

عدم دستورية نص الفقرة الثانية من المادة (١٢) من قانون ضريبة الدمغة فيما تضمنه من تحميل الشخص غير المعفى من الضريبة كامل الضريبة المستحقة على تعامله مع جهة حكومية

باسم الشعب

المحكمة الدستورية العليا

بالجلسة العلنية المنعقدة يوم الأحد ١ يوليه سنة ٢٠٠٧ م ، الموافق ١٦ من جمادى الآخرة سنة ١٤٢٨ هـ ،

برئاسة السيد المستشار/ ماهر عبد الواحد رئيس المحكمة

وعضوية السادة المستشارين : ماهر البحيرى وعدلى محمود منصور وعلى عوض محمد صالح والدكتور حنفى على جبالى

ومحمد خيرى طه والدكتور عادل عمر شريف.

وحضور السيد المستشار/ رجب عبد الحكيم سليم رئيس هيئة المفوضين

وحضور السيد / ناصر إمام محمد حسن أمين السر

أصدرت الحكم الآتى

في القضية المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم ١٣١ لسنة ٢١ قضائية "دستورية"

المقامة من

السيد/ عادل عطية محمد شريف

ضد

١ - السيد رئيس الجمهورية

٢ - السيد رئيس مجلس الوزراء

٣ - السيد وزير العدل

٤ - السيد وزير المالية

٥ - الممثل القانونى لبنك ناصر الاجتماعى

الإجراءات

بتاريخ السابع عشر من يوليو سنة ١٩٩٩ ، أودع المدعى صحيفة هذه الدعوى قلم كتاب المحكمة طالباً الحكم بعدم دستورية المادتين (١٢) و (٨٠) من قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ معدلاً بالمادة الأولى من القانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٨٩

وقدمت هيئة قضايا الدولة مذكرة طلبت في ختامها الحكم؛ أولاً: بعدم قبول الدعوى بالنسبة لما جاوز الفقرة الثانية من المادة (١٢) من قانون ضريبة الدمغة المشار إليه، ثانياً: برفض الدعوى. كما قدم المدعى عليه الخامس مذكرة طلب في ختامها الحكم برفض الدعوى.

وبعد تحضير الدعوى، أودعت هيئة المفوضين تقريراً برأيها

ونُظرت 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 المدعى كان قد أقام الدعوى رقم ٣٦٥٣ لسنة ١٩٩٨ أمام محكمة جنوب القاهرة الابتدائية ضد كل من المدعى عليه الرابع، ومدير عام مأمورية ضرائب الدمغة في مواجهة المدعى عليه الخامس؛ بطلب الحكم برد مبلغ ١٤٣٣٥.٣٨١ جنهاً مضافاً إليه الفوائد القانونية، وذلك على سند من القول أنه بتاريخ ١٤/١٠/١٩٨٧ تم إبرام عقد اتفاق بين المدعى والمدعى عليه الخامس؛ موضوعه التزام الأول بأعمال

