد مخالفة لنص المادتين (٣٨ و ٦٥) من دستور عام ١٩٧١ ، كما يشكل هذا الأمر عدواناً على الملكية الخاصة بالمخالفة لنص المادتين (٣٢ و ٣٤) من الدستور ذاته ، فضلاً عن أن النص المطعون فيه يُعد من القوانين الضريبية لصيقة الصلة بالقوانين الجنائية ، ومن ثم يأخذ حكمها ، مما يجعله مخالفاً لحكم المادة (١٨٧) من الدستور ذاته .

وحيث إن الدعوى الموضوعية تدور حول طلب الشركة المدعية الحكم بإلزام المدعى عليه الأخير برد مبلغ ١٥٣, ٨٢٧, ٧ جنيهاً والذي يُمثل قيمة ضريبة المبيعات التي سبق تحصيلها على كميات الدقيق الفاخر التي قامت باستيرادها من الخارج خلال الفترة من ١٩٩٢/١٢/٢٥ حتى ١٩٩٣/٦/٢٠ ، ومن ثم فإنها تُعد دعوى مدنية لا مجال فيها لإعمال أية نصوص عقابية ، فضلاً عن أن القانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧ المشار إليه قد تمت الموافقة على نصوصه بالأغلبية الخاصة - أغلبية أعضاء مجلس الشعب - وذلك على ما يتبين من الاطلاع على مضبطة مجلس الشعب بجلسته المعقودة في ١٨/١/١٩٩٧ ، ومن ثم فلا مخالفة فيه لنص المادة (١٧٨) من دستور عام ١٩٧١ باعتباره الدستور الذي يحكم الأوضاع الشكلية لإقرار هذا القانون بأثر رجعي ، وفقاً لما جرى عليه قضاء هذه المحكمة ، الأمر الذي يُعد معه نعي الشركة المدعية في هذا الشأن في غير محله متعيناً الالتفات عنه .

وحيث إن من المقرر في قضاء هذه المحكمة أن استيفاء النص التشريعي المطعون عليه للأوضاع الشكلية التي تطلبها الدستور لإقرار القوانين بأثر رجعي لا يعصمه من الخضوع للرقابة التي تباشرها هذه المحكمة على دستورية القوانين واللوائح ، وذلك كلما كان هذا النص - في محتواه الموضوعي - منطوياً على إهدار حق من الحقوق التي كفلها الدستور ، أو يفرض قيوداً عليه تؤدي إلى الانتقاص منه ، مما مؤداه أنه لا يكفي لتقرير دستورية نص تشريعي معين أن يكون من الناحية الإجرائية موافقاً للأوضاع الشكلية التي يتطلبها الدستور ، بل يتعين فوق هذا أن يكون محتواه ملتئماً مع قواعد الدستور الموضوعية التي تعكس مضامينها القيم والمثل التي بلورتها الإرادة الشعبية ، وكذلك الأسس التي تنتظم الجماعة وتضبط حركتها .

وحيث إن الرقابة الدستورية على القوانين ، من حيث مطابقتها للقواعد الموضوعية التي تضمنها الدستور ، إنما تخضع لأحكام الدستور القائم دون غيره ، إذ إن هذه الرقابة تستهدف أصلاً - على ما جرى عليه قضاء هذه المحكمة - صون الدستور القائم وحمايته من الخروج على أحكامه ، باعتبار أن نصوص هذا الدستور تمثل دائماً القواعد والأصول التي يقوم عليها نظام الحكم ، كما أن لها مقام الصدارة بين قواعد النظام العام التي يتعين التزامها ومراعاتها وإهدار ما يخالفها من التشريعات باعتبارها أسمى القواعد الآمرة .

وحيث إنه بالبناء على ما تقدم ، فإن هذه المحكمة تباشر رقابتها على النص المطعون عليه من خلال الدستور الذي تم الاستفتاء عليه وإصداره في شهر ديسمبر سنة ٢٠١٢ .

وحيث إن الشركة المدعية تنعى على النص المطعون فيه مخالفتها المادة (٣٨) من دستور عام ١٩٧١ التي تنص على أن (يقوم النظام الضريبي على العدالة الاجتماعية) ، والتي تقابل المادة (٢٦) من الدستور الصادر في ديسمبر عام ٢٠١٢ والتي تقضى في فقرتها الأولى بأن (العدالة الاجتماعية أساس الضرائب وغيرها من التكاليف المالية العامة) كما تنص في فقرتها الثانية على (ولا يكون إنشاء الضرائب العامة ولا تعديلها ولا إلغاؤها إلا بقانون ، ولا يعفى أحد من أدائها في غير الأحوال المبينة في القانون . ولا يجوز تكليف أحد بأداء غير ذلك من الضرائب والرسوم إلا في حدود القانون) .

وحيث إن الدستور أعلى من شأن الضريبة العامة ، وقدرة أهميتها بالنظر إلى خطورة الآثار التي ترتبها ، ومايز - ترتيباً على ذلك - بنص المادة (٢٦) منه بين الضريبة العامة وغيرها من الفرائض المالية ، فنص على أن أولاهما لا يجوز فرضها أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون ، وأن ثانيتهما يجوز إنشاؤها في الحدود التي بينها القانون ، مما مؤداه أن السلطة التشريعية هي التي تقبض بسدها على زمام الضريبة العامة ، إذ تتولى بنفسها تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها ، متضمناً تحديد نطاقها ، وعلى الأخص من خلال تحديد وعائها وأسس تقديره ، وبيان مبلغها ، والملتزمين أصلاً بأدائها ، والمسئولين عنها ، وقواعد ربطها وتحصيلها وتوريدها ، وكيفية أدائها ، وغير ذلك مما يتصل ببيان هذه الضريبة ، عدا الإعفاء منها ، إذ يجوز أن يتقرر في الأحوال التي يبينها القانون .

