

باسم الشعب

المحكمة الدستورية العليا

بالجلسة العلنية المنعقدة يوم الإثنين ٦ ديسمبر ١٩٩٣ الموافق ٢٢ جمادى الآخرة ١٤١٤ هـ برئاسة السيد المستشار الدكتور عوض محمد عوض المرئيس المحكمة

وحضور السادة المستشارين : الدكتور محمد إبراهيم أبو العينين وفاروق عبدالرحيم غنيم وعبد الرحمن نصير وسامي فرج يوسف وعدلي محمود منصور ومحمد عبد القادر عبد الله أعضاء

وحضور السيد المستشار نجيب جمال الدين علما المفوض

وحضور السيد / رأفت محمد عبد الواحد أمين السر

أصدرت الحكم الآتي

في القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم ٤٣ لسنة ١٣ قضائية "دستورية".

المقامة من

الآنسة / أميمة عبد التواب محمد .

ضد

السيد / رئيس الجمهورية .

السيد / رئيس مجلس الوزراء .

السيد / وزير المالية .

الاجرامات

بتاريخ ٨ مايو سنة ١٩٩١ أودعت المدعية قلم كتاب المحكمة صحيفة هذه الدعوى طالبة الحكم بعدم دستورية المواد ١ ، ٢ ، ٤ ، ٥ من القانون رقم ٢٢٩ لسنة ١٩٨٩ بفرض ضريبة على مرتبات العاملين المصريين في الخارج .

وقدمت هيئة قضايا الدولة مذكرة طلبت فيها الحكم برفض الدعوى .

وبعد تحضير الدعوى أودعت هيئة المفوضين تقريراً برأيها .

ونظرت الدعوى على الوجه المبين بمحضر الجلسة ، وقررت المحكمة إصدار الحكم فيها بجلسة اليوم .

المحكمة

بعد الاطلاع على الأوراق ، والمداولة .

حيث إن الوقائع - على ما يبين من صحيفة الدعوى وسائر الأوراق - تحصل في أن المدعية - بوصفها عاملة بوظيفة من الدرجة الثالثة بإحدى شركات القطاع العام التابع لوزارة الإسكان - كانت قد حصلت على إجازة خاصة بدون مرتب لمدة عام ، وقد طالبتها جهة عملها الأصلي بأن تؤدي لمصلحة الضرائب مبلغ ٤٥٨,٦٥ جنيهاً مقومة بالدولار الأمريكى عن إجازتها هذه ، ارتكناً من جانبها لأحكام القانون رقم ٢٢٩ لسنة ١٩٨٩ بفرض ضريبة على مرتبات العاملين المصريين فى الخارج ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم ٣٧٩ لسنة ١٩٨٩ ، وإذ لم ترتض المدعية الوفاء بهذا المبلغ ، فقد أقامت ضد المدعى عليهم - وأمام محكمة القضاء الإدارى - الدعوى رقم ٣٤٣٨ لسنة ٤٤ قضائية طالبة الحكم بصفة مستعجلة بوقف تنفيذ قرار وزير المالية رقم ٣٧٩ لسنة ١٩٨٩ المشار إليه ، وفى الموضوع بإلغاء هذا القرار ، وما يترتب على ذلك من آثار ، والأمر بإحالة الأوراق إلى المحكمة الدستورية العليا للفصل فى دستورية أحكام القانون رقم ٢٢٩ لسنة ١٩٨٩ ، وإذ قدرت محكمة الموضوع جدية هذا الدفع ، وصرحت للمدعية برفع الدعوى الدستورية ، فقد أقامت الدعوى الماثلة .

وحيث إن البين من الاطلاع على أحكام القانون رقم ٢٢٩ لسنة ١٩٨٩ بفرض ضريبة على مرتبات العاملين المصريين فى الخارج ، أنه بعد أن نص فى مادته الأولى على أن "تفرض ضريبة على الأجور والمرتبات التى يتقاضاها عن عملهم بالخارج العاملون بالدولة والقطاع العام والعاملون بنظم أو كادرات خاصة الحاصلون على إجازة أو إجازة

خاصة بدون مرتب للعمل فى الخارج "قضى فى مادته الثانية بأن تحدد قيمة الضريبة المنصوص عليها فى المادة السابقة على الوجه الآتى :

(١) العاملون بالدرجات الرابعة والخامسة والسادسة عشرون جنيها شهريا أو ما يعادلها من الكادرات الخاصة .

