

شرح عملي لـ أحكام الدستورية الكاملة في وأهم الأخطاء التي يجب تجنبها

تتناول هذه الدراسة مجموعة من أحكام الدستورية الصادرة عن المحكمة الدستورية العليا، والمتصلة بضريبة المبيعات وبعض الضرائب أو الالتزامات الضريبية المرتبطة بها، مثل ضريبة الدمغة والجزاءات الضريبية ووعاء الضريبة.

وتظهر أهمية هذه الأحكام في أنها لا تقتصر على سرد وقائع قضائية، بل تكشف عن المبادئ التي استقرت عليها المحكمة في موضوعات العدالة الضريبية، والمساواة أمام القانون، وحدود الجزاء الضريبي، وحماية الملكية الخاصة، ومدى ارتباط دين الضريبة بوعائها.

المحكمة الدستورية العليا: [موقفها من ضريبة المبيعات](#)
المحكمة الدستورية العليا: [موقفها من ضريبة الدمغة](#)
المحكمة الدستورية العليا: [موقفها من ضريبة المبيعات](#)
المحكمة الدستورية العليا: [موقفها من ضريبة المبيعات](#)
المحكمة الدستورية العليا: [موقفها من ضريبة المبيعات](#)



ملخص أحكام الدستورية في ضريبة المبيعات والضرائب المرتبطة بها

رقم القضية	رقم الدعوى الدستورية	تاريخ الحكم	موضوع الحكم	النتيجة
القضية السابعة	51 لسنة 22 قضائية دستورية	11 مايو 2003	ضريبة الدمغة على التعويضات المحكوم بها ضد الجهات الحكومية	عدم دستورية جزئية
القضية الثامنة	131 لسنة 21 قضائية دستورية	1 يوليو 2007	تحميل المتعامل غير المعفى كامل ضريبة الدمغة عند التعامل مع جهة حكومية	عدم دستورية جزئية
القضية التاسعة	9 لسنة 28 قضائية دستورية	4 نوفمبر 2007	التعويض الوجودي في جريمة التهرب من ضريبة المبيعات	عدم دستورية جزئية
القضية العاشرة	45 لسنة 27 قضائية دستورية	14 ديسمبر 2008	وعاء ضريبة المبيعات على السلع المستوردة	رفض الدعوى

ضريبة الدمغة على التعويضات المحكوم بها

بيانات الحكم: صدر الحكم في الدعوى رقم 51 لسنة 22 قضائية دستورية، بجلسة 11 مايو 2003.

وتعلقت الدعوى بالطعن على الفقرة الأولى من المادة 80 من قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم 111 لسنة 1980، فيما تضمنته من فرض ضريبة دمغة نسبية وإضافية على مبالغ التعويضات المحكوم بها التي تقوم الجهات الحكومية بصرفها.

وقائع النزاع

كان المدعي قد حصل على حكم قضائي بتعويض عن أضرار لحقت به وبنجمله نتيجة حادث منسوب إلى إحدى الجهات الحكومية، وعند صرف مبلغ

التعويض قامت الجهة الإدارية بخضم ضريبة الدمغة من المبلغ المحكوم به .

فأقام المدعي دعواه مطالبًا برد قيمة الضريبة المخصومة، ودفع بعدم دستورية النص الذي استندت إليه الجهة الإدارية في الخصم.

مبدأ المحكمة: قررت المحكمة أن التعويض القضائي عن العمل غير المشروع يخضع لقواعد واحدة، سواء كان المسؤول عن الضرر فردًا عاديًا أو تابعًا لجهة حكومية.

وأكدت أن المضرورين الذين تصدر لهم أحكام بالتعويض يكونون في مركز قانوني واحد، ولا يجوز التمييز بينهم في المعاملة الضريبية لمجرد أن التعويض يصرف من جهة حكومية في حالة، ومن شخص عادي أو اعتباري خاص في حالة أخرى.

نتيجة الحكم: قضت المحكمة بعدم دستورية نص الفقرة الأولى من المادة 80 من قانون ضريبة الدمغة، فيما تضمنه من فرض ضريبة دمغة نسبية وإضافية على مبالغ التعويضات المحكوم بها التي تقوم الجهات الحكومية بصرفها.

أهمية الحكم: أرست المحكمة في هذا الحكم مبدأ مهمًا، وهو أن العدالة الضريبية لا تسمح بإخضاع طائفة من المضرورين لعبء ضريبي لا يخضع له غيرهم ممن يتماثلون معهم في المركز القانوني.

تحميل المتعامل مع الجهة الحكومية كامل ضريبة الدمغة

بيانات الحكم: صدر الحكم في الدعوى رقم 131 لسنة 21 قضائية دستورية، بجلسة 1 يوليو 2007.

وتعلقت الدعوى بالطعن على الفقرة الثانية من المادة 12 من قانون ضريبة الدمغة، والتي كانت تحمل الشخص غير المعفى من الضريبة كامل الضريبة المستحقة على تعامله مع جهة حكومية.

وقائع النزاع: كان المدعي قد تعاقد مع جهة حكومية على أداء أعمال معينة، وتم تحميله كامل قيمة ضريبة الدمغة المستحقة على التعامل، بما في ذلك الجزء المتعلق بالجهة الحكومية المعفاة.

فدفع بعدم دستورية النص، تأسيسًا على أن تحميله كامل الضريبة

يجعله مسؤولاً عن عبء ضريبي لا يرتبط كله بوعائه أو نصيبه الحقيقي في التعامل.

مبدأ المحكمة: أكدت المحكمة أن لكل ضريبة وعاءٍ يجب أن ترتبط به، وأن مقدار الضريبة يجب أن يكون منسوبًا إلى هذا الوعاء ومحمولاً عليه.

كما قررت أن العدالة الضريبية تقتضي ألا يتحمل الشخص ضريبة لا ترتبط بمال أو وعاء خاضع له حقيقة، لأن ذلك يؤدي إلى إنشاء رابطة غير منطقية بين دين الضريبة ووعائها.

نتيجة الحكم: قضت المحكمة بعدم دستورية نص الفقرة الثانية من المادة 12 من قانون ضريبة الدمغة، فيما تضمنه من تحميل الشخص غير المعفى من الضريبة كامل الضريبة المستحقة على تعامله مع جهة حكومية.

أهمية الحكم: يمثل هذا الحكم تطبيقًا واضحًا لمبدأ ارتباط دين الضريبة بوعائها، وأن الضريبة لا يجوز أن تتحول إلى عبء مالي مجرد لا يقوم على أساس واقعي أو قانوني عادل.

التعويض الوجودي في التهرب من ضريبة المبيعات

بيانات الحكم: صدر الحكم في الدعوى رقم 9 لسنة 28 قضائية دستورية، بجلسة 4 نوفمبر 2007.

وكان محل الطعن هو الفقرة الأولى من المادة 43 من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم 11 لسنة 1991، المعدل بالقانون رقم 91 لسنة 1996.

موضوع النزاع: تعلقت الدعوى بالعقوبات والجزاءات المقررة على جريمة التهرب من ضريبة المبيعات، حيث كان النص المطعون عليه يقرر عقوبة الحبس أو الغرامة، مع الحكم على الفاعلين متضامنين بالضريبة والضريبة الإضافية وتعويض لا يجاوز مثل الضريبة.

ما الذي طعن عليه المدعي؟

نعى المدعي على النص أنه قرر جزاءات متعددة ومبالغًا فيها، بما يؤدي إلى تحميل الممول بأعباء مالية وجنائية متراكمة عن فعل

واحد، ويخالف العدالة التي يجب أن يقوم عليها النظام الضريبي.

موقف المحكمة من الحبس والغرامة: فرّقت المحكمة بين أنواع الجزاءات الواردة في النص.

فبالنسبة للحبس والغرامة، رأت المحكمة أنهما عقوبتان جنائيتان تستهدفان الردع العام والخاص، وأن المشرع يملك سلطة تقديرية في تقريرهما ما دامتا في حدود الاعتدال والتناسب.

موقف المحكمة من الضريبة والضريبة الإضافية: اعتبرت المحكمة أن إلزام الممول بأداء الضريبة أمر طبيعي، لأنها أصل الالتزام الضريبي ومحور النزاع.

كما رأت أن الضريبة الإضافية تهدف إلى تعويض الخزانة العامة عن التأخير في تحصيل الضريبة، وردع المكلفين عن التقاعس في توريدها، ولذلك لم تر فيها مخالفة دستورية.

موقف المحكمة من التعويض الوجوبي: أما بالنسبة للتعويض الذي لا يجاوز مثل الضريبة، فقد رأت المحكمة أن النص جعله وجوبيًا، بحيث تلتزم المحكمة بالحكم به في جميع الحالات، إلى جانب الحبس أو الغرامة والضريبة والضريبة الإضافية.

واعتبرت المحكمة أن هذا التعويض الوجوبي يؤدي إلى تراحم الجزاءات على فعل واحد، ويمثل غلوًا في الجزاء، وينال دون مقتضى من العناصر الإيجابية للذمة المالية للممول.

نتيجة الحكم: قضت المحكمة بعدم دستورية الفقرة الأولى من المادة 43 من قانون الضريبة العامة على المبيعات، فيما تضمنته من وجوب الحكم على الفاعلين متضامين بتعويض لا يجاوز مثل الضريبة.

أهمية الحكم: يعد هذا الحكم من أهم أحكام المحكمة الدستورية العليا في ضريبة المبيعات، لأنه وضع حدًا لفكرة تراكم الجزاءات المالية والجنائية على الممول بصورة تخل بالتناسب والعدالة الضريبية.

وعاء ضريبة المبيعات على السلع المستوردة

بيانات الحكم: صدر الحكم في الدعوى رقم 45 لسنة 27 قضائية دستورية، بجلسة 14 ديسمبر 2008.

وكان محل الطعن هو عجز الفقرة الثانية من المادة 11 من قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم 11 لسنة 1991.

موضوع النزاع: تعلق الدعوى بطريقة تقدير قيمة السلع المستوردة عند الإفراج الجمركي عنها، ومدى دستورية إضافة الضرائب الجمركية والرسوم المفروضة على السلعة إلى القيمة التي تتخذ أساسًا لربط ضريبة المبيعات.

حجة الشركة المدعية: تمسكت الشركة المدعية بأن إضافة الرسوم والضرائب الجمركية إلى وعاء ضريبة المبيعات يؤدي إلى فرض ضريبة على ضريبة، ويخالف العدالة الضريبية، ويمثل اعتداءً على الملكية الخاصة.

كما قالت إن المستورد يلتزم بسداد الضريبة في مرحلة الإفراج الجمركي قبل بيع السلعة للمستهلك، بما يميزه عن المنتج المحلي.

مبدأ المحكمة: قررت المحكمة أن عدالة الضريبة ترتبط بتقدير وعائها على أسس موضوعية، وأن القيمة الحقيقية للسلع المستوردة تشمل ما تحملته من نفقات، ومن بينها الضرائب والرسوم الجمركية المفروضة عليها.

كما أكدت أن الضريبة العامة على المبيعات من الضرائب غير المباشرة التي يتحمل عبئها المستهلك في النهاية، بينما يلتزم المستورد بتحصيلها وتوريدها وفقًا للقانون.

نتيجة الحكم: قضت المحكمة برفض الدعوى، واعتبرت أن النص المطعون عليه لا يخالف أحكام الدستور.

أهمية الحكم: يوضح هذا الحكم موقف المحكمة من وعاء ضريبة المبيعات على السلع المستوردة، ويؤكد أن إدخال الضرائب والرسوم الجمركية في تقدير القيمة لا يعد بذاته مخالفًا للدستور، متى كان ذلك يعبر عن القيمة الحقيقية للسلعة المستوردة.

