

باسم الشعب
المحكمة الدستورية العليا

بالمجلسة العلنية المنعقدة فى يوم السبت ٧ سبتمبر سنة ١٩٩٦ م الموافق ٢٣ ربيع
الآخر سنة ١٤١٧ هـ .

برئاسة السيد المستشار الدكتور / عوض محمد عوض المر رئيس المحكمة
وعضوية السادة المستشارين : فاروق عبد الرحيم غنيم وعبد الرحمن نصير
وسامى فرج يوسف ومحمد على سيف الدين وعدلى محمود منصور ومحمد
عبد القادر عبد الله .

وحضور السيد المستشار الدكتور / حنفى على جبالى رئيس هيئة المفوضين
وحضور السيد / حمدى أنور صابر أمين السر

أصدرت الحكم الآتى :

فى القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم ٩ لسنة ١٧ قضائية
« دستورية » .

المقامة من :

السيدة / نائى رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب ، للشركة المصرية الأمريكية
للبريات والدهانات .

ضد :

السيد / رئيس الجمهورية .

السيد / رئيس مجلس الوزراء .

السيد / وزير المالية .

الإجراءات

فى الخامس عشر من فبراير سنة ١٩٩٥ أودعت الشركة المدعية قلم كتاب المحكمة صحيفة هذه الدعوى طالبة الحكم بعدم دستورية نصى المادتين ٨٣ ، ٨٦ من قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠

قدمت 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 .

وحيث إن الوقائع - على ما يبين من صحيفة الدعوى وسائر الأوراق - تتحصل فى أن المدعية - الشركة الأمريكية للبويات والدهانات - كانت قد أقامت ضد المدعى عليه الثالث بصفته الرئيس الأعلى لمصلحة الضرائب ، الدعوى رقم ١٠٣ لسنة ١٩٩٢ ضرائب كلى شمال القاهرة ، طعنا على قرار لجنة الطعن رقم ٩٩ لسنة ١٩٩٠ بتحديد ضريبة الدمغة النسبية التى تلتزم بأدائها ، وطلبت فى دعواها هذه الحكم بأحققتها فى التمتع بإعفاء رأسمالها من الخضوع لهذه الضريبة لمدة عشر سنين من تاريخ تأسيسها ، وعدم سريان تلك الضريبة على الزيادة فى رأس مالها بالتالى . إلا أن محكمة شمال القاهرة قضت برفض الدعوى ، فطعنت الشركة على هذا الحكم بالاستئناف رقم ١٤٨٢ لسنة ١١١

قضائية . وأثناء نظره دفعت بعدم دستورية نص المادة ٨٣ من قانون ضريبة الدمغة النسبية الصادر بالقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ . وإذا قدرت محكمة الموضوع جدية هذا الدفع ، وصرحت برفع الدعوى الدستورية ، فقد أقامت المدعية الدعوى الماثلة .

وحيث إن المدعية وإن ضمنت صحيفة دعواها الدستورية ، الطعن بعدم دستورية المادتين ٨٣ ، ٨٦ من قانون ضريبة الدمغة ، إلا أن من المقرر - وعلى ما استقر عليه قضاء هذه المحكمة - أن الدعوى الدستورية ، ينحصر نطاقها في النصوص القانونية التي دفع خصم أمام محكمة الموضوع بعدم دستورتها ، وفي حدود ترجيحها لمنطقية المطاعن الموجهة إليها ، تقديراً بأن المسائل الدستورية التي أثارها هذا الدفع ، هي التي قدر الحكم الصادر عنها جديتها ، والتي اتصل بها تصريحها برفع الدعوى الدستورية . إذ كان ماتقدم ، وكان هذا الدفع قد تعلق بنص المادة ٨٣ من قانون ضريبة الدمغة دون غيرها ، فإن الدعوى الدستورية لا تدور إلا حولها ، ولا شأن لها بغيرها من النصوص القانونية التي تضمنها هذا القانون .

