بسم الله الرحمن الرحيم

مجلس الدولة
الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع

رقم التبليغ:	٩٦٠
بتاريخ:	٢٠١٦/١٠/٢٣

ملف رقم : ٤٧ / ١ / ٣١٣

السيد الأستاذ/ وزير المالية

تحية طيبة وبعد ...

اطلعنا على كتابكم رقم (٤٢٨٤) المؤرخ ٢٠١٢/١١/٢٥ بشأن إبداء الرأى فى مدى التزام شركة مصر للأسواق الحرة سداد الضرائب الجمركية عن البضائع التى كانت موجودة بفرع الشركة بشارع جامعة الدول العربية ،وتعرضت للسرقة والحريق أثناء أحداث ٢٥ يناير ٢٠١١ .

وحاصل الوقائع – حسبما يبين من الأوراق – أن الشركة المذكورة طلبت من مصلحة الجمارك إعادة النظر فى مطالبة المصلحة لها أداء مبلغ (٣٢٦٩٦٥١٤.٩٠) اثنين وثلاثين مليوناً وستمائة وستة وتسعين ألفاً وخمسمائة وأربعة عشرجنيهًا قيمة الضرائب والرسوم الجمركية المقدرة على البضائع التى كانت موجودة بفرع الشركة بشارع جامعة الدول العربية ،وهو عبارة عن مستودع جمركى تعرض مساء يوم ٢٠١١/١/٢٨ لأحداث تخريب ،وحريق ،وسلب ونهب أثناء أحداث ٢٥ يناير ٢٠١١ وتحرر عن ذلك المحضر رقم (١٤٩٧) لسنة ٢٠١١ جنح الدقى، واستندت الشركة فى طلبها إلى أن ما حدث لها من حريق ،وسرقة يُعد من قبيل القوة القاهرة التى يترتب عليها انقضاء التزامها بأداء تلك الضرائب والرسوم طبقا للمادة (١٣١) من اللائحة التنفيذية لقانون الجمارك الصادر بالقانون رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣ ،حيث أثبتت معاينة إدارة الأدلة الجنائية بوزارة الداخلية أن هذا المستودع تم سرقة محتوياته وحرقه يوم ٢٠١١/١/٢٨، فى حين ذهب رأى مصلحة الجمارك إلى أن نص المادة (١٣١) المشار إليها ينصرف إلى عدم المسئولية عن هلاك البضائع ذاتها وليس إلى الضريبة الجمركية المستحقة عنها، وأن المادة (١١٧) من هذه اللائحة ألزمت المرخص له بإقامة مستودع خاص بتقديم ضمانات تغطى جميع التزاماته الناشئة عن قانون الجمارك، كما أن الشركة المعروضة حالتها حصلت على تعويض مقداره مليونا جنيه عما لحقها من خسارة بسبب هلاك بضائعها سالفة الذكر، لذا طلبتم رأى إدارة الفتوى المختصة فى الموضوع

الماثل. ونظراً لأهمية الموضوع وعموميته عُرض الموضوع على اللجنة الثالثة لقسم الفتوى، والتى أحالته بدورها إلى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع للأهمية والعمومية.

