

باسم الشعب

المحكمة الدستورية العليا

بالجلسة العلنية المنعقدة يوم الأحد الثاني عشر من مايو سنة ٢٠١٣ م ،
الموافق الثاني من رجب سنة ١٤٣٤ هـ .

برئاسة السيد المستشار/ ماهر البحيرى رئيس المحكمة
وعضوية السادة المستشارين : عبد الوهاب عبد الرازق ومحمد عبد العزيز الشناوى
وماهر سامى يوسف ومحمد خيرى طه النجار وسعيد مرعى عمرو
والدكتور/ عادل عمر شريف نواب رئيس المحكمة
وحضور السيد المستشار الدكتور/ حمدان حسن فهمى رئيس هيئة المفوضين
وحضور السيد/ محمد ناجى عبد السميع أمين السر

أصدرت الحكم الآتى :

فى القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم ٢٢٩ لسنة ٢٩
قضائية " دستورية " .

المقامة من :

السيد/ مدحت جمال الدين سيف .

ضد :

١ - السيد رئيس مجلس الوزراء .

٢ - السيد وزير المالية .

الإجراءات

بتاريخ ٢٠ أكتوبر سنة ٢٠٠٧، أودع المدعى صحيفة الدعوى قلم كتاب هذه المحكمة، طالباً الحكم بعدم دستورية نص الفقرة الثانية من المادة ١٠٣ من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، ونص الفقرة الأولى من المادتين الخامسة والسادسة من مواد إصدار قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥

وقدمت هيئة قضايا الدولة مذكرة طلبت فيها ختامها الحكم بعدم قبول الدعوى بالنسبة للطعن على نص الفقرة الأولى من المادتين الخامسة والسادسة من مواد إصدار قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ورفض الدعوى بالنسبة لباقي الطلبات .

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 يتبين من صحيفة الدعوى وسائر الأوراق - تتحصل في أن مصلحة الضرائب كانت قد قدرت صافى إيرادات المدعى عن نشاطه في مهنة المحاماة عن سنة ٢٠٠١ تقديراً جازافياً بمبلغ ١٠٢٦٤ جنيهاً، استناداً إلى تقديمه إقراراً تقديرياً غير مستند إلى دفاتر وسجلات، وبتاريخ ٢٠٠٤/٤/٦ تقدم المدعى بطعن على تقديرات مصلحة أمام لجنة طعن ضرائب كفر الشيخ - الدائرة التاسعة - قيد أمامها برقم ١١٧ لسنة ٢٠٠٥، وبجلسة ٢٠٠٥/٢/١٢ قررت اللجنة تخفيض تقديرات مأمورية الضرائب عن تلك السنة إلى ٤٣٤٣ جنيهاً، وإذ لم يرتض المدعى هذا القرار فقد طعن عليه أمام محكمة الإسكندرية الابتدائية بالدعوى رقم ٩٧١ لسنة ٢٠٠٦ كلى ضرائب،

وأثناء نظر الدعوى، دفع بعدم دستورية نص الفقرة الثانية من المادة ١٠٣ من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، فيما تضمنه من أن يكون لمصلحة الضرائب عدم الاعتراف بالإقرار وتحديد الأرباح بطريق التقدير، ونص الفقرة الأولى من المادتين الخامسة والسادسة من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإصدار قانون الضريبة على الدخل فيما تضمنه كل من النصين من تحديد تاريخ قبل أول أكتوبر سنة ٢٠٠٤، وإذ قدرت المحكمة جدياً هذا الدفع، وصرحت للمدعى برفع الدعوى الدستورية، فقد أقام المدعى الدعوى الماثلة.

وحيث إن الفقرة الثانية من المادة ١٠٣ من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بعد تعديله بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، تنص على أن "... وللمصلحة تصحيح الإقرار أو تعديله، كما يكون لها عدم الاعتراف بالإقرار وتحديد الإيرادات أو الأرباح بطريق التقدير".