(ب) العاملون من الدرجتين الثانية والثالثة أربعون جنيها شهريا أو ما يعادلها من الكادرات الخاصة .

(ج) العاملون من الدرجتين مدير عام والأولى ثمانون جنيها شهريا أو ما يعادلها من الكادرات الخاصة .

(د) العاملون بالدرجات فوق مدير عام مائة وعشرون جنيها شهريا أو ما يعادلها من الكادرات الخاصة .

ولا تخضع الأجور والمرتبات والبدايات المشار إليها فى هذه المادة للضريبة العامة على الدخل فى مصر . وتنص مادته الثالثة على أن يكون سداد هذه الضريبة سنويا وبالطريقة التى تحددها اللائحة التنفيذية . وتسرى الضريبة المنصوص عليها فى هذا القانون - وعملا بمادته الرابعة - على العامل الحاصل على إجازة خاصة لمرافقة الزوج الذى يعمل فى الخارج متى ثبت التحاقه بأى عمل فى الخارج خلال مدة الإجازة ، وحظرت مادته الخامسة على الجهات الإدارية المنصوص عليها فى المادة الأولى من هذا القانون تجديد الإعارة أو الإجازة للعاملين الخاضعين لأحكامه ، إلا بعد تقديم ما يفيد سداد هذه الضريبة على النحو المبين به . وحوات مادته السادسة وزير المالية بالاتفاق مع وزير الاقتصاد والتجارة الخارجية ، إصدار اللائحة التنفيذية لهذا القانون .

وحيث إن من بين ما تنعاه المدعية على أحكام القانون رقم ٢٢٩ لسنة ١٩٨٩ بفرض ضريبة على مرتبات العاملين المصريين فى الخارج ، تعارضها ونص المادة (٣٨) من الدستور فيما قرره من قيام النظام الضريبي على العدالة الاجتماعية ، قولا منها بأن القانون المطعون فيه اختص بأحكامه طائفة بذاتها من المواطنين ، هم العاملون بالدولة والقطاع العام والعاملون بنظم وكادرات خاصة الحاصلون على إعارة أو إجازة خاصة

بدون مرتب للعمل بالخارج ثم أخضعهم للضريبة بعد تقسيمهم إلى طبقات - كل بحسب الطبقة التي تدرج تحتها درجته الوظيفية - ودون ما اعتداد بالأجر أو المرتب الذي يتقاضونه عن عملهم بالخارج ، وهو ما ينحل بعدالة الضريبة من ناحية ، وكذلك بمبدأ المساواة من ناحية أخرى المنصوص عليهما في المادتين ٤٠،٣٨ من الدستور .

وحيث إن هذا النعي سيد في جوهره ، ذلك أنه ليس ثمة مصلحة مشروعة ترجى من وراء إقرار تنظيم تشريعي يتوخى مجرد تنمية موارد الدولة من خلال تقرير ضريبة تفتقر إلى قواها الشكلية أو لاتوافر في أركانها ودوافعها الأسس الموضوعية التي ينبغي أن تقوم عليها ، ذلك أن جباية الأموال في ذاتها لا تعتبر هدفا يحميها الدستور ، بل يتعين أن تكون هذه الجباية وفق قواعده وبالتطبيق لأحكامه .

وحيث إن من المقرر أن الضوابط التي يفرضها الدستور على السلطتين التشريعية والتنفيذية لضمان تقيدهما بأحكامه ، هي ضوابط أسرة لا تبديل فيها ولا مهرب منها ، وليس لأي جهة أو سلطة بالتالي أن تبغى عنها حولا ، أو أن تنقضها من أطرافها ، أو أن تجعل لها عوجا ، أو أن تتحلل من بأسها أمددا ، إذ هي باقية دوما ، نافذة أبدا ، لتفرض - بزواجها ونواهيها - كلمة الدستور على المخاطبين بها ، فلا ينسلخون منها ولتكون قواعده مآبا لكل سلطة ، وضابطا لحركتها ، ومتكئا لأعمالها وتصرفاتها على اختلافها ، ومرتقا لتوجهاتها ، وكان لكل ضريبة وعاء - يعبر عنه أحيانا بقاعدة الضريبة Tax base - ويمثل في المال الذي تفرض عليه ، وكان قضاء هذه المحكمة قد جرى على أن تحديد دين الضريبة يفترض التوصل إلى تقدير حقيقي لقيمة المال الخاضع لها ، باعتبار أن ذلك يعد شرطا لازما لعادلة الضريبة ، ولصون مصلحة كل من الممول والخزينة العامة ، إذ كان ذلك كذلك ، تعين أن يكون وعاء الضريبة ممثلا في المال المحمل بعبئها ، محققا ومحددا على أسس واقعية يكون ممكنا معها الوقوف على حقيقته على أكل وجه ، ولا يكون الوعاء محققا إلا إذا كان ثابتا بعيدا عن شبهة الاحتمال أو الترخص ، ذلك أن مقدار الضريبة أو مبلغها أو دينها ، إنما يتحدد مرتبطا بوعائها ، وباعتباره منسوباً إليه ، ومحمولا عليه ، وفق الشروط التي يقدر المشرع معها واقعية الضريبة وعدالتها بما لا يخالفه فيه الدستور ، وبغير ذلك لا يكون لتحديد وعاء الضريبة من معنى ، ذلك أن وعاء الضريبة هو مادتها والغاية من تقرير الضريبة هو أن يكون هذا الوعاء مصرفها ، فإذا حدد المشرع وعاء للضريبة التي فرضها