ونفيد: أن الموضوع عُرض على الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بجلستها المعقودة في ٥ من سبتمبر عام ٢٠١٦، الموافق ٣ من ذى الحجة عام ١٤٣٧هـ؛ فاستبان لها أن المادة (١٩٥) من الدستور تنص على أن: "... وينظم القانون ما يترتب على الحكم بعدم دستورية نص تشريعى من آثار"، وأن المادة (٥) من قانون الجمارك الصادر بالقانون رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣ تنص على أن:" تخضع البضائع التى تدخل أراضى الجمهورية لضرائب الواردات المقررة فى التعريفة الجمركية... ولا يجوز الإفراج عن أية بضاعة قبل إتمام الإجراءات الجمركية وأداء الضرائب والرسوم المستحقة ما لم ينص على خلاف ذلك فى القانون..."، وأن المادة (٧٠) منه تنص على أن: "يقصد بالمستودعات المخازن التى تقبل فيها البضائع الواردة دون دفع الضرائب عنها لمدد يحددها هذا القانون وتنقسم هذه المستودعات إلى نوعين: مستودع عام: وهو الذى تخزن فيه البضائع لحساب الغير ومستودع خاص: وهو الذى يخزن فيه صاحب المستودع وارداته المرخص له بتخزينها فيه"، وأن المادة (٧٩) من القانون ذاته تنص على أن: "تُقدر الضرائب الجمركية على البضائع التى سبق تخزينها فى المستودع العام على أساس وزنها وعددها عند التخزين، وتكون الهيئة المستغلة للمستودع مسئولة عن الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المستحقة عن كل نقص أو ضياع أو تغيير فى هذه البضائع فضلا عن الغرامات التى تفرضها الجمارك، ولا تستحق هذه الضرائب والرسوم إذا كان النقص أو الضياع أو التغيير نتيجة لأسباب طبيعية أو كان ناتجًا عن قوة قاهرة أو حادث جبرى"، وتنص المادة (٨١) من القانون المشار إليه على أنه: "يجوز الترخيص فى إقامة مستودعات خاصة فى الأماكن التى توجد بها فروع للجمارك إذا دعت إلى ذلك ضرورة اقتصادية، وتصفى أعمال المستودع الخاص عند إلغاء الفرع الجمركى وذلك خلال ثلاثة أشهر على الأكثر"، كما تنص المادة (٨٣) من القانون ذاته على أنه: "يجب تقديم البضائع المودعة عند كل طلب من الجمرك، ولا يصح التجاوز عن أى نقص يحدث لأى سبب إلا ما كان ناشئاً عن أسباب طبيعية كالتبخر والجفاف والتسرب أو نحو ذلك"، وتنص المادة (٤٩) من قانون المحكمة الدستورية العليا الصادر بالقانون رقم (٤٨) لسنة ١٩٧٩ معدلاً بالقانون رقم (١٦٨) لسنة ١٩٩٨ على أن: "أحكام المحكمة فى الدعاوى الدستورية وقراراتها بالتفسير ملزمة لجميع سلطات الدولة وللكافة. وتنشر الأحكام والقرارات المشار إليها فى الفقرة السابقة فى الجريدة الرسمية... ويترتب على الحكم بعدم دستورية نص فى قانون أو لائحة عدم جواز تطبيقه من اليوم

التالى لنشر الحكم ما لم يحدد الحكم لذلك تاريخاً آخر، على أن الحكم بعدم دستورية نص ضريبى لا يكون لـه فى جميع الأحوال إلا أثر مباشر، وذلك دون إخلال باستفادة المدعى من الحكم الصادر بعدم دستورية هـذا النص..."، وتنص المادة (١١٧) من اللائحة التنفيذية لقانون الجمارك الصادرة بقرار وزير المالية رقـم (١٠) لسنة ٢٠٠٦ على أن: "يشترط للترخيص فى مزاولة نشاط تخزين البضائع بالمستودعات تقديم ضمانات تغطى جميع التزامات صاحب المستودع الناشئة عن قانون الجمارك وأحكام هذه اللائحة وتحدد هذه الضمانات علـى الوجه الآتى: ..."، وتنص المادة (١٣١) من اللائحة ذاتها على أن: "تكون الهيئة المستغلة للمستودع مسـئولة عن النقص أو التلف أو الهلاك للبضائع المخزنة ما لم يكن هذا التلف أو الهلاك ناتجًا عن حادث جبرى أو قوة قاهرة أو كان النقص لأسباب طبيعية كالتبخر والتسرب والجفاف. ويجوز لمصلحة الجمارك فى حالة ارتكـاب صاحب المستودع أو الهيئة المستغلة له جريمة تهرب جمركى أو الاشتراك فيها إلغـاء التـرخيص الصـادر للمستودع بعد إخطار صاحب المستودع بذلك".

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم أن المشرع فى قانون الجمارك وضع أصـلاً عامًـا مقتضـاه خضوع جميع البضائع التى تدخل أراضى الجمهورية لضرائب الواردات المقررة فى التعريفة الجمركية ولـم يجز الإفراج عن أية بضاعة قبل إتمام الإجراءات الجمركية وأداء الضرائب والرسوم المستحقة كأصل عـام، واستثناء من ذلك نص المشرع فى القانون المذكور على بعض الـنظم الجمركيـة الخاصـة ،ومنهـا نظـام المستودعات والتى يجوز بمقتضاها تعليق أداء الضرائب والرسوم الجمركية، وغيرها من الضرائب والرسوم الأخرى لفترة معينة مقابل تقديم ضمانات عنها وأداء الجعالة المقررة لمصلحة الجمارك، وقد عرف المشـرع المستودعات بأنها المخازن التى تقبل فيها البضائع الواردة دون دفع الضرائب عنها، وتنقسم المستودعات إلـى نوعين: أولهما :المستودع العام: وهو الذى تخزن فيه البضائع لحساب الغير، وثانيهما :المستودع الخاص: وهو الذى يخزن فيه صاحب المستودع وارداته المرخص له بتخزينها فيه.