أهم المبادئ الدستورية المستفادة من الأحكام

أولاً : العدالة الضريبية أساس النظام الضريبي

أكدت المحكمة الدستورية العليا أن الضريبة يجب أن تقوم على أسس عادلة وموضوعية، وأن يكون العدل من منظور اجتماعي حاضرًا في تنظيمها وفرضها وتحصيلها.

ولا يجوز أن تتحول الضريبة إلى عبء تحكمي أو أداة للإضرار بالممولين دون سند دستوري أو قانوني.

ثانيًا : ارتباط الضريبة بوعائها الحقيقي

من المبادئ المهمة التي ظهرت في هذه الأحكام أن كل ضريبة يجب أن يكون لها وعاء محدد وواضح.

فلا يجوز فرض ضريبة لا ترتبط بمال أو قيمة حقيقية، لأن مقدار الضريبة يجب أن يكون منسوبًا إلى وعائها ومحمولًا عليه.

ثالثًا : المساواة بين المراكز القانونية المتماثلة

قضت المحكمة بأن المضرورين الذين تصدر لهم أحكام بالتعويض يكونون في مركز قانوني واحد، ولا يجوز التمييز بينهم في المعاملة الضريبية دون سبب موضوعي.

وهذا المبدأ ينسجم مع قاعدة المساواة أمام القانون والحماية القانونية المتكافئة.

رابعًا : عدم الغلو في الجزاءات الضريبية

أقرت المحكمة بحق الدولة في حماية مواردها الضريبية، وحق المشرع في تقرير عقوبات على التهرب أو التأخير.

لكنها في الوقت نفسه رفضت الجزاءات التي تتجاوز حدود الاعتدال، خاصة عندما تتزاحم عقوبات وجزاءات متعددة على فعل واحد بصورة تؤدي إلى إرهاب الممول ماليًا.

خامسًا : حماية الملكية الخاصة في المجال الضريبي

أكدت الأحكام أن الحماية الدستورية للملكية الخاصة تمتد إلى الذمة المالية للممول، ولا يجوز الانتقاص منها بغير سند دستوري أو ضرورة تبررها العدالة الاجتماعية أو الوظيفة الاجتماعية للملكية.

سادسًا : سلطة المشرع في تنظيم الضرائب ليست مطلقة

رغم أن المشرع يملك سلطة واسعة في تنظيم الضرائب، وتحديد أوعيتها، وبيان الملزمين بها، وطرق تحصيلها، إلا أن هذه السلطة مقيدة بالدستور، وبخاصة مبادئ العدالة والمساواة وحماية الملكية.



أثر أحكام المحكمة الدستورية في منازعات ضريبة المبيعات

تكتسب أحكام المحكمة الدستورية العليا أهمية خاصة في المنازعات الضريبية، لأنها قد تؤدي إلى سقوط الأساس القانوني الذي استندت إليه مصلحة الضرائب أو الجهة الإدارية في المطالبة أو التحصيل أو توقيع الجزاء.

فإذا قضت المحكمة بعدم دستورية نص ضريبي في نطاق محدد، امتنع تطبيق هذا النص في هذا النطاق، وترتب على ذلك أثر مباشر في المنازعات التي يكون النص المقضي بعدم دستوريته أساسًا لها.

ولهذا فإن دراسة أحكام الدستورية في ضريبة المبيعات تفيد المحامين، والمحاسبين، والممولين، والشركات، وكل من يتعامل مع المنازعات الضريبية.

الفرق بين الحكم بعدم الدستورية الكاملة والجزئية

يختلف أثر الحكم الصادر من المحكمة الدستورية العليا بحسب ما إذا كان الحكم قد تناول النص كله، أو اقتصر على جزء محدد منه مثل فقرة أو عبارة أو حالة معينة.

وجه المقارنة	الحكم بعدم الدستورية الكاملة	الحكم بعدم الدستورية الجزئية
المقصود	تقضي المحكمة بعدم دستورية النص كله في حدود نطاق الطعن المعروض عليها.	تقضي المحكمة بعدم دستورية جزء محدد فقط من النص، مثل فقرة أو عبارة أو حالة معينة.
نطاق الحكم	يشمل النص المطعون عليه بالكامل إذا كان العيب الدستوري قد لحق به كله.	يقتصر على الجزء الذي حددته المحكمة صراحة في منطوق الحكم.
بقاء النص بعد الحكم	لا يبقى النص صالحًا للتطبيق إذا كان الحكم قد أسقطه كله.	يبقى النص قائمًا فيما عدا الجزء المقضي بعدم دستوريته.
صياغة الحكم غالبًا	حكمت المحكمة بعدم دستورية المادة.	حكمت المحكمة بعدم دستورية المادة فيما تضمنته من.
الأثر العملي	يمنع تطبيق النص كله بعد الحكم في نطاقه المحدد.	يمنع تطبيق الجزء غير الدستوري فقط، مع استمرار تطبيق باقي النص.

الحكم بعدم الدستورية الجزئية	الحكم بعدم الدستورية الكاملة	وجه المقارنة
إذا قضت بعدم دستورية التعويض الوجوبي فقط داخل مادة تتضمن الحبس والغرامة والضريبة، تبقى باقي الجزاءات قائمة.	إذا قضت المحكمة بعدم دستورية مادة كاملة تفرض ضريبة معينة، فلا يجوز تطبيق هذه المادة كلها.	مثال مبسط
يحقق رقابة دقيقة دون إسقاط النص كله إذا كان العيب الدستوري محصوراً في جزء منه فقط.	يؤدي إلى استبعاد النص كله من مجال التطبيق متى كان منطوق الحكم كذلك.	الأهمية القانونية

أحكام المحكمة الدستورية عن ضريبة المبيعات والدمغة كاملة

يضم هذا القسم عرضاً منظمًا لأهم [أحكام المحكمة الدستورية العليا](#) عن ضريبة المبيعات وضريبة الدمغة كاملة، مع بيان موضوع كل حكم ونتيجته وأثره القانوني.

وقد روعي معايير الخبرة والتخصص والموثوقية من خلال الاعتماد على الأحكام القضائية ذاتها وتقديم شرح مبسط يحافظ على الدقة القانونية.



مكتب الأستاذ عبدالعزيز حسين عمار المحامي بالنقض

خبرة قانونية منذ 1997



طعون النقض المدني

فحص الأحكام
وصياغة مذكرات
الطعن أمام محكمة
النقض.



القضايا المدنية

تشمل قضايا
التعويض، منازعات
العقود، والمطالبات
المالية.



عنوان:

29 شارع النقراشي - برج المنار
الدور الخامس (جوار شواجر
الخشب)، مدينة الزقازيق،
محافظة الشرقية.

رقم الهاتف:

01285743047
يُقبل التواصل لتحديد موعد مسبق

مواعيد العمل:

من السبت إلى الأربعاء
من الساعة 7:00 مساءً
وحتى 10:00 مساءً
(الخميس والجمعة عطلة رسمية)



قضايا الموارث

استخراج إعلام الوراثة،
تقسيم التركات،
وتصفية نزاعات
الورثة.



المنازعات العقارية والإيجارات

دعاوى صحة ونفاذ،
صحة التوقيع،
ومنازعات قانون الإيجار
(القديم والجديد)



نطاق الخدمة

داخل الزقازيق ومحافظة
الشرقية، مع
امتداد الخدمة القانونية
لجميع محاكم مصر



سياسة المكتب

لا يتولى المكتب قضايا
الجنايات (مثل
المخدرات والسرقة)

عبدالعزيز-عمار-قانوني.com

زوروا موقعنا الإلكتروني:
<https://azizavocate.com>

الوجود الرقمي

أثر أحكام الدستورية على ضريبة الدمغة في التعويضات

يعالج هذا الحكم مدى مشروعية خصم ضريبة الدمغة من مبالغ التعويضات المحكوم بها ضد الجهات الحكومية، وقد انتهت المحكمة إلى حماية مبدأ المساواة بين أصحاب المراكز القانونية المتماثلة.

باسم الشعب

المحكمة الدستورية العليا

بالجلسة العلنية المنعقدة يوم الأحد 11 مايو سنة 2003 الموافق 10
ربيع أول سنة 1424 هـ .

برئاسة السيد المستشار الدكتور / محمد فتحى نجيب
رئيس المحكمة

وعضوية السادة المستشارين : ماهر على البحيرى ومحمد على سيف
الدين وعدلى محمود منصور ومحمد عبدالقادر عبدالله وعلى عوض محمد
صالح وأنور رشاد العاصى

وحضور السيد المستشار / نجيب جمال الدين علما
رئيس هيئة
المفوضين

أمين

وحضور السيد / ناصر إمام محمد حسن
السر

أصدرت الحكم الآتى

فى القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم 51 لسنة
22 قضائية " دستورية "

المقامة من /

ضد /

الإجراءات

بتاريخ 29/2/2000 أودع المدعى صحيفة هذه الدعوى قلم كتاب
المحكمة

طالباً الحكم بعدم دستورية المواد 79 و 80 و 81 من قانون ضريبة
الدمغة الصادر بالقانون رقم 111 لسنة 1980 .

وقدمت هيئة قضايا الدولة مذكرة طلبت فيها الحكم بعدم قبول الدعوى
، وفى الموضوع برفضها

وبعد تحضير الدعوى ، أودعت هيئة المفوضين تقريراً برأيها .

ونظرت الدعوى على الوجه المبين بمحضر الجلسة ، وقررت المحكمة
إصدار الحكم فيها بجلسة اليوم .

المحكمة

بعد الإطلاع على الأوراق ، والمداولة .

حيث إن الوقائع حسبما يبين من الاطلاع على صحيفة الدعوى وسائر
الأوراق تتحصل فى أن المدعى عن نفسه وبصفته ولياً طبيعياً على
ابنه كان قد أقام الدعوى رقم 2633 لسنة 1983 مدنى كلى أمام محكمة
الإسكندرية الابتدائية

ضد وزير الداخلية وآخر طالباً إلزامهما بأن يؤديا له مبلغ مائة
وخمسين ألفاً من الجنيحات مقابل الأضرار المادية والأدبية التى
لحقت به وبنجله والناجمة عن إصابة الأخير فى حادث تصادم إحدى
سيارات المطافئ بسيارته مما ألحق به عاهة مستديمة

وإذ قضت تلك المحكمة برفض الدعوى ، فقد طعنا عليه بالاستئناف رقم 1118 لسنة 42 قضائية أمام محكمة استئناف الإسكندرية ، فقضت بتأييد الحكم المستأنف

فأقام المدعيان الطعن رقم 1778 لسنة 58 قضائية أمام محكمة النقض ، فقضت بنقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة استئناف الإسكندرية

التي قضت بجلستها المنعقدة فى 12/17/1996 بإلغاء الحكم المستأنف وبإلزام وزير الداخلية بصفته بأن يؤدي لكل من المستأنفَيْن تعويضا مقداره خمسون ألف جنيه

وإذ قامت وزارة الداخلية بخصم ضريبتى الدمغة النوعية والنسبية من المبلغ المقضى به ، فقد أقام المدعيان الدعوى رقم 6 لسنة 1999 أمام محكمة العطارين الجزئية بغية إلزامها بأن تؤدى لكل منهما قيمة ضريبة الدمغة بنوعيتها والسابق خصمها من قيمة التعويض والتي تقدر بمبلغ 159960 جنيها

وأثناء نظر الدعوى دفع المدعيان بعدم دستورية نص المادتين 79 و 80 من قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم 111 لسنة 1980 ، فصرحت لهما المحكمة بإقامة الدعوى الدستورية ، فأقاما الدعوى الماثلة .