وحيث إن المادة ٨٣ المطعون عليها ، وإن ألغتها المادة الأولى من القانون رقم ١١٥ لسنة ١٩٩٥ اعتباراً من تاريخ العمل بها في أول يناير ١٩٩٦ ، إلا أن إلغاء المشرع لقاعدة قانونية بذاتها - وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة - لا يحول دون الطعن عليها بعدم الدستورية من قبل من طبقت عليه خلال فترة نفاذها - ومن بينهم المدعية - وترتبت بمقتضاها آثار قانونية بالنسبة إليه تتحقق بإبطالها مصلحته الشخصية المباشرة ، ذلك أن الأصل في القاعدة القانونية ، هو سريانها على الوقائع التي تتم في ظلها وحتى إلغائها ، فإذا أُلغيت هذه القاعدة ، وحلت محلها قاعدة قانونية أخرى ، فإن القاعدة الجديدة تسرى

من الوقت المحدد لنفاذها ، ويقف سرعان القاعدة القديمة من تاريخ إلغائها ، وبذلك يتحدد النطاق الزمني لسريان كل من هاتين القاعدتين ، فمما نشأ مكملاً في ظل القاعدة القانونية القديمة من المراكز القانونية وجرت آثارها خلال فترة نفاذها ، يظل خاضعاً لحكمها وحدها .

وحيث إن من المقرر - وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة - أنه لا يجوز الخلط بين الملتزم أصلاً بالضريبة وبين من اعتبره المشرع مسئولاً عن توريدها ، بل يتعين التمييز بينهما ، فلا يكون الشخص ملتزماً أصلاً بها ، إلا إذا توافرت بالنسبة إليه الواقعة التي أنشأتها ، والتي يتمثل عنصرها في المال المحمل بعبئها - والمتخذ وعاء لها - ثم وجود علاقة بين هذا المال وشخص معين ، ليكون اجتماعهما معاً مظهرًا للالتزام بالضريبة من خلال تحديد المشرع لظروفها الموضوعية والشخصية ، ولا يكون الشخص مسئولاً عن الضريبة إلا إذا كان وفاؤه بها تابعاً للالتزام الأصلي بأدائها ، ليبقى بوجوده ويزول بانقضائه ، وشرط ذلك أن تكون علاقة المسئول عن الضريبة في شأن المال المتخذ وعاء لها - وهو العنصر الموضوعي في الضريبة - منتفية .

وحيث إنه إذ كان ماتقدم ، وكانت الضريبة التي فرضتها المادة ٨٣ المطعون عليها على الأوراق المالية والحصص والأنصبة التي حددتها ، لا يتحمل بها أصلاً إلا أصحابها الذين يملكونها - على ما تنص عليه الفقرة الأولى من المادة ٨٦ من قانون هذه الضريبة - إلا أن الفقرة الثانية من المادة ٨٦ ذاتها ، تقيم إلى جانبهم مسئولين عنها يلتزمون - في الموعد المحدد بها - بتوريدها إلى مصلحة الضرائب ضماناً لتحويلها ، وتوقياً للتحايل عليها أو التخلص منها ، وتأميناً لانتظام جبايتها وسرعتها ، والتقليل من

تكلفتها ، متى كان ذلك ، وكانت الشركات والهيئات التى صدرت عنها الأوراق المالية والحصص والأنصبة محل الضريبة ، هى التى اعتبرتتها الفقرة الثانية من المادة ٨٦ من قانونها ، مسئولة عن توريدها إلى الخزنة العامة ؛ وكانت مسئوليتها هذه تدور وجودا وعدمها مع وجود الضريبة ذاتها أو زوالها ، فإن مصلحتها فى الطعن عليها بمقولة مجاوزتها الحدود التى رسمها الدستور للضريبة العامة ، وأن عبثها يظل واقعا فى ميزانيتها ، مقتطعا جانباً من مواردها ، حائلا دون استثمارها فى وقت ملائم ، ولو أمكنها بعد دفعها من الرجوع بها واقتضائها من الملتزمين أصلا بها ، تكون قائمة .

وحيث إن المادة ٨٣ المطعون عليها - بعد تعديلها - تنص على ما يأتى :

« تستحق ضريبة سنوية على السندات أيا كانت جهة إصدارها وجميع الأسهم والحصص والأنصبة الصادرة من الشركات المصرية سواء أكانت مساهمة أو توصية بالسهم أو ذات مسئولية محدودة ، وسواء مثلت تلك الأسهم والحصص والأنصبة والسندات فى صكوك أو لم تمثل ، وسواء سلمت الصكوك إلى أصحابها أو لم تسلم وذلك على النحو التالى :

(أ) نسبية : ثمانية فى الألف من متوسط السعر خلال الستة أشهر السابقة على تاريخ استحقاق الضريبة ، وذلك بالنسبة للأوراق المالية المقيدة والمتداولة فى البورصة .

(ب) نسبية : اثنا عشر فى الألف من القيمة الاسمية للأوراق غير المقيدة فى البورصة أو المقيدة بها ، التى ترى مصلحة الضرائب أن العمليات التى تمت بشأنها فى البورصة من القلة بحيث لا يمثل متوسط أسعارها القيمة الحقيقية لها .

