

## باسم الشعب

### المحكمة الدستورية العليا

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

رئيس المحكمة

برئاسة السيد المستشار / بولس فهمي إسكندر

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

نواب رئيس المحكمة

الدين عباس

رئيس هيئة المفوضين

وحضور السيد المستشار الدكتور/ عماد طارق البشري

أمين السر

وحضور السيد/ محمد ناجي عبد السميع

### أصدرت الحكم الآتي

في الدعوى المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم 304 لسنة 25 قضائية "دستورية"  
المقامة من

سعد عبدالله حمد

ضد

- 1- رئيس الجمهورية
- 2- رئيس مجلس الوزراء
- 3- رئيس اللجنة التشريعية بمجلس النواب
- 4- وزير المالية، بصفته الرئيس الأعلى لمصلحة الضرائب
- 5- رئيس مصلحة الضرائب على المبيعات
- 6- رئيس مأمورية ضرائب مبيعات المكس والدخايل

### الإجراءات

بتاريخ الثلاثين من ديسمبر سنة 2003، أودع المدعي صحيفة هذه الدعوى قلم كتاب  
المحكمة الدستورية العليا، طالباً الحكم بعدم دستورية نصوص المواد (5 و16 و3/17) من  
قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم 11 لسنة 1991، وسقوط باقي  
مواده.

وقدمت هيئة قضايا الدولة مذكرة، طلبت فيها الحكم برفض الدعوى.

وبعد تحضير الدعوى، أودعت هيئة المفوضين تقريراً برأيها.

ونظرت الدعوى على النحو المبين بمحضر الجلسة، وفيها قررت المحكمة إصدار الحكم بجلسة  
اليوم.

## المحكمة

بعد الاطلاع على الأوراق، والمداولة. حيث إن الوقائع تتحصل - على ما يتبين من صحيفة الدعوى وسائر الأوراق- في أن المدعي أقام أمام محكمة الإسكندرية الابتدائية، الدعوى رقم 7570 لسنة 2003 مدني كلي، مختصاً فيها المدعى عليهم من الرابع إلى السادس، طالباً الحكم ببراءة ذمته من مبلغ 153150,20 جنيهاً، الذي تطالبه به مصلحة الضرائب على المبيعات عن الفترة من 2000/7/1 حتى 2001/12/31، وذلك عن نشاطه في إنتاج أغذية، والذي قدم عنه إقرارات شهرية عن مبيعاته، وبراءة ذمته من أية مستحقات مالية عن تلك الفترة، إلا أن مصلحة الضرائب لم تتبع الإجراءات القانونية في تعديل إقراراته، وقدرت الضريبة المستحقة على مبيعاته بالمبلغ المشار إليه، فأقام دعواه بطلباته السالفة الذكر. تدولت الدعوى بالجلسات، وبجلسة 2003/11/6، دفع المدعي بعدم دستورية نصوص المواد (1 و5 و16 و3/17) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المشار إليه، وإذ قدرت المحكمة جدية الدفع، وصرحت له بإقامة الدعوى الدستورية، أقام الدعوى المعروضة، ناعياً على النصوص المشار إليها مخالفتها المواد (2 و23 و24 و32 و34 و38 و39 و40 و119 و120) من دستور 1971.

وحيث إن قضاء هذه المحكمة قد جرى على أن نطاق الدعوى الدستورية التي أتاح المشرع للخصوم إقامتها بموجب نص البند (ب) من المادة (29) من قانونها الصادر بالقانون رقم 48 لسنة 1979؛ يتحدد بنطاق الدفع المبدى أمام محكمة الموضوع، وفي الحدود التي تقدر فيها جديته، وتصرح بإقامة الدعوى الدستورية بشأنه، وبما لا يجاوز الطلبات الختامية الواردة بصحيفة الدعوى الدستورية أو يتعدى نطاقها. متى كان ذلك، وكان الثابت من الأوراق أن المدعي ولئن دفع أمام محكمة الموضوع بعدم دستورية المادة (1) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم 11 لسنة 1991، إلا أن طلباته الختامية في صحيفة الدعوى الدستورية قد خلت من طلب الحكم بعدم دستورية هذا النص، كما خلت من أية مناع دستورية بشأنه؛ ومن ثم فإن الفصل في دستوريته لا يكون مطروحاً على هذه المحكمة.

وحيث إن المادة (1) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم 11 لسنة 1991، قد نصت على أنه: " يقصد في تطبيق أحكام هذا القانون بالألفاظ والعبارات الآتية التعريفات الموضحة قرين كل منها: .....، المكلف: الشخص الطبيعي أو المعنوي المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة، سواء كان منتجاً صناعياً أو تاجرًا أو مؤدياً لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه في هذا القانون. .... " المسجل: هو المكلف الذي تم تسجيله لدى المصلحة وفقاً لأحكام هذا القانون. ... "

ونصت المادة (5) من القانون ذاته على أن "يلتزم المكلفون بتحصيل الضريبة وبالإقرار عنها وتوريدها للمصلحة في المواعيد المنصوص عليها في هذا القانون".

ونصت المادة (16) من ذلك القانون على أنه "على كل مسجل أن يقدم إلى المصلحة إقراراً شهرياً عن الضريبة المستحقة على النموذج المعد لهذا الغرض خلال الثلاثين يوماً التالية لانتهاء شهر المحاسبة، ويجوز بقرار من الوزير مد فترة الثلاثين يوماً بحسب الاقتضاء. كما يلتزم المسجل بتقديم هذا الإقرار ولو لم يكن قد حقق ببوغاً أو أدى خدمات خاضعة للضريبة في خلال شهر المحاسبة. وإذا لم يقدم المسجل الإقرار في الميعاد المنصوص عليه في هذه المادة، يكون للمصلحة الحق في تقدير الضريبة عن فترة المحاسبة مع بيان الأسس التي استندت إليها في التقدير، وذلك كله دون إخلال بالمساءلة الجنائية".

ونصت الفقرة الأولى من المادة (17) من القانون ذاته، قبل تعديلها بالقانون رقم 9 لسنة 2005 على أنه " للمصلحة تعديل الإقرار المنصوص عليه في المادة السابقة ويخطر المسجل بذلك بخطاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول خلال ستين يوماً من تاريخ تسليمه الإقرار للمصلحة".

ونصت الفقرة الثالثة من المادة ذاتها، قبل الحكم الصادر من المحكمة الدستورية العليا بجلسة 2011/11/13، في الدعوى رقم 113 لسنة 28 قضائية "دستورية" على أنه " وفي جميع الأحوال يجوز مد هذه المدة بقرار من الوزير".

واستناداً إلى نص الفقرة الثالثة من المادة (17) من القانون المار ذكره، أصدر وزير المالية قراره رقم 231 لسنة 1991، بمد مدة الستين يوماً التي يجوز فيها لمصلحة الضرائب تعديل الإقرار المقدم من المسجل إلى مدة سنة، ثم أصدر قراره رقم 143 لسنة 1992 بمد هذه المدة إلى ثلاث سنوات.

وحيث إن مناط المصلحة الشخصية المباشرة - وهي شرط لقبول الدعوى الدستورية - أن يكون ثمة ارتباط بينها وبين المصلحة في الدعوى الموضوعية؛ وذلك بأن يكون الفصل في المسألة الدستورية لازماً للفصل في الطلبات الموضوعية المرتبطة بها والمطروحة على محكمة الموضوع. ويتغياً هذا الشرط أن تفصل المحكمة الدستورية العليا في الخصومة الدستورية من جوانبها العملية، وليس من معطياتها النظرية أو تصوراتها المجردة. وهو كذلك يقيد تدخلها في تلك الخصومة، ويرسم تخوم ولايتها، فلا تمتد لغير المطاعن التي يؤثر الحكم بصحتها أو بطلانها على النزاع الموضوعي، وبالقدر اللازم للفصل فيه، ويتحدد مفهوم هذا الشرط باجتماع عنصرين،

أولهما: أن يقيم المدعي - في الحدود التي اختصم فيها النص المطعون فيه - الدليل على أن ضرراً واقعياً - اقتصادياً أو غيره - قد لحق به، سواء كان مهدداً بهذا الضرر أو كان قد وقع فعلاً، ويتعين دوماً أن يكون الضرر مباشراً، منفصلاً عن مجرد مخالفة النص المطعون فيه للدستور، مستقلاً بالعناصر التي يقوم عليها، ممكناً تصوره ومواجهته بالترضية القضائية، تسوية لآثاره. ثانيهما: أن يكون الضرر عائداً إلى النص المطعون فيه، وليس ضرراً متوهماً أو منتحلاً أو مجهلاً. فإذا لم يكن هذا النص قد طبق أصلاً على من ادعى مخالفته للدستور، أو كان من غير المخاطبين بأحكامه، أو كان الإخلال بالحقوق التي يدعيها لا يعود إليه؛ دل ذلك على انتفاء المصلحة الشخصية المباشرة. ذلك أن إبطال النص التشريعي في هذه الصور جميعها لن يحقق للمدعي أية فائدة عملية يمكن أن يتغير بها مركزه القانوني بعد الفصل في الدعوى الدستورية عما كان عليه قبلها.