وحيث إن هيئة قضايا الدولة دفعت بعدم قبول الدعوى الماثلة من ثلاثة أوجه :

أولها : إنتفاء مصلحة المدعين فى الطعن على نص المادة 80 من قانون ضريبة الدمغة ، وذلك تأسيساً على أن التعويض المستحق لهما عن العمل غير المشروع لأحد تابعى جهة الإدارة صدر بتحديد قيمته حكم قضائى حائز لحجية الأمر المقضى

والنزاع الذى يدور حول سلامة تنفيذ هذا الحكم لا شأن له بالمنازعة فى فرض ضريبة الدمغة بنوعيتها طبقاً لحكم المادة 80 سالفه الذكر

كما أن القضاء بعدم دستورية هذا النص لن يكون له من أثر على النزاع الموضوعى

وثانيها : أن نص المادة 79 من ذات القانون لا شأن له بفرض ضريبة الدمغة والتي يرى المدعيان عدم خضوع التعويض المستحق لهما لحكمها

وثالثها : أن تصريح محكمة الموضوع بإقامة الدعوى الدستورية كان منصباً على نص المادتين 79 و 80 ، ومن ثم فإن الطعن على نص المادة 81 من القانون المشار إليه لم يتصل بالمحكمة الدستورية العليا بالطريق الذى رسمه قانونها .

وحيث إن هذا الدفع بوجهيه الأول والثانى مردود بأن قضاء هذه المحكمة قد جرى على أن الصلة التى تقوم بين الدعوى الموضوعية والدعوى الدستورية

تقتضى أن يكون الحكم فى المسألة الدستورية لازماً للفصل فى مسألة كلية أو فرعية تدور حولها الخصومة فى الدعوى الموضوعية

متى كان ذلك ، وكان النزاع الموضوعى يدور حول طلب المدعين إلزام وزارة الداخلية بأن تؤدى لهما قيمة ضريبة الدمغة السابق خصمها من التعويض المحكوم به لكل منهما

وكان سند الوزارة فى استقطاع تلك الضريبة هو نص الفقرة الأولى من المادة 80 من قانون الضريبة على الدمغة الذى أخضع جميع المبالغ التى تقوم بصرفها الجهات الحكومية

وأياً كانت طبيعتها ، لهذه الضريبة بنوعيتها ، فإن القضاء بعدم دستورية ذلك النص فيما تضمنه من إطلاق حكمه ليشمل قيمة التعويضات المحكوم بها قضاءً ، سيؤدى إلى إجابة طلبات المدعين الموضوعية

ومن ثم تكون لهما مصلحة شخصية فى الطعن على النص المشار إليه ، وبه وحده يتحدد نطاق الدعوى الدستورية .

وحيث إن المدعين دفعا أمام محكمة الموضوع بعدم دستورية نص المادتين 79 و 80 من قانون ضريبة الدمغة ، وصرحت لهما المحكمة بإقامة الدعوى الدستورية طعناً عليهما

فإن إضافة المدعين فى دعواهم الماثلة نص المادة 81 من ذات القانون ينحل طعناً مباشراً بعدم الدستورية ، إتصل بالمحكمة الدستورية العليا بالمخالفة للأوضاع المقررة

وفقاً لحكم المادة 29 من قانونها بما يوجب الحكم بعدم قبول الدعوى فى هذا الشق منها .

وحيث إن الفقرة الأولى من المادة 80 من قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم 111 لسنة 1980 تنص على أن " فيما عدا المرتبات

والأجور والمكافآت وما فى حكمها والإعانات تستحق على كل مبلغ تصرفه الجهات الحكومية من الأموال المملوكة لها

وسواء تم الصرف مباشرة أو بطريق الإنابة علاوة على الضريبة المبينة فى المادة السابقة ضريبة إضافية مقدارها ثلاثة أمثال الضريبة المشار إليها .

وحيث إن المدعى ينعى على النص الطعين أنه إذ أخضع قيمة التعويضات الصادرة بأحكام قضائية حائزة لقوة الأمر المقضى لضريبتى الدمغة النسبية والإضافية

فإنه يكون قد أعاق تنفيذها بالمخالفة لنص المادة 72 من الدستور ، كما أنه انطوى على تفرقة لا تقوم على أساس موضوعى يبررها بين طائفتين من المضرورين الأولى تلك التى يُقضى لها بتعويض عن الأفعال الضارة الصادرة من آحاد الناس

والأخرى تلك التى يُقضى لها بتعويض عن أفعال ضارة يرتكبها تابعى الجهات الحكومية ، ففى حين يتقاضى المضرور من أفراد الطائفة الأولى قيمة التعويض المحكوم به كاملاً يتم صرف قيمة التعويض المقضى بها للفئة الثانية منقوصاً منها قيمة ضريبة الدمغة

الأمر الذى ينطوى على إهدار لمبدأ المساواة بين المراكز القانونية المتماثلة بالمخالفة لنص المادة 40 من الدستور .

وحيث إن النعى بمخالفة النص الطعين لحكم المادة 40 من الدستور سديد ، ذلك أن مبدأ المساواة أمام القانون يستهدف صون حقوق المواطنين وحررياتهم فى مواجهة صور التمييز التى تنال من هذه الحقوق أو تقيده ممارسة تلك الحريات

كما أن الحماية القانونية المتكافئة التى يفرضها هذا المبدأ لا يقتصر تطبيقها على الحقوق والحريات المنصوص عليها فى الدستور

بل ينسحب مجال أعمالها كذلك إلى الحقوق التى يكفلها المشرع للمواطنين فى حدود سلطته التقديرية وعلى ضوء السياسة التشريعية التى يراها محققة للمصلحة العامة .

وحيث إن المسئولية التقصيرية تقوم على الإخلال بالتزام قانونى واحد هو الالتزام بعدم الإضرار بالغير . والأصل فيها ، أن كل من ارتكب فعلاً ضاراً سواء كان من آحاد الناس أو تابعاً لأحد الأشخاص الاعتبارية يلزم بتعويض من أصابه ضرر نتيجة فعله الضار

ومن ثم تتحقق مسئولية الشخص الاعتبارى على ذات النحو الذى تتحقق به مسئولية الأفراد ، وقواعد المسئولية التقصيرية التى يطبقها القضاء العادى واحدة للفريقين .

وحيث إن نص الفقرة الأولى من المادة 80 من قانون ضريبة الدمغة قضى بخضوع كافة المبالغ التى تقوم الجهات الحكومية بصرفها من الأموال المملوكة لها ، لنوعين من ضريبة الدمغة هما الضريبة النسبية والضريبة الإضافية

حتى ولو كانت هذه المبالغ تمثل تعويضات محكوم بإلزام تلك الجهات بأدائها من جراء الأفعال الضارة التى يرتكبها تابعوها ، حال أن هذه المبالغ

وبحسبان أنها تمثل تعويضاً قضائياً مكافئاً للأضرار التى لحقت بالغير يجب أن تخضع لذات المعاملة القانونية التى تخضع لها مبالغ التعويضات التى يُقضى بها ضد الأفراد والأشخاص الاعتبارية الخاصة

فمستحقى هذه التعويضات فى مركز قانونى واحد ، فهم جميعاً مضرورون صدرت أحكام بأحقيتهم فى تعويضات عن أفعال ألحقت بهم ضرراً

ومن ثم لَازِم أن يعاملوا معاملة قانونية متكافئة ، وإذ خالف النص الطعين هذا المبدأ ، بأن اختص طائفة منهم بحكمه دون أن يستند فى هذا التمييز إلى أسس موضوعية تبرره ، فإنه يكون قد أقام تمييزاً تحكيمياً غير مبرر بالمخالفة لنص المادة 40 من الدستور .

فلهذه الأسباب

حكمت المحكمة بعدم دستورية نص الفقرة الأولى من المادة 80 من قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم 111 لسنة 1980 فيما تضمنه من فرض ضريبة دمغة نسبية وإضافية على مبالغ التعويضات المحكوم بها التى تقوم الجهات الحكومية بصرفها

وألزمت الحكومة المصروفات ومبلغ مائتى جنيه مقابل أتعاب المحاماة

العدالة الضريبية وحدود تحميل المتعامل بضريبة الدمغة

يتناول هذا الحكم مدى جواز تحميل الشخص غير المعفى كامل ضريبة

الدمغة عند تعامله مع جهة حكومية. وأكدت المحكمة أن دين الضريبة يجب أن يرتبط بوعائه الحقيقي دون تحميل زائد أو غير مبرر.

باسم الشعب

المحكمة الدستورية العليا

بالجلسة العلنية المنعقدة يوم الأحد 1 يوليه سنة 2007م ، الموافق
16 من جمادى الآخرة سنة 1428هـ ،

برئاسة السيد المستشار/ ماهر عبد الواحد
المحكمة
رئيس

وعضوية السادة المستشارين : ماهر البحيرى وعدلي محمود منصور وعلى
عوض محمد صالح والدكتور حنفى على جبالى ومحمد خيرى طه والدكتور
عادل عمر شريف.

وحضور السيد المستشار / رجب عبد الحكيم سليم
المفوضين
رئيس هيئة

وحضور السيد / ناصر إمام محمد
أمين السر

أصدرت الحكم الآتى

فى القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم 131 لسنة
21 قضائية "دستورية"

المقامة من /.....

ضد /

الإجراءات

بتاريخ السابع عشر من يوليو سنة 1999، أودع المدعى صحيفة هذه
الدعوى قلم كتاب المحكمة طالباً الحكم بعدم دستورية المادتين
(12) و (80) من قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم 111 لسنة
1980 معدلاً بالمادة الأولى من القانون رقم 224 لسنة 1989

وقدمت هيئة قضايا الدولة مذكرة طلبت فى ختامها الحكم؛ أولاً: بعدم
قبول الدعوى بالنسبة لما جاوز الفقرة الثانية من المادة (12) من

قانون ضريبة الدمغة المشار إليه، ثانياً: برفض الدعوى. كما قدم المدعى عليه الخامس مذكرة طلب فى ختامها 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.

حيث إن الوقائع - على ما يتبين من صحيفة الدعوى وسائر الأوراق - تتحصل فى أن المدعى كان قد أقام الدعوى رقم 3653 لسنة 1998 أمام محكمة جنوب القاهرة الابتدائية

ضد كل من المدعى عليه الرابع، ومدير عام مأمورية ضرائب الدمغة فى مواجهة المدعى عليه الخامس؛ بطلب الحكم برد مبلغ 14335.381 جنيهاً مضافاً إليه الفوائد القانونية، وذلك على سند من القول أنه بتاريخ 14/10/1987 تم إبرام عقد اتفاق بين المدعى والمدعى عليه الخامس

موضوعه التزام الأول بأعمال (الإصلاح والسمكرة والدوكو) لبعض سيارات مشروع (ليموزين) التابع للآخر، فى مقابل استحقاق المدعى ما يعادل نسبة 63% من قيمة هذه الأعمال

وخلال الفترة من تاريخ إبرام العقد المشار إليه حتى 30/6/1997 قام المدعى عليه الخامس بخضم قيمة ضريبة الدمغة محسوبة بنسبة 100% من قيمة الأعمال التى أنجزها المدعى؛ إعمالاً لنص المادة (12) من قانون ضريبة الدمغة المشار إليه،

وقام بتوريدها إلى المدعى عليه الرابع مع تحميله كامل قيمة ضريبة الدمغة المستحقة على تلك الأعمال التى أنجزها، بما فيها حصة المدعى عليه الخامس التى تعادل نسبة 37% من قيمة تلك الأعمال

ومن ثم فقد أقام دعواه الموضوعية السالفة الذكر. وبجلسة 19/4/1998 دفع المدعى بعدم دستورية المادتين (12) و (80) من قانون ضريبة الدمغة المشار إليه

معدلاً بالمادة الأولى من القانون رقم 224 لسنة 1989، بيد أن

المحكمة ارتأت عدم جدية هذا الدفع، وقضت فى موضوع الدعوى برفضها، فطعن المدعى على هذا الحكم بالاستئناف رقم 12634 لسنة 115 قضائية أمام محكمة استئناف القاهرة.

