

بسم الله الرحمن الرحيم



جمهورية مصر العربية

مجلس الدولة

رئيس الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع
المستشار النائب الأول لرئيس مجلس الدولة

رقم التبليغ:	٧٨١
بتاريخ:	٢٠١٨/٥/٢١

ملف رقم: ١٨٣٤/٤/٨٦

السيدة الأستاذة / وزير التضامن الاجتماعي .

تحية طيبة وبعد...

فقد اطلعنا على كتابكم رقم (٣٧٨) المؤرخ ٢٠١٤/٦/١١ بشأن طلب الإفادة بالرأى عن مدى خضوع الزيادة في الحوافز، والمكافآت والأجور الإضافية، وغيرها من المزايا المالية نتيجة ضم العلاوات الخاصة للأجر الأساسي، أو دخول العلاوات الخاصة غير المضمومة في وعاء حسابها، والتي يتم صرفها للعاملين بصندوق التأمين الاجتماعي للعاملين بالقطاع الحكومي للضريبة على الدخل.

وحاصل الوقائع - حسبما يبين من الأوراق - أنه سبق لصندوق التأمين الاجتماعي للعاملين بالقطاع الحكومي بالهيئة القومية للتأمين الاجتماعي مخاطبة إدارة الفتوى المختصة لاستطلاع رأيها بشأن مدى صحة إخضاع العلاوات الخاصة غير المضمومة للأجور الأساسية لأى وعاء ضريبي عند حساب المكافآت، والتي ارتأت بإفئتها الصادر بتاريخ ٢٠١٢/١٠/٣٠ أن العلاوات الخاصة غير المضافة للأجر الأساسي التي تقرر منحها تعفى من جميع الضرائب والرسوم، ولا تخضع لأى وعاء ضريبي عند حساب المكافآت. ويعرض الموضوع على وزير التأمينات والشئون الاجتماعية وافق على تنفيذ ماخلص إليه رأى إدارة الفتوى، إلا أن الإدارة المركزية للتشريع المالى بوزارة المالية ارتأت أن عدم الخضوع للضريبة يقتصر على العلاوات الخاصة فقط، وأن الزيادة فى الحوافز والأجور الإضافية والمكافآت نتيجة ضم العلاوات الخاصة لا تتمتع بالإعفاء من الضريبة المقرر لتلك العلاوات، وبناء عليه رفض مراقبو الحسابات بوزارة المالية اعتماد استمارات صرف حافظ الإنتاج للعاملين بالصندوق المشار إليه بدءًا من إبريل ٢٠١٤ إلا بعد خصم قيمة الضريبة، وحسما لهذا الخلاف طلبتم عرض الموضوع على الجمعية العمومية للإفادة بالرأى

ونفيد: أن الموضوع عُرض على الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بجلستها المعقودة في ٩ من مايو عام ٢٠١٨م، الموافق ٢٣ من شعبان عام ١٤٣٩هـ؛ فتنزلها أن المادة (٦)



