

## باسم الشعب

### المحكمة الدستورية العليا

بالجلسة العلنية المنعقدة يوم السبت العاشر من يونيو سنة 2023م،  
الموافق الحادي والعشرين من ذي القعدة سنة 1444 هـ.

برئاسة السيد المستشار / بولس فهمي إسكندر  
رئيس المحكمة  
وعضوية السادة المستشارين: رجب عبد الحكيم سليم والدكتور محمد عماد النجار والدكتور طارق  
عبد الجواد شبل وخالد أحمد رأفت دسوقي والدكتورة فاطمة محمد أحمد الرزاز ومحمد أيمن سعد  
الدين عباس  
نواب رئيس المحكمة  
وحضور السيد المستشار الدكتور/ عماد طارق البشري  
وحضور السيد/ محمد ناجي عبد السميع  
رئيس هيئة المفوضين  
أمين السر

### أصدرت الحكم الآتي

في الدعوى المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم 111 لسنة 21 قضائية "دستورية"

### المقامة من

شكري عبد الرحمن حسين حشاد

### ضد

- 1- رئيس الجمهورية
- 2- رئيس مجلس الوزراء
- 3- وزير المالية، بصفته الرئيس الأعلى لمصلحة الضرائب على المبيعات
- 4- وزير العدل
- 5- النائب العام
- 6- وكيل النيابة العامة بكفر الزيات

### الإجراءات

بتاريخ التاسع عشر من يونيو سنة 1999، أودع المدعي صحيفة هذه الدعوى قلم كتاب المحكمة الدستورية العليا، طالباً الحكم بعدم دستورية المواد (1) و(2/2) و(32/فقرة أخيرة، و(1/41 و(1/43 و(2/44، (10) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم 11 لسنة 1991، المعدل بالقانون رقم 91 لسنة 1996، والمادة (3) من القانون رقم 2 لسنة 1997 بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات السالف الذكر.

وقدمت هيئة قضايا الدولة مذكرتين ، طلبت فيهما الحكم أصليًا: بعدم قبول الدعوى، واحتياطيًا: برفضها.

وبعد تحضير الدعوى، أودعت هيئة المفوضين تقريرًا برأيها.

ونظرت الدعوى على النحو المبين بمحضر جلسة 2023/4/8، وفيها قدمت هيئة قضايا الدولة مذكرة، طلبت فيها الحكم، أصليًا: أولًا: باعتبار الخصومة منتهية فيما يتعلق بالطعن على عجز البند "ثانيًا" من المادة (3) من القانون رقم 2 لسنة 1997 بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم 11 لسنة 1991. ثانيًا: بعدم قبول الدعوى لانتهاء المصلحة، واحتياطيًا: برفضها. وقررت المحكمة إصدار الحكم في الدعوى بجلسة اليوم.

### المحكمة

بعد الاطلاع على الأوراق، والمداولة.

حيث إن الوقائع تتحصل - على ما يتبين من صحيفة الدعوى وسائر الأوراق - في أن النيابة العامة قدمت المدعي للمحاكمة الجنائية في الدعوى رقم 22375 لسنة 1998 جنح كفر الزيات، متهمه إياه: أنه في يوم 1997/12/3، بدائرة قسم كفر الزيات - محافظة الغربية - بصفته صاحب ثلاجة تخزين وحفظ وتبريد خضروات وفاكهة للغير؛ تجاوزت مبيعاته - خلال عامي 1995 و 1996 - حد التسجيل المقرر قانونًا، ولم يتقدم إلى مصلحة الضرائب بطلب تسجيل نشاطه، كما لم يتم بالإقرار عن الضريبة المستحقة وسدادها في الموعد المقرر قانونًا، مما يُعدُّ تهربًا من أدائها، وطلبت النيابة العامة عقابه بالمواد (1 و 2 و 4 و 5 و 1/16، 2 و 18 و 19 و 32 و 1/41) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم 11 لسنة 1991، والمادة (12) من لائحته التنفيذية. ادعى وزير المالية مدنيًا ضد المدعي، بطلب الحكم بإلزامه بأداء مبلغ مقداره عشرون ألفًا ومائتا جنيه (ضريبة المبيعات وتعويض يعادل مثل الضريبة عن عامي 1995 و 1996)، وبأداء الضريبة الإضافية بواقع % عن كل أسبوع أو جزء منه من تاريخ الاستحقاق وحتى تاريخ السداد. وإبان تداول الدعوى أمام محكمة الموضوع، دفع المدعي بعدم دستورية المادة (3) من القانون رقم 2 لسنة 1997 بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم 11 لسنة 1991 والمواد (1 و 2/2 و 32 فقرة أخيرة، و 1/41 و 43 و 2/44 و 10) من القانون الأخير. وبعد أن قدرت تلك المحكمة جدية الدفع وصرحت للمدعي بإقامة الدعوى الدستورية، فأقام الدعوى المعروضة، ناعيًا على تلك النصوص مخالفتها للمواد (34 و 38 و 65 و 187) من دستور عام 1971.