بأن حصره في أجور العاملين ومرتباتهم التي يتقاضونها عن عملهم في الخارج ، تعين أن يكون دين الضريبة محددًا بمبلغ معين متأتيًا من مصدر هذا الدخل دون سواء ، ومرتبا على وجوده - حقيقة لاحكما - ومرتبطا بمقداره - واقعا لاجازا - فإذا كان دين الضريبة منفصلا عن وعائها وليس نتاجا لتحقيقه ، بل محددًا وفقا لاعتبار آخر ، دل ذلك على أن الرابطة المنطقية والحتمية بين وعاء الضريبة ومبلغها متخلفة بتمامها بما يناقض الأسس الموضوعية للضريبة التي تقرر هذه المحكمة أنها تعتبر قواما لها من زاوية دستورية ، وبغيرها تنحل الضريبة عدما .

وحيث إن البين من أحكام القانون رقم ٢٢٩ لسنة ١٩٨٩ المشار إليه ، أنها تنوحي فرض ضريبة على صور بعينها من صور الدخل ، تمثل في أجور العاملين المصريين ومرتباتهم التي يحصلون عليها لقاء عملهم في الخارج ، وبالتالي يكون الإيراد المحقق الذي نجم فعلا عن هذا العمل ، وعاء للضريبة ، وكان يتعين بالتالي أن يرد دين الضريبة أو مبلغها - إلى المال المحمل بعينها من ناحية وأن يكون متناسبا مع مقداره زيادة أو نقصانا من ناحية أخرى بما يصون مصلحة كل من الممول والحزاة العامة إلا أن القانون المطعون فيه غرض بصره عن الدخل المحقق من العمل في الخارج ، وجعل دين الضريبة مرتبطا بواقعة أخرى لا صلة لها بوعائها ، إذ حدد مقداره على ضوء الدرجة الوظيفية التي كان العامل يشغلها قبل مغادرته جمهورية مصر العربية ، وجعل مبلغها بالنسبة إلى كل درجة رقما ثابتا مقدرا تبعا لموقعها من البنين الهرمي الوظيفي على النحو المبين تفصيلا في مادته الثانية ، وبذلك أفرغ مادته الأولى التي عين بها وعاء الضريبة من مضمونها ، لتغدو هائمة في الفراغ ، منعزلة عن واقعها ، بعد أن انفكت الضريبة التي فرضها عن الدخل المحقق من العمل في الخارج المتخذ وعاء لها ، وهو ما يناقض الأسس الموضوعية التي لا تقوم الضريبة من الناحية الدستورية إلا بها ، بما مؤداه إنعدامها ، ذلك أن الضريبة التي يكون أداؤها واجبا وفقا للقانون - وعلى ما تدل عليه المادتان (٦١) و (١١٩) من الدستور - هي التي تتوافر لها قواها الشكلية وأسسها الموضوعية على النحو المتقدم بيانه ، وتكون العدالة الاجتماعية التي يقوم عليها النظام الضريبي ضابطا لها في الحدود المنصوص عليها في المادة (٣٨) من الدستور ، ويندرج تحتها أن يكون دين الضريبة متناسبا مع مقدار الدخل الخاضع لها ، وتلك هي

العدالة في توزيع الأعباء والتكاليف العامة التي أعتبرتها المادة الرابعة من الدستور - بعد تعديلها - من خصائص النظام الاشتراكي الديمقراطي الذي يقوم عليه الأساس الاقتصادي لجمهورية مصر العربية متى كان ما تقدم ، فإن إنعدام الضريبة يكون منافيا لاستحقاقها ، ولوجوبها دينا في ذمة الممول ولجواز تكليفه بأدائها ، ذلك أن تحصيل الضريبة وفقا لأحكام المواد ٣٨ ، ٦١ ، ١١٩ من الدستور ، يفترض توافر مقوماتها والأسس الواقعية لعدالتها ، وجميعها متخلفة بالنسبة إلى الضريبة التي فرضها القانون المطعون فيه .