(ج) نسبية : اثنا عشر في الألف من قيمة رأس مال الشركات المساهمة وذات المسئولية المحدودة غير الممثل في أسهم أو حصص أو أنصبة .

(د) نوعية : مائة وثمانون قرشاً بالنسبة لحصص التأسيس غير المقيدة في البورصة أو المقيدة بها ، التي ترى مصلحة الضرائب أن العمليات التي تمت بشأنها في البورصة من القلة بحيث لا يمثل متوسط أسعارها القيمة الحقيقية لها .

وتخفيض الضريبة إلى النصف خلال السنتين الأوليين من تاريخ تأسيس الشركة .

وحيث إن المادة ٨٥ من قانون ضريبة الدمغة ، تنص كذلك على أن تسرى الضريبة من تاريخ مزاولة الشركة عملها ، أو من تاريخ صدور القرار المرخص في تأسيسها ، أو من تاريخ نشر المحرر الذي أسست بمقتضاه ، أي هذه التواريخ أسبق .

وحيث إن المذكرة الإيضاحية التي صاغها مشروع هذه الضريبة تدل على انصرافها إلى الأوراق المالية الصادرة عن شركات المساهمة ، ما كان منها تابعا للقطاع العام أو الخاص ، وكذلك إلى ما يصدر عنها من أسهم خلال السنة لمقابلة الزيادة في رأسمالها ، ولو لم تمثل أسهمها في صكوك تدل عليها ، وتعتبر سنداً مثبتاً للملكيتها ، بل ولو لم يجر تسليمها لأصحابها ، فضلاً عن أن مانص عليه المشروع من استحقاق الضريبة من تاريخ مزاولة الشركة نشاطها ، أو اعتباراً من تاريخ تأسيسها أيهما أسبق ، مؤداه أنها تستحق قبل أن تولد الشركة « قانوناً » فلا يكون القول بضرورة تمثيل الأسهم في صكوك تم تسليمها لأصحابها ، إلا لغوا .

وحيث إن البين من مضبطة الجلسة الثامنة والخمسين المعقودة في ١٣/٣/١٩٩٥

والتى ناقش مجلس الشعب فيها ، مشروع إلغاء نص المادة ٨٣ التى كان قد فرض بها ضريبة الدمغة النسبية على الأوراق المالية ، إن الضرائب بوجه عام ينبغى ألا تكون مجرد الجباية هدفها ، بل يتعين ألا تعوق الاستثمار ، وأن تكون حافزا للإدخار ، كافلة للعدالة الاجتماعية ، فلا تكون عبئا غير مقبول ، ولا تخالطها عشوائية تفقدها مبرراتها ، وأن إلغائها - وعلى رأسها ضريبة الدمغة النسبية على رأس المال - كان مطلباً ثابتاً للجنة الخطة والموازنة بمجلس الشعب ، لاسيما وقد اعتبر المشرع الشركة أو الهيئة التى صدرت عنها الأوراق المالية ، مسئولة عن توريد هذه الضريبة ، رغم التزام أصحابها أصلاً بها ، ودون ما اعتداد بما إذا كان نشاطها قد حقق ربحاً أم آل إلى خسارتها ، وقد أقر رئيس الجمهورية وجهة النظر التى تدعو لإلغائها - وقرر وزير المالية فى بيانه أمام المجلس ، أنها تفرض على رأس المال المصدر - لا المدفوع - وأنها تحصل فى بداية كل سنة من المسئولين عن توريدها ، سواء بدأ العمل فى شركاتهم أو لم يبدأ ، وأيا كان ناتج نشاطها وحين سنل عن كيفية تعويض حصيلتها إذا ماتقرر إلغاؤها ، أفاد بأن فرص الاستثمار ودعمها وتشجيعها ، هى التى تكفل التعريض المرجو ، بالنظر إلى العمالة الأكبر التى توفرها ، والقاعدة الإنتاجية المعرضة التى تقيمها ، والتى ينمو الدخل فى ظلها ، وينكمش معها التضخم ، ويزداد الممولون وعياً وعدداً .