وبجلسة 25/5/1999 دفع المدعى مجدداً بعدم دستورية المادتين المشار إليهما، وإذ قدرت محكمة الموضوع (جدية الدفع) وصرحت للمدعى برفع الدعوى الدستورية، فقد أقام الدعوى الماثلة

وحيث إن المادة (12) من قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم 111 لسنة 1980 تنص على أنه " لا تسرى الضريبة على المعاملات التى تجرى بين الجهات الحكومية أو بينها وبين شخص معفى من الضريبة

وإذا كان التعامل بين جهة حكومية وشخص غير معفى من الضريبة، فيتحمل هذا الشخص كامل الضريبة المستحقة على التعامل

على أنه فى حالة تعدد النسخ أو الصور التى تحتفظ بها الجهة الحكومية لدواعى العمل بها، فلا يتحمل المتعامل معها سوى الضريبة المستحقة على نسخة أو صورة واحدة من تلك النسخ أو الصور.

وتعفى من الضريبة أوراق حركة النقود المملوكة للحكومة

وتنص المادة (80) من القانون ذاته على أنه "فيما عدا المرتبات والأجور والمكافآت، وما فى حكمها والإعانات، تُستحق على كل مبلغ تصرفه الجهات الحكومية من الأموال المملوكة لها

وسواء أتم الصرف مباشرة أم بطريق الإنابة، علاوة على الضريبة المبينة فى المادة السابقة، ضريبة إضافية مقدارها ثلاثة أمثال الضريبة المشار إليها.

ويُقصد بالصرف عن طريق الإنابة أن تعهد الجهة الحكومية إلى أى شخص بمبلغ مملوك لها ليتولى الصرف منه نيابة عنها".

وتنص المادة الأولى من القانون رقم 224 لسنة 1989 المشار إليه على أن "تُزاد بمقدار المثل ضريبة الدمغة المنصوص عليها فى قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم 111 لسنة 1980 المعدل بالقانون رقم 104 لسنة 1987

وذلك عدا الأوعية المبينة فى الجدول المرفق فتكون الضريبة عليها، وفقاً لما هو مبين قرين كل منها".

وقد تضمن الجدول المذكور زيادة الضريبة التي فرضها نص المادة (79) من قانون ضريبة الدمغة المشار إليه على ما تصرفه الجهات الحكومية وشركات القطاع العام والجمعيات التعاونية من المرتبات والأجور والمكافآت وما فى حكمها والإعانات؛ وذلك بالنسب المئوية المقررة لكل شريحة منها

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. فإذا لم يكن النص التشريعى المطعون عليه قد طُبِق على المدعى أصلاً أو كان من غير المخاطبين بأحكامه، أو كان قد أفاد من مزاياه أو كان الإخلال بالحقوق التى يدعيها لا يعود إليه

فإن المصلحة الشخصية المباشرة تكون منتفية، ذلك أن إبطال النص فى هذه الصور جميعها لن يحقق للمدعى أية فائدة عملية يمكن أن يتغير بها مركزه القانونى بعد الفصل فى الدعوى الدستورية عما كان عليه عند رفعها.

وحيث إن المدعى كان قد أقام دعواه الموضوعية السالفة الذكر بطلب الحكم برد قيمة ضريبة الدمغة المستحقة على حصة المدعى عليه الخامس التى تعادل نسبة 37% من قيمة الأعمال وفقاً للعقد المبرم بينهما

وكان نص الفقرة الثانية من المادة (12) من قانون ضريبة الدمغة المشار إليه يحمل الشخص غير المعفى من الضريبة بكامل الضريبة المستحقة على تعامله مع جهة حكومية

مما يحول بين المدعى وبين استرداد قيمة الضريبة المخصومة منه سداداً لحصة المدعى عليه الخامس، الأمر الذى تتوافر معه للمدعى المصلحة فى الدعوى الدستورية طعنًا على هذا النص فى ذلك النطاق فقط، لما للحكم بعدم دستوريته فى هذه الحالة من انعكاس على طلباته فى الدعوى الموضوعية

ومن ثم تنتفى مصلحته فى سائر النصوص القانونية المطعون عليها فى الدعوى الدستورية الماثلة

وحيث إن المدعى عليه الخامس قد دفع - فى مذكرته المشار إليها - بسقوط حق المدعى فى استرداد الضريبة؛ إعمالاً لما تنص عليه المادة (26) من قانون ضريبة الدمغة المشار إليه من سقوط حق الممول فى المطالبة برد المبالغ المسددة كضرائب بدون وجه حق بمضى خمس سنوات من يوم أدائها

مما يترتب عليه انتفاء مصلحة المدعى فى دعواه الدستورية الماثلة، وكانت الفترة التى يطالب المدعى باسترداد الضريبة عنها تبدأ من 14/10/1987 حتى 30/6/1997 وأقام دعواه الموضوعية بتاريخ 16/3/1998 مما تنقطع معه مدة سقوط الحق المشار إليها،

وكان من المقرر - وفقاً لقضاء هذه المحكمة - أن الدفع بالتقادم المسقط للحق يقتضى ابتداءً تحديد ما إذا كانت المدة التى عينها المشرع لسقوطه قد اكتمل مداها بدءاً من التاريخ المحدد لسريانها، أم أن عارضاً اعترافاً مستوجباً وقفها أو انقطاع جريانها

وجميعها من الشروط التى تنفرد محكمة الموضوع بتحقيقها والفصل فيها، ولا شأن لها بالتالى بالخصومة الدستورية التى تنفصل فى موضوعها وبواعثها عنها، ومن ثم يضحى الدفع المشار إليه وارداً على غير أساس؛ متعيناً الالتفات عنه 0

وحيث إن المدعى ينعى على النص المطعون عليه - فى النطاق السالف البيان - أنه بنقله عبء الضريبة من شخص معفى منها إلى شخص آخر

فإنه يكون قد أخل بمبدأ تكافؤ الفرص والمساواة، وأهدر العدالة الاجتماعية التى يقوم النظام الضريبي عليها، وانتقص من الحماية المقررة للملكية الخاصة

فضلاً عن مصادرة حرية الفرد فى اختيار طريقة استثمار أمواله؛ مما يخالف أحكام المواد 4 و 23 و 32 و 34 و 38 و 40 و 61 و 119 من الدستور.

وحيث إن مبدأ تكافؤ الفرص الذى تكفله الدولة للمواطنين كافة؛ وفقاً لنص المادة (8) من الدستور - وفقاً لما جرى عليه قضاء هذه المحكمة - يتصل فى مضمونه بالفرص التى تتعهد الدولة بتقديمها، فلا يثور إعماله إلا عند التزاحم عليها،

كما أن الحماية الدستورية لتلك الفرص غايتها تقرير أولوية - فى مجال الانتفاع بها - لبعض المتزاحمين على بعض

وهى أولوية تتحدد وفقاً لأسس موضوعية يقتضيها الصالح العام. لما كان ذلك، وكان النص المطعون فيه لا يتصل بفرص قائمة تتعهد الدولة بتقديمها

بما مؤداه انتفاء أعمال مبدأ تكافؤ الفرص فى نطاق تطبيق هذا النص الطعين، وبالتالي يكون النعى عليه بمخالفته نص المادة (8) من الدستور وارداً على غير أساس؛ جديراً بالالتفات عنه

وحيث إنه من المقرر - وفقاً لما استقر عليه قضاء هذه المحكمة أن لكل ضريبة وعاء - يُعبر عنه أحياناً بقاعدة الضريبة - ويتمثل فى المال الذى تُفرض عليه

وكان تحديد دين الضريبة يفترض التوصل إلى تقدير حقيقى لقيمة المال الخاضع لها، باعتبار أن ذلك يُعد شرطاً لازماً لعدالة الضريبة ولصون مصلحة كل من الممول والخزانة العامة، ويتعين - فى هذا الإطار - أن يكون وعاء الضريبة ممثلاً فى المال المحمل بعبئها

محققاً ومحددًا 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 مرتبطاً بوعائها، وباعتباره منسوباً إليه ومحمولاً عليه، وفق الشروط التى يقدر معها المشرع 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. والأعباء التى يجوز فرضها على المواطنين بقانون أو فى الحدود التى يبينها - وسواء أكان ضريبة أم رسماً - هى التى نظمها الدستور بنص المادة (119) منه، وكان الدستور كذلك، وإن خصّ النظام الضريبى بالمادة (38) منه

متطلباً أن تكون العدالة الاجتماعية مضموناً لمحتواه وغاية يتوخاها، فلا تنفصل عنها النصوص القانونية التى يقيم المشرع عليها النظم الضريبة على اختلافها

إلا أن الضريبة بكل صورها تمثل فى جوهرها عبئاً مالياً على

المكلفين بها؛ شأنها فى ذلك شأن غيرها من الأعباء التى انتظمتها المادة (119) من الدستور

ويتعين بالتالى - وبالنظر إلى وطأتها وخطورة تكلفتها - أن يكون العدل من منظور اجتماعى مهيمناً عليها بمختلف صورها، محددًا الشروط الموضوعية لاقتضاءها

نائياً عن التمييز بينها دون مسوغ، فذلك وحده ضمان خضوعها لشروط الحماية القانونية المتكافئة التى كفلها الدستور للمواطنين جميعاً فى شأن الحقوق عينها، فلا تحكمها إلا مقاييس موحدة لا تتفرق بها ضوابطها.

وحيث إن الحماية التى أطلّ بها الدستور الملكية الخاصة لضمان صونها من العدوان، لا تقتصر - وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة - على الصور التى تظهر الملكية فيها بوصفها الأصل الذى تتفرع عنه الحقوق الأصلية جميعها

وإنما تمتد هذه الحماية إلى الأموال كلها دون تمييز؛ باعتبار أن المال حق ذو قيمة مالية، سواء أكان هذا الحق شخصياً أم عينياً أم من حقوق الملكية الأدبية أم الفنية أم الصناعية، وإلى هذه الأموال كلها تنبسط الحماية التى كفلها الدستور لحق الملكية، فلا تخلص لغير أصحابها

ولم يعد جائزاً بالتالى أن ينال المشرع عناصرها، ولا أن يغير من طبيعتها أو يجردها من لوازمها، ولا أن يفصلها عن أجزائها أو يدمر أصلها، أو يقيد من مباشرة الحقوق التى تتفرع عنها فى غير ضرورة تقتضيها وظيفتها الاجتماعية، ودون ذلك تفقد الملكية ضماناتها الجوهرية، ويكون العدوان عليها غصباً، وافتئاتاً على كيانها، أدخل إلى مصادرتها

وحيث إنه لما كان ما تقدم، وكان نص الفقرة الثانية من المادة (12) من قانون ضريبة الدمغة المشار إليه قد حمل المدعى، باعتباره غير معفى من الضريبة، كامل قيمتها المستحقة عن تعامله مع المدعى عليه الخامس "بنك ناصر الاجتماعى"

كونه جهة حكومية وفقاً لنص المادة (14) من القانون ذاته؛ إذ يعد هيئة عامة ذات شخصية اعتبارية طبقاً لنص المادة (1) من قانون إنشائه الصادر بقرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم 66 لسنة 1971

وكان تحديد مقدار الضريبة أو دينها يتعين أن يكون مرتبطاً بوعائها، دائراً في إطارها، من أجل أن يظل العدل من منظور اجتماعي مهيمناً عليها بمختلف صورها، مقيماً في شأنها مقاييس موحدة لا تتفرق بها ضوابطها

باعتبار أن الضريبة بكل صورها تمثل في جوهرها عبئاً مالياً على المكلفين بها، شأنها في ذلك شأن غيرها من الأعباء التي انتظمتها المادة (119) من الدستور

وهو ما يرتبط كذلك بالحماية الدستورية لحق الملكية التي لا يجوز للمشرع أن ينال من عناصرها أو ينتقص منها، أو يقيد من مباشرة الحقوق التي تتفرع عنها في غير ضرورة تقتضيها وظيفتها الاجتماعية

فإن النص الطعين يكون قد أنشأ رابطة غير منطقية بين دين الضريبة ووعائها

فجعل هذا الدين مجاوزاً في تحديد مقداره إطار ذلك الوعاء، مفضياً إلى التحكم في فرض ضريبة لا ترتبط بأي وعاء، مما مؤداه الانتقاص من أموال المدعى الخاضع لهذه الضريبة

والنيل بالتالي من حماية حقه في الملكية، ومن ثم يكون هذا النص الطعين مخالفاً لأحكام المواد (32) و (34) و (38) و (119) من الدستور.