وتنص المادة الخامسة من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإصدار قانون الضريبة على الدخل على أن "تنقضى الخصومة في جميع الدعاوى المقيدة أو المنظورة لدى جميع المحاكم على اختلاف درجاتها قبل أول أكتوبر سنة ٢٠٠٤ بين مصلحة الضرائب والممولين، والتي يكون موضوعها الخلاف في تقدير الضريبة، وذلك إذا كان الوعاء السنوي للضريبة محل النزاع لا يتجاوز عشرة آلاف جنيه. وتمتنع المطالبة بما لم يسدد من ضرائب تتعلق بهذه الدعاوى.

وفي جميع الأحوال لا يترتب على انقضاء الخصومة حق للممول في استرداد ما سبق أن سدده تحت حساب الضريبة المستحقة على الوعاء المتنازع عليه.

وذلك كله ما لم يتمسك الممول باستمرار الخصومة في الدعوى بطلب يقدم إلى المحكمة المنظور لديها الدعوى خلال ستة أشهر من تاريخ العمل بهذا القانون".

وتنص الفقرة الأولى من المادة السادسة من مواد إصدار ذلك القانون على أن "فى غير الدعاوى المنصوص عليها فى المادة الخامسة من هذا القانون، يكون للممولين فى المنازعات القائمة بينهم وبين مصلحة الضرائب، والمقيدة أو المنظورة أمام المحاكم على اختلاف درجاتها قبل أول أكتوبر سنة ٢٠٠٤، طلب إنهاء تلك المنازعات خلال سنة من تاريخ العمل بهذا القانون، مقابل أداء نسبة من الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة على الوعاء السنوى للضريبة المتنازع عليها، وفقاً للشرائح الآتية:.....".

وحيث إن من المقرر - وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة - أن نطاق الدعوى الدستورية، ينحصر فى الحدود التى تعلق بها الدفع بعدم الدستورية المثار أمام محكمة الموضوع، وكان المدعى قد قصر دفعه على عجز الفقرة الثانية من المادة ١٠٣ من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ والذي ينص على أن ".... ويكون لها عدم الاعتداد بالإقرار وتحديد الإيرادات أو الأرباح بطريق التقدير"، كما انصب دفعه على ما تضمنه نص الفقرة الأولى من كل من المادتين الخامسة والسادسة من مواد إصدار قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من تعيين تاريخ قبل أول أكتوبر سنة ٢٠٠٤ لتحديد مجال تطبيق أحكامهما، ومن ثم فإن نطاق الدعوى الراهنة يتحدد بهذه النصوص دون غيرها.

وحيث إن المصلحة الشخصية المباشرة - وهى شرط لقبول الدعوى الدستورية - مناطها أن يكون ثمة ارتباط بينها وبين المصلحة فى الدعوى الموضوعية، وذلك بأن يكون الفصل فى المسألة الدستورية لازماً للفصل فى الطلبات الموضوعية المرتبطة بها والمطروحة أمام محكمة الموضوع، وكان النزاع الموضوعى يدور حول الطعن على قرار لجنة الطعن الضريبى بتخفيض إيرادات المدعى عن نشاطه فى مهنة المحاماة عن سنة ٢٠٠١ إلى ٤٣٤٣ جنيهاً، وعدم اعتداد مصلحة الضرائب بالإقرارات المقدمة منه، وتحديد إيراداته عن ذلك النشاط بطريق التقدير الجزافى، فإن المصلحة الشخصية المباشرة فى الدعوى تكون متحققة بالنسبة للطعن على عجز الفقرة الثانية من المادة ١٠٣ من قانون الضرائب على الدخل، وما تضمنه نص الفقرة الأولى من المادة الخامسة من مواد إصدار قانون الضريبة على الدخل