والأصل أن يتوخى المشرع ، بالضريبة التي يفرضها ، أمرين يكون أحدهما أصلاً مقصوداً منها ابتداءً ، ويتمثل في الحصول على غلتها ، لتعود إلى الدولة وحدها لتعينها على مواجهة نفقاتها ، ويكون ثانيهما مطلوباً منها بصفة عرضية أو جانبية أو غير مباشرة ، كاشفاً عن طبيعتها التنظيمية ، دالاً على التدخل بها لتغيير بعض الأوضاع القائمة ، وبوجه خاص من خلال تقييد مباشرة الأعمال التي تتناولها ، أو حمل المكلفين بها - عن طريق عبئها - على التخلي عن نشاطهم ، وعلى الأخص إن كان مؤثماً جنائياً . وينبغي أن تكون العدالة الاجتماعية مضموناً لمحتوى النظام الضريبي وغاية يتوخاها ، ويتعين تبعاً لذلك - بالنظر إلى وطأة وخطورة تكلفة الضريبة - أن يكون العدل من منظور اجتماعي مهيمناً عليها بمختلف صورها ؛ محدداً الشروط الموضوعية لاقتضاها .

وحيث إن من المقرر أن الأصل في فرض الضريبة أن يكون بأثر مباشر وألا يلجأ
المشرع لتقرير رجعيته إلا إذا أملت مصلحة اجتماعية لها وزنها ، وذلك بالنظر إلى الآثار
الخطيرة التي تحدثها الرجعية في محيط العلاقات القانونية وما يلابسها بوجه خاص
في أغلب الأحوال وأعمها من إخلال باستقرار وإهدار للثقة المشروعة في التعامل ومساس
بالحقوق ؛ إذ ينال من رجعية الضريبة - من زاوية دستورية - أن تترك الدولة في تقريرها
إلى مصلحة غير مشروعة ، أو أن تتوخى - من خلال الأغراض التي تعمل الضريبة
على بلوغها - تحقيق مصلحة مشروعة ولكن النصوص التشريعية التي تدخل بها المشرع
لإشباعها لا تربطها بها صلة منطقية ، مما يترتب عليه من تناقض بين فرض الضريبة
في هذه الأحوال ومفهوم العدالة الاجتماعية الذي يقوم عليه النظام الضريبي .

وحيث إن قضاء هذه المحكمة قد جرى على أن إقرار المشرع لضريبة تم فرضها
بالمخالفة للدستور ، ولو بأثر رجعي يرتد إلى تاريخ العمل بها ، لا يحييها ولا يزيل
عوارها ولا يحيلها إلى عمل مشروع دستورياً ، ولا يدخل تشريعها في عداد القوانين
التي تقرها السلطة التشريعية ، ذلك أن الضريبة التي تناقض أحكام الدستور يلحقها
العدم منذ فرضها .

وحيث إنه متى كان ما تقدم ، وكان المشرع بإصداره النص المطعون فيه بأثر رجعي ،
قد تغيا الحفاظ على مبالغ الضريبة التي سبق تحصيلها من قبل بمقتضى أداة تشريعية
تتناقض وأحكام الدستور والتي تتمثل في قرار رئيس الجمهورية رقم ١٨٠ لسنة ١٩٩١
بتعديل الجدولين رقمي (١) و(٢) المرافقين للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ ،
والذي صدر إعمالاً للفقرتين الثالثة والرابعة من المادة (٣) من قانون الضريبة العامة
على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ ، مستهدفاً بذلك تصحيح مخالفته
لنص المادة (١١٩) من دستور عام ١٩٧١ والتي تقابل المادة (٢٦) من الدستور الحالي ،

والتي تتمثل في إهدار المشرع اختصاصه بتعديل الضريبة ، وإسناده هذا الاختصاص لرئيس الجمهورية مما يعد إعراضاً من جانب المشرع عن مباشرة ولايته الأصلية في تحديد نطاق هذه الضريبة وقواعد سريانها ، ونقل مسؤولياته إلى السلطة التنفيذية وتفويضها في ذلك ، الأمر الذي يمس بنيان الضريبة التي فرضها القانون وبشرك هذه السلطة - السلطة التنفيذية - في إنشائها وتغيير أحكامها ، وهو المجال المحجوز للسلطة التشريعية دون غيرها ، ومن ثم فإن النص المطعون فيه يكون قد أهدر الأسس الدستورية لفرض الضريبة وتعديل أحكامها وأخل بمبدأ العدالة الاجتماعية الذي يقوم عليه النظام الضريبي ، مخالفاً بذلك حكم المادة (٢٦) من الدستور .

فلهذه الأسباب

حكمت المحكمة بعدم دستورية ما تضمنه البند (أولاً) من المادة (١) من القانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ من العمل بأحكامه اعتباراً من ٤/٥/١٩٩١ ، وألزمت الحكومة المصروفات ومبلغ مائتى جنيه مقابل أتعاب المحاماة .

رئيس المحكمة

أمين السر