(الإصلاح والسمكرة والدوكو) لبعض سيارات مشروع (ليموزين) التابع للآخر، في مقابل استحقاق المدعى ما يعادل نسبة ٦٣% من قيمة هذه الأعمال. وخلال الفترة من تاريخ إبرام العقد المشار إليه حتى ١٩٩٧/٦/٣٠ قام المدعى عليه الخامس بخصم قيمة ضريبة الدمغة محسوبة بنسبة ١٠٠% من قيمة الأعمال التي أنجزها المدعى؛ إعمالاً لنص المادة (١٢) من قانون ضريبة الدمغة المشار إليه، وقام بتوريدها إلى المدعى عليه الرابع مع تحميله كامل قيمة ضريبة الدمغة المستحقة على تلك الأعمال التي أنجزها، بما فيها حصة المدعى عليه الخامس التي تعادل نسبة ٣٧% من قيمة تلك الأعمال، ومن ثم فقد أقام دعواه الموضوعية السالفة الذكر. وبجلسة ١٩٩٨/٤/١٩ دفع المدعى بعدم دستورية المادتين (١٢) و (٨٠) من قانون ضريبة الدمغة المشار إليه؛ معدلاً بالمادة الأولى من القانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٨٩، بيد أن المحكمة ارتأت عدم جدية هذا الدفع، وقضت في موضوع الدعوى برفضها، فطعن المدعى على هذا الحكم بالاستئناف رقم ١٢٦٣٤ لسنة ١١٥ قضائية أمام محكمة استئناف القاهرة. وبجلسة ١٩٩٩/٥/٢٥ 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 (١٢) من قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ تنص على أنه "لا تسرى الضريبة على المعاملات التي تجري 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 في حالة تعدد النسخ أو الصور التي 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 (٨٠) من القانون ذاته على أنه "فيما عدا المرتبات والأجور والمكافآت، وما في حكمها والإعانات، تُستحق على كل مبلغ تصرفه الجهات الحكومية من الأموال المملوكة لها، وسواء أتم الصرف مباشرة أم بطريق الإنابة، علاوة على الضريبة المبينة في 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 ٢٢٤ لسنة ١٩٨٩ المشار إليه على أن "تُزاد بمقدار المثل ضريبة الدمغة المنصوص عليها في قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ المعدل بالقانون رقم ١٠٤ لسنة ١٩٨٧، وذلك عدا الأوعية المبينة في الجدول المرفق فتكون الضريبة عليها، وفقاً لما هو مبين قرين كل منها".

وقد تضمن الجدول المذكور زيادة الضريبة التي فرضها نص المادة (٧٩) من قانون ضريبة الدمغة المشار إليه على ما تصرفه الجهات الحكومية وشركات القطاع العام والجمعيات التعاونية من المرتبات والأجور والمكافآت وما في حكمها والإعانات؛ وذلك بالنسب المئوية المقررة لكل شريحة منها

وحيث إن المصلحة الشخصية المباشرة - وهي شرط لقبول الدعوى الدستورية - مناطها أن يكون ثمة ارتباط بينها وبين المصلحة في الدعوى الموضوعية، وذلك بأن يكون الفصل في المسألة الدستورية لازماً للفصل في الطلبات الموضوعية المرتبطة بها، والمطروحة أمام محكمة الموضوع. فإذا لم يكن النص التشريعي المطعون عليه قد طُبّق على المدعى أصلاً أو كان من غير المخاطبين بأحكامه، أو كان قد أفاد من مزايه أو كان الإخلال بالحقوق التي يدعيها لا يعود إليه؛ فإن المصلحة الشخصية المباشرة تكون منتفية، ذلك أن إبطال النص في هذه الصور جميعها لن يحقق للمدعى أية فائدة عملية يمكن أن يتغير بها مركزه القانوني بعد الفصل في 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 التي تعادل نسبة ٣٧% من قيمة الأعمال وفقاً للعقد المبرم بينهما، وكان نص الفقرة الثانية من المادة (١٢) 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 المخصوصة 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 (٢٦) 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 ١٤/١٠/١٩٨٧ حتى ٣٠/٦/١٩٩٧ وأقام دعواه الموضوعية بتاريخ ١٦/٣/١٩٩٨ 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 عيّنها المشرع لسقوطه قد اكتملت مداها بدءاً من التاريخ المحدد لسريانها، أم أن عارضاً اعترافها مستوجباً وقفها أو انقطاع جريانها؛ وجميعها من الشروط التى تنفرد محكمة الموضوع بتحقيقها والفصل فيها، ولا شأن لها بالتالى بالخصوصية الدستورية التى تنفصل فى موضوعها وبواعثها عنها، ومن ثم يضىح الدفع المشار إليه وارداً على غير أساس؛ متعيناً الالتفات عنه .

