بسم الله الرحمن الرحيم

جمهورية مصر العربية
مجلس الدولة
رئيس الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع
المستشار النائب الأول لرئيس مجلس الدولة

رقم التبليغ:	٩٤٠
بتاريخ:	٢٠١٧/٥/ ٢٢

ملف رقم: ٧٧٩/٢/٣٧

السيد/ وزير المالية

تحية طيبة وبعد...

فقد اطلعنا على كتابكم رقم (٧٥٣) المؤرخ ٢٠١٦/٥/١٧ بطلب إبداء الرأى القانونى بشأن مدى خضوع المقابل النقدى لاستمارات السفر المجانية الذى يُصرف للعاملين طبقًا لحكم المادة (٧٨) مكررًا من لائحة بدل السفر ومصاريف الانتقال الصادرة بقرار رئيس الجمهورية رقم (٤١) لسنة ١٩٥٨ للضريبة على الدخل المفروضة بقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ .

وحاصل الوقائع – حسبما يبين من الأوراق – أن الجهاز المركزى للتنظيم والإدارة طلب من إدارة الفتوى لرئاسة الجمهورية ورئاسة مجلس الوزراء والتخطيط والتنمية المحلية والاستثمار إبداء الرأى القانونى بشأن جواز إيقاف خصم مبلغ ضريبة كسب العمل الذى تُجريه الهيئة العامة للأبنية التعليمية عن المقابل النقدى لاستمارات السفر المجانية الذى يتم صرفه للعاملين بالهيئة ببعض محافظات جنوب الصعيد، حيث خلصت الإدارة فى الملف رقم (٣٨٠٩/٢١/٧٥) بموجب كتابها رقم (٦٥٢) المؤرخ ٢٠١٥/٣/٩ الموجه للجهاز إلى عدم إخضاع هذا المقابل لتلك الضريبة، على أساس أنه يُصرف للمعروضة حالاتهم عوضًا عن استمارات السفر المجانية، ومن ثم فإنه ليس من قبيل المزايا المالية، أو البدلات المقررة للوظيفة، إذ يتم صرفه لهم لمجابهة التكاليف الفعلية والنفقات الخاصة التى يتحملونها فى سبيل أداء مهام وظائفهم فى الأماكن النائية، ومن ثمَّ لا يُعدُّ من ملحقات الراتب التى تندرج ضمن عناصر الوعاء الخاضع للضريبة، وعليه ورد إلى وزارة المالية كتاب الجهاز المؤرخ ٢٠١٥/٤/٢٣ متضمنًا الإفادة بأن رأى الجهاز انتهى إلى ملاءمة تنفيذ الفتوى المشار إليها،

مجلس الدولة
مركز المعلومات بالجمعية العمومية
لقسمي الفتوى والتشريع

بحسبان أن ذلك المقابل يكون معادلاً لقيمة استمارات السفر المجانية، وأن القول بغير ذلك من شأنه التمييز فى المعاملة بين من يختار السفر باستمارات السفر المجانية ومن يختار الحصول على المقابل النقدى، وخلص كتاب الجهاز إلى طلب عرض الموضوع على اللجنة المالية بوزارة المالية لبحث كيفية تنفيذ الفتوى والأعباء المالية المترتبة على تنفيذها.

وبدراسة وزارة المالية لهذا الموضوع، خلص الرأى إلى أن المقابل النقدى المشار إليه يخضع لتلك الضريبة، بحسبان أن المشرع فى قانون الضريبة على الدخل، أخضع جميع ما يحصل عليه العامل من جهة عمله للضريبة، وأعفى من الخضوع لها بعض المزايا على سبيل الحصر، ليس من بينها ذلك المقابل، وهو ما سبق أن خلصت إليه إدارة الفتوى لوزارة المالية فى الملف رقم (١٧٧٨/١/١٧)، وإزاء هذا الخلاف فى الرأى، طلبتم عرض الموضوع على الجمعية العمومية لإبداء الرأى القانونى بشأنه.