فلهذه الأسباب

حكمت المحكمة بعدم دستورية نص الفقرة الثانية من المادة 12 من قانون ضريبة الدمغة الصادرة بالقانون رقم 111 لسنة 1980 فيما تضمنه من تحميل الشخص غير المعفى من الضريبة كامل الضريبة المستحقة على تعامله مع جهة حكومية، مع إلزام الحكومة المصروفات ومبلغ مائتي جنيه مقابل أتعاب المحاماة .

التهرب الضريبي وضوابط الجزاء في ضريبة المبيعات

يركز هذا الحكم على العقوبات المقررة في جريمة التهرب من ضريبة المبيعات، وخاصة التعويض الوجوبي، وقد وضعت المحكمة حدًا للغلو في الجزاءات المالية المتراكمة على فعل واحد.

باسم الشعب

المحكمة الدستورية العليا

بالجلسة العلنية المنعقدة يوم الأحد 4 من نوفمبر سنة 2007 م ،
الموافق 23 من شوال سنة 1428 هـ .

برئاسة السيد المستشار / ماهر البحيرى — نائب رئيس المحكمة

وعضوية السادة المستشارين : محمد على سيف الدين وعدلى محمود
منصور ومحمد عبد القادر عبد الله وعلى عوض محمد صالح وأنور رشاد
العاصى وإلهام نجيب نوار

وحضور السيد المستشار / رجب عبد الحكيم سليم رئيس هيئة
المفوضين

وحضور السيد / ناصر إمام محمد حسن أمين
السر

أصدرت الحكم الآتى

فى القضية المقيمة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم 9 لسنة
28 قضائية " دستورية " .

المقامة من /

ضد /

الإجراءات

بتاريخ الثامن عشر من يناير سنة 2006 ، أقام المدعى هذه الدعوى
بإيداع صحيفتها قلم كتاب المحكمة ، طالباً الحكم بعدم دستورية نص
الفقرة الأولى من المادة (43) من قانون الضريبة العامة على
المبيعات الصادر بالقانون رقم 11 لسنة 1991 المعدل بالقانون رقم
91 لسنة 1996 .

وقدمت هيئة قضايا الدولة مذكرتين طلبت فى ختامهما الحكم برفض
الدعوى .

وبعد تحضير الدعوى ، أودعت هيئة المفوضين تقريراً برأيها .

ونظرت الدعوى على النحو المبين بمحضر الجلسة ، وقررت المحكمة

إصدار الحكم فيها بجلسة اليوم .

المحكمة

بعد الاطلاع على الأوراق ، والمداولة .

حيث إن الوقائع حسبما يتبين من صحيفة الدعوى ، وسائر الأوراق تتحصل في أن النيابة العامة كانت قد قدمت المدعى إلى المحاكمة الجنائية أمام محكمة جنح في القضية رقم 52 لسنة 2005 جنح - تهرب ضريبي

لأنه في غضون الفترة من شهر يناير سنة 1994 حتى شهر ديسمبر سنة 2000 بدائرة قسم الدقى محافظة الجيزة بصفته مسجلاً وخاضعاً لأحكام الضريبة العامة على المبيعات تهرب من أداء الضريبة المستحقة

عن نشاطه في بيع وتجارة مستلزمات الحاسب الآلى خلال الفترة المشار إليها وذلك بأن باع السلعة دون الإقرار عنها أو سداد الضريبة المستحقة عليها

وطلبت عقابه بالمواد 2/1 ، 3/1 ، 5 ، 43/1 و 2 ، 44/2 من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم 11 لسنة 1991 ، المعدل بالقانون رقم 91 لسنة 1996

وأثناء نظر الدعوى بجلسة 8/11/2005 ، دفع المدعى بعدم دستورية المادة (43) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم 11 لسنة 1991 ، المعدل بالقانون رقم 91 لسنة 1996

وإذ قدرت محكمة الموضوع جدية الدفع ، وصرحت له برفع الدعوى الدستورية فقد أقام الدعوى الماثلة .

وحيث إن الفقرة الأولى من المادة (43) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم 11 لسنة 1991 المعدل بالقانون رقم 91 لسنة 1996 تنص على أنه :

” مع عدم الإخلال بأى عقوبة أشد يقضى 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 ” .

وحيث إن نطاق الدعوى وفقاً لطلبات المدعى وما دفع به أمام محكمة الموضوع وصرحت به يكون مقصوراً على العقوبات الواردة بالنص المطعون عليه ومداهها دون أن يتعداه إلى غيره من أحكام خاصة بتجريم الفعل المعاقب عليه إذ بهذا النطاق وحده تتحقق المصلحة الشخصية المباشرة للمدعى فى الدعوى الراهنة .

وحيث إن الطاعن ينعى على النص المطعون عليه مخالفته لنص المادة (38) من الدستور لأسبابٍ حاصلها أن العقوبات المتعددة التى وردت به قد جاءت مفردة ومبالغاً فيها

ومناهضة لروح العدالة التى يقوم عليها النظام الضريبى ، كما يؤدى إلى الانتقاص من العناصر الإيجابية للذمة المالية للممول مما قد يترتب عليه مصادرة وعاء الضريبة بالكامل بالمخالفة لنص المادة (34) من الدستور .

وحيث إن المقرر فى قضاء هذه المحكمة أن السلطة التشريعية هى التى تقبض بيدها على زمام الضريبة العامة ، إذ تتولى بنفسها تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها متضمناً تحديد وعائها وأسس تقديره ، وبيان مبلغها ، والملتزمين بأدائها ، وقواعد ربطها وتحصيلها وتوريدها ، وكيفية أدائها ، وضوابط تقادمتها

وما يجوز أن يتناولها من الطعون اعتراضاً عليها ، ونظم خصم بعض المبالغ أو إضافتها لحسابها ، وغير ذلك مما يتصل ببيان هذه الضريبة عدا الإعفاء منها

إذ يجوز أن يتقرر فى الأحوال التى يبينها القانون . وإلى هذه العناصر جميعها يمتد النظام الضريبى فى جمهورية مصر العربية ، ليحيط بها فى إطار من قواعد القانون العام ،

متخذاً من العدالة الاجتماعية وعلى ما تنص عليه المادة (38) من الدستور مضموناً وإطاراً ، وهو ما يعنى بالضرورة أن حق الدولة فى اقتضاء الضريبة لتنمية مواردها ، ولإجراء ما يتصل بها من آثار عرضية ، ينبغى أن يقابل بحق الملتزمين بها وفق أسس موضوعية

يكون إنصافها نافياً لتحقيقها ، وحيدتها ضماناً لاعتدالها ، بما مؤداه أن قانون الضريبة العامة ، وإن توخى حماية المصلحة الضريبية للدولة باعتبار أن الحصول على إيرادها هدف مقصود منه ابتداء

إلا أن مصلحتها هذه ينبغي موازنتها بالعدالة الاجتماعية بوصفها مفهوماً وإطاراً مقيداً لنصوص هذا القانون فلا يكون دين الضريبة بالنسبة إلى من يلزمون بها متمخضاً عقاباً بما يخرجها عن بواعثها الأصلية والعرضية ، ويفقدها مقوماتها

ولا يجوز أن تعتمد الدولة كذلك استيفاء لمصلحتها في اقتضاء دين الضريبة إلى تقرير جزاء على الإخلال بها ، يكون مجاوزاً بمداه أو تعدده الحدود المنطقية التي يقتضيها صون مصلحتها الضريبية

وإلا كان هذا الجزاء غلوياً وإفراطياً ، منافياً بصورة ظاهرة لضوابط الاعتدال ، واقعاً عملاً وبالضرورة وراء نطاق العدالة الاجتماعية ، ليختل مضمونها بما يناهض القيود التي فرضها الدستور في مجال النظام الضريبي .

وحيث إن الدستور قرن العدل بكثير من النصوص التي تضمنها ، ليكون قيداً على السلطة التشريعية في المسائل التي تناولتها هذه النصوص ، وإنه وإن خلا من تحديد لمعنى العدالة في تلك النصوص إلا أن المقصود بها ينبغي أن يتمثل فيما يكون حقاً وواجباً سواء في علائق الأفراد فيما بينهم

أم في نطاق صلاتهم بمجتمعهم ، بحيث يتم دوماً تحديدها من منظور اجتماعي ، ذلك أن العدالة تتوخى بمضمونها التعبير عن القيم الاجتماعية السائدة في مجتمع معين خلال فترة زمنية محددة .

وحيث إنه من المقرر في قضاء هذه المحكمة أن النصوص القانونية لا تؤخذ إلا على ضوء ما يتحقق فيه معناها ويكفل ربط مقوماتها بنتائجها

وكان الأصل في صور الجزاء ألا تتزاحم جميعها على محل واحد بما يخرجها عن موازين الاعتدال ، وألا يتعلق جزاء منها بغير الأفعال التي تتحد خواصها وصفاتها ، بما يلائمها

فلا يكون من أثره العدوان دون مقتض على حقوق الملكية الثابتة لأصحابها مما يتعين معه أن يوازن المشرع قبل تقريره للجزاء بين الأفعال التي يجوز أن يتصل بها

وأن يقدر لكل حال لبوسها ، فلا يتخذ من النصوص القانونية ما تظهر فيه مكان مثالها ، بل يبتغيها أسلوباً لتقويم أوضاع خاطئة .

وحيث إنه بالبناء على ما تقدم وإذ كانت الجزاءات الواردة في النص

المطعون عليه تنقسم إلى قسمين رئيسيين فى ضوء الأغراض التى توخاها
المشرع من تقريرها أولهما عقوبات جنائية بحتة هى الحبس والغرامة

وقد استهدف المشرع من تقريرها تحقيق الردع العام والخاص ، والأخير
يتحقق بحرمان الجانى من حرите أو من جزء من ملكه ، وهو الإيلام
المقصود من العقوبة بوجه عام

فهما عقوبتان جاءت كل عقوبة منها ذات حدين أدنى وأقصى يعمل
القاضى سلطته فى إيقاع القدر المناسب منها فى كل حالة على

حده ، ومن ثم تكون هاتان العقوبتان قد جاءتا متناسبتين مع الفعل
المنهى عنه، وفقاً لما رآه المشرع محققاً للفائدة الاجتماعية
المبتغاة

وفى إطار سلطته التقديرية فى مجال تنظيم الحقوق ، كما جاءت
العقوبتان بالقدر اللازم لحمل المدين بدين الضريبة على الإقرار عن
مبيعاته والوفاء بالضريبة المستحقة فى مواعيدها ، من غير غلو أو
إسراف

ومن ثم فإن هاتين العقوبتين لا مخالفة فيهما لحكم المادة (38) من
الدستور .