وحيث إنه بالإضافة إلى ما تقدم ، فإنه إذ أفرد الدستور بابه الثالث للحريات والحقوق والواجبات العامة ، وصدده بالنص في المادة (٤٠) منه على أن المواطنين لدى القانون سواء ، وكان مبدأ المساواة أمام القانون ، هو ما رددته الدساتير المصرية جميعها باعتباره أساس العدل والحرية والسلام الاجتماعي ، وعلى تقدير أن الغاية التي يتوخاها تمثل أصلا في صون حقوق المواطنين وتأمين حرياتهم في مواجهة صور من التمييز تنال منها أو تقيد ممارستها ، وغدا هذا المبدأ في جوهره وسيلة لتقرير الحماية القانونية المتكافئة التي لا تميز فيما بين المراكز القانونية المتماثلة ، والتي لا يقتصر تطبيقها على الحقوق والحريات المنصوص عليها في الدستور ، بل يمتد مجال أعمالها إلى تلك التي يقرها القانون ويكون مصدرها ، وكانت السلطة التقديرية التي يملكها المشرع في مجال تنظيم الحقوق ، لا يجوز بحال أن تؤول إلى التمييز بين المراكز القانونية المتماثلة التي تتحدد وفق شروط موضوعية يتكافأ المواطنون من خلالها أمام القانون ، وكان القانون المطعون فيه قد صدر - حسبما يبين من عنوانه - بفرض ضريبة على مرتبات العاملين في الخارج ، إلا أن النصوص التي فصل بها المشرع أحكام هذه الضريبة ، ومن بينها تحديده للمخاطبين بها ، تدل على أنه قصر تطبيقها على العاملين في الدولة والقطاع العام أيا كانت طبيعة النظم الوظيفية التي يخضعون لها ، وبذلك أخرج من مجال سريانها غير هؤلاء ممن يحققون دخلا ناجما عن عملهم في الخارج ومتولدا عنه ، وهم فئة من المواطنين تتوافر بالنسبة إليها عين الواقعة المنشئة للضريبة التي فرضها على العاملين في الدولة ووحداتها الاقتصادية ، بما مؤداه اتحاد هاتين الفئتين في المركز القانوني ، وكان ينبغي من ثم إخضاعهما معا لقاعدة قانونية واحدة يتحقق من خلالها

التكافؤ فى المعاملة القانونية . غير أن القانون المطعون فيه مايز بين هاتين الفئتين بأن
اختص إحداهما بأحكامه دون أن يستند فى هذا التمييز إلى أسس موضوعية ، وأضحى
هذا التمييز بالتالى تحكيميا ومنها عنه بنص المادة (٤٠) من الدستور .

ومن ناحية أخرى ، فإنه لما كان القانون المطعون فيه قد حدد لكل درجة وظيفية
ضريبة ثابتة نص عليها فى صلبه ، وكان الشاغلون لهذه الدرجة يتفاوتون فيما بينهم فيما
قد يحصلون عليه من دخل لقاء عملهم خارج جمهورية مصر العربية ، وكان هذا التباين
فى مقدار المال المحمل بالضريبة ، لازمه أن مراكزهم القانونية غير متماثلة بالنسبة
إليه ، فإن إخضاعهم جميعا لضريبة واحدة ثابت مبلغها ، يعتبر كذلك - ومن هذه
الناحية - متاهضا لمبدأ المساواة أمام القانون . متى كان ذلك ، فإن القانون المطعون
فيه يكون مخالفا لأحكام المواد ٤ ، ٣٨ ، ٤٠ ، ٦١ ، ١١٩ من الدستور .

فلهذه الأسباب

حكمت المحكمة بعدم دستورية القانون رقم ٢٢٩ لسنة ١٩٨٩ بفرض ضريبة على
مرتبات العاملين المصريين فى الخارج ، وألزمت الحكومة المصرية بالمصروفات ومبلغ مائة جنيهه
مقابل أتعاب المحاماة .

رئيس المحكمة

أمين السر