بسم الله الرحمن الرحيم

مجلس الدولة

الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع

رقم التبليغ:	٣٩٩
بتاريخ :	١٢/ ٦/ ٢٠١٦

ملف رقم : ٨٦ / ٤ / ١٨٩٩

السيدة/ وزيرة التضامن الاجتماعي

رئيس مجلس إدارة المركز القومي للبحوث الاجتماعية والجنائية

تحية طيبة وبعد...

اطلعنا على كتابكم رقم (٩٠) المؤرخ في ٢٠١٥/٩/٢٩ بشأن خضوع بدل الجامعة للضريبة على الدخل عند صرفه ضمن المكافأة الإجمالية للأساتذة المتفرغين العاملين بالمركز القومي للبحوث الاجتماعية والجنائية.

وحاصل الوقائع- حسبما يبين من الأوراق -أن الجهاز المركزي للمحاسبات قد أبدى ملاحظة من قبل بشأن عدم إخضاع جزء من المكافأة الشهرية المصروفة للأساتذة المتفرغين تحت مسمى بدل الجامعة للضريبة على الدخل بالمخالفة لأحكام القانون، وقد انتهت إدارة الفتوى المختصة بفتواها رقم ١٨٦٣/١/١٧ المؤرخة في ٢٠١٥/٦/٢٥ إلى خضوع بدل الجامعة الذى يحصل عليه الأساتذة المتفرغون للضريبة العامة على الدخل، تأسيسًا على أن المشرع في القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ فرض الضريبة آيا كان مسماها ونص حصرًا على الإعفاءات منها، ولم ينص صراحة على إعفاء بدل الجامعة الذى يحصل عليه الأساتذة المتفرغون، ولدى تطبيق هذه الفتوى تقدم بعض الأساتذة بصورة من فتوى المستشار القانوني لجامعة القاهرة المنتهية إلى إعفاء بدل الجامعة المنصوص عليه بالقانون رقم (٨٤) لسنة ٢٠١٢ من الخضوع للضريبة على الدخل عند صرفه ضمن المكافأة الإجمالية للأساتذة المتفرغين، بحجة أن بدل الجامعة في الأصل معفى من الخضوع للضريبة طبقًا للفقرة السابعة

من قواعد جدول تطبيق المرتبات والمعاشات المرافقة للقانون رقم (٨٤) لسنة ٢٠١٢، لذا طلبتم الرأي فيما تقدم.

ونفيد: أن الموضوع عُرض على الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بجلستها المنعقدة في ٤ من مايو عام ٢٠١٦م الموافق ٢٧ من رجب عام ١٤٣٧هـ؛ فاستبان لها أن المادة (٣٨) من الدستور النافذ تنص على أنه: "... لا يكون إنشاء الضرائب العامة، أو تعديلها، أو إلغاؤها، إلا بقانون، ولا يجوز الإعفاء منها إلا في الأحوال المبينة في القانون. ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب، أو الرسوم، إلا في حدود القانون. ..."، كما تبين لها أن المادة (١٢١) من قانون تنظيم الجامعات الصادر بالقانون رقم (٤٩) لسنة ١٩٧٢ والمستبدلة بموجب القانون رقم (٨٤) لسنة ٢٠١٢ تنص على أنه: "مع مراعاة حكم المادة (١١٣) يعين بصفة شخصية في ذات الكلية أو المعهد جميع من يبلغون سن انتهاء الخدمة ويصبحون أساتذة متفرغين وذلك ما لم يطلبوا عدم الاستمرار في العمل، ولا تحسب هذه المدة في المعاش، ويتقاضون مكافأة مالية إجمالية توازي الفرق بين المرتب مضافاً إليه الرواتب والبدلات الأخرى المقررة وبين المعاش مع الجمع بين المكافأة والمعاش"، وتنص المادة (١٩٥) منه على أن: "مرتبات رئيس الجامعة ونوابه وأمين المجلس الأعلى للجامعات وأعضاء هيئة التدريس وبدلاتهم ومعاشاتهم ومرتبات المدرسين المساعدين والمعيدين وبدلاتهم وقواعد تطبيقها على الحاليين منهم مبينة بالجدول المرافق لهذا القانون" ،وقد نصت المادة الأولى من القانون رقم (٨٤) لسنة ٢٠١٢ على أن: "تزاد قيمة بدل الجامعة لأعضاء هيئة التدريس والوظائف المعاونة بالجامعات، بالجدول المرفق بهذا القانون اعتبارًا من ٢٠١٢/٧/١، ويستلزم صرف الزيادة لأعضاء هيئة التدريس تفرغهم الكامل للعمل بجامعاتهم بحد أدنى أربعة أيام أسبوعيا للقيام بالمهام والواجبات المنصوص عليها في قانون تنظيم الجامعات وبشرط عدم تقاضيهم أية مستحقات مالية عن عمل خلال أيام التفرغ من أي مصدر داخل الجامعة أو خارجها خلاف ما نصت عليه اللائحة التنفيذية لقانون تنظيم الجامعات".