وثانى تلك الجزاءات التى أوردتها النص المطعون عليه هى العقوبات
التي تجمع بين فكرتى الجزاء والتعويض ، وهى التى أوجب النص
المطعون عليه الحكم بها وتتمثل فى إلزام المحكوم عليه بأداء
الضريبة والضريبة الإضافية وتعويض لا يجاوز مثل الضريبة .

وحيث إن الشق الأول من العقوبة والمتعلق بأداء الضريبة أمر لا مطعن
عليه إذ إن هذه الضريبة هى محور النزاع وأساسه وهى أصل جريمة
التهرب وبنيانها

لذا كان الإلزام بأدائها واجباً فى كل الأحوال باعتباره من قبيل
الرد العينى ، ذلك أن الأصل فى الالتزام أن ينفذ عيناً ، فإذا صار
ذلك مستحيلاً بخطأ المدين آل الأمر إلى التنفيذ بطريق التعويض

ولما كان أداء الضريبة المتهرب منها هو أمر ممكن عملاً ودائماً
فإن النص على وجوب الحكم بها لا يشكل مخالفة لأحكام الدستور .

أما الضريبة الإضافية فقد استهدف بها المشرع أمرين " أولهما "

المحددة لها قانوناً ، و" ثانيهما " ردع المكلفين بتحصيل الضريبة عن التقاعس في توريدها للمصلحة ،

وحتهم على المبادرة إلى إيفائها ، ومن ثم فإن هذا الجزاء يكون قد برئ من شبهة العسف والغلو ، وجاء متناسباً مع جسامه الفعل المنهى عنه

وبعد منح الممول مهلة سداد كافية وأن مناط استحقاق ضريبة المبيعات هو بيع السلعة أو أداء الخدمة بما مؤداه أن تلك الضريبة تندمج في ثمن السلعة وتعد جزءاً منه ،

ولا يتصور بالتالي بيع هذه أو أداء تلك دون تحصيل الضريبة من مشتري السلعة أو متلقى الخدمة

وإلا كان المكلف متراخياً في أدائها بمحض إرادته واختياره وسواء أكانت الأولى أم الثانية فإنه يلتزم بتوريد الضريبة في الميعاد ، وإلا كان عدلاً ومنطقياً تحمله بالجزاء المقرر على عدم توريدها في الميعاد المحدد قانوناً وبما لا مخالفة فيه لحكم المادتين (13) ، (38) من الدستور .

وإذ كانت هذه المحكمة قد سبق لها القضاء برفض الدعوى طعناً على الضريبة الإضافية حال التراخي في توريد الضريبة الأصلية في المواعيد المقررة في المادة (16) من قانون الضريبة العامة على المبيعات

وهي أعمال لا ترقى إلى جريمة التهرب من الضريبة فإن الوصول إلى النتيجة ذاتها في حال التهرب منها النص المطعون عليه يكون واجب .

وحيث إن المشرع أوجب بالنص المطعون فيه الحكم على الممول المتهرب بتعويض لا يجاوز مثل الضريبة إذ ورد النص بعبارة " ويحكم على الفاعلين متضامنين "

ولا يملك القاضى إزاء هذا الوجوب إلا أن يقضى بهذا التعويض في جميع الحالات بالإضافة إلى الجزاءات الجنائية المحددة بالنص المطعون عليه والتي تتمثل في الحبس أو الغرامة أو هما معاً لتتعامد هذه الجزاءات جميعها على فعل واحد

هو مخالفة أي بند من البنود الواردة بنص المادة (44) من قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم 11 لسنة 1991 ، والتي ورد من بينها نص البند (2) والمنسوب للمدعى مخالفته والذي يتمثل في بيع

السلعة أو تقديم الخدمة دون الإقرار عنها وسداد الضريبة المستحقة عنها

وكان مبدأ خضوع الدولة للقانون مؤداه ألا تُخل تشريعاتها بالحقوق التي يعتبر التسليم بها في الدول الديمقراطية مفترضاً أولاً لقيام الدولة القانونية

وضمانة أساسية لصون حقوق الإنسان وكرامته ، ويندرج تحتها طائفة الحقوق الوثيقة الصلة بالحرية الشخصية ومن بينها ألا تكون العقوبة متضمنة معاقبة الشخص أكثر من مرة عن فعل واحد

وألا يكون الجزاء مدنياً كان أو جنائياً مفرطاً بل يتعين أن يكون متناسباً مع الفعل المؤثم ومتدرجاً بقدر خطورته .

متى كان ذلك ، وكان التعويض المقرر بالنص المطعون فيه على سبيل الوجوب ، إضافة إلى تعامده مع الجزاءات الجنائية التي تضمنها النص ذاته على فعل واحد وهو التهرب من أداء الضريبة العامة على المبيعات سواء كان هذا التهرب ناتجاً عن سلوك إيجابي أم سلبي ، ناشئاً عن عمد أم إهمال

متصلاً بغش أم تحايل ، أم مجرداً منهما ، فإنه يعد منافياً لضوابط العدالة الاجتماعية التي يقوم عليها النظام الضريبي في الدولة ومنتقماً بالتالي دون مقتض من العناصر الإيجابية للذمة المالية للممول الخاضع لأحكام القانون المشار إليه مما يعد مخالفة لحكم المادتين (34 و38) من الدستور .

فلهذه الأسباب

حكمت المحكمة بعدم دستورية الفقرة الأولى من المادة (43) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم 11 لسنة 1991 المعدل بالقانون رقم 91 لسنة 1996 فيما تضمنه من وجوب الحكم على الفاعلين متضامين بتعويض لا يجاوز مثل الضريبة وألزمت الحكومة المصروفات ومبلغ مائتي جنيه مقابل أتعاب المحاماة .

وعاء الضريبة في ضريبة المبيعات على السلع المستوردة

يناقش هذا الحكم طريقة تحديد وعاء ضريبة المبيعات عند الإفراج الجمركي عن السلع المستوردة، وقررت المحكمة أن إدخال الرسوم

والضرائب الجمركية في تقدير القيمة لا يخالف الدستور متى عبّر عن القيمة الحقيقية للسلعة.

باسم الشعب

المحكمة الدستورية العليا

بالجلسة العلنية المنعقدة يوم الأحد الرابع عشر من ديسمبر سنة 2008 م، الموافق السادس عشر من شهر ذي الحجة سنة 1429 هـ .

برئاسة السيد المستشار / ماهر عبد الواحد
رئيس المحكمة

وعضوية السادة المستشارين : ماهر البحيري وعلى عوض محمد صالح
وأ نور رشاد العاصي والسيد عبد المنعم حشيش وسعيد مرعى عمرو
وتهانى محمد الجبالى.

وحضور السيد المستشار الدكتور / حمدان حسن فهمى رئيس هيئة
المفوضين

وحضور السيد / ناصر إمام محمد حسن أمين السر

أصدرت الحكم الآتى

فى القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم 45 لسنة
27 قضائية "دستورية"

المقامة من /

ضد /

الإجراءات

بتاريخ العشرين من فبراير سنة 2005، أودعت الشركة المدعية صحيفة
هذه

الدعوى قلم كتاب المحكمة، طلبًا للحكم بعدم دستورية عجز الفقرة
الثانية من المادة (11) من قانون الضريبة العامة على المبيعات
الصادر بالقانون رقم 11 لسنة 1991، وكذا المنشور رقم 23 لسنة
1992 الصادر من مصلحة الضرائب على المبيعات .

وقدمت هيئة قضايا الدولة مذكرة طلبت فيها الحكم أصليًا بعدم قبول

الدعوى، واحتياطياً برفضها.

وبعد تحضير الدعوى، أودعت هيئة المفوضين تقريراً برأيها.

ونظرت الدعوى على النحو المبين بمحضر الجلسة، وقررت المحكمة إصدار الحكم فيها بجلسة اليوم .

المحكمة

بعد الإطلاع على الأوراق، والمداولة.

حيث إن الوقائع -حسبما يتبين من صحيفة الدعوى وسائر الأوراق- تتحصل في أن الشركة المدعية كانت قد أقامت الدعوى رقم 1819 لسنة 2003 مدنى أمام محكمة بور سعيد الابتدائية ضد المدعى عليه الثالث - وآخرين

بطلب الحكم بإلزامهم برد المبالغ المسددة منها بغير وجه حق لصالح مصلحة الضرائب على المبيعات، والمبين قيمتها بصحيفة الدعوى الموضوعية، مع إلزامهم بسداد الفوائد القانونية عن هذه المبالغ من تاريخ السداد وحتى تمام الرد

فضلاً عن إلزامهم بأن يؤديوا للشركة المدعية مبلغ مليون جنية كتعويض عما أصابها من أضرار مادية وأدبية من جراء التقدير الخاطئ لمقدار الضريبة

وقالت بياناً لذلك إنها في غضون الأعوام من 2000 حتى 2003، استوردت مجموعة من الرسائل من الخارج، وأثناء الإفراج الجمركى عنها، تبين أن المدعى عليهم قد قدروا قيمة الوعاء المتخذ أساساً لربط الضريبة العامة على المبيعات

بإضافة ما يسمى برسم الوارد ورسم المنطقة الحرة إلى القيمة المقدرة للرسائل، ولما كان الثابت أن كلا الرسمين الآنفى البيان هما فى حقيقة الأمر ضريبة

فإنه يتضح أن المدعى عليهم قد ألزموها بسداد ضرائب على مبالغ أخرى سبق سدادها كضريبة، وهو ما يخالف أحكام الدستور والقانون

ومن ثم فقد أقامت دعواها بالطلبات السالفة الذكر، وأثناء نظر الدعوى، دفعت الشركة المدعية بعدم دستورية نصوص المواد (3، 6/2) و (3، 11/2) و (3، 32/2) و (3) و (47/1) و (50) من قانون الضريبة

العامه على المبيعات الصادر بالقانون رقم 11 لسنة 1991 والفقرة الثانية من المادة السادسة من لائحته التنفيذية

والمنشور رقم 23 لسنة 1992 الصادر من مصلحة الضرائب على المبيعات، والمحكمة - بعد أن نذبت خبيراً وأودع تقريره - قررت بجلسة 16/1/2005 التصريح للشركة المدعية بإقامة الدعوى الدستورية طعناً على المادتين (6)، (11) من القانون المذكور،

والفقرة الثانية من المادة السادسة من لائحته التنفيذية، والمنشور رقم 23 لسنة 1992 الصادر من مصلحة الضرائب على المبيعات، فأقامت الشركة المدعية دعواها الماثلة

طعناً على الفقرة الثانية من المادة (11) من ذلك القانون المشار إليه، والمنشور رقم 23 لسنة 1992 فقط دون غيرها من نصوص أخرى.