وحيث إن المادة (1) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم 11 لسنة 1991 المعدل بالقانون رقم 91 لسنة 1996 نصت على أنه " يقصد في تطبيق أحكام هذا القانون بالألفاظ والعبارات الآتية، التعريفات الموضحة قرين كل منها:

.....  
الخدمة: كل خدمة وارادة بالجدول رقم (2) المرافق.

الضريبة الإضافية: ضريبة مبيعات إضافية بواقع نصف في المائة من قيمة الضريبة غير المدفوعة عن كل أسبوع أو جزء منه يلي نهاية الفترة المحددة للسداد.

ونصت الفقرة الثانية من المادة (2) من القانون ذاته على أنه " وتفرض الضريبة على الخدمات الواردة بالجدول رقم (2) المرافق لهذا القانون".

ونصت المادة (32) على أنه " على المسجل أداء حصيلة الضريبة دورياً للمصلحة وفق إقراره الشهري وفي الموعد المنصوص عليه في المادة (16) من القانون وذلك طبقاً للقواعد والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية.

وفي حالة عدم أداء الضريبة في الموعد المحدد تستحق الضريبة الإضافية، ويتم تحصيلها مع الضريبة، وبذات إجراءاتها".

ونصت المادة (41) على أنه " يُعاقب بغرامة لا تقل عن مائة جنيه ولا تجاوز ألفي جنيه - فضلاً عن الضريبة والضريبة الإضافية المستحقتين - كل من خالف أحكام الإجراءات أو النظم المنصوص عليها في هذا القانون ولائحته التنفيذية دون أن يكون عملاً من أعمال التهرب المنصوص عليها فيه. وتُعدُّ مخالفةً لأحكام هذا القانون الحالات الآتية:

1- التأخر في تقديم الإقرار وأداء الضريبة عن المدة المحددة في المادة (16) من هذا القانون بما لا يجاوز ستين يوماً".

ونصت المادة (43) على أنه " مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد يقضي بها قانون آخر، يعاقب على التهرب من الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن شهر وبغرامة لا تقل عن ألف جنيه ولا تجاوز خمسة آلاف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين، ويحكم على الفاعلين متضامنين بالضريبة والضريبة الإضافية وتعويض لا يجاوز مثل الضريبة.....".

كما نصت المادة (44) على أنه " يعد تهرباً من الضريبة يعاقب عليها بالعقوبات المنصوص عليها في المادة السابقة ما يأتي:

1- بيع السلعة أو استيرادها أو تقديم الخدمة دون الإقرار عنها وسداد الضريبة المستحقة.

10- انقضاء ستين يوماً على انتهاء المواعيد المحددة لسداد الضريبة دون الإقرار عنها وسدادها.