وحيث إن المدعى ينعى على النص المطعون عليه - فى النطاق السالف البيان - أنه ينقل عبء الضريبة من شخص معفى منها إلى شخص آخر، فإنه يكون قد أخل بمبدأ تكافؤ الفرص والمساواة، وأهدر العدالة الاجتماعية التى يقوم النظام الضريبى عليها، وانتقص من الحماية المقررة للملكية الخاصة فضلاً عن مصادرة حرية الفرد فى اختيار طريقة استثمار أمواله؛ مما يخالف أحكام المواد ٤ و ٢٣ و ٣٢ و ٣٤ و ٣٨ و ٤٠ و ٦١ و ١١٩ من الدستور.

وحيث إن مبدأ تكافؤ الفرص الذى تكفله الدولة للمواطنين كافة؛ وفقاً لنص المادة (٨) من الدستور - وفقاً لما جرى عليه قضاء هذه المحكمة - يتصل فى مضمونه بالفرص التى تتعبد الدولة بتقديمها، فلا يثور إعماله إلا عند التزامها عليها، كما أن الحماية الدستورية لتلك الفرص غايتها تقرير أولوية - فى مجال الانتفاع بها - لبعض المتزاممين على بعض، وهى أولوية تتحدد وفقاً لأسس موضوعية يقتضيها الصالح العام. لما كان ذلك، وكان النص المطعون فيه لا يتصل بفرص قائمة تتعبد الدولة بتقديمها، بما مؤده انتفاء إعمال مبدأ تكافؤ الفرص فى نطاق تطبيق هذا النص الطعين، وبالتالى يكون النعى عليه بمخالفته نص المادة (٨) 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 (١١٩) منه، وكان الدستور كذلك، وإن خصَّ النظام الضريبى بالمادة (٣٨) منه؛ متطلباً أن تكون العدالة الاجتماعية مضموناً محتواه 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 انتظمها المادة (١١٩) من الدستور، ويتعين بالتالى - وبالنظر إلى وطأتها وخطورة تكلفتها - أن يكون العدل من منظور اجتماعى مهيمناً عليها بمختلف

صورها، محدداً الشروط الموضوعية لاقتضاءها، نائياً عن التمييز بينها دون مسوغ، فذلك وحده ضمان خضوعها لشرط الحماية القانونية المتكافئة التي كفلها الدستور للمواطنين جميعاً في شأن الحقوق عينها، فلا تحكمها إلا مقاييس موحدة لا تتفرق بها ضوابطها.

وحيث إن الحماية التي أظلل بها الدستور الملكية الخاصة لضمان صونها من العدوان، لا تقتصر - وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة - على الصور التي تظهر الملكية فيها بوصفها الأصل الذي تنفر 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 التي كفلها الدستور لحق الملكية، فلا تخلص لغير أصحابها، ولم يعد جائزاً بالتالي 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 التي تنفر عنها في غير ضرورة تقتضيها وظيفتها الاجتماعية، ودون ذلك تفقد الملكية ضماناتها الجوهرية، ويكون العدوان عليها غصباً، واقتنائاً على كيانها، أدخل إلى مصادرتها وحيث إنه لما كان ما تقدم، وكان نص الفقرة الثانية من المادة (١٢) من قانون ضريبة الدمغة المشار إليه قد حثل المدعى، باعتباره غير معفى من الضريبة، كامل قيمتها المستحقة عن تعامله مع المدعى عليه الخامس "بنك ناصر الاجتماعي" كونه جهة حكومية وفقاً لنص المادة (١٤) من القانون ذاته؛ إذ يعد هيئة عامة ذات شخصية اعتبارية طبقاً لنص المادة (١) من قانون إنشائه الصادر بقرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٧١، 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 انتظمها المادة (١١٩) 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 تنفر 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 بأى 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 (٣٢) و (٣٤) و (٣٨) و (١١٩) من الدستور.

فلهذه الأسباب

حكمت المحكمة بعدم دستورية نص الفقرة الثانية من المادة (١٢) من قانون ضريبة الدمغة الصادرة بالقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ فيما تضمنه من تحميل الشخص غير المعفى من الضريبة كامل الضريبة المستحقة على تعامله مع جهة حكومية، مع إلزام الحكومة بالمصروفات ومبلغ مائتي جنيه مقابل أتعاب المحاماه