وحيث إن الدستور عهد بنص المادة (175) منه إلى المحكمة الدستورية العليا - دون غيرها - بتولى الرقابة على دستورية القوانين واللوائح على الوجه المبين فى القانون

وقد جرى قضاء هذه المحكمة على أن الولاية التى تباشرها فى هذا المجال لا تنبسط إلا على القانون بمعناه الموضوعى، باعتباره منصرفاً إلى النصوص القانونية التى تتولد عنها مراكز عامة مجردة، سواء وردت فى تشريع أصلى، أو تضمنها تشريع فرعى

وأن تنقبض هذه الرقابة - بالتالى - عما سواها. لما كان ذلك وكان المنشور رقم 23 لسنة 1992 الصادر من مدير عام البحوث بمصلحة الضرائب على المبيعات بتاريخ 12/4/1992

لا يعدو أن يكون تعليمات إدارية بحتة صادرة من رئيس إلى مرءوسيه متضمنة تفسيراً لنص المادتين (11) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم 11 لسنة 1991 و(6) من لائحته التنفيذية

ويلتزم هؤلاء المرءوسون باحترام هذه التعليمات وإطاعة ما فيها من أوامر على أنها التفسير الصحيح للقانون واللائحة بناء على واجب طاعة المرءوس لرئيسه

إلا أن هذه التعليمات لا تعد تشريعاً بالمعنى الموضوعى مما تمتد إليه رقابة المحكمة الدستورية العليا، ويخرج بالتالى عن اختصاصها.

وحيث إن نطاق الدعوى الدستورية التي أتاح المشرع للخصوم إقامتها يتحدد - وعلى ما جرى عليه قضاء هذه المحكمة - بنطاق الدفع بعدم الدستورية المبدى أمام محكمة الموضوع

وفى الحدود التي تقدر فيها تلك المحكمة حديثه وعلى ضوء الطلبات الختامية التي تضمنتها صحيفة الدعوى الدستورية.

إذ كان ذلك، وكانت الشركة المدعية وإن دفعت أمام محكمة الموضوع بعدم دستورية نصوص الفقرتين الثانية والثالثة من كل من المواد (6) و (11) و(32) والفقرة الأولى من المادة (47) والمادة (50) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم 11 لسنة 1991

وكذا الفقرة الثانية من المادة السادسة من اللائحة التنفيذية لهذا القانون - فضلاً عن المنشور رقم 23 لسنة 1992 المشار إليه آنفاً - وإذ كان البين أن محكمة الموضوع قد قدرت جدية الدفع بعدم دستورية نص المادتين (6) و(11) من القانون المشار إليه

والفقرة الثانية من المادة السادسة من لائحته التنفيذية، والمنشور رقم 23 لسنة 1992، إلا أن الشركة المدعية قصرت دعواها الدستورية طعناً على عجز الفقرة الثانية من المادة (11) من القانون

وكذا المنشور رقم 23 لسنة 1992، وإذ تم استبعاد المنشور الأخير من نطاق اختصاص هذه المحكمة - على نحو ما سلف، فإن الطلبات الختامية انما تتحدد بنص الفقرة الثانية من المادة (11) من القانون المشار إليه دون غيرها.

وحيث إن المادة (11) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم 11 لسنة 1991 تنص على أن :

“تكون القيمة الواجب الإقرار عنها والتي تتخذ أساساً لربط الضريبة بالنسبة للسلع أو ما يؤدي من خدمات خاضعة للضريبة هي القيمة المدفوعة فعلاً في الأحوال التي يكون فيها بيع السلعة

أو تقديم الخدمة من شخص مسجل إلى شخص آخر مستقل عنه وفقاً للمجريات الطبيعية للأمور، وإلا قدر ثمن السلعة أو الخدمة بالسعر المقابل السائد في السوق في الظروف العادية وفقاً للقواعد التي تحددها اللائحة التنفيذية.

وبالنسبة للسلع المستوردة من الخارج فتقدر قيمتها في مرحلة

الافراج عنها من الجمارك بالقيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية مضافاً إليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة على السلعة.

وللوزير بالاتفاق مع الوزير المختص، أن يصدر قوائم بقيم لبعض السلع أو الخدمات تتخذ أساساً لربط الضريبة.

وحيث إن قضاء هذه المحكمة قد جرى على أن شرط المصلحة الشخصية المباشرة مؤداه ألا تفصل في غير المسائل الدستورية التي يؤثر الحكم فيها على النزاع الموضوعي

ومن ثم يتحدد مفهوم هذا الشرط بأن يكون ثمة ضرر قد لحق بالمدعى فى الدعوى الموضوعية، وأن يكون هذا الضرر عائداً إلى النص المدعى بمخالفته لأحكام الدستور.

متى كان ذلك، وكان النزاع الموضوعي - فى الخصومة الماثلة - يدور حول مطالبة الشركة المدعية مصلحة الضرائب على المبيعات

بأن ترد لها قيمة ضريبة المبيعات التى سددتها، بعد أن أضيف إلى قيمة وعاء هذه الضريبة ما دفعته كرسوم ورسوم المنطقة الحرة، ومن ثم فإن مصلحة الشركة المدعية - فى الدعوى الماثلة - تكون متوافره،

ويتحدد نطاقها فى عجز نص الفقرة الثانية من المادة (11) من القانون، فيما تضمنته من إضافة الضرائب الجمركية والرسوم المفروضة على السلعة إلى قيمة الوعاء المتخذ أساساً لربط ضريبة المبيعات.

ولا يقدر فى هذا النظر ما جاء بدفاع الحكومة من إنعدام مصلحة المدعية فى الطعن على هذا النص، قولاً منها بأن الملتزم بأداء ضريبة المبيعات - أياً كان الوعاء المقدر لها - هو المشتري

وينحصر دور الشركة المدعية فى مجرد تحصيلها وتوريدها لمصلحة الضرائب على المبيعات

ذلك أن المقرر - فى قضاء هذا المحكمة - أن الملتزم بالضريبة دون أن يكون محملاً بعبئها، تقوم له مصلحة فى الطعن بعدم دستورية النص الفارض للضريبة

ذلك أن الحكم بعدم دستورية ذلك النص، يعنى امتناع تحصيل الضريبة

التي فرضها وانهدام الأساس القانوني الذي تقوم عليه، خاصة

وأن الضريبة في مثل هذه الحالة تعتبر جزءاً من عناصر تكلفة السلعة المحملة بها بما يؤدي إلى زيادة في التكلفة ويؤثر بالضرورة في فرص تسويقها، والتي تتحكم فيها قوانين عرض وطلب هذه السلعة في الأسواق المحلية والدولية.

وحيث إن الشركة المدعية تنعى على النص المطعون عليه -محدداً نطاقاً على النحو المتقدم- مخالفة المواد (4) و(8) و(32) و(38) و(40) و(61) و(119) من الدستور

قولاً منها بأن النص فيما تضمنه من فرض ضريبة مبيعات، يدخل في تقدير وعائها، ما سبق سداه من ضرائب أخرى تحت مسمى رسم الوارد ورسم المنطقة الجمركية

يتضمن فرض ضريبة على ضريبة أخرى، بما يخالف القواعد الموضوعية لفرض الضريبة، وأخصها مخالفة مبدأ الكفاية والعدل كأساس لفرض الضريبة

بالإضافة إلى أن ذلك يمثل عدواناً على الملكية الخاصة، إذ يتم تحصيلها في مرحلة الإفراج الجمركي عن السلعة المستوردة، قبل بيعها للمستهلك

مما يترتب عليه تعطيل انتفاع المستورد بجزء من ماله، ويكون المشرع بذلك قد مايز بين فئتين من المكلفين بأداء هذه الضريبة، هما المنتج المحلي والمستورد

إذ لا تستحق هذه الضريبة على السلع المحلية إلا بعد بيعها وتحصيل الضريبة، بينما يتحمل المستورد عبء تلك الضريبة، ويلتزم بسداها مقدماً.

وحيث إن قضاء هذه المحكمة قد استقر على أن مبدأ تكافؤ الفرص الذي تكفله الدولة للمواطنين كافة، وفقاً لنص المادة (8) من الدستور يتصل في مضمونه بالفرص التي تتعهد الدولة بتقديمها

فلا يثور إعماله إلا عند التزاحم عليها، كما أن الحماية الدستورية لتلك الفرص غايتها تقرير أولوية - في مجال الانتفاع بها - لبعض المتزاحمين على بعض

وهي أولوية تتحدد وفقاً لأسس موضوعية يقتضيها الصالح العام. لما

كان ذلك وكان النص المطعون فيه لا يتصل بفرص قائمة تتعهد الدولة بتقديمها، بما مؤداه انتفاء اعمال مبدأ تكافؤ الفرص فى نطاق تطبيق ذلك النص

وبالتالى يكون النعى عليه بمخالفته نص المادة (8) من الدستور وارداً على غير أساس، جديراً بالالتفات عنه.

وحيث إن الدستور أعلى من شأن الضريبة العامة، وقدر أهميتها بالنظر إلى خطورة الآثار التى ترتبها، وبوجه خاص من زاوية جذبها لعوامل الانتاج أو طردها أو تقييد تدفقها.

وما يتصل بها من مظاهر الانكماش أو الانتعاش، وتأثيرها بالتالى على فرص الاستثمار والادخار والعمل وتكلفة النقل وحجم الانفاق.

وكان الدستور - نزولاً على هذه الحقائق واعترافاً بها - قد مايز بنص المادة (119) بين الضريبة العامة وغيرها من الفرائض المالية، فنص على أن أولاهما لا يجوز فرضها أو تعديلها أو الغاؤها إلا بقانون

وأن ثانيتهما يجوز انشاؤها فى الحدود التى يبينها القانون،

وكان ذلك مؤداه أن السلطة التشريعية هى التى تقبض بيدها على زمام الضريبة العامة، إذ تتولى بنفسها تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها متضمناً تحديد نطاقها

وعلى الأخص من خلال تحديد وعائها وأسس تقديره، وبيان مبلغها والملتزمين أصلاً بأدائها، والمسئولين عنها، وقواعد ربطها وتحصيلها وتوريدها، وكيفية ادائها

وغير ذلك مما يتصل ببيان هذه الضريبة، عدا الاعفاء منها، إذ يجوز أن يتقرر فى الأحوال التى يبينها القانون.

وحيث إن الأصل أن يتوخى المشرع، بالضريبة التى يفرضها، أمرين يكون أحدهما أصلاً مقصوداً منها ابتداءً، ويتمثل فى الحصول على غلتها، لتعود إلى الدولة وحدها

تصبها فى خزانتها العامة، لتعينها على مواجهة نفقاتها، ويكون ثانيهما مطلوب منها بصفة عرضية، أو جانبية أو غير مباشرة، كاشفاً عن طبيعتها التنظيمية

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، وهذه الآثار العرضية للضريبة كثيراً ما تلازمها، وتظل للضريبة مقوماتها من الناحية الدستورية، ولا تزايلها طبيعتها هذه لمجرد أنها تولد آثار عرضية بمناسبة انشائها.

وحيث إنه من المقرر، أن تحديد دين الضريبة يتطلب التوصل إلى تقدير حقيقى لقيمة المال الخاضع لها، باعتباره شرطاً لازماً لعدالة الضريبة ولصون مصلحة كل من الممول والخزانة العامة،

ويتعين - فى هذا الإطار - أن يكون وعاء الضريبة ممثلاً فى المال المحمل بعبئها، 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 الترخيص

ذلك أن مقدار الضريبة أو مبلغها أو دينها إنما يتحدد مرتبطاً بوعائها، وفق الشروط التى يقدر معها المشرع واقعية الضريبة وعدالتها بما لا مخالفة فيه للدستور، وكان الدستور - كذلك - وإن خص النظام الضريبى بالمادة (38) منه، متطلباً أن تكون العدالة الاجتماعية مضموناً لمحتواه وغاية يتوخاها

فلا تنفصل عنها النصوص القانونية التى يقيم عليها المشرع النظم الضريبية على اختلافها، إلا أن الضريبة بكل صورها تمثل فى جوهرها عبئاً مالياً على المكلفين بها، شأنها فى ذلك شأن الأعباء التى انتظمتها المادة (119) من الدستور،

ويتعين بالتالى - وبالنظر إلى وطأتها وخطورة تكلفتها - أن يكون العدل من منظور اجتماعى مهيمناً عليها بمختلف صورها، محدداً الشروط الموضوعية لاقتضائها، نائياً عن التمييز بينها دون مسوغ.