وقد مايز المشرع بين الممول الخاضع للضريبة الجمركية الذى تودع بضائعه فى المسـتودع العـام، والممول الذى تودع بضائعه فى مستودعه الخاص من ناحية التجاوز عن النقص الناتج عن القوة القـاهرة ،أو الحادث المفاجئ ،أو الجبرى فى البضائع المودعة فى المستودع ،حيث ألزم الممول – بموجب حكـم المـادة (٨٣) من القانون المذكور – الذى تودع بضائعه فى مستودعه الخاص بسداد الضريبة الجمركية وغيرها مـن الضرائب والرسوم المستحقة عن البضائع التى يلحقها النقص نتيجة قوة قاهرة ،أو حادث جبرى فى حين أعفى

الممول الذى تودع بضائعه فى المستودع العام من سداد ما تقدم إعمالاً لحكم المادة (٧٩) من القانون المذكور وفى ضوء ما تقدم يجب فهم ما تضمنته أحكام اللائحة التنفيذية لقانون الجمارك فى المادة (١٣١) منها.

كما استظهرت الجمعية العمومية، وعلى ما استقر عليه إفتاؤها، أن الدستور عهد إلى المشرع بتحديد آثار الحكم بعدم دستورية أى نص تشريعى، وإعمالا لهذا التفويض نصت المادة (٤٩) من قانون المحكمة الدستورية العليا الصادر بالقانون رقم (٤٨) لسنة ١٩٧٩ على هذه الآثار، وكانت أحكام الفقه والقضاء قد استقرت على أن الأحكام الصادرة فى الدعاوى الدستورية تكون لها حجية مطلقة، ولا يقتصر أثرها على الخصوم فى تلك الدعاوى، وإنما يمتد إلى الكافة ،وإلى جميع سلطات الدولة، وأنه ولئن كان المشرع عند بيانه للآثار التى تترتب على الحكم بعدم دستورية نص تشريعى بشأن مجال تطبيقه قد أعمل الأثر الفورى للحكم، إلا أن ذلك لا يعنى أن يقتصر عدم تطبيق النص على المستقبل فحسب، وإنما ينسحب أيضا بأثر رجعى إلى الوقائع ،والعلاقات السابقة على صدور الحكم، باعتبار أن القضاء بعدم دستورية نص تشريعى يكشف عما به من عوار دستورى، مما يعنى زواله منذ بدء العمل به على أن يستثنى من هذا الأثر الرجعى الحقوق والمراكز التى تكون قد استقرت من قبل، والتى لا يجوز المساس بها، وهو ما يتأتى إلا بصيرورة الحكم الصادر فيها باتا ،أو بانقضاء مدة تقادم تكون قد لحقتها.

ويخرج على الأصل المشار إليه أيضًا، الاستثناء الذى قرره المشرع بالتعديل الذى أجراه على نص المادة (٤٩) من قانون المحكمة الدستورية العليا الصادر بالقانون رقم (٤٨) لسنة ١٩٧٩، وذلك بالقانون رقم (١٦٨) لسنة ١٩٩٨، فى حالة الحكم بعدم دستورية نص ضريبى، حيث لا يكون لهذا الحكم فى جميع الأحوال إلا أثر مباشر، دون إخلال باستفادة المدعى من الحكم الصادر بعدم دستورية هذا النص، ذلك أن إبطال المحكمة لضريبة بأثر رجعى مؤداه، على ما ورد بالمذكرة الإيضاحية للقانون رقم (١٦٨) لسنة ١٩٩٨ المشار إليه، أن ترد حصيلتها التى أنفقتها الدولة، فى مجال تغطية أعبائها، إلى الذين دفعوها من قبل، بما يعجزها عن مواصلة تنفيذ خطتها فى مجال التنمية، ويعوقها عن تطوير أوضاع مجتمعها، ويحملها على فرض ضرائب جديدة لسد العجز فى موازنتها، وتلك جميعها آثار خطيرة تهدم من خلال حدتها الأوضاع القائمة، وتضطرب بها موازنة الدولة فلا تستقر مواردها على حال.