ونصت المادة (3) من القانون رقم 2 لسنة 1997 بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم 11 لسنة 1991 على أنه "اعتباراً من 1992/3/5، أولاً: ..... ثانياً: تعدل فئة الضريبة الواردة قرين المسلسل رقم (3) من الجدول رقم (2) المرافق للقانون رقم 11 لسنة 1991 لتكون (10%)، وتضاف إلى هذا الجدول الخدمات الواردة بالجدول (هـ) المرفق بهذا القانون". وقد وردت عبارة "خدمات التشغيل للغير" قرين البند رقم (11) من الجدول المشار إليه.

ونصت المادة الأولى من القانون رقم 11 لسنة 2002 بتفسير بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم 11 لسنة 1991 المشار إليه، على أن " تفسر عبارة " خدمات التشغيل للغير" الواردة قرين المسلسل رقم (11) من الجدول رقم (2) المرافق لقانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم 11 لسنة 1991؛ بأنها الخدمات التي تؤدي للغير باستخدام أصول أو معدات مورد الخدمة المملوكة له أو للغير، ويتم تشغيلها بمعرفة مورد الخدمة أو قوة العمل التابعة له أو تحت إشرافه؛ وهي جميع أعمال التصنيع، بما في ذلك تشغيل المعادن، وأعمال تغيير حجم أو شكل أو طبيعة أو مكونات المواد، وأعمال تأجير واستغلال الآلات والمعدات والأجهزة، وأعمال مقاولات التشييد والبناء وإنشاء وإدارة شبكات البنية الأساسية وشبكات المعلومات، وخدمات نقل البضائع والمواد، وأعمال الشحن والتفريغ والتحميل والتستيف والتعتيق والوزن، وخدمات التخزين وخدمات الحفظ بالتبريد، وخدمات الإصلاح والصيانة وضمان ما بعد البيع، وخدمات التركيب، وخدمات إنتاج وإعداد مواد الدعاية والإعلان، وخدمات استغلال الأماكن المجهزة".

كما نصت المادة الثانية من القانون رقم 11 لسنة 2002 المشار إليه على أنه "مع مراعاة الأثر الكاشف لهذا القانون، ينشر هذا القانون في الجريدة الرسمية، ويعمل به من اليوم التالي لتاريخ نشره". وقد نُشر هذا القانون بالجريدة الرسمية - العدد 16 (مكرر) بتاريخ 2002/4/21.

وحيث إن النزاع في الدعوى الموضوعية، يدور حول اتهام النيابة العامة للمدعي بأنه تهرب من أداء الضريبة عن نشاطه في تخزين وحفظ وتبريد خضروات وفاكهة للغير، بعدم الإقرار عنها وسدادها في المواعيد المقررة، كما لم يتقدم للتسجيل لدى مصلحة الضرائب، بعد أن بلغت مبيعاته خلال عامي 1995 و1996 حد التسجيل المقرر قانوناً. إذ كان ذلك، وكان نص المادة (3) من القانون رقم 2 لسنة 1997، يقضي بإضافة بند جديد إلى الجدول رقم (2) المرافق للقانون رقم 11 لسنة 1991، هو البند رقم (11) "خدمات التشغيل للغير". فإن نطاق الدعوى المعروضة يتحدد بالطعن على عجز البند "ثانياً" من هذه المادة، فيما تضمنه من إضافة خدمات التشغيل للغير إلى الجدول رقم (2) المرافق للقانون المشار إليه، قرين المسلسل رقم (11).