من تحديد نطاق تطبيق أحكامه بتاريخ قبل أول أكتوبر سنة ٢٠٠٤، دون ما تضمنه نص الفقرة الأولى من المادة السادسة من مواد إصدار ذلك القانون في هذا الشأن، إذ تنصب أحكامه على الدعاوى المقيدة أو المنظورة لدى المحاكم قبل أول أكتوبر سنة ٢٠٠٤، والتي يجاوز الوعاء السنوي للضريبة محل النزاع فيها عشرة آلاف جنيه، وهو ليس حال الدعوى الماثلة، وتبعاً لذلك فإن القضاء في المسألة الدستورية المتعلقة بهذا النص لن يكون ذا أثر أو انعكاس على الدعوى الموضوعية والطلبات المطروحة بها، وقضاء محكمة الموضوع فيها، الأمر الذي يتعين معه القضاء بعدم قبول الدعوى بالنسبة لذلك النص، وبقبولها بالنسبة لباقي النصوص المشار إليها، ولا يغير من ذلك إلغاء قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١، بمقتضى نص المادة الثانية من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإصدار قانون الضريبة على الدخل، إذ المقرر في قضاء هذه المحكمة أن إلغاء النص التشريعي المطعون فيه لا يحول دون النظر والفصل في الطعن بعدم الدستورية قبل من طبق عليهم ذلك القانون خلال فترة نفاذه، وترتبت بمقتضاه آثار قانونية بالنسبة إليهم، وتبعاً لذلك توافرت لهم مصلحة شخصية في الطعن بعدم دستوريته، ذلك أن الأصل في تطبيق القاعدة القانونية أنها تسرى على الوقائع التي تتم في ظلها أي خلال الفترة من تاريخ العمل بها حتى إلغائها، فإذا ألغيت هذه القاعدة وحلت محلها قاعدة قانونية أخرى، فإن القاعدة الجديدة تسرى من الوقت المحدد لنفاذها، ويقف سريان القاعدة القديمة من تاريخ إلغائها، وبذلك يتحدد النطاق الزمني لسريان كل من القاعدتين القانونيتين، ومن ثم فإن المراكز القانونية التي نشأت وترتبت آثارها في ظل أى من القانونين - القديم والجديد- تخضع لحكمه، فما نشأ منها وترتبت آثاره في ظل القانون القديم يظل خاضعاً لحكمه، وما نشأ من مراكز قانونية وترتبت آثاره في ظل القانون الجديد يخضع لهذا القانون وحده، وعلى ذلك فإن إلغاء قانون الضرائب على الدخل على النحو المشار إليه، والذي طبق على المدعى أثناء فترة نفاذه، وترتبت بمقتضاه آثار قانونية في حقه، لا ينفي مصلحته في الطعن عليه بعدم الدستورية، والتي تبقى قائمة ومتحققة في حدود نطاقها المتقدم ذكره.

وحيث إن المدعى ينعى على النصوص المطعون فيها مخالفة المواد ٨ ، ٣٨ ، ٤٠ من دستور سنة ١٩٧١ ، بقالة أن عجز الفقرة الثانية من المادة ١٠٣ من قانون الضرائب على الدخل المشار إليه قد أطلق يد مصلحة الضرائب في تقدير إيرادات وأرباح صغار الممولين دون ضوابط أو أسباب عند رفض إقراراتهم، كما حدد نص الفقرة الأولى من المادة الخامسة من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإصدار قانون الضريبة على الدخل السالف الذكر تاريخ أول أكتوبر سنة ٢٠٠٤ لتحديد مجال انطباق أحكامه والإفادة منها، بما يعد إخلالاً بمبدأي المساواة وتكافؤ الفرص، وبمقتضيات العدالة الاجتماعية التي يقوم عليها النظام الضريبي، والتي يتعين كفالتها للممولين.

وحيث إن المقرر أن حماية هذه المحكمة للدستور، إنما ينصرف إلى الدستور القائم، إلا أنه إذا كان هذا الدستور ليس ذا أثر رجعي، فإنه يتعين إعمال أحكام الدستور السابق الذي صدر النص المطعون عليه في ظل العمل بأحكامه، طالما أن هذا النص قد عمل بمقتضاه إلى أن تم إلغاؤه أو استبدل نص آخر به خلال مدة سريان ذلك الدستور " . متى كان ذلك ، وكان قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ، الذي تضمن النص المطعون فيه، قد تم إلغاؤه بمقتضى قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، قبل نفاذ الإعلان الدستوري الصادر بتاريخ ٣٠/٣/٢٠١١ ، والدستور الحالي الصادر في ٢٥/١٢/٢٠١٢ ، ومن ثم يتعين الاحتكام في شأن المسألة الدستورية المتعلقة بالنص المطعون فيه، إلى نصوص دستور سنة ١٩٧١ ، الذي صدر القانون المشتمل على النص المطعون فيه، وتم العمل به إلى أن تم إلغاؤه، خلال مدة سريان ذلك الدستور.

" وحيث إن قضاء هذه المحكمة قد جرى على أن " الضريبة فريضة مالية تقتضيها الدولة جبراً وبصفة نهائية من المكلفين بها، وهي بكل صورها تمثل عبئاً مالياً عليهم، ويتعين - تبعاً لذلك - وبالنظر إلى وطأتها وخطورة تكلفتها - أن يكون العدل من منظور اجتماعي مهيمناً عليها بمختلف صورها محدداً الشروط الموضوعية لاقتضاها نائياً

عن التمييز بينها دون مسوغ، فذلك وحده ضمان خضوعها لشرط الحماية القانونية المتكافئة التي كفلها الدستور للمواطنين جميعاً في شأن الحقوق عينها، فلا يحكمها إلا بمقاييس موحدة لا تتفرق بها ضوابطها. ولما كانت السلطة التشريعية التي تنظم أوضاع الضريبة العامة بقانون يصدر عنها - إعمالاً لنص المادة (١١٩) من دستور سنة ١٩٧١ - يكون متضمناً تحديد وعائها وأسس تقديره وبيان مبلغها، والملتزمين أصلاً بأدائها، والمستولين عن توريدها، وقواعد ربطها وتحصيلها وتوريدها وضوابط تقادمتها، وغير ذلك مما يتصل ببنائها. كما أن الضريبة التي يكون أداؤها واجباً وفقاً للقانون - وعلى ما تدل عليه المادتان (٦١، ١١٩) من دستور سنة ١٩٧١ - هي التي تتوافر لها قوالبها الشكلية وأسسها الموضوعية، وتكون العدالة الاجتماعية التي يقوم عليها النظام الضريبي ضابطاً في الحدود المنصوص عليها في المادة (٣٨) من دستور سنة ١٩٧١، إذ ليس ثمة مصلحة مشروعة ترجى من وراء إقرار تنظيم ضريبي يتوخى مجرد تنمية موارد الدولة من خلال فرض ضريبة تفتقر إلى تلك القوالب والأسس، ذلك أن جباية الأموال في ذاتها لا تعتبر هدفاً يحميه الدستور. وحيث إن من المستقر عليه في قضاء هذه المحكمة " أن تحديد دين الضريبة يفترض التوصل إلى تقدير حقيقى لقيمة المال الخاضع لها، باعتبار أن ذلك يعد شرطاً لازماً لعدالة الضريبة، ولصون مصلحة كل من الممول والخزانة العامة، ويتعين أن يكون ذلك الدين - وهو ما يطلق عليه وعاء الضريبة ممثلاً في المال المحمل بعينها - محققاً ومحدداً على أسس واقعية يكون ممكناً معها الوقوف على حقيقته على أكمل وجه، ولا يكون الوعاء محققاً إلا إذا كان ثابتاً بعيداً عن شبهة الاحتمال أو الترخص، ذلك أن مقدار الضريبة أو مبلغها أو دينها إنما يتحدد مرتباً بوعائها، باعتباره منسوباً إليه، ومحمولاً عليه، وفق الشروط التي يقدر المشرع معها واقعية الضريبة وعدالتها، بما لا مخالفة فيه للدستور، 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. ولا يحول إقرار السلطة التشريعية لقانون الضريبة العامة دون أن تباشر هذه المحكمة رقابتها عليه في شأن توافر

الشروط الموضوعية لعناصر تلك الضريبة؛ وذلك بالنظر إلى خطورة الآثار التي تحدثها، وتمتد هذه الرقابة إلى الواقعة القانونية التي أنشأتها، وقوامها تلك الصلة المنطقية بين شخص محدد يعتبر ملتزماً بها، والمال المتخذ وعاءً لها محملاً بعبئها، وهذه الصلة - وهي التي لا تنهض الضريبة بتخلفها تتحراها هذه المحكمة لضمان أن يظل إطارها مرتبطاً بما ينبغى أن يقيمها على حقائق العدل الاجتماعي، محددًا مضمونها وغايتها على ضوء القيم التي احتضنها الدستور.

وحيث إن المشرع قد أورد النص المطعون فيه ضمن الأحكام العامة الواردة بالباب السادس من الكتاب الأول من قانون الضرائب على الدخل المشار إليه، ولم يحقق فيه التوازن المطلوب بين أمرين هما حق الدولة في استئداء الضريبة المستحقة قانوناً، لما تمثله من أهمية بالغة نحو وفاء الدولة بالتزاماتها العامة تجاه الأفراد، وبين الضمانات الدستورية والقانونية المقررة في مجال فرض الضرائب على المواطنين، لاسيما من حيث تحديد وعاء الضريبة تحديداً حقيقياً كشرط لعدالتها. ذلك أن المشرع قد منح بهذا النص مصلحة الضرائب سلطة عدم الاعتداد بالإقرار وتحديد الإيرادات والأرباح بطريق التقدير الجزافي، دون تقييد سلطتها في هذا الشأن بضوابط ومعايير حاكمة، يعد التزامها شرطاً لعدالة الضريبة، ولصون مصلحة كل من الممولين والخزانة العامة، وتكفل أن يكون وعاء الضريبة ممثلاً في المال المحمل بعبئها محققاً ومحددًا على أسس واقعية يضحى ممكناً معها الوقوف على حقيقته بعيداً عن شبهة الاحتمال أو الترخيص، وصولاً إلى تقدير حقيقى لهذا الوعاء، وتحديد المقدرة التكليفية للممولين تحديداً حقيقياً بعيداً عن الشطط في التقدير الذي يجاوز أرباح الممولين الفعلية، ويتعدها إلى أصل رأس المال فيدمره، ويقوم الربط الضريبي على أسس غير واقعية، تصادم التوقع المشروع لهم، وتباغت حياتهم وتعصف بمقدراتهم، وتصم الإقرارات المقدمة منهم بعدم الصحة فلا يكون مقدار الضريبة الملزمين بأدائها معروفاً لهم قبل استحقاقها، ولا عبؤها ماثلاً في أذهانهم عند سابق تعاملاتهم، بما لازمه ترخيص مصلحة الضرائب في تحديد وعاء الضريبة ومادتها ومصرفها ومقدارها تبعاً لذلك،

بعيداً عن الضوابط الدستورية الحاكمة لإنشاء الضرائب العامة، ويتضمن إهداراً لقواعد العدالة الاجتماعية التي يقوم عليها النظام الضريبي وتهمين عليه، وذلك كله بالمخالفة لنصوص المواد ٦١ ، ٣٨ ، ١١٩ من دستور سنة ١٩٧١ ، ولا يغير من ذلك تحميل مصلحة الضرائب طبقاً لنص المادتين (١٠٠) ، (١٠٤) من قانون الضرائب على الدخل بعبء الإثبات في حالة عدم الاعتداد بالإقرار المعتمد من أحد المحاسبين والمستند إلى دفاتر منتظمة يتم إمساكها طبقاً لأحكام القانون، وإذا لم يحدد القانون القواعد الحاكمة للإثبات في هذه الحالة، بما يضمن عدالته والوصول إلى تقدير حقيقى لوعاء الضريبة، بل منح نص المادة ١٠٥ من هذا القانون المصلحة سلطة ربط الضريبة طبقاً لما يستقر عليه رأيها في حالة عدم موافقة الممول على التقدير أو لم يتم بالرد على ملاحظات المصلحة في المهلة المحددة، هذا فضلاً عن أن تحميل المصلحة بعبء الإثبات على النحو المشار إليه لا يسرى في حالة عدم انتظام الدفاتر والسجلات أو عدم الإمساك بها، وبالنسبة لصغار الممولين من أصحاب النشاط التجارى أو الصناعى غير الملتمزين بإمساك دفاتر منتظمة أو اعتماد إقراراتهم الضريبية من أحد المحاسبين، والذين لا يمكن استبعادهم بحال من نطاق الحماية الدستورية، ذلك أن التجاء مصلحة الضرائب إلى طريق التقدير يكون باعتباره أسلوب محاسبة وليس جزاء، بما يوجب مراعاة توفير الضمانات الدستورية فيما تجريه المصلحة من تقديرات، وعدم حرمان هؤلاء الممولين من الحق في المعاملة القانونية الكافلة لمشروعية فرض الضريبة عليهم، وضمان تقدير وعائها تقديراً حقيقياً يقوم على ما تنبئ به مؤشرات دخلهم وغيرها من القرائن والأدلة، وذلك كله من خلال إخضاع تقديرات المصلحة لإيراداتهم وأرباحهم لضوابط أو معايير تكفل لهم ذلك، وتبعد تلك التقديرات عن أسلوب التقدير الجزافى، الذى عزف عنه المشرع فى قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، مما يتعين معه القضاء بعدم دستورية النص المطعون فيه فيما لم يتضمنه من وضع ضوابط أو معايير للتقدير الذى تجريه المصلحة عند تحديدها لإيرادات وأرباح الممولين طبقاً لأحكامه.

وحيث إنه بالنسبة للطعن على ما تضمنه نص الفقرة الأولى من المادة الخامسة من مواد إصدار قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من تحديد نطاق تطبيق أحكامه بتاريخ قبل أول أكتوبر سنة ٢٠٠٤، فإن هذه المحكمة تباشر رقابتها على ذلك النص الذي لا زال معمولاً به، من خلال أحكام الدستور الحالي الصادر بتاريخ ٢٥/١٢/٢٠١٢، باعتباره الوثيقة الدستورية الحاكمة للنزاع الدائر حول هذا النص.

وحيث إن المستقر عليه في قضاء هذه المحكمة أن السلطة التي يملكها المشرع في مجال تنظيم الحقوق، وإن كان الأصل فيها هو إطلاقها، إلا أن القيود التي يفرضها الدستور لصون هذه الحقوق من صور العدوان المحتمل عليها، هي التي تبين تخوم الدائرة التي لا يجوز أن يتداخل التنظيم التشريعي فيها هدفاً للحقوق التي يكفلها الدستور، أو مؤثراً في محتواها بما ينال منها، ومن ثم تمثل هذه الدائرة مجالاً حيويًا لا يتنفس الحق إلا من خلالها، ولا يكون تنظيم هذا الحق ممكناً من زاوية دستورية إلا فيما وراء حدودها الخارجية، ليكون اقتحامها مجانباً لتنظيمه، وعدواناً عليه أدخل إلى مصادره أو تقييده، كذلك لا يجوز أن تنفصل النصوص القانونية التي نظم بها المشرع موضوعاً محدداً عن أهدافها، بل يجب أن تكون هذه النصوص مدخلاً إليها، وموطئاً لإشباع مصلحة عامة لها اعتبارها، ومرد ذلك، أن كل تنظيم تشريعي لا يصدر عن فراغ، ولا يعتبر مقصوداً لذاته، بل مرماه إنفاذ أغراض بعينها يتوخاها، وتعكس مشروعيتها إطاراً للمصلحة العامة التي أقام المشرع عليها هذا التنظيم باعتباره أداة تحقيقها، وطريق الوصول إليها.

كما جرى قضاء هذه المحكمة على أن مبدأ المساواة أمام القانون، أساس للعدل، وهو أدخل إلى جوهر الحرية، وأكفل لإرساء السلام الاجتماعي، ولئن جاز القول بأن الأصل في كل تنظيم تشريعي أن يكون منطويًا على تقسيم أو تصنيف أو تمييز من خلال الأعباء التي يلقيها على البعض، أو المزايا التي يمنحها لفئة دون غيرها، إلا أن اتفاق هذا التنظيم مع أحكام الدستور، يفترض ألا تنفصل النصوص القانونية التي نظم بها المشرع موضوعاً محدداً، عن أهدافها، ليكون اتصال الأغراض التي توخاها، بالوسائل، منطقيًا، وليس واهياً أو واهناً، بما يخل بالأسس الموضوعية التي يقوم عليها التمييز المبرر دستورياً.

