

باسم الشعب

المحكمة الدستورية العليا

بالجلسة العلنية المتعددة يوم السبت الثاني من إبريل سنة ٢٠١٦م،
الموافق الرابع والعشرين من جمادى الآخرة سنة ١٤٣٧ هـ.

برئاسة السيد المستشار / عدلى محمود منصور **رئيس المحكمة**

وعضوية السادة المستشارين: عبد الوهاب عبد الرازق والسيد عبد المنعم حشيش
وسعيد مرعى عمرو وبولس فهمى إسكندر وحاتم حمد بجاتو

والدكتور محمد عماد النجار **نواب رئيس المحكمة**

وحضور السيد المستشار الدكتور / عبد العزيز محمد سالم **رئيس هيئة المفوضين**

وحضور السيد / محمد ناجى عبدالسميع **أمين السر**

أصدرت الحكم الآتى

فى القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم ١٢٣ لسنة ٣١
قضائية " دستورية " .

المقامة من

ورثة المرحومين / فتحى سعد إبراهيم وخديجة محمد محمد إبراهيم، وهم :

١ - السيدة / لطيفة جاد الكريم فراج عن نفسها ووصفتها وصية على أولادها

القصر : أحمد ومحمد وإيمان فتحى سعد محمد إبراهيم

٢ - السيد / إبراهيم سعد زغلول محمد إبراهيم

ضد

١ - السيد رئيس الجمهورية

٢ - السيد رئيس مجلس الشعب

٣ - السيد رئيس مجلس الوزراء

٤ - السيد وزير المالية

٥ - السيد رئيس مصلحة الضرائب المصرية

الإجراءات

بتاريخ التاسع من يونيو سنة ٢٠٠٩، أودع المدعيان صحيفة الدعوى المائلة قلم كتاب هذه المحكمة؛ طلبًا للحكم بعدم دستورية نص الفقرة الأولى من المادتين الخامسة والسادسة من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإصدار قانون الضريبة على الدخل.

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

وبعد تحضير الدعوى، أودعت هيئة المفوضين تقريرًا برأيها.

ونظرت الدعوى، على الوجه المبين بمحضر الجلسة، وقررت المحكمة

إصدار الحكم فيها بجلسة اليوم.

الحكمة

بعد الاطلاع على الأوراق، والمداولة.

حيث إن الوقائع تتحصل - على ما يتبين من صحيفة الدعوى وسائر

الأوراق - في أن مأمورية ضرائب الخانكة كانت قد أخطرت مورث المدعيين

بتقديرها لصافي أرباحه عن نشاطه في مصنع البلاستيك عن السنوات من سنة

١٩٩٧ وحتى سنة ٢٠٠١، فلم يرتض به، وطعن عليه وفقًا لأحكام القانون رقم

١٥٧ لسنة ١٩٨١، بالطعن رقم ٢٥٤ لسنة ٢٠٠٤، أمام لجنة طعن ضرائب

القاهرة، وبتاريخ ٩/١٢/٢٠٠٤، أصدرت اللجنة قرارها بتخفيض تقديرها لصافي

أرباحه ليكون عن سنة ١٩٩٧ مبلغ ٤٧٢٥٠ جنيهاً، وعن سنة ١٩٩٨ مبلغ

٦٤٠٠٠ جنيه، وعن سنة ١٩٩٩ مبلغ ٧٠٠٠٠ جنيه، وعن سنة ٢٠٠٠ مبلغ ٧٧٠٩٥ جنيهًا، وعن سنة ٢٠٠١ مبلغ ٨٤٤٨٥ جنيهًا. لم يرتض مورث المدعين هذا التقدير، فأقام الدعوى رقم ٦٥٢ لسنة ٢٠٠٥، ضرائب كلى أمام محكمة شمال القاهرة الابتدائية بصحيفة أودعت قلم كتاب المحكمة فى ١٩ فبراير سنة ٢٠٠٥، وأثناء تداول الدعوى توفى مورث المدعين فتدخل عنه. وبجلسة ٢٩ يناير سنة ٢٠٠٨، قضت تلك المحكمة برفض الدعوى، فطعنا عليه أمام محكمة استئناف القاهرة مأمورية شمال القاهرة بالاستئناف رقم ٧٣٥ لسنة ١٢ ق، وأثناء نظر الاستئناف، دفعا بعدم دستورية نص الفقرة الأولى من المادتين الخامسة والسادسة من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإصدار قانون الضريبة على الدخل، وإذ قدرت المحكمة جدية هذا الدفع، وصرحت لهما برفع الدعوى الدستورية، فقد أقاما الدعوى الماثلة.