واستعرضت الجمعية العمومية قواعد تطبيق جدول المرتبات والبدلات والمعاشات المرافقة لقانون تنظيم الجامعات؛ فتبين لها أن الفقرة السابعة منها تنص على أنه: "لا يخضع بدل الجامعة وبدل التمثيل وبدل العمادة وبدل وكالة الكلية وبدل رئاسة القسم المحددة في جدول المرتبات للضرائب...".

وقد نصت المادة (٦) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل والمستبدلة بموجب القانون رقم (٥٣) لسنة ٢٠١٤ على أن: "تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر أو خارجها إذا كانت مصر مركزاً لنشاطهم التجاري أو الصناعي أو المهني ... ويتكون مجموع صافي الدخل من المصادر الآتية: ١- المرتبات وما في حكمها. ٢- ..."، وتنص المادة (٩) منه على أن: "تسري الضريبة على المرتبات وما في حكمها على النحو الآتي: ١- كل ما يستحق للممول نتيجة عمله لدى الغير بعقد أو بدون عقد بصفة دورية أو غير دورية، وأياً كانت مسميات أو صور أو أسباب هذه المستحقات، وسواءً كانت عن أعمال أديت في مصر أو في الخارج ودفع مقابلها من مصدر في مصر، بما في ذلك الأجور والمكافآت والحوافز والعمولات والمنح والأجور الإضافية والبدلات والحصص والأنصبة في الأرباح والمزايا النقدية والعينية بأنواعها. ٢- ..." ،وتنص المادة (١٢) منه على أنه: "لا تخضع للضريبة: ١- المعاشات. ٢- مكافآت نهاية الخدمة" ،وتنص المادة (١٣) منه على أنه: "مع عدم الإخلال بالإعفاءات الضريبية الأخرى المقررة بقوانين خاصة يعفى من الضريبة: ١-...".

وقد تبين للجمعية أن المادة (٥٦) من اللائحة التنفيذية لقانون تنظيم الجامعات المشار إليه الصادرة بقرار رئيس الجمهورية رقم (٨٠٩) لسنة ١٩٧٥ تنص على أنه: "مع مراعاة أحكام قانون تنظيم الجامعات يكون للأستاذ المتفرغ ذات الحقوق المقررة للأستاذ وعليه واجباته وذلك فيما عدا تقلد المراكز الإدارية. وله على وجه الخصوص عضوية مجلس القسم وعضوية مجلس الكلية والاشتراك في اختيار عميد الكلية...".

كما استعرضت الجمعية العمومية قرار رئيس الجمهورية رقم (١٠٤) لسنة ١٩٩١ بإصدار اللائحة التنفيذية للمركز القومي للبحوث الاجتماعية والجنائية ؛فتبين لها أن المادة الأولى منه تنص على أن: "يعمل بأحكام اللائحة المرفقة في شأن المركز القومي للبحوث الاجتماعية والجنائية

تنفيذا لأحكام القانون رقم (٦٩) لسنة ١٩٧٣ بنظام الباحثين العلميين في المؤسسات العلمية ويلغى كل حكم يتعارض مع أحكام هذه اللائحة في التشريعات المنظمة لشئون المركز"، وتنص المادة الثانية من مواد إصداره على أن: "تطبق في شأن النظام المالي للمركز أحكام الباب السادس من قانون تنظيم الجامعات وكذلك أحكام الباب الخامس من لائحته التنفيذية" ،وتنص المادة (٤٧) منه على أن: "تطبق في شأن شاغلي وظائف هيئة البحث العلمي وأعوانهم من الباحثين والباحثين المساعدين بالمركز والمستشارين المتفرغين وغير المتفرغين والزائرين في كل ما يتعلق بالتعيين والترقية والنقل والندب والإعارة والإجازات والإيفاد والواجبات والتأديب وانتهاء الخدمة أحكام قانون تنظيم الجامعات ولائحته التنفيذية. وذلك كله فيما لم يرد به نص خاص في هذه اللائحة وبما لا يتعارض مع أحكامها".

واستظهرت الجمعية مما تقدم، أن الضريبة باعتبارها إحدى الفرائض المالية التي تقتضيها الدولة جبرًا من المكلفين بأدائها مساهمة منهم في أعبائها وتكاليفها العامة، لا تُنْشَأُ ولا تُعدل أو تُلغى إلا بقانون، ولا يجوز الإعفاء منها إلا في الأحوال المبينة بالقانون، وقد فرض المشرع بمقتضى القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ضريبة سنوية على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر أو خارجها، وعدد ضمن مصادر مجموع صافى الدخل الرواتب وما فى حكمها، ونص صراحة على نفاذ الضريبة على الرواتب على كل ما يستحق للممول نتيجة عمله لدى الغير بعقد أو بدون عقد بصفة دورية أو غير دورية، وأياً كانت مسميات أو صور أو أسباب هذه المستحقات، بما في ذلك الأجور والمكافآت والحوافز والعمولات والمنح والأجور الإضافية والبدلات والحصص والأنصبة في الأرباح والمزايا النقدية والعينية بأنواعها، ولم يستثنِ المشرع من الخضوع للضريبة سوى المعاشات ومكافآت نهاية الخدمة، وعدد حصرًا الإعفاءات التي تناولها القانون بنصاب معين، ونص صراحة على عدم الإخلال بالإعفاءات الضريبية الأخرى المقررة بقوانين خاصة، بما مفاده الإبقاء على تلك الإعفاءات واستمرار نفاذها في حق الملتزمين بالضريبة.