ونُفيد: أن الموضوع عُرض على الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بجلستها المعقودة فى ١٠ من مايو عام ٢٠١٧م، الموافق ١٣ من شعبان عام ١٤٣٨هـ؛ فتبين لها أن المادة (١١٩) من الدستور الصادر سنة ١٩٧١ - والتى تقابلها المادة (٣٨) من الدستور الحالى - كانت تنص على أن: "إنشاء الضرائب العامة وتعديلها أو إلغاؤها لا يكون إلا بقانون. ولا يعفى أحد من أدائها إلا فى الأحوال المبينة فى القانون. ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب أو الرسوم إلا فى حدود القانون"، وأن المادة (٦) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ - والمعدل بالقانون رقم (٥٣) لسنة ٢٠١٤ - تنص على أن: "تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافى دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة فى مصر ... ويتكون مجموع صافى الدخل من المصادر الآتية: ١- المرتبات وما فى حكمها. ٢- ..."، وأن المادة (٩) منه تنص على أن: "تسرى الضريبة على المرتبات وما فى حكمها على النحو الآتى: ١- كل ما يستحق للممول نتيجة عمله لدى الغير بعقد أو بدون عقد بصفة دورية أو غير دورية، وأيًا كانت مسميات أو صور أو أسباب هذه المستحقات، وسواء كانت عن أعمال أديت فى مصر أو فى الخارج ودفع مقابلها من مصدر فى مصر، بما فى ذلك الأجور والمكافآت والحوافز والعمولات والمنح والأجور الإضافية والبدلات والحصص والأنصبة فى الأرباح والمزايا النقدية والعينية بأنواعها. ٢- ... "، وأن المادة (١٣) منه تنص على أن: "مع عدم الإخلال بالإعفاءات الضريبية الأخرى المقررة بقوانين خاصة يعفى من الضريبة: ١- ... ٥- المزايا العينية الجماعية التالية:(أ) الوجبة الغذائية التى تصرف للعاملين. (ب) النقل الجماعى للعاملين أو ما يقابله من تكلفة. (ج) الرعاية الصحية. (د)...".

مجلس الدولة
مركز المعلومات بالجمعية العمومية
لقسمى الفتوى والتشريع

كما تبين لها، أن المادة (٧٨) من لائحة بدل السفر ومصاريف الانتقال الصادرة بقرار رئيس الجمهورية رقم (٤١) لسنة ١٩٥٨ – المعدلة بقرارات رئيس الجمهورية أرقام (١٤٦٠) لسنة ١٩٦١، و(١٠٢٦) لسنة ١٩٦٢، و(١١٠٩) لسنة ١٩٧٤، وقرارات رئيس مجلس الوزراء أرقام (٦٣٣) لسنة ١٩٧٥، و(٦٦١) ١٩٧٦، و(٤٩٣) لسنة ١٩٧٧، و(٨٧٧) لسنة ١٩٧٩ – تنص على أن: "يرخص للعاملين بمحافظات مطروح والوادى الجديد والبحر الأحمر ومنطقة سيناء عدا البلاد الواقعة على الضفة الشرقية لقناة السويس وكذلك العاملين بوادى النطرون والواحات البحرية بالسفر هم وعائلاتهم – دون الخدم – ذهابا وإيابًا إلى الجهة التى يختارونها أربع مرات سنويا بالمجان. ويرخص للموظفين بمحافظتى قنا وأسوان بالسفر هم وعائلاتهم – دون الخدم – ثلاث مرات فى كل سنة ميلادية اثنين بالمجان والثالثة بربع أجرة. ويرخص للموظفين فى السودان ومحافظة سوهاج والبلاد الواقعة على الضفة الشرقية لقناة السويس بالسفر وعائلاتهم – دون الخدم – مرتين إحداهما بالمجان والثانية بربع أجرة. ويرخص للموظفين الذين يعملون فى محافظة أسيوط بالسفر هم وعائلاتهم – دون الخدم – إلى البلاد التى يختارونها عند قيامهم بالإجازة السنوية وذلك مرة واحدة كل سنة بالمجان. ومع ذلك يجوز فى الحالات الاضطرارية للمحافظ أو رئيس المصلحة على حسب الأحوال الترخيص للموظفين ممن لهم الحق فى السفر بالسكك الحديدية بالدرجة الأولى أو الأولى الممتازة فى السفر بالطائرة داخل البلاد هم وعائلاتهم دون الخدم إلى الجهة التى يختارونها وذلك مرة واحدة ذهابا وإيابا بالمجان فى كل سنة ميلادية. ويجوز للعاملين الحصول على تذاكر الدرجة الثانية الممتازة مع المبيت فى عربات النوم المخصصة لهذه الدرجة بدلا من استمارات السفر بالدرجة الأولى الممتازة أو الدرجة الأولى المرخص لهم باستعمالها. ويجوز بقرار من وزير المالية إضافة أو حذف بعض الجهات المشار إليها بهذه المادة أو تعديل عدد مرات السفر المقررة للعاملين بها"، وأن المادة (٧٨ مكررًا) منها تنص على أن: "يصرف للعامل الذى يرخص له بالسفر طبقًا لحكم المادة السابقة مقابل نقدى أو استمارات سفر مجانية وفقًا للقواعد والشروط الآتية: أولاً: إذا اختار العامل المقابل النقدى بدلاً من الترخيص له بالسفر وأسرته بالمجان أو بربع أجرة بالاستمارات المجانية، فيحدد هذا المقابل على النحو التالى: (١) أن يكون هذا المقابل معادلاