باسم الشعب

المحكمة الدستورية العليا

بالجلسة العلنية المنعقدة يوم السبت الثانى والعشرون من سبتمبر سنة ٢٠١٨م، الموافق الثانى عشر من المحرم سنة ١٤٤٠ هـ.

برئاسة السيد المستشار الدكتور / حنفى على جبالى **رئيس المحكمة**

وعضوية السادة المستشارين: محمد خيرى طه النجار وسعيد مرعى عمرو
والدكتور عادل عمر شريف ورجب عبد الحكيم سليم وبولس فهمى إسكندر
والدكتور حمدان حسن فهمى

نواب رئيس المحكمة

وحضور السيد المستشار الدكتور/ عماد طارق البشرى

وحضور السيد / محمد ناجى عبد السميع

أمين السر

أصدرت الحكم الآتى

فى الدعوى المقيدة بجدول المحكمة الدستورية العليا برقم ٥٩ لسنة ٣٨ قضائية " منازعة تنفيذ ".

المقامة من

الممثل القانونى للجامعة الألمانية بالقاهرة

ضد

- ١ - رئيس مجلس الوزراء
- ٢ - وزير المالية بصفته الرئيس الأعلى لمصلحة الضرائب المصرية
- ٣ - رئيس مصلحة الضرائب المصرية

الإجراءات

بتاريخ الثانى عشر من ديسمبر سنة ٢٠١٦، أقام المدعى هذه الدعوى، بإيداع صحيفتها قلم كتاب هذه المحكمة، بطلب الحكم أولاً: بقبول منازعة التنفيذ

شكلاً، وبصفة مستعجلة، وقف تنفيذ الحكم الصادر من محكمة النقض بجلسة ٢٠١٦/١٠/١٣ فى الطعن رقم ٧١٧١ لسنة ٨٥ قضائية. ثانيًا : وفى الموضوع، بالاستمرار فى تنفيذ حكم المحكمة الدستورية العليا الصادر بجلسة ٢٠١٥/٧/٢٥ فى الدعوى رقم ٧٠ لسنة ٣٥ قضائية "دستورية"، المنشور بالجريدة الرسمية بتاريخ ٢٠١٥/٨/١٢، وعدم الاعتداد بالحكم الصادر عن محكمة النقض السالف الذكر.

وقدمت هيئة قضايا الدولة مذكرة طلبت فيها الحكم بعدم قبول الدعوى. وبعد تحضير الدعوى، أودعت هيئة المفوضين تقريراً برأيها. ونظرت الدعوى على النحو المبين بمحضر الجلسة، وقررت المحكمة إصدار الحكم فيها بجلسة اليوم.

الحكمة

بعد الاطلاع على الأوراق، والمداولة. حيث إن الوقائع تتحصل - حسبما يتبين من صحيفة الدعوى وسائر الأوراق - فى أن المدعى، بصفته الممثل القانونى للجامعة الألمانية بالقاهرة، كان قد أقام الدعوى رقم ٦٠٩ لسنة ٢٠١٢ مدنى أمام محكمة شمال القاهرة الابتدائية، طالبًا الحكم، بصفة مستعجلة، بالكف عن مطالبة الجامعة المذكورة بأية مبالغ ضريبية حتى الفصل فى الدعوى، وفى الموضوع: ببراءة ذمة الجامعة من أية ضرائب فى الحال والمستقبل، ورد مبلغ ٦,٢٠٨,١٠٠ جنيه تم تحصيله دون وجه حق. تأسيسًا على أن الجامعة لا تعد من المنشآت التجارية، ولا يخضع نشاطها لأحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، بحسبانه نشاطًا خدميًا تعليميًا لا يهدف إلى تحقيق الربح، و بجلسة ٢٠١٣/٥/٢٩ قضت تلك المحكمة بعدم قبول الدعوى، استنادًا إلى أنه كان يتعين على المدعى اللجوء إلى لجان الطعن الضريبى لتتولى الفصل فى النزاع بينه وبين مصلحة

الضرائب وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل المشار إليه، وقد طعن المدعى على هذا الحكم أمام محكمة استئناف القاهرة بالاستئناف رقم ١١٦٤ لسنة ١٧ قضائية "مأمورية شمال"، فقضت بجلسة ٢٠١٥/٢/٢٥ برفضه وتأييد الحكم المستأنف. فطعن المدعى على هذا الحكم أمام محكمة النقض بالطعن رقم ٧١٧١ لسنة ٨٥ قضائية، ولدى نظره أمام تلك المحكمة قضت المحكمة الدستورية العليا بجلسة ٢٠١٥/٧/٢٥ فى الدعوى رقم ٧٠ لسنة ٣٥ قضائية "دستورية" أولاً: بعدم دستورية نص المادة (١٢٣) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

ثانياً: بسقوط عبارة "أمام المحكمة الابتدائية" الواردة بعجز الفقرة الثانية من المادة (١٢٢) من القانون ذاته، وبجلسة ٢٠١٦/١٠/١٣ أصدرت محكمة النقض قرارها فى غرفة مشورة بعدم قبول الطعن المشار إليه، وذلك استناداً إلى أن قرار لجنة الطعن الصادر من مصلحة الضرائب بحسب طبيعته يعد قراراً إدارياً، وهو ما لم يعرض له الحكم المطعون فيه، أو يتناوله بالبحث فى قضائه بعدم قبول الطعن لعدم عرضه على لجنة الطعن المختصة، بما لا شأن لقضاء مجلس الدولة بالمنازعة آنئذ. وإذ ارتأى المدعى أن هذا الحكم يعد عقبة فى تنفيذ حكم المحكمة الدستورية العليا المشار إليه، أقام الدعوى المعروضة.

وحيث إن منازعة التنفيذ - وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة - قوامها أن التنفيذ قد اعترضته عوائق تحول قانوناً - بمضمونها أو أبعادها - دون اكتمال مدها، وتعطل أو تقيد اتصال حلقاته وتضاممها بما يعرقل جريان آثاره كاملة دون نقصان. ومن ثم، تكون عوائق التنفيذ القانونية هى ذاتها موضوع منازعة التنفيذ أو محلها، تلك المنازعة التى تتوخى فى ختام مطافها إنهاء الآثار المصاحبة لتلك العوائق، أو الناشئة عنها، أو المترتبة عليها، ولا يكون ذلك إلا بإسقاط مسبباتها وإعدام وجودها، لضمان العودة بالتنفيذ إلى حالته السابقة على نشوئها. وكلما كان

التنفيذ متعلقًا بحكم صدر عن المحكمة الدستورية العليا، بعدم دستورية نص تشريعى، فإن حقيقة مضمونه، ونطاق القواعد القانونية التى يضمها، والآثار المتولدة عنها فى سياقها، وعلى ضوء الصلة الحتمية التى تقوم بينها، هى التى تحدد جميعها شكل التنفيذ وصورته الإجمالية، وما يكون لازماً لضمان فعاليته. بيد أن تدخل المحكمة الدستورية العليا - وفقاً لنص المادة (٥٠) من قانونها الصادر بالقانون رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٩ - لهدم عوائق التنفيذ التى تعترض أحكامها، وتتل من جريان آثارها فى مواجهة الأشخاص الاعتباريين والطبيين جميعهم، دون تمييز، بلوغاً للغاية المبتغاة منها فى تأمين حقوق الأفراد وصون حرياتهم، يفترض ثلاثة أمور، أولها: أن تكون هذه العوائق - سواء بطبيعتها أو بالنظر إلى نتائجها - حائلة دون تنفيذ أحكامها أو مقيدة لنطاقها. ثانيها: أن يكون إسنادها إلى تلك الأحكام، وربطها منطقياً بها ممكناً، فإذا لم تكن لها بها من صلة، فإن خصومة التنفيذ لا تقوم بتلك العوائق، بل تعتبر غريبة عنها، منافية لحقيقتها وموضوعها. ثالثها: أن منازعة التنفيذ لا تعد طريقاً للطعن فى الأحكام القضائية، وهو ما لا تمتد إليه ولاية هذه المحكمة.

وحيث إن المحكمة الدستورية العليا سبق أن قضت بحكمها الصادر بجلسة ٢٠١٥/٧/٢٥ فى الدعوى رقم ٧٠ لسنة ٣٥ قضائية "دستورية" أولاً: بعدم دستورية نص المادة (١٢٣) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥. ثانياً: بسقوط عبارة "أمام المحكمة الابتدائية" الواردة بعجز الفقرة الثانية من المادة (١٢٢) من القانون ذاته، ونُشر هذا الحكم فى الجريدة الرسمية بالعدد رقم ٣١ مكرر (ج) بتاريخ ٢٠١٥/٨/٢، وتأسس هذا القضاء على أن الأصل فى الضريبة أنها فريضة مالية تقتضيها الدولة جبراً بما لها من ولاية على إقليمها لتنمية مواردها، باعتبار أن حصيلتها تعد إيراداً عاماً يؤول إلى الخزنة العامة ليندمج مع غيره من الموارد التى يتم تدبيرها لتشكّل جميعها نهراً واحداً لإيراداتها الكلية، وأن

نص القانون هو الذى ينظم رابقتها محيطاً بها، مبيئاً حدود العلاقة بين الملتزم بها من ناحية وبين الدولة التى تفرضها من ناحية أخرى، سواء فى مجال تحديد الأشخاص الخاضعين لها، أو الأموال التى تسرى عليها، وشروط سريانها، وسعرها، وكيفية تحديد وعائها وقواعد تحصيلها، وأحوال الإعفاء منها، والجزاء على مخالفة أحكامها، وكان قانون الضريبة إذ يصدر على هذا النحو فإنه ينظم رابقتها تنظيمًا شاملاً يدخل فى مجال القانون العام، ويبرز ما للخزانة العامة من حقوق قبل الممول وامتيازاتها عند مباشرتها، وبوجه خاص فى مجال توكيده حق الإدارة المالية فى المبادأة بتنفيذ دين الضريبة على الممول، وتأثيم محاولة التخلص منه . وإذ كان حق الخزانة العامة فى جباية الضريبة يقابله حق الممول فى فرضها وتحصيلها على أسس عادلة، إلا أن المحقق أن الالتزام بالضريبة ليس التزامًا تعاقدياً ناشئاً عن التعبير المتبادل عن إرادتين متطابقتين، بل مرد هذا الالتزام إلى نص القانون وحده فهو مصدره المباشر، وإذ تتدخل الدولة لتقرير الضريبة وتحصيلها، فليس باعتبارها طرفاً فى رابطة تعاقدية أيًا كان مضمونها، ولكنها تفرض - فى إطار من قواعد القانون العام - الأسس الكاملة لعلاقة قانونية ضريبية لا يجوز التبدل أو التعديل فيها أو الاتفاق على خلافها .

وحيث إن المشرع قد أقر بالطبيعة الإدارية للطعون فى القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية فى منازعات الضرائب والرسوم، بدءًا من القانون رقم ١٦٥ لسنة ١٩٥٥ فى شأن تنظيم مجلس الدولة، الذى أسند بنص البند سابعًا من المادة (٨) منه لمجلس الدولة بهيئة قضاء إدارى الاختصاص بالفصل فى تلك المنازعات، وأوضحت المذكرة الإيضاحية لهذا القانون أن الاختصاص بنظر هذه الطعون تقرر لمجلس الدولة باعتبار أنها ذات طبيعة إدارية بحتة، وقد جرى قرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم ٥٥ لسنة ١٩٥٩ فى شأن تنظيم مجلس الدولة على النهج ذاته فنص فى البند سابعًا من المادة (٨) منه على الحكم ذاته، وأكدت هذا

الاختصاص المادة (١٠) من قرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢ بشأن مجلس الدولة، التى عقدت فى البند السادس منها الاختصاص لمحاكم مجلس الدولة دون غيرها بالفصل فى الطعون فى القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية فى منازعات الضرائب والرسوم، وفقاً للقانون الذى ينظم كيفية نظر هذه المنازعات أمام تلك المحاكم، وأن المرجع فى تحديد بنىان الضريبة وعناصرها ومقوماتها وأوضاعها وأحكامها المختلفة، بما فى ذلك وعآؤها، والمكلفون بها والملتزمون بعبئها وقيمة الضريبة المستحقة ومدى الخضوع لها والإعفاء منها إلى قانون هذه الضريبة، وإلى القرار الصادر من الجهة الإدارية المختصة بتنفيذاً لأحكامه، وكان قانون الضريبة على الدخل المشار إليه قد تضمن التنظيم القانونى للضريبة على المرتبات والأجور، وأجازت المادة (١١٨) منه للممول الخاضع لتلك الضريبة الاعتراض على ما تم خصمه من ضرائب بطلب يقدم إلى الجهة التى قامت بالخصم، وأوجبت على تلك الجهة إحالة طلبه مشفوعاً بردها إلى مأمورية الضرائب المختصة، وتتولى المأمورية فحص الطلب، وفى حالة عدم اقتناعها بصحته، فيتعين عليها إحالته إلى لجنة الطعن التى تتولى الفصل فى أوجه الخلاف بين مصلحة الضرائب والممولين ، وقد حددت المادة (١٢٠) من هذا القانون تشكيل لجان الطعن فنصت على أن " تشكل لجان الطعن بقرار من الوزير من رئيس من غير العاملين بالمصلحة وعضوية اثنين من موظفى المصلحة يختارهما الوزير، واثنين من ذوى الخبرة يختارهما الاتحاد العام للغرف التجارية بالاشتراك مع اتحاد الصناعات المصرية من بين المحاسبين المقيدين فى جدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاوى المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة.، وتكون هذه اللجان دائمة وتابعة مباشرة للوزير، ويصدر قرار منه بتحديد مآرها واختصاصها المكافآت وأعضائها". وقد بيّن نصاب المادتين (١٢١، ١٢٢) من ذلك القانون قواعد وإجراءات مباشرة تلك اللجان لمهامها، على نحو يبين منه أن هذه اللجان - على ما جرى به قضاء هذه

المحكمة - لا تعدو أن تكون هيئات إدارية حولها القانون مهمة الفصل فى المنازعات التى تتردد بين مصلحة الضرائب والممولين، باعتبار أن اللجوء إليها يمثل مرحلة أولية، قبل أن يتجه الطرفان صوب القضاء، ودون أن تضىفى النصوص المتقدمة على تلك اللجان الصبغة القضائية، بل تظل مجرد هيئات إدارية تتأى عن مظلة السلطة القضائية، لىظل ما يصدر عنها قرارًا إداريًا متعلقًا بهذه الضريبة وأوجه الخلاف حولها بين الممول ومصلحة الضرائب، والتى تعد منازعة إدارية بحسب طبيعتها، تتدرج ضمن الاختصاص المحدد لمحاكم مجلس الدولة طبقًا لنص المادة (١٩٠) من الدستور الحالى . وإذ أسند النص المطعون فيه الاختصاص بالفصل فى تلك المنازعات - طبقًا للقواعد والإجراءات التى حددها - إلى المحكمة الابتدائية التابعة لجهة القضاء العادى، وأجاز الطعن فى أحكامها بطريق الاستئناف، أمام محاكم الاستئناف التابعة لتلك الجهة، فإن مسلك المشرع على هذا النحو يكون مصادمًا لأحكام الدستور الذى أضحى بمقتضاه مجلس الدولة، دون غيره هو صاحب الولاية العامة فى الفصل فى المنازعات الإدارية وقاضيها الطبيعى، والتى تدخل ضمنها الطعون فى القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية فى منازعات الضرائب .

وحيث إنه متى كان ما تقدم، وكانت محكمة شمال القاهرة الابتدائية قد أصدرت بجلسة ٢٩/٥/٢٠١٣ حكمها فى القضية رقم ٦٠٩ لسنة ٢٠١٢ مدنى بعدم قبول الدعوى، كما قضت محكمة الاستئناف بجلسة ٢٥/٢/٢٠١٥ برفض الاستئناف رقم ١١٦٤ لسنة ١٧ قضائية المقام طعنًا على هذا الحكم، وقضت محكمة النقض بجلسة ١٣/١٠/٢٠١٦ فى غرفة مشورة فى الطعن رقم ٧١٧١ لسنة ٨٥ قضائية، المقام طعنًا على حكم محكمة الاستئناف المشار إليه، بعدم قبول الطعن، وبذلك تكون محاكم جهة القضاء العادى قد حسمت بقضائها المتقدم المنتهى بحكم محكمة النقض المار ذكره مسألة أولية تتصل بولايتها فى الفصل فى

النزاع الموضوعي، وكان الفصل في اختصاص محكمة الموضوع بنظر النزاع المعروف عليها - على ما جرى به قضاء هذه المحكمة - هو من الأمور المتعلقة بالنظام العام، بحكم اتصاله بولاية هذه المحكمة في نظرها والفصل فيها، ومن أجل ذلك كان التصدي له سابقاً بالضرورة على البحث في توافر شروط قبول الدعوى أو موضوعها، وكانت المسألة المطروحة على محكمة الموضوع تدور حول مدى خضوع نشاط الجامعة المدعية للضريبة على الدخل طبقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وبراءة ذمتها من دين الضريبة المطالبة به من جانب مصلحة الضرائب، وأحقيتها في استرداد ما تم سداه كضرائب تنفيذاً لقرار المصلحة، وكانت تلك المنازعة في حقيقتها تدخل في عداد المنازعات الضريبية التي عقدت المادة (١٩٠) من الدستور، والمادة (١٠) من قرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢ بشأن مجلس الدولة لمحاكم مجلس الدولة الاختصاص دون غيرها بالفصل فيها، فإن الحكم الصادر من محكمة النقض المشار إليه الذي اختصه المدعى في دعواه المعروضة، يعد عقبة في تنفيذ حكم المحكمة الدستورية العليا المار ذكره، مما يتعين القضاء بإزالتها، وعدم الاعتداد به، والاستمرار في تنفيذ حكم هذه المحكمة المشار إليه.

وحيث إنه عن طلب وقف تنفيذ الحكم الصادر من محكمة النقض فإنه يُعد فرعاً من أصل النزاع في الدعوى المعروضة، والذي انتهت المحكمة فيما تقدم إلى عدم قبولها، بما مؤداه أن تولى هذه المحكمة - طبقاً لنص المادة (٥٠) من قانونها - اختصاص البت في طلب وقف التنفيذ يكون قد بات غير ذي موضوع.

فلهذه الأسباب

حكمت المحكمة بالاستمرار في تنفيذ الحكم الصادر من المحكمة الدستورية العليا بجلسة ٢٥/٧/٢٠١٥، في الدعوى رقم ٧٠ لسنة ٣٥ قضائية "دستورية"،