وحيث إن قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ قد نظم في المواد ١٥٧ وما بعدها منه تشكيل لجان الطعن الضريبي وإجراءات مباشرتها لمهامها، على نحو يبين منه أن هذه اللجان لا تعدو أن تكون هيئات إدارية أناط بها القانون مهمة الفصل في المنازعات التي تتردد بين مصلحة الضرائب والممولين، باعتبار أن اللجوء إليها يمثل مرحلة أولية، قصد بها إعادة النظر في اختلاف وجهات النظر بين الطرفين قبل الالتجاء إلى القضاء، وإذا كانت المادتان ١٦١ ، ١٦٢ من القانون المشار ذكره، قد نصت على أن للطرفين الحق في الطعن على قرار لجنة الطعن الضريبي أمام المحكمة الابتدائية المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إعلان قرار اللجنة، ولهما استئناف الحكم الصادر من تلك المحكمة أمام محكمة الاستئناف أيًا كانت قيمة النزاع، فإن النصوص المذكورة باشتراطها عرض الخلاف بدءاً على لجان الطعن الضريبي تكون قد استهدفت فتح الطريق أمام محاولة التوفيق بين الممول ومصلحة الضرائب، توكيلاً لدرء المضي في خصومة يمكن تسوية عناصرها توفيقاً، فإذا لم تتحقق مثل هذه التسوية، فقد أتاحت هذه النصوص للطرفين أن يلجئوا إلى القضاء بدرجاته المتعددة حسماً لهذا النزاع، وبذلك تكون تلك النصوص قد توخت من اشتراطها عرض النزاع على تلك اللجان تحقيق مصلحة مشروعة لا تنفصل في غايتها عن الخصومة القضائية أمام المحاكم المختصة، باستهدافها حسم تلك المنازعات على وجه السرعة وبإجراءات أكثر يسراً، بما قد يغني عن الخصومة القضائية، وإن كان لا يحول دونها. متى كان ذلك، وكان النص المطعون فيه قد قصر نطاق تطبيق الحكم الوارد به، والقاضي بإنقضاء الخصومة على الدعاوى المقيدة أو المنظورة أمام جميع المحاكم على اختلاف درجاتها، واستهدف من ذلك - على ما يتبين من الأعمال التحضيرية للقانون المذكور - التيسير على الممولين وتصفية المنازعات بينهم وبين مصلحة الضرائب، وإنهاء الخصومات بينهم، وتطبيق العفو الضريبي عليهم، مستبعداً من هذا النطاق الطعون المقامة أمام لجان الطعن الضريبي، والتي يكون موضوعها الخلاف في تقدير الضريبة، ولا يجاوز الوعاء

السنوى للضريبة محل النزاع فيها عشرة آلاف جنيه، دون مقتض أو مصلحة مشروعة تبرره ، إلا ما أوضحه وزير المالية فى هذا الشأن بمضبطة مجلس الشعب الجلسة الخامسة والستين المعقودة صباح السبت الموافق ٩ أبريل سنة ٢٠٠٥ من أن اللجان فى يد المصلحة ووزير المالية، وأن إنهاء النزاع أمامها لا يحتاج إلى قانون، وهو ما يتصادم ونص المادة ١١٩ من دستور سنة ١٩٧١، والتي تقابلها المادة ١٨ من الإعلان الدستورى الصادر فى ٢٠١١/٣/٣٠ والمادة ٢٦ من الدستور الحالى الصادر فى ٢٠١٢/١٢/٢٥، والتي لا تجيز الإعفاء من أداء الضريبة العامة إلا فى الأحوال المبينة فى القانون، هذا فضلاً عن أن المشرع وإن حدد تاريخ العمل بقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فى ٢٠٠٥/٦/١٠ - اليوم التالى لتاريخ نشره فى الجريدة الرسمية طبقاً لنص المادة التاسعة من مواد قانون الإصدار المشار إليه والتي استثنت بعض الحالات من هذا الحكم - إلا أنه عين تاريخاً آخر لتحديد مجال تطبيق الحكم الوارد بالنص المطعون فيه، والذي بمقتضاه تنقضى الخصومة فى الدعاوى المقيدة أو المنظورة لدى جميع المحاكم على اختلاف درجاتها قبل أول أكتوبر سنة ٢٠٠٤، دون أن يستند فى ذلك إلى أساس موضوعى، سوى ما أشار إليه وزير المالية بمضبطة مجلس الشعب السالفة الذكر، من أن تحديد هذا التاريخ جاء درءاً للخطر الناشئ عن سبق الإعلان فى اجتماع الحزب الوطنى المعقود فى ٢٣ سبتمبر سنة ٢٠٠٤ عن العزم على إنهاء المنازعات القضائية القائمة بين المصلحة والممولين وإسقاطها، والذي قد يشجع بعض الممولين على عدم سداد الضرائب المستحقة عليهم، والدخول فى منازعات قضائية مع مصلحة الضرائب توصلاً للاستفادة من ذلك النص، وهى جميعاً لا تكفى مسوغاً لاتخاذ التاريخ المذكور أساساً لتحديد نطاق تطبيق الأحكام المشار إليها، وعلى ذلك فإن النص المطعون فيه وقد استبعد من مجال تطبيق أحكامه الدعاوى المقيدة أو المنظورة لدى جميع المحاكم على اختلاف درجاتها بعد التاريخ المذكور، وكذا الطعون المقامة أمام لجان الطعن الضريبى قبل ذلك التاريخ وبعده، والتي ينصب الخلاف فيها على ذات الموضوع والمحل، فإنه يكون متضمناً إهداراً للحق فى الحماية القانونية المتكافئة التى لا تميز فيها بين المراكز القانونية المتمثلة