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

كما تنص الفقرة الأولى من المادة السادسة من القانون ذاته 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 السنوي للضريبة المتنازع عليها، وفقاً للشرائح الآتية

متى كان ذلك وكان الثابت من الأوراق أن تقديرات لجنة الطعن الضريبي قد حددت أرباح مورث المدعيين في السنوات من عام ١٩٩٧ حتى عام ٢٠٠١ بما يجاوز عشرة آلاف جنيه عن كل سنة منها، وكانت الفقرة الأولى من المادة الخامسة من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإصدار قانون الضريبة على الدخل تشترط للاستفادة من حكمها ألا يتجاوز الوعاء السنوي للضريبة - محل النزاع - عشرة آلاف جنيه، ومن ثم فإن المدعيين لا يكونان مخاطبين بهذا النص، باعتبار أن الفصل في دستورته لن يرتب انعكاساً على الطلبات المطروحة على محكمة الموضوع، الأمر الذي يتعين معه القضاء بعدم قبول هذا الشق من الدعوى.

وحيث إن مورث المدعيين كان قد أقام الدعوى ٦٥٢ لسنة ٢٠٠٥ أمام محكمة شمال القاهرة الابتدائية بصحيفة أودعت قلم كتاب تلك المحكمة بتاريخ ١٩ من فبراير سنة ٢٠٠٥، وكان نص الفقرة الأولى من المادة السادسة من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإصدار قانون الضريبة على الدخل يتطلب للاستفادة من حكمه وإنهاء النزاع القائم بين الممولين ومصالحه الضرائب مقابل سداد نسبة من الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة على الوعاء السنوي، أن تكون هذه المنازعات أو الدعاوى مقيدة أو منظورة أمام المحاكم قبل أول أكتوبر سنة ٢٠٠٤، ومن ثم تتوافر للمدعيين مصلحة مباشرة في الطعن على عبارة " أول أكتوبر سنة ٢٠٠٤"، الواردة بهذا النص إذ إن الفصل في دستورته هذه العبارة سيكون له أثره المباشر على الفصل في الطلبات المعروضة على محكمة الموضوع وبهذه العبارة وخطها يتحدد نطاق الدعوى الماثلة.

وحيث إن الرقابة القضائية على دستورية القوانين، من حيث مطابقتها للقواعد الموضوعية التي تضمنها الدستور، إنما تخضع لأحكام الدستور القائم دون غيره، بحسبانه مستودع القيم التي ينبغي أن تقوم عليها الجماعة، وتعبيراً عن إرادة الشعب منذ صدوره، ذلك أن هذه الرقابة إنما تستهدف أصلاً صون الدستور القائم وحمايته من الخروج على أحكامه، إذ إن نصوص هذا الدستور تمثل دائماً القواعد والأصول التي يقوم عليها النظام العام في المجتمع، وتشكل أسمى القواعد الأمرة التي تلو على ما دونها من تشريعات، ومن ثم يتعين التزامها، ومراعاتها، وإهدار ما يخالفها من تشريعات - أيًا كان تاريخ العمل بها - لضمان اتساقها والمفاهيم التي أتى بها، فلا تتفرق هذه القواعد في مضامينها بين نظم مختلفة يناقض بعضها البعض بما يحول دون جريانها وفق المقاييس الموضوعية ذاتها التي تطلبها الدستور القائم كشرط لمشروعيتها الدستورية، ومن ثم، فإن هذه المحكمة تباشر رقابتها على النص المطعون عليه في ضوء أحكام الدستور المعدل الصادر سنة ٢٠١٤ .

وحيث إن المدعين نعيًا على النص المطعون عليه - في النطاق المحدد سلفاً - مخالفته لمبدأ تكافؤ الفرص، والعدالة الضريبية، والحق في المساواة، وذلك لإقامته تمييزًا تحكيميًا في قواعد الإعفاء من الضرائب لا يستند إلى أسس موضوعية، إذ قصر الاستفادة من حكمه على الممولين الذين أقاموا دعاوهم أمام المحاكم على اختلاف درجاتها للمنازعة في تقدير دين الضريبة قبل أول أكتوبر ٢٠٠٤، دون الدعاوى التي قد تقام بعد هذا التاريخ رغم تماثل مراكزهم القانونية، وهو تمييز تحكيمي لا يزول إلا بمنح جميع الممولين الذين قام خلاف بينهم وبين مصلحة الضرائب في تقدير دين الضريبة المترتب قبل العمل بقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، الحق في إنهاء تلك المنازعات

صلاً سواء بسواء، كما أن هذا التمييز التحكيمي يخل بقاعدة العدالة الضريبية ومبدأ تكافؤ الفرص ، ومن جهة أخرى، فإن هذا القانون بتقريره عقوفاً شاملاً في المادة الرابعة من مواد إصداره لكل من لم يسبق تسجيلهم لدى مصلحة الضرائب قبل العمل بأحكامه وإمهالهم مدة سنة من تاريخ نفاذ هذا القانون ، قد جعل المتهربين من أداء الضرائب في مركز أفضل من الممولين الملتزمين بأدائها، وهو تمييز غير مبرر ولا يستند إلى أسس موضوعية.

وحيث إن هذه المناعي سديدة في جوهرها، ذلك أن 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 هادماً للحقوق التي يكفلها الدستور، أو مؤثراً في محتواها بما ينال منها، ومن ثم تمثل هذه الدائرة مجالاً حيويًا لا يتنافس الحق إلا من خلالها، ولا يكون تنظيم هذا الحق ممكناً من زاوية دستورية إلا فيما وراء حدودها الخارجية، ليكون اقتحامها جانباً لتنظيمه، وعدواناً عليه أدخل إلى مصادره أو تقييده، كذلك لا يجوز أن تفصل النصوص القانونية التي نظم بها المشرع موضوعاً محدداً عن أهدافها، بل يجب أن تكون هذه النصوص مدخلاً إليها، وموطناً 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.

وحيث إن قضاء هذه المحكمة جرى 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 يلقبها على البعض، أو المزايا التي يمنحها لفئة دون غيرها، إلا أن اتفاق هذا التنظيم مع أحكام الدستور، يفترض ألا تتفصل النصوص القانونية التي نظم بها المشرع موضوعًا محددًا، عن أهدافها، ليكون اتصال الأغراض التي توخاها، بالوسائل، منطقيًا، وليس واهيًا أو واهنًا، بما يخل بالأسس الموضوعية التي يقوم عليها التمييز المبرر دستوريًا.

وحيث إن البادئ من استعراض أحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإصدار قانون الضريبة على الدخل، أن المشرع الضريبي وهو في مقام استشراف نظام ضريبي جديد، شرع في تسوية الأوضاع الضريبية المتخلفة عن تطبيق قانون الضرائب على الدخل السابق عليه، الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١، وذلك في المادتين الخامسة والسادسة منه والتي نظمت الأولى منهما حالات انقضاء الخصومة بالنسبة للدعاوى المقيدة أو المنظورة لدى جميع المحاكم على اختلاف درجاتها بين مصلحة الضرائب والممولين والتي يكون موضوعها الخلاف في تقدير الضريبة، وذلك إذا كان الوعاء السنوي للضريبة - محل النزاع - لا يجاوز عشرة آلاف جنيه، أما إذا كان الوعاء السنوي المتخذ أساسًا لتقدير الدين الضريبي يجاوز عشرة آلاف جنيه، فقد أجازت المادة السادسة من القانون ذاته للممولين طلب إنهاء المنازعات القائمة بينهم وبين مصلحة الضرائب والمقيدة أو المنظورة أمام المحاكم على اختلاف درجاتها قبل أول أكتوبر سنة ٢٠٠٤ مقابل سداد نسبة من الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة على الوعاء السنوي للضريبة المتنازع عليها وذلك على النحو الوارد بالشرائح الثلاث الواردة بذلك النص.

متى كان ذلك، وكان نص المادة السادسة من قانون الضريبة على الدخل قد استهدف من الإعفاء الجزئي الذي نص عليه - على ما يتبين من الأعمال

التحضيرية للقانون المذكور - التيسير على الممولين وتصفية المنازعات بينهم وبين مصلحة الضرائب، وإنهاء الخصومات بينهم، وتطبيق العفو الضريبي الجزئي عليهم وفقاً للشرائح التي حددها متى كان الوعاء السنوي للضريبة - محل النزاع - يجاوز عشرة آلاف جنيه، مقابل سداد الممول نسبة التخفيض المحددة للتصالح مع مصلحة الضرائب، إلا أنه قصر نطاق تطبيق الحكم الوارد به على الدعاوى المقيدة أو المنظورة أمام جميع المحاكم على اختلاف درجاتها قبل أول أكتوبر سنة ٢٠٠٤، مستبعداً من هذا النطاق الطعون المقامة قبل هذا التاريخ أمام لجان الطعن الضريبي والتي يكون موضوعها الخلاف في تقدير الضريبة دون مقتضى أو مصلحة مشروعة تبرره سوى ما أشار إليه السيد وزير المالية - حسب الثابت بمضبطة مجلس الشعب الجلسة الخامسة والستين المعقودة صباح السبت الموافق ٩ أبريل سنة ٢٠٠٥ - من أن اللجان في يد مصلحة الضرائب ووزير المالية، وأن إنهاء النزاع أمامها لا يحتاج إلى قانون، هذا فضلاً عن أن المشرع وإن حدد تاريخ العمل بقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في ١٠/٦/٢٠٠٥ - اليوم التالي لتاريخ نشره في الجريدة الرسمية - إلا أنه عين تاريخاً آخر لتطبيق الحكم الوارد بالنص المطعون فيه وهو انقضاء الخصومة في الدعاوى المقيدة أو المنظورة أمام المحاكم على اختلاف درجاتها قبل أول أكتوبر سنة ٢٠٠٤ دون أن يستند في ذلك إلى أساس موضوعي سوى ما أشار إليه وزير المالية بمضبطة مجلس الشعب سالفه الذكر من أن تحديد هذا التاريخ إنما جاء درءاً للخطر الناشئ عن سبق الإعلان في اجتماع الحزب الوطني المعقود في ٢٣ سبتمبر سنة ٢٠٠٤ عن العزم على إنهاء المنازعات القضائية القائمة بين المصلحة والموولين وإسقاطها، والذي قد يشجع بعض الممولين على عدم سداد الضرائب المستحقة عليهم، والدخول في منازعات قضائية مع مصلحة الضرائب توصلًا للاستفادة من ذلك النص، وهي جميعاً لا تكفي مسوغاً لاتخاذ التاريخ

المذكور أساسًا لتحديد نطاق تطبيق الأحكام المشار إليها، وعلى ذلك فإن هذا النص - 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 الضريبي قبل هذا التاريخ وبعده، والتي ينصب الخلاف فيها على تقدير قيمة الضريبة المستحقة - يكون متضمنًا إهدارًا للحق في الحماية القانونية المتكافئة التي لا تميز فيها بين المراكز القانونية المتماثلة للممولين للضريبة، ومنطويًا على تقسيم وتصنيف بينهم لا يستند إلى أساس موضوعي، ومتبنيًا تمييزًا تحكيميًا يناقض الغاية من وراء تقريره، ليصير ارتباطه عقلاً بأهدافه، باعتباره الوسيلة التي صاغها المشرع لتحقيقها، واهيًّا، ومن ثم يكون مصادمًا لمبدأ المساواة الذي كفله الدستور الحالي في المادتين (٤ و ٥٣) منه، ولمقتضيات العدالة الاجتماعية التي حرصت المواد (٨ و ٢٧ و ٣٨) من الدستور على توكيدها، باعتبارها أحد الدعائم الأساسية التي يقوم عليها الاقتصاد الوطني، وهدفًا رئيسيًا لخطة التنمية تسعى إلى تحقيقه، والقاعدة الحاكمة للنظام الضريبي وإنشاء الضرائب وإنفاذها في حق الممول، فضلًا عن مخالفة هذا النص للمادة (٩٢) 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 عبارة " قبل أول أكتوبر سنة ٢٠٠٤ " الواردة بالنص المطعون عليه. وسقوط الأحكام الواردة بالكتاب الدوري رقم ٤ لسنة ٢٠٠٥ الصادر من وزير المالية بشأن قواعد إنهاء المنازعات المقيدة أو المنظورة أمام المحاكم وفقًا لحكم المادة السادسة من قانون الضريبة على الدخل، والتي ترتبط في وجودها وزوالها بذلك النص ارتباطًا لا يقبل الفصل أو التجزئة.

وحيث إنه عما اشترطه المشرع بالنص المطعون عليه لاستفادة الممول من حكمه في تقديم طلب إنهاء المنازعة الضريبية خلال سنة من تاريخ العمل بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإصدار قانون الضريبة على الدخل، فلما كان تقديم هذا الطلب في الأجل المشار إليه مرتبطاً بالقيود الزمنية الوارد بالنص المطعون عليه، فإن زوال هذا القيد بالقضاء بعدم دستورية عبارة " قبل أول أكتوبر سنة ٢٠٠٤ " مؤداه انفتاح السبيل أمام الممول الذي يطلب إنهاء منازعته الضريبية إعمالاً لحكم المادة السادسة من قانون الضريبة على الدخل المشار إليه لمدة سنة تبدأ من تاريخ نشر هذا الحكم في الجريدة الرسمية.

فهذه الأسباب

حكمت المحكمة:

أولاً : بعدم دستورية عبارة " قبل أول أكتوبر سنة ٢٠٠٤ " الواردة بنص الفقرة الأولى من المادة السادسة من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإصدار قانون الضريبة على الدخل.

ثانياً : بسقوط الأحكام المقابلة الواردة بالكتاب الدوري رقم ٤ لسنة ٢٠٠٥ الصادر من وزير المالية بشأن قواعد إنهاء المنازعات المقيدة أو المنظورة أمام المحاكم وفقاً لحكم المادة السادسة من قانون الضريبة على الدخل، وألزمت الحكومة المصروفات ومبلغ مائتي جنيه مقابل أتعاب المحاماة.

رئيس المحكمة

أمين السر