كما استظهرت الجمعية، أن المشرع حرصًا منه على الاستفادة بخبرات أعضاء هيئة التدريس بالجامعات، أجاز لهم الاستمرار في الخدمة أساتذة متفرغين بعد بلوغهم سن الستين، لقاء جعل مالي قصد المشرع في بيان طريقة تحديده ألا يقل مجموع ما يتقاضاه الأستاذ المتفرغ عما يتقاضاه زميله

الذي لم يصل إلى سن المعاش، لذا يجري هذا التحديد بإجمال العناصر المالية المخصصة للوظيفة التي كان يشغلها الأستاذ المتفرغ عند بلوغ سن التقاعد من راتب أصلي ورواتب وبدلات أخرى، ثم يستنزل من الناتج مبلغ المعاش ويمنح الأستاذ المتفرغ الفرق بينهما، فالأستاذ المتفرغ إنما يستحق في حقيقة الأمر كامل الأجر المقرر للوظيفة التي يشغلها مثيله الموجود بالخدمة بالأوصاف ذاتها، بيد أنه لما كان الأستاذ المتفرغ يتقاضى معاشًا فإن قدر المعاش يجُب ما يقابله من الإجمالي الحسابي للأجر المشار إليه. وهو يستصحب هذا الراتب بوضعه القانوني كما يستصحب توابع هذا الراتب ومفرداته الملحقة به بالأوضاع والأوصاف القانونية التي كانت لكل منها والتي تقوم لدى الأستاذ المثيل، والأختلاف فقط هو أن مقدار المعاش يخصم من إجمالي هذه المبالغ، وتبعًا لما تقدم، فإن الوعاء الذى تحسب على أساسه المكافأة الإجمالية المقررة للأستاذ المتفرغ يشمل كامل العناصر المالية المخصصة لوظيفة زميله المثيل من راتب أصلي ورواتب وبدلات أخرى بالأوصاف ذاتها التي كانت لها؛ ومن ثم يستصحب الأستاذ المتفرغ الإعفاءات المقررة للأستاذ المثيل حال حساب المكافأة الإجمالية التي يتقاضاها بعد خصم المعاش المقرر له والقول بغير ذلك يناقض إرادة المشرع في المساواة بين الأستاذ المتفرغ ومثيله في الحقوق المالية.

وترتيبًا على ما تقدم، ولما كان أعضاء هيئة البحث العلمي بالمركز القومي للبحوث الجنائية والاجتماعية يطبق بشأنهم أحكام قانون تنظيم الجامعات ولائحته التنفيذية في كل ما يتعلق بشئونهم الوظيفية ومن ضمنها التعيين وانتهاء الخدمة والمخصصات المالية، على وفق ما نص عليه المشرع بالقرار الجمهوري رقم (١٠٤) لسنة ١٩٩١ سالف الإشارة، ولما كانت المخصصات المالية لأعضاء هيئة التدريس بالجامعات مبينة على وفق المادة (١٩٥) من قانون تنظيم الجامعات بالجدول المرافق لهذا القانون، وطبقًا لقواعد تطبيقه الملحقة به، وإذ نص القانون رقم (٨٤) لسنة ٢٠١٢ على زيادة قيمة بدل الجامعة لأعضاء هيئة التدريس والوظائف المعاونة بالجامعات، بدءًا من ٢٠١٢/٧/١، وقد أعفى المشرع بدل الجامعة صراحةً من الخضوع للضرائب، ومن ثم فإن هذا البدل يستصحب أوصافه ذاتها عند حساب قيمته ضمن المكافأة الإجمالية المقررة للأستاذ المتفرغ، بما مفاده استمرار إعفاء ما يوازى قيمة بدل الجامعة المقرر له من الخضوع للضريبة على الدخل، والقول بغير ذلك يفرغ نص المادة (١٣)

من قانون الضريبة على الدخل من مضمونه ويخالف صراحةً ما نص عليه قانون تنظيم الجامعات من المساواة بين الأساتذة العاملين والأساتذة المتفرغين في الحقوق - ومنها المزايا المالية - والواجبات عدا تقلد المناصب الإدارية، والأصل أن تحمل النصوص على ما يحقق مقصودها لا ما يخالفه.

لذلك

انتهت الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع، إلى عدم خضوع بدل الجامعة للضريبة على الدخل للأساتذة المتفرغين في الحالة المعروضة، وذلك على النحو المبين بالأسباب.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحريرًا في: ١٢/ ٦/ ٢٠١٦

رئيس
المكتب الفني
المستشار/
شريف الشاذلي
نائب رئيس مجلس الدولة

رئيس
الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع
المستشار/
محمد إبراهيم قشطة
النائب الأول لرئيس مجلس الدولة

أحمد/ معتز/