من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، الواردة ضمن الكتاب الثانى "الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين" - قبل تعديلها بالقانون رقم (٥٣) لسنة ٢٠١٤ - كانت تنص على أن: "تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافى دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر، ويتكون مجموع صافى الدخل من المصادر الآتية: ١- المرتبات وما في حكمها...، وأن المادة (٩) منه تنص على أن: "تسرى 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، وأيا كانت مسميات أو صور أو أسباب هذه المستحقات، وسواء 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 والبدايات والحصص والأنصبة في الأرباح والمزايا النقدية والعينية بأنواعها...". وأن القانون رقم (٢٩) لسنة ١٩٩٢ بتقرير علاوة خاصة للعاملين بالدولة وضم العلاوات الإضافية إلى الأجور الأساسية نص في المادة (الأولى) منه على أن: "يمنح جميع العاملين بالدولة علاوة شهرية بنسبة ... من الأجر الأساسى... ولا تعتبر هذه العلاوة جزءاً من الأجر الأساسى للعامل، ولا تخضع لأية ضرائب أو رسوم...". ونص في المادة (الرابعة) منه على أن: "تضم إلى الأجور الأساسية للخاضعين لأحكام هذا القانون العلاوات الخاصة المقررة بالقوانين التالية من التاريخ المحدد قرين كل منها ولتجاوز العامل بها نهاية ربط الدرجة أو المربوط الثابت المقرر لوظيفته أو منصبه: ... ولا يخضع ما يضم من العلاوات الخاصة إلى الأجور الأساسية لأية ضرائب أو رسوم...، وقد رددت جميع القوانين التالية التي تقرر بمقتضاها منح العاملين بالدولة علاوة خاصة، ومنها القانون رقم (٨٩) لسنة ٢٠٠٣، و القانون رقم (٨٦) لسنة ٢٠٠٤، والقانون رقم (٩٢) لسنة ٢٠٠٥، والقانون رقم (٨٥) لسنة ٢٠٠٦، و القانون رقم (٧٧) لسنة ٢٠٠٧ نص المادة الأولى المشار إليها وذلك بنصها على أن: "يمنح جميع العاملين بالدولة علاوة خاصة شهرية بنسبة ... من الأجر الأساسى... ولا تعتبر هذه العلاوة جزءاً من الأجر الأساسى للعامل، ولا تخضع لأية ضرائب أو رسوم...". بينما ورد نص المادة الرابعة من كل منها مغايراً في صياغته نص المادة الرابعة من القانون رقم (٢٩) لسنة ١٩٩٢ المشار إليه، بنصها على أن: "... ولا تخضع العلاوة المضمومة لأية ضرائب أو رسوم، وبمراعاة ألا يسرى هذا الإعفاء على ما يحصل عليه العامل من مكافآت أو مزايا أو غيرها تترتب على ضم العلاوة الخاصة إلى الأجور الأساسية...". هذا في حين اعتنق المشرع منهجاً مغايراً لدى إصداره القانون رقم (٤٢) لسنة ٢٠١٤ بمنح العاملين بالدولة علاوة خاصة - المعمول به بدءاً من ٢٠١٤/٧/١ - حيث خلا هذا القانون من النص على إعفاء العلاوة الخاصة التي قرر منحها بموجب هذا القانون من الضرائب والرسوم.

واستعرضت الجمعية العمومية ما استقر عليه قضاء المحكمة الدستورية العليا من أن التفسير الذى تصدره للنصوص التشريعية، إعمالاً للولاية المعقودة لها، يكون ملزماً وكاشفاً عن إرادة المشرع التى صاغ على ضوءها تلك النصوص محدداً مضمونها، لتوضيح ما أبهم من ألفاظها، مزيلاً ما يعترضها من تناقض قد يبدو من الظاهر بينهما على ضوء إرادة المشرع تحريماً لمقاصده منها، ووفقاً عند الغاية



التي استهدفها من تقريره إياها، بما مؤداه أن المحكمة تحدد مضامين النصوص التشريعية حملاً على المعنى المقصود منها ابتداءً، ضمناً لوحدة تطبيقها، ودون إقحام لعناصر جديدة على القاعدة القانونية التي تفسرها بما يغير من محتواها، أو يردها إلى غير الدائرة التي قصد أن تعمل في نطاقها، بل يكون قرارها بتفسير تلك النصوص كاشفاً عن حقيقتها معتصماً بجوهرها، ومندمجاً فيها بافتراض أن المشرع أقرها ابتداءً بالمعنى الذي حددته المحكمة الدستورية العليا، ومن ثم يكون القرار الصادر بتفسيرها جزءاً منها لا يفصل عنها من تاريخ العمل بها ليكون إنفاذها على ضوء هذا النص، ومنذ سريانها لازماً.

كما استعرضت الجمعية العمومية ما انتهت إليه المحكمة الدستورية العليا بجلستها المعقودة بتاريخ ٢٠١٥/١٢/٥ في طلبى التفسير المقدمين إليها رقمى (١)، و(٢) لسنة ٣٣ القضائية "تفسير" من أن كلاً من المادة (الرابعة) من القانون رقم (٢٩) لسنة ١٩٩٢ المشار إليه فيما تنص عليه من أنه: "لا يخضع ما يضم من العلاوات الخاصة إلى الأجر الأساسية لأية ضرائب أو رسوم"، والمادة الرابعة من قوانين منح العلاوات الخاصة اللاحقة على هذا القانون وصولاً إلى القانون رقم (١٤٩) لسنة ٢٠٠٢ فيما تنص عليه من أنه: "لا تخضع العلاوة المضمومة لأية ضرائب أو رسوم"، يعنى أن الإعفاء الوارد بهما يقتصر على قيمة العلاوة الخاصة التي تضم إلى الأجر الأساسية، دون أن يمتد إلى غيرها من أى مبالغ تكون قد تأثرت بالضم، كالحوافز، والمكافآت، والأجور الإضافية التي تصرف منسوبة إلى الأجر الأساسى .