وحيث إن المحكمة الدستورية العليا سبق أن حسمت المسألة الدستورية المثارة بشأن إضافة خدمات التشغيل للغير إلى الجدول رقم (2) المرافق لقانون الضريبة العامة على المبيعات المشار إليه، وتحديد وعاء الضريبة بالقيمة، وسعرها، وذلك بحكمها الصادر بجلسة 2007/4/15، في الدعوى رقم 232 لسنة 26 قضائية "دستورية"، الذي قضى، أولاً: بعدم دستورية عبارة "خدمات التشغيل للغير" الواردة قرين المسلسل رقم (11) من الجدول رقم (2) المرافق لقانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم 11 لسنة 1991 المعدل بالقانون رقم 2 لسنة 1997. ثانياً: بعدم دستورية صَدْر المادة (2) من القانون رقم 11 لسنة 2002 بتفسير بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم 11 لسنة 1991، الذي ينص على أنه " مع مراعاة الأثر الكاشف لهذا القانون". ثالثاً: رفض ما عدا ذلك من الطلبات ". وإذ نشر هذا الحكم في الجريدة الرسمية بالعدد 16 (تابع) بتاريخ 2007/4/19، وكان مقتضى نص المادة (195) من الدستور، ونص المادتين (48 و49) من قانون المحكمة الدستورية العليا الصادر بالقانون رقم 48 لسنة 1979، أن يكون لقضاء هذه المحكمة في الدعاوى الدستورية حجية مطلقة في مواجهة كافة، وبالنسبة إلى الدولة وسلطاتها المختلفة، باعتباره قولاً فصلًا في المسألة التي قضى فيها، وهي حجية تحول بذاتها دون المجادلة فيه أو إعادة طرحه عليها من جديد لمراجعته؛ ومن ثم فإن الخصومة في هذا الشق من الدعوى تكون منتهية.

وحيث إنه عن طلب الحكم بعدم دستورية نصوص المواد (1 و2 و3/32 و1/41 و43 و2/44، 10) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المشار إليه، فإن المقرر في قضاء المحكمة الدستورية العليا، أن شرط المصلحة الشخصية المباشرة هو الذي يحدد فكرة الخصومة الدستورية، ويبلور نطاق المسألة الدستورية التي تُدعى هذه المحكمة إلى الفصل فيها، ويؤكد ضرورة أن تكون المنفعة التي يقرها القانون هي محصلتها النهائية. ومن المقرر كذلك أن شرط المصلحة منفصل دوماً عن توافق النص التشريعي المطعون عليه مع أحكام الدستور أو مخالفته لها، باعتبار أن هذا التوافق أو الاختلاف هو موضوع الدعوى الدستورية، فلا تخوض فيه المحكمة إلا بعد قبولها. كما اطرّد قضاء هذه المحكمة على أنه لا يكفي توافر المصلحة عند رفع الدعوى الدستورية فقط، وإنما يتعين أن تظل قائمة حتى الفصل فيها، فإذا زالت المصلحة بعد رفعها، وقبل الحكم فيها، فلا سبيل إلى التطرق إلى موضوعها. متى كان ذلك، وكان النزاع الموضوعي يدور حول ما نسب إلى المدعي من تهربه من أداء الضريبة عن نشاطه في مجال خدمات تخزين وحفظ وتبريد خضروات وفاكهة للغير - المعدود من "خدمات التشغيل للغير" - خلال عامي 1995 و 1996؛ وكان مؤدى قضاء المحكمة الدستورية العليا، الصادر بجلسة 2007/4/15، في الدعوى رقم 232 لسنة 26 قضائية "دستورية" السالف بيانه، عدم خضوع هذا النشاط لتلك الضريبة، عن الفترة محل النزاع، بعد زوال السند التشريعي، الذي فرضت بمقتضاه الضريبة العامة على المبيعات، على "خدمات التشغيل للغير"، ومن بينها النشاط الذي يباشره المدعي، وذلك عن الفترة السابقة على العمل بالقانون رقم 11 لسنة 2002 المار ذكره. ومن ثم، يكون هذا القضاء محققاً مصلحة المدعي في دعواه الموضوعية، دون حاجة للتعرض

لدستورية النصوص المطعون فيها، وتنتفي- تبعًا لذلك - مصلحته الشخصية المباشرة في الطعن عليها بعدم الدستورية، لتكون دعواه بشأنها غير مقبولة.

#### فلهذه الأسباب

حكمت المحكمة باعتبار الخصومة منتهية بشأن الطعن على عجز البند "ثانيًا" من المادة (3) من القانون رقم 2 لسنة 1997 بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم 11 لسنة 1991، وعدم قبول الدعوى فيما عدا ذلك من طلبات.

رئيس المحكمة

أمين السر