وبالنظر إلى أن الحكم الذى جاء به القانون رقم (١٦٨) لسنة ١٩٩٨ المشار إليه فى شأن الأثر المباشر للحكم بعدم دستورية نص ضريبى، هو بمثابة استثناء على الأصل المقرر، وهو رجعية الحكم بعدم دستورية

النص التشريعى، ومن ثم فإنه لا يجوز التوسع فى تفسير هذا الاستثناء، نزولا على القاعدة الأصولية أن الاستثناء لا يقاس عليه، ولا يتوسع فى تفسيره، وإنما يتعين الالتزام بالحدود الصحيحة لهذا الاستثناء والتى ترسمها بوضوح الأسباب التى دعت إلى تقريره، على ما ورد بالمذكرة الإيضاحية المشار إليها، بما مؤداه انحصار أثر ذلك الحكم فى عدم جواز رد الضرائب التى سبق تحصيلها استنادًا إلى نص تشريعى قضى بعدم دستوريته، دون تجاوز ذلك إلى إضفاء وصف الدستورية على النص التشريعى الضريبى منذ تاريخ العمل به إلى تاريخ العمل بالحكم الذى كشف عن عدم دستوريته، إذ إن وصف عدم الدستورية الذى تقضي به المحكمة يبقى عالقًا بالنص منذ مولده لا يفارقه، مع ما يترتب على ذلك من آثار، فيما عدا رد ما تم تحصيله استنادًا إليه، ومن هذه الآثار أنه يمتنع قانونًا تطبيق ذلك النص على ما لم يطبق عليه من الوقائع والعلاقات التى نشأت قبل الحكم بعدم دستوريته، التزامًا بأحكام الدستور التى تقع على القمة فى سلم تدرج القواعد القانونية، مما يمتنع معه تطبيق نص تشريعى ثبت بحكم من المحكمة الدستورية العليا مخالفته للدستور.

وحيث إن المحكمة الدستورية العليا حكمت بجلستها المعقودة فى ٢٠١٤/٦/١ فى القضية رقم (٧٥) لسنة ٢٦ قضائية دستورية بعدم دستورية نص المادة (٨٣) من قانون الجمارك الصادر بقرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣؛ فيما لم يتضمنه من التجاوز عن النقص الناتج عن قوة قاهرة ،أو حادث جبرى للبضائع المودعة بالمستودع الخاص عند تقدير الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المستحقة عليها، تأسيسًا على أن هذا النص – المقضى بعدم دستوريته فيما لم يتضمنه – أخل بمبدأ المساواة، وأهدر مبدأ العدالة الضريبية، وانتقص من حكم الملكية الخاصة، بما يخالف أحكام المواد (٣٣، ٣٥، ٣٨، ٥٣) من الدستور.

ولما كان ما تقدم، وكان الثابت من الأوراق أن مصلحة الجمارك طالبت الشركة المعروض حالتها بسداد الضرائب الجمركية عن البضائع التى كانت موجودة بفرعها الكائن بشارع جامعة الدول العربية – وهو أحد المستودعات الجمركية الخاصة – وتعرضت للسرقة والحريق أثناء أحداث ٢٥ يناير ٢٠١١، إلا أن الشركة لم تقم بسداد تلك الضرائب مستندة إلى أن النقص الذى حدث فى هذه البضائع كان نتيجة قوة قاهرة أو حادث جبرى، حتى صدر حكم المحكمة الدستورية العليا آنف الذكر بعدم دستورية نص المادة (٨٣) من قانون الجمارك الصادر بالقانون رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣ فيما لم يتضمنه من التجاوز عن النقص الناتج عن قوة قاهرة أو حادث جبرى للبضائع المودعة بالمستودع الخاص عند تقدير الضرائب الجمركية ،وغيرها من الضرائب

مجلس الدولة
الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع

والرسوم المستحقة عليها، ومن ثم فإنه لا يجوز لمصلحة الجمارك المطالبة بتحصيل الضرائب الجمركية على تلك البضائع، بعد صدور حكم المحكمة الدستورية العليا المشار إليه.

لذلك

انتهت الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع، إلى عدم التزام شركة مصر للأسواق الحرة سداد الضرائب الجمركية عن البضائع التى كانت موجودة بفرع الشركة فى الحالة المعروضة، وذلك على النحو المبين بالأسباب.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحريرًا في: / /٢٠١٦

رئيس
المكتب الفني
المستشار/
شريف الشاذلي
نائب رئيس مجلس الدولة

مع وافر تحياتي
رئيس
الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع
المستشار/
يحيى أحمد راغب دكروري
النائب الأول لرئيس مجلس الدولة

مجلس الدولة - الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع

معتز/