وحيث إن المدعية وآخرين ممن أدانوا الضريبة محل النزاع المائل ، أقاموا مناعيتهم فى شأنها على سند من أن الأصل فى الضريبة ، أن يكون محلها إيرادا دورياً منتظماً ، وهو مايعنى أن يكون وعاؤها دخلاً مطرداً متجدداً ، وأن يظل وعاؤها قائماً ، فإذا زال بعد وجوده ، أو كان غير محقق الوجود ، أو كان استمرار تطبيقها مفضياً إلى تآكله ،

كان فرضها منافيا للدستور .، وإذا جاز أن يكون رأس المال محلا للضريبة ليقع عليه عبؤها ، فذلك في الظروف الاستثنائية ، ولمرة واحدة ، والضريبة المطعون عليها وإن كان ظاهرها لنا ، إلا أن حقيقتها استنقاد لوعائها إذا استطال زمنها ، فقد فرضها المشرع أصلا وابتداء على من يملكون أوراقا مالية أو حصصا أو أنصبة ، ليؤديها هؤلاء من وعائها ممثلا في قيمتها ، وهو ما يعنى حملهم على اقتطاعها منه بغير حكم قضائي ، وانصرافا عن مفهوم الادخار الذي اعتبر الدستور حمايته ، والحض عليه ، واجبا وطنيا ، وتخليا عن اتسامها بالعدالة الاجتماعية التي أقامها بنيانا لكل ضريبة ، وإهدارا لصون الملكية الخاصة التي تقوم في جوهرها على رأس المال غير المستغل ، والتي لا يجوز المساس بها إلا استثناء ، وفي الحدود التي نص الدستور عليها ، ليكون فرض الضريبة المطعون عليها منافيا لمواده ٣٤ و ٣٨ و ٣٩

وحيث إن ما ذهبت إليه هيئة قضايا الدولة ، من أن الملتزمين أصلا بالضريبة ، كان بوسعهم تجنبها لو أنهم وجهوا أموالهم لاستثمارها عن غير طريق الأوراق المالية التي حددتها المادة ٨٣ من قانون الضريبة مردود ، بأن مصادرة حرية الفرد في اختيار الطريق الأفضل وفق تقديره لاستثمار أمواله ، يناقض الحرية الشخصية التي اعتبرها الدستور حقا طبيعيا لا يقبل تنازلا ، غائرا في النفس البشرية ، كافلا إنسانيتها ، والأصل في كل عمل أن يكون مشروعاً ، ولا تخرج بعض الأعمال من دائرة التعامل إلا إذا حظرها المشرع ، فإذا كان التعامل في أموال بذاتها جائزا ، وكان استثمارها في نشاط معين ممكنا قانونا ، فإن الحمل على عدم ولوجها - من خلال الضريبة - يردّها إلى دائرة عدم المشروعية ، وببلور منافاتها للعدالة الاجتماعية ، والقول بأن مناعى المدعية خوض من جانبها في السياسة

الضريبة التي يستقل المشرع بتقديرها مردود ، بأن الدستور قدر خطورة الضريبة العامة - وتندرج تحتها الضريبة المطعون عليها - بالنظر إلى تعلقها بجماهير غفيرة ، ومساسها المباشر بمصالحها وتأثيرها بوجه عام في الأوضاع الاقتصادية ، وكان لازماً بالتالي أن تراقبها هذه المحكمة - إذا ما طعن عليها - ضماناً لفرضها لمصلحة لها اعتبارها ، وبمراعاة الأسس الموضوعية التي تقيم بنيانها الحق ، وعلى ضوء معايير تكفل عدالتها اجتماعياً ، وتتحدد على ضوءها جميعاً مشروعيتها الدستورية ، وعلى الأخص في مجال اتصال أهدافها بمضمون النصوص القانونية التي فرضتها .

وغير صحيح كذلك في القانون ، ما تدعيه هذه الهيئة ، من أن الضريبة المطعون عليها يبررها أنها تتناول مستثمرين يتداولون رموس أموال بذاتها ويضاربون عليها من خلال بورصة الأوراق المالية التي تكفل لهذا النوع من الاستثمار استمراره وتطويره ، ومن ثم كان إسهامهم في أعباء إنشائها لازماً ، غير صحيح ما تقدم ، ذلك أن تداول الأوراق المالية التي حددتها المادة ٨٣ من قانون هذه الضريبة ، ليس شرطاً لاستحقاقها ، بل تتناول الضريبة قيم رموس أموال بذاتها - سندا أو سهما أو حصة أو نصيباً - ولو لم تصدر صكوكها ، بل ولو لم يجر تسليمها لأصحابها . ولا شأن لضريبة الدمغة النسبية بما يمكن أن يتولد عن رموس الأموال هذه من إيراد ، بل يعتبر هذا الإيراد دخلاً لها ، ينضم إلى غيره من الدخول التي يحققها الشخص ، لينخضع صافي مجموعها ، للضريبة السنوية التي فرضها قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٧٨ لسنة ١٩٩٣