للممولين للضريبة، ومنطويًا على تقسيم وتصنيف بينهم، ومتبنيًا تمييزًا يناقض الغاية من وراء تقريره، ليصير ارتباطه عقلاً بأهدافه، باعتباره الوسيلة التي صاغها المشرع لتحقيقها، واهيًا ليقع النص الطعين في حدود نطاقه المشار إليه - مصادمًا لمبدأ المساواة الذي كفله الدستور الحالي في المادتين ٨ و ٣٣ منه، ولتقتضيات العدالة الاجتماعية التي حرصت المادتان ١٤ و ٢٦ من ذلك الدستور على توكيدها، باعتبارها أحد الدعائم الأساسية التي يقوم عليها الاقتصاد الوطني، وهدف رئيسي لخطة التنمية تسعى إلى تحقيقه، والقاعدة الحاكمة للنظام الضريبي وإنشاء الضرائب وإنفاذها في حق الممول، فضلاً عن مخالفة هذا النص للمادة ٨١ من الدستور، التي لا تجيز لأي قانون يتناول بالتنظيم ممارسة الحقوق والحريات أن يقيدتها بما يمس أصلها أو جوهرها، الأمر الذي يتعين معه القضاء بعدم دستورية هذا النص في حدود نطاقه المتقدم، وسقوط الأحكام المقابلة الواردة بالكتاب الدوري رقم ٣ لسنة ٢٠٠٥ الصادر من وزير المالية بشأن قواعد انقضاء الخصومة وفقاً لأحكام النص المذكور، والتي ترتبط في وجودها وزوالها بذلك النص ارتباطاً لا يقبل الفصل أو التجزئة.

فهذه الأسباب

حكمت المحكمة: أولاً: بعدم دستورية عجز الفقرة الثانية من المادة ١٠٣ من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ فيما تضمنه من تخويل مصلحة الضرائب عدم الاعتداد بالإقرار وتحديد الإيرادات والأرباح بطريق التقدير، دون وضع ضوابط أو معايير لهذا التقدير.

ثانياً: عدم دستورية عبارة " قبل أول أكتوبر سنة ٢٠٠٤ " الواردة بنص المادة الخامسة من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإصدار قانون الضريبة على الدخل، وسقوط الأحكام المقابلة الواردة بالكتاب الدوري رقم ٣ لسنة ٢٠٠٥ الصادر من وزير المالية بشأن قواعد انقضاء الخصومة وفقاً لأحكام النص المشار إليه.

ثالثاً: إلزام الحكومة بالمصروفات ومبلغ مائتي جنيه مقابل أتعاب المحاماة.

رئيس المحكمة

أمين السر