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم، أن المشرع بموجب قانون الضريبة على الدخل المشار إليه فرض ضريبة على الرواتب، وما فى حكمها التي يحصل عليها الموظفون، أو العاملون بوحدة الجهاز الإداري للدولة، ووحدة الإدارة المحلية، والهيئات العامة، وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة، بما فى ذلك ما يصرف لهم من أجر، ومكافآت، وأجر إضافي، وحوافز، وبدلات، وغير ذلك من المزايا المالية والعينية، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك. وأن المشرع بموجب القوانين الصادرة بمنح علاوات خاصة لهؤلاء الموظفين، أو العاملين قبل عام ٢٠١٤ كان يعنى هذه العلاوات الخاصة، سواء غير المضمومة إلى الأجر الأساسى، أو بعد ضمها إليه من أى ضرائب، أو رسوم بما فيها الضريبة على الرواتب، ومن ثم فإن هذا الإعفاء وفقاً لما استقر عليه سابق إفتاء الجمعية العمومية يقتصر على قيمة هذه العلاوة، ولا يمتد إلى غيرها من أى مبالغ تكون قد تأثرت بضمها إلى الأجر الأساسى للعامل كالحوافز، والمكافآت، والأجور الإضافية، وغيرها من المزايا المالية التي تصرف منسوبة إلى الأجر الأساسى بما فيه من علاوات خاصة مضمومة، أو علاوات خاصة غير المضمومة، باعتباره وعاء حسابها، إذ إن ذلك لا يغير من طبيعة هذه المبالغ، وإنما تظل خاضعة لأحكام قانون الضريبة على الدخل المشار إليه، فلا يمتد الإعفاء المقرر بقوانين منح العلاوات الخاصة، أو ضمها للأجر الأساسى ليشملها، أو يشمل الجزء المقابل منها لقيمة العلاوات الخاصة المضمومة للأجر الأساسى، أو غير المضمومة، ذلك أن هذه القوانين قصرت الإعفاء على مبالغ هذه العلاوات دون غيرها مما يتأثر بها، وأن القول بغير ذلك يخالف صريح النص، وما هو مستقر عليه فقهاً وقضاً وإفتاءً من أن الخضوع للضريبة العامة



لا يكون إلا بقانون، ولا يجوز الإعفاء منها إلا في الأحوال المبينة في القانون وأنه لا يجوز القياس على النص الذي يقرر الإعفاء، أو التوسع في تفسيره، وهو عين ما أكده المشرع بالقانون رقم (٨٩) لسنة ٢٠٠٣ بمنح العاملين بالدولة علاوة خاصة من عدم سريان الإعفاء المقرر للعلاوات الخاصة على ما يحصل عليه العامل من مكافآت، أو مزايا، أو غيرها تكون قد تأثرت بضم العلاوة الخاصة إلى الأجر الأساسي. وترتيباً على ما تقدم، يغدو جلياً أن الزيادة في الحوافز، والمكافآت، والأجور الإضافية، وغيرها من المزايا المالية التي تصرف للعاملين المعروضة حالاتهم نتيجة ضم العلاوات الخاصة إلى الأجر الأساسي لكل منهم، أو دخول العلاوات الخاصة غير المضمومة في وعاء حسابها لا تتمتع بالإعفاء من الضريبة على الدخل المقرر للعلاوات الخاصة، وإنما تظل خاضعة لها.

لذلك

انتهت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع، إلى خضوع الزيادة في الحوافز، والمكافآت، والأجور الإضافية، وغيرها من المزايا المالية نتيجة ضم العلاوات الخاصة إلى الأجر الأساسي، أو دخول العلاوات الخاصة غير المضمومة في وعاء حسابها في الحالة المعروضة للضريبة على الدخل، وذلك على النحو المبين بالأسباب.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحريراً في: ٢٩ / ٥ / ٢٠١٨

رئيس
الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع

المستشار/

يحيى أحمد راغب دكروري
النائب الأول لرئيس مجلس الدولة

رئيس
المكتب الفني

المستشار/

مصطفى حسين السيد أبو حسين
نائب رئيس مجلس الدولة