وحيث إن ما ذهبت إليه هيئة قضايا الدولة ، من أن الضريبة المطعون عليها نوع من الزكاة مردود ، بأن الزكاة فرضتها النصوص القرآنية ، لا النصوص التشريعية

الوضعية التي تترد الضريبة المطعون عليها إليها في مصدرها ، والزكاة كذلك -
وباعتبارها من الأركان الأساسية للعقيدة الإسلامية - لا يجوز العدول عنها ، ولا التعديل
في أحكامها المقطوع بثبوتها ودالاتها ، خلافا لكل ضريبة إذ يجوز دوما النظر فيها ،
وتغيير بنيانها بل وإلغاؤها ، والضريبة والزكاة مختلفتان - نطاقا وعلة - وهما بالتالي
متغايرتان ، وتحملهما معا ، لا مخالفة فيه للدستور .

وحيث إن الضريبة المطعون عليها ضريبة عامة ، لا يقتصر نطاق تطبيقها على رقعة
إقليمية معينة تنبسط عليها دون سواها ، ويتحدد المخاطبون بها في إطار هذه الدائرة
وحدها ، بل يعتبر تحقق الواقعة المنشئة لها على امتداد النطاق الإقليمي للدولة - وبغض
النظر عن تقسيماتها الإدارية - مرتبا لدينها في ذمة الممول ، بما مؤداه تكافؤ الممولين
المخاطبين بها في الخضوع لها دون تمييز ، وسريانها بالتالي - بالقوة ذاتها - كلما توافر
مناطقها في أية جهة داخل الحدود الإقليمية للدولة ، ولا يعنى ذلك أن يتمثل الممولون
في مقدار الضريبة التي يؤدونها ، بل يقوم التماثل على وحدة تطبيقها من الناحية
الجغرافية ، فالتكافؤ أو التعادل بينهم ليس فعليا ، بل جغرافيا .

وحيث إن الدستور أعلى شأن الضريبة العامة ، وقدر أهميتها بالنظر إلى خطورة
الآثار التي ترتبها ، وبوجه خاص من زاوية جذبها لعوامل الإنتاج ، أو طردها أو تقييد
تدفقها ، وما يتصل بها من مظاهر الانكماش أو الانتعاش ، وتأثيرها بالتالي على فرص
الاستثمار والادخار والعمل وتكلفة النقل وحجم الإنفاق ، وكان الدستور - نزولاً على هذه
الحقائق واعترافاً بها - قد مايز بين الضريبة العامة وغيرها من الفرائض المالية ، فنص
على أن أولاهما : لايجوز فرضها أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون ، وأن ثابتهما : يجوز

إنشاؤها في الحدود التي يبينها القانون ، ولازم ذلك أن السلطة التشريعية هي التي تقبض بيدها على زمام الضريبة العامة ، إذ تتولى بنفسها تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها ، متضمنا تحديد نطاقها ، وعلى الأخص من خلال تحديد وعائها وأسس تقديره ، وبيان مبلغها ، والملتزمين أصلاً بأدائها ، والمستولين 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 .

وحيث إنه متى كان ما تقدم ، فإن نص القانون يعتبر مصدراً مباشراً للضريبة العامة ، إذ ينظم رابطتها محيطاً بها في إطار من قواعد القانون العام ، متوخياً تقديراً موضوعياً ومتوازناً لمتطلبات وأسس فرضها ، وبمراعاة أن حق الدولة في إنشائها لتنمية مواردها ينبغي أن يقابل بحق الملتزمين أصلاً بها ، والمستولين عنها ، في تحصيلها وفق أسس موضوعية ، يكون إنصافها نافياً لتحيفها ، فلا تتسم بوطأة الجزاء بما يباعد بينها وبين الأغراض المالية التي ينبغي أن تتوخاها أصلاً ، ولا يناقض معدلها وأحوال فرضها الضوابط اللازمة لعدالتها الاجتماعية .