وحيث إن رعى النزاع الموضوعي تدور حول براءة ذمة المدعي من المبلغ المبين آنفاً، والذي تطالبه به مصلحة الضرائب على المبيعات نتيجة التعديلات التي أدخلتها على إقراراته الشهرية خلال المدة السالفة الذكر، وكان مجال أعمال أحكام المادة (16) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المشار إليه، يقتصر على حالة قيام مصلحة الضرائب بتقدير الضريبة عن فترة المحاسبة لعدم تقديم المسجل لإقراره الشهري عن الضريبة المستحقة، خلال الثلاثين يوماً التالية لانتهاؤ شهر المحاسبة، وكان المدعى عليهم في الدعوى الموضوعية لم ينازعوا المدعي في تقديم إقرارات الضريبة عن الفترة التي عدلت فيها المصلحة تلك الإقرارات؛ ومن ثم فإن الفصل في دستورية ذلك النص لا يرتب أي انعكاس على الطلبات المطروحة في الدعوى الموضوعية، الأمر الذي تنتفي معه مصلحة المدعي الشخصية المباشرة في الطعن على ذلك النص، مما مؤداه القضاء بعدم قبول الدعوى في هذا الشق منها.

وحيث إنه بشأن الطعن بعدم دستورية نص المادتين (5 و 3/17) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم 11 لسنة 1991، قبل تعديله بالقانون رقم 9 لسنة 2005، فقد سبق للمحكمة الدستورية العليا أن فصلت في دستورية النصين التشريعيين المشار إليهما، إذ قضت بجلسة 2009/10/11، في الدعوى رقم 50 لسنة 30 قضائية "دستورية" برفض الدعوى المقامة طعناً على نص المادة (5) من هذا القانون، وقد نُشر هذا الحكم في العدد رقم 43 (مكرراً) من الجريدة الرسمية بتاريخ 2009/10/26، كما قضت بجلسة 2011/11/13 في الدعوى رقم 113 لسنة 28 قضائية "دستورية"، بعدم دستورية نص الفقرة الثالثة من المادة (17) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم 11 لسنة 1991، قبل تعديله بالقانون رقم 9 لسنة 2005، فيما تضمنه من تخويل وزير المالية سلطة مد المدة التي يجوز فيها لمصلحة الضرائب تعديل الإقرار المقدم من المسجل، وسقوط قراري وزير المالية رقمي 231 لسنة 1991 و 143 لسنة 1992، وقد نُشر هذا الحكم في العدد رقم 47 (مكرراً) من الجريدة الرسمية بتاريخ 2011/11/27. متى كان ذلك، وكان مقتضى نص المادة (195) من الدستور، والمادتين (48 و 49) من قانون هذه المحكمة الصادر بالقانون رقم 48

لسنة 1979، أن يكون للأحكام والقرارات الصادرة من المحكمة الدستورية العليا حجية مطلقة في مواجهة الكافة، وبالنسبة إلى الدولة وسلطاتها المختلفة، باعتبارها قولاً فصلًا في المسألة المقضي فيها، لا يقبل تأويلًا ولا تعقيبًا من أية جهة كانت، وهي حجية تحول بذاتها دون المجادلة فيها أو إعادة طرحها عليها من جديد لمراجعتها، فإن الخصومة بالنسبة إلى هذين النصين - وهي عينية بطبيعتها - تكون قد تم حسمها، مما يتعين معه الحكم بعدم قبول الدعوى بالنسبة إلى نص المادة (5) من قانون الضريبة العامة على المبيعات المشار إليه، وبانتهاء الخصومة في شأن الطعن على نص المادة (3/17) من هذا القانون قبل تعديله بالقانون رقم 9 لسنة 2005.

وحيث إنه عن طلب المدعي الحكم بسقوط باقي مواد قانون الضريبة العامة على المبيعات المشار إليه، فإن المستقر عليه في قضاء هذه المحكمة أن طلب السقوط لا يُعد طلبًا مستقلًا بعدم الدستورية، إنما هو من قبيل التقارير القانونية التي تملكها المحكمة الدستورية العليا بمناسبة قضائها في الطلبات الأصلية المطروحة عليها، وتتصل بالنصوص القانونية التي ترتبط بها ارتباطًا لا يقبل الفصل أو التجزئة. إذ كان ذلك، وكانت هذه المحكمة قد انتهت إلى القضاء بعدم قبول الدعوى المعروضة، على النحو المتقدم بيانه؛ فإن ذلك الطلب يكون فاقداً لسنده، متعيناً الالتفات عنه.

#### فلهذه الأسباب

حكمت المحكمة باعتبار الخصومة منتهية بشأن الطعن على نص الفقرة الثالثة من المادة (17) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم 11 لسنة 1991 قبل تعديله بالقانون رقم 9 لسنة 2005، وعدم قبول الدعوى فيما عدا ذلك من طلبات.

رئيس المحكمة

أمين السر