وحيث إنه لما كان ما تقدم، وكانت عدالة الضريبة مرتبطة بتقدير وعائها على أسس موضوعية عادلة، ومن ثم التوصل إلى القيمة الحقيقية للسلع المستوردة التى يتعين أن تشمل كافة ما تحملته السلعة من نفقات

ومن بينها ما تم فرضه عليها من ضرائب ورسوم جمركية، تمثل فى مجموعها القيمة الحقيقية للسلعة المستوردة

توصلاً إلى تحميل المستهلك - الملتزم الأصلي- بقيمة دين الضريبة، وهو ما لا يخل بعدالة هذه القيمة من الوجهة الدستورية ويتفق وطبيعة هذه الضريبة

وعلى الأخص لاختلاف شخص الملتزم بتحملها عن شخص الملتزم بجبايتها وتوريدها لخزينة الدولة، ومن ثم فإن النعى بمخالفة النص الطعين للقواعد الشكلية والموضوعية لفرض الضريبة، أو مخالفة مبدأي الكفاية والعدل، يكون قائماً على غير أساس متعين الرفض.

وحيث إنه لما كان الأصل في الضريبة العامة على المبيعات- بحسبانها من الضرائب غير المباشرة- أن يتحمل المستهلك عبئها، ومن ثم يتعين تحصيلها منه مباشرة

باعتبار أنها في حقيقتها - كما سلفت الإشارة- ضريبة على الاستهلاك، غير أن هذا الأصل يتعذر تطبيقه من الناحية العملية بالنسبة للسلع المستوردة لكثرة المستهلكين

وضخامة عددهم، وصعوبة تحصيل هذه الضريبة منهم، وزيادة نفقاته، لذلك كان منطقياً، أن يتجه المشرع- في النص المطعون فيه - إلى تحديد ملتزم آخر بأدائها مباشرة، إلى حين استردادها من المستهلك، فألزم المستورد بأداء هذه الضريبة إلى الدولة، متخذاً واقعة محددة ومنضبطة

هى الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية، مناطاً لاستحقاقها، ومحدداً مرحلة أكثر يسراً وسهولة من مراحل تداول السلعة، هى مرحلة الإفراج عنها من الجمارك، لأدائها.

وهذا التنظيم التشريعى يهدف إلى تحقيق أمور ثلاثة:

الأول: سرعة وسهولة ضبط عملية تحصيل الضريبة العامة على المبيعات وضمان توريدها إلى الخزنة العامة.

والثانى: تحقيق الغرض المقصود أصلاً من هذه الضريبة، وهو الحصول على غلتها لمواجهة الزيادة فى الإنفاق العام، الناتج عن التوسع فى المشروعات العامة التى تتصل بالمجالات المختلفة

فضلاً عن حماية المنتج المحلى فى مواجهة السلع المستوردة، بما يهيئ لهذا المنتج قدرة تنافسية قوية

بالإضافة إلى ترشيد الإنفاق العام على السلع الاستهلاكية، بما يسمح

بتوجيه الفائض إلى ميادين الاستثمار المتعدد،

والثالث: ضمان مصلحة الممول والخزانة العامة معا إذ أنه في مرحلة الإفراج عن السلعة من الجمارك، يمكن تقدير القيمة الحقيقية والواقعية للسلعة المستوردة الخاضعة للضريبة، كما هو موضح آنفاً

فتستأدى الدولة الضريبة على قيمة السلعة المستوردة في هذه المرحلة، كما يقوم المستورد بإضافة هذه القيمة إلى ثمن السلعة عند بيعها.

وحيث إنه ولئن كان مسلماً أن الحماية التي كفلها الدستور لحق الملكية المنصوص عليها في المادتين (32) و (34) منه، لا يقتصر على الحقوق العينية

بل تنصرف كذلك إلى الحقوق الشخصية، وتتسع للأموال بوجه عام، إلا أن الضريبة العامة على السلع المستوردة المطعون فيها، لا تخالف هذه الحماية

ذلك أن الإخلال بها لا يتحقق إلا من خلال نصوص قانونية تفقد ارتباطها عقلاً بمقوماتها، ولا كذلك الأمر في شأن تلك الضريبة، بالنهج الذي وضعه النص المطعون فيه، لا لتنام هذا النهج مع حقائق العدل، التي اختصها الدستور في كثير من نصوصه، ومنها نص المادة (38) المشار إليها.

وحيث إن قضاء المحكمة الدستورية العليا قد جرى على أن مبدأ المساواة بين المواطنين أمام القانون، لا يعنى أن تعامل فئاتهم على ما بينها من تفاوت في مراكزها القانونية معاملة قانونية متكافئة

كما أنه ليس مبدأً تلقينياً جامداً منافياً للضرورة العملية، ولا هو بقاعدة صماء، تنبذ صور التمييز جميعها، ذلك أن من بينها ما يستند إلى أسس موضوعية، ولا ينطوى بالتالي على مخالفة لنص المادة (40) من الدستور.

وحيث إن قضاء المحكمة الدستورية العليا قد جرى على أن مبدأ المساواة بين المواطنين أمام القانون، لا يعنى أن تعامل فئاتهم على ما بينها من تفاوت في مراكزها القانونية معاملة قانونية متكافئة

كما أنه ليس مبدأً تلقينياً جامداً منافياً للضرورة العملية، ولا

هو بقاعدة صماء، تنبذ صور التمييز جميعها، ذلك أن من بينها ما يستند إلى أسس موضوعية، ولا ينطوى بالتالى على مخالفة لنص المادة (40) من الدستور.

وحيث إن وعاء الضريبة على السلع المحلية يتحدد على ما تقضى به الفقرة الأولى من المادة (11) من قانون الضريبة العامة على المبيعات بالقيمة المدفوعة فعلاً ثمناً للسلعة.

ويدخل فى هذه القيمة التكلفة الفعلية للسلعة بما فيها كافة الضرائب المستحقة عليها بالإضافة إلى هامش الربح الذى يحدده المنتج المحلى

وهو عين ما يتم بالنسبة للسلع المستوردة من الخارج والتي يتحدد وعاؤها بالقيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية،

وهى - على ما تقضى به المادة 22 من قانون الجمارك الصادر بقرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم 66 لسنة 1963 - القيمة الفعلية مضافاً إليها جميع التكاليف والمصروفات التى تحملها المستورد حتى وصول البضائع إلى الأراضى المصرية

والتي يدخل فيها بطبيعة الحال الضريبة الجمركية المستحقة عليها. ومن ثم فإن حالة مخالفة النص الطعين لمبدأ المساواة المنصوص عليه فى المادة (40) من الدستور تكون فاقدة أساسها متعيناً رفضها.

وحيث إن النص الطعين لا يخالف حكماً آخر من أحكام الدستور .

فلهذه الأسباب

حكمت المحكمة برفض الدعوى، وبمصادرة الكفالة وألزمت الشركة المدعية المصروفات، ومبلغ مائتي جنيه مقابل أتعاب المحاماة.

مقالات قانونية مرتبطة بالضرائب وأحكام الدستورية

للاطلاع على موضوعات قانونية مكتملة، يمكنك مراجعة هذه المقالات المنشورة على الموقع حول ضريبة المبيعات، والطقون الضريبية، وأحكام المحكمة الدستورية العليا وأثرها فى المنازعات الضريبية.

[قضايا الحماية الدستورية لضريبة المبيعات](#)

▪ [أحكام الضريبة العامة على المبيعات في قانون الضرائب المصري](#)

▪ [حجية أحكام المحكمة الدستورية](#)

▪ [قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016](#)

▪ [التقديرات الخرافية في الضرائب: مخاطرها وسبل تجنبها](#)

▪ [سقوط ضريبة المبيعات إذا قضي بإفلاس التاجر](#)

▪ [مراحل الطعن الضريبي: دليل الخطوات والإجراءات](#)

▪ [الطعن على حساب ضريبة كسب العمل في الضرائب المصرية](#)

▪ [استثناءات الضريبة العقارية: عقار لا يغريع](#)

▪ [عدم دستورية طابع المهن الرياضية](#)

أسئلة شائعة عن أحكام الدستورية في ضريبة المبيعات

ما المقصود بأحكام الدستورية في ضريبة المبيعات؟

يقصد بها الأحكام الصادرة من المحكمة الدستورية العليا بشأن نصوص قانونية متعلقة بضريبة المبيعات أو الالتزامات والجزاءات الضريبية المرتبطة بها، سواء انتهت إلى رفض الطعن أو الحكم بعدم دستورية النص كليًا أو جزئيًا.

ما أهم حكم دستوري متعلق بعقوبات ضريبة المبيعات؟

من أهم الأحكام حكم القضية رقم 9 لسنة 28 قضائية دستورية، الذي قضى بعدم دستورية وجوب الحكم بتعويض لا يجاوز مثل الضريبة في جريمة التهرب من ضريبة المبيعات.

هل الحكم بعدم الدستورية يلغي النص كله دائماً؟

ليس بالضرورة. قد يكون الحكم بعدم الدستورية جزئياً، أي يقتصر على عبارة معينة أو حالة محددة أو نطاق خاص من النص.

هل رفض الدعوى الدستورية يعني صحة النص المطعون عليه؟

يعني رفض الدعوى أن المحكمة لم تر مخالفة دستورية في النص المطعون عليه، وذلك في حدود نطاق الطعن والأسباب التي عرضت عليها.

لماذا تهتم المحكمة بوعاء الضريبة؟

لأن وعاء الضريبة هو المال أو القيمة التي تحتسب على أساسها الضريبة. ولا تتحقق العدالة الضريبية إذا كان الوعاء غير محدد أو غير مرتبط بالمال الخاضع للضريبة.

هل يجوز تعدد الجزاءات في المخالفات الضريبية؟

يجوز للمشرع تقرير جزاءات لحماية الحصيلة الضريبية، لكن يجب أن تكون هذه الجزاءات متناسبة مع الفعل، وألا تصل إلى حد الغلو أو إرهاب الذمة المالية للممول بصورة غير عادلة.

خاتمة ضريبة المبيعات في قضاء الدستورية

أحكام الدستورية الكاملة في ضريبة المبيعات



تكشف هذه المجموعة من أحكام الدستورية في ضريبة المبيعات والضرائب المرتبطة بها عن اتجاه المحكمة الدستورية العليا إلى تحقيق التوازن بين حق الدولة في تحصيل الضرائب، وحق الممول في عدالة الضريبة ومشروعية الجزاء.

فالضريبة ليست مجرد مورد مالي للدولة، بل يجب أن تظل منضبطة بضوابط الدستور، وعلى رأسها العدالة الاجتماعية، والمساواة، وحماية الملكية الخاصة، وارتباط دين الضريبة بوعائها الحقيقي.

ومن الناحية العملية، فإن دراسة هذه الأحكام تساعد على فهم حدود سلطة المشرع الضريبي، ومعرفة متى يكون النص الضريبي متفقاً مع الدستور، ومتى يتحول إلى عبء غير مشروع يستوجب الرقابة الدستورية.

“تنبيه: هذا المقال للمعلومة القانونية العامة ولا يغني عن استشارة محامٍ متخصص حسب وقائع كل حالة”.