وحيث إن قضاء هذه المحكمة قد جرى على أن الدستور - إعلاء من جهته لدور الملكية الخاصة - كفل بالمادتين ٣٢ و ٣٤ حمايتها لكل فرد - وطنياً كان أم أجنبياً ، ولم يجز المساس بها إلا على سبيل الاستثناء - وفي الحدود التي يقتضيها تنظيمها - باعتبارها عائدة في الأعم من الأحوال إلى جهد صاحبها ، بذل من أجلها الوقت والعرق والمال ، وحرص بالعمل المتواصل على إنمائها ، وأحاطها بما قدره ضرورياً لصونها ، معبداً بها الطريق إلى التقدم ، كافلاً للتنمية أهم أدواتها ، محققاً من خلالها إرادة الإقدام ،

هاجعا إليها لتوفر ظروفأ أفضل لحرية الاختيار والتقرير ، مطمئنا في كنفها إلى يومه
وغده ، مهيمناً عليها ليختص دون غيره بشمارها ومنتجاتها وملحقاتها ، فلا يرده عنها
معتد ، ليعتصم بها من دون الآخرين ، وليلتمس من الدستور وسائل حمايتها التي تعينها
على أداء دورها في إطار وظيفتها الاجتماعية ، ومن ثم ساع تحمليها بالقيود التي
تتطلبها هذه الوظيفة التي تملبها طبيعة الأموال محل الملكية ، والأغراض التي ينبغي
رصدها عليها ، محددة على ضوء واقع اجتماعي معين ، في بيئة بذاتها لها مقوماتها
وتوجهاتها ، وبمراعاة أن القيود التي يفرضها الدستور على حق الملكية للحد من إطلاقها ،
لا تعتبر مقصودة لذاتها ، بل غايتها خير الفرد والجماعة .

وحيث إن الحماية التي أظل بها الدستور الملكية الخاصة لضمان صونها من العدوان ،
تتد إلى الأموال جميعها دون تمييز بينها ، باعتبار أن المال هو الحق ذو القيمة المالية ،
سواء أكان هذا الحق شخصياً أم عينياً ، أم كان من حقوق الملكية الأدبية والفنية
أو الصناعية ، وكان لايجوز على ضوء هذه الحماية ، فرض ضريبة على رموس أموال
المكلفين بها بما يجتثها أو يقلصها إلى حد كبير ، لتخرج بتسامها أو في كثير من أجزائها
من يد أصحابها ، مما يفقد الضريبة وظيفتها الأساسية بوصفها « إسهاماً منطقياً » من
الملتزمين بأدائها في تحمل نصيبهم من الأعباء العامة لتغطية تكلفتها ، والأدق أن يقال إن
ضريبة على هذا النحو ، عدوان على رموس هذه الأموال ، ينال من قيمتها ، ويحول دون
تراكمها لبناء قاعدة اقتصادية أعرض . ومن ثم كان للضريبة مجال طبيعي يتصل
بتطبيقاتها في الأعم من الأحوال ، ذلك من خلال ربطها بصور الإيراد التي يقدر المشرع
ملاءمة إخضاعها للضريبة ، ليكون الدخل بذلك محوراً لها ، ناجماً عن استثمار رموس

الأموال في ألوان من التعامل جائزة قانوناً ، وهو ما يعنى أن الدخل - وباعتباره إيراداً متجدداً - يمثل من الضريبة مجالها الأكثر فاعلية ، سواء كان هذا الإيراد ناجماً عن قيم منقولة ، أم عن المهن غير التجارية ، أم عن الثروة العقارية ، أم كان مرتباً أم ربحاً صافياً محققاً من غير ذلك من المصادر ، ومن ثم كان الدخل وعاء أساسياً للضريبة ، متطلباً فيها كشرط مبدئى لموضوعيتها وعدالتها ، ولا يجوز بالتالى أن تكون رءوس الأموال ذاتها وعاء لها ، إلا بصورة استثنائية لاتعطل حقاً دستورياً ، ويقدر الضرورة ، وبما لا ينتزعها أو يؤول إلى تأكلها ، ويفترض ذلك لزوماً ألا يكون تطبيق الضريبة التى فرضها المشرع عليها ممتداً فى الزمان إلى غير حد ، ولا أن تكون لها وطأة الجزاء ، ولا أن « تظلمها أغراض الجباية » لتهمين عليها محددة مسارها .

وحيث إنه متى كان ذلك ، وكان قانون ضريبة الدمغة المطعون عليها ، قد فرضها علم رءوس أموال بذواتها - سندا أو سهماً أو حصة أو نصيباً - فاعتبرها وعاء لها محملاً أصحابها بعينها بوصفهم ملتزمين أصلاً بها ، بما مؤداه ربط الضريبة بقيم هذه الأصول واقتضائها منها ، فلا تزايلها أو تحول عنها ، ليكون إسناد الضريبة إليها - وإطراد زمن تطبيقها - عاصفاً بها أو محدداً مجال حركتها ، باعتبارها ضماناً لتحصيل الضريبة التى فرضها المشرع فى شأنها ، وهى بعد ضريبة يستأديها من أصحابها سنوياً - ومقدماً - بناء على مجرد تملكهم لها ، ومن ثم تكون « واقعة الملكية » - فى ذاتها - هى المنشئة للضريبة المطة ونزولها ، وسواء كانت الأسهم أو السندات أو الحصص أو الأنصبة التى حملها المشرع بعينها ، تغل أو لا تنتج دخلاً ، فليس لدخلها - وجوداً أو عدماً - من أثر على نفاذ الضريبة المطعون عليها ، بل يظل رأس المال المحمل بها ،

وعاء لها ، وسعرها منسوباً إلى قيمته الاسمية أو الفعلية ، ومبلغها مستنزلاً من قيم هذه الأموال ذاتها انتهاء إلى امتصاصها ، بما يعيبها دستورياً ويفقدها مقوماتها ، ليحيلها عدماً ، ذلك أن الضريبة التي يكون أداؤها واجباً قانوناً - وعلى ما تنص عليه المادتان ٦١ و ١١٩ من الدستور - هي التي تتوافر لها قوالبها الشكلية ، وإلى جانبها أسسها الموضوعية محدد مفهوماً على ضوء العدالة الاجتماعية ، التي تعتبر محورياً لتنظيم الضريبة في الحدود المنصوص عليها في المادة ٣٨ من الدستور .

وحيث إن منافاة الضريبة المطعون عليها للعدالة الاجتماعية ، تبدو كذلك من زاوية اتصال تطبيقها بالمستولين عن أدائها ، وهي الهيئة أو الشركة المصدرة للورقة المالية (سهماً كانت أم سنداً) أو للحصة أو النصيب ، ذلك أن الفقرة الثانية من المادة ٨٦ من قانون هذه الضريبة ، تلزمها بأن تؤديها إلى مصلحة الضرائب خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من يناير من كل سنة ، ليقوم التزامها بتوريد هذه الضريبة إلى جوار المدينين أصلاً بها وفقاً لفقرتها الأولى ، وهم أصحاب هذه الأوراق أو الحصص أو الأنصبة التي افترض المشرع قيام صلة بينها وبينهم تسوخ حملها على توريد الضريبة إلى جانبهم ، وهي صلة واهية انتحلها المشرع تقوية من جهة لضمان إيفاء الضريبة في موعدها وتيسيراً لتحصيلها ، ذلك أن الضريبة المطعون عليها - وعلى ما تقدم - محلها أوراق مالية أو حصص أو أنصبة أخرجتها الهيئة أو الشركة المصرية التي أصدرتها من ملكيتها ، بنقلها الحق فيها إلى آخرين .

وإصدارها لها يفصلها عنها ، وليس لها من شأن بتداولها ولا بما ينجم عن التعامل فيها من إيراد ، بل مرد ومردود ذلك إلى أصحابها .

بيد أن قانون هذه الضريبة ، حمل الجهة المصدرة لها بعينها ، وجعلها مسئولة عن توريدها من رأسمالها المصدر الذي قد يزيد كثيراً على رأس مالها المدفوع ، وألزمها بأدائها مقدماً ، سواء أكان العمل بها قد بدأ ، أم كان لازال في مرحلة التحضير ، وسواء كان نشاطها قد مضى قدماً محققاً ربحاً ، أم كان متعثراً متراجعاً كاشفاً عن خسائر أصابتها مهما بلغ عمقها ومداه ، وسواء كان وجودها قائماً محققاً ، أم كان كيانها غير مكتمل ، بما مؤداه إضرار الضريبة المطعون عليها بركزها المالي ، وتسويتها لفرض توجيهها لجهودها ، وحشدها لتحقيق الأغراض التي تقوم أصلاً عليها .

وقد دل المشرع على أن سعيه لتحصيل الضريبة ، كان توجهاً نهماً بما نص عليه في المادة ٨٥ من قانونها من سريانها اعتباراً من تاريخ مزاولة الشركة لعملها ، أو من تاريخ صدور القرار المرخص في تأسيسها ، أو اعتباراً من نشر المحرر المتعلق بتأسيسها ، أيها أسبق زمنياً ، لتكون الجباية في ذاتها هدفاً منظوراً ورئيسياً لهذه الضريبة ، فلا تمتد إليها حماية الدستور ، وهو ما جرى عليه قضاء هذه المحكمة التي تقرر « ليس ثمة مصلحة مشروعة تترجم من وراء إقرار تنظيم تشريعي يتوخى مجرد تنمية موارد الدولة من خلال فرض ضريبة تفتقر إلى قوالبها الشكلية أو لا تتوافر - في أركانها ودوافعها - الأسس الموضوعية التي ينبغي أن تقوم عليها ، ذلك أن جباية الأموال في ذاتها ، لا تعتبر هدفاً يحميه الدستور ، بل يتعين أن تتم وفق قواعده وبالتطبيق لأحكامه » .

وحيث إن المشرع عزز اتجاهه إلى تحصيل الضريبة المطعون عليها ، بغض النظر عن عواقبها بما نص عليه في البند (ب) من المادة ٨٣ من قانونها من فرضها على القيمة الاسمية للأوراق غير المقيدة في البورصة أو المقيدة بها « التي ترى مصلحة الضرائب أن

العمليات التي تمت بشأنها من القلة بحيث لا يمثل متوسط أسعارها القيمة الحقيقية لها « بما مؤداه ، أنه حتى ولو أسفرت العمليات التي جرت في شأن الورقة المالية ، عن تناؤل قيمتها ، فإن قلة هذه العمليات - وفق تقدير الجهة الدائنة بالضريبة - تخولها محاسبة المتزمين أصلاً بها ، والمستولين عن أدائها ، على ضوء القيمة الاسمية - لا الفعلية - للورقة المالية ، وهي عين القاعدة التي التزمها المشرع في شأن ضريبة الدمغة النوعية التي فرضها على حصص التأسيس وفقاً للبند (د) من المادة ٨٣ المشار إليها .

وحيث إن الأصل أن يتوخى المشرع بالضريبة التي يفرضها أمرين ، يكون أحدهما أصلاً مقصوداً منها ابتداءً Primary Motive ويتمثل في الحصول على غلتها لتعود إلى الدولة وحدها ، تصبها في خزائنها العامة لتعينها على مواجهة نفقاتها . ويكون ثانيهما مطلوباً منها بصفة عرضية أو جانبية ، أو غير مباشرة Incidental Motive كاشفاً عن طبيعتها التنظيمية Regulatory Nature ، 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 إذا كان مؤثماً جنائياً ، كالتعاطي في المواد المخدرة .

وهذه الآثار العرضية للضريبة كثيراً ما تلازمها ، وتظل للضريبة مقوماتها من الناحية الدستورية ، ولا تزييلها طبيعتها هذه ، لمجرد أنها تولد آثاراً عرضية بمناسبة إنشائها .

وحيث إن الضريبة المطعون عليها - ومن زاوية آثارها العرضية - تلحق بفرص الاستثمار أفدح الأضرار ، وهي كذلك تعوق الادخار الذي اعتبره الدستور واجباً قومياً ، وليس أدل على ذلك ، من أن وزير المالية حين سئل عن كيفية تعويض حصيلتها بعد

إلغائها ، كان قاطعاً في أن إلغائها يوقر ظروفاً أفضل للاستثمار ، تزداد بها العمالة ، وينكمش معها التضخم ، ويدور في نطاقها رأس المال ، من خلال قاعدة إنتاجية أعرض ، كاشفاً بذلك عن أن فرض هذه الضريبة كان عملاً عشوائياً منافياً لعدالتها الاجتماعية ، مجاوزاً الحدود التي يكون فيها أداؤها واجباً قانوناً ، معطلاً دورها في مجال تحقيق الكفاية والعدل اللذين جعلهما الدستور أساساً للنظام الاقتصادي ، وغداً تحصيلها بالتالي مجرد جباية لا ضابط لها ولا يستقيم بنيانها وفق الأسس الموضوعية التي لاتقوم الضريبة دستورياً في غيابها .

وحيث إنه متى كان ماتقدم ، فإن النص المطعون فيه يكون مخالفاً أحكام المواد ٤ و ٢٣ و ٢٢ و ٣٤ و ٣٨ و ٣٩ و ١١٩ و ١٢٠ من الدستور

وحيث إن المراد ٨٤ و ٨٥ و ٨٦ و ٨٧ من قانون هذه الضريبة - قبل إلغائها - ترتبط بنص المادة ٨٣ المطعون عليها ارتباطاً لايقبل التجزئة ، بحيث لايمكن فصلها عنها أو تطبيقها استقلالاً ، فإنها تسقط جميعاً تبعاً لإبطال النص المطعون فيه ، ولاتقوم لها من بعد من قائمة .

فلهذه الاسباب

حكمت المحكمة بعدم دستورية نص المادة ٨٣ من قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ وسقوط مراده ٨٤ و ٨٥ و ٨٦ و ٨٧ المرتبطة بها ، وألزمت الحكومة المصروفات ومبلغ مائة جنيه مقابل أتعاب المحاماة .

أمين السر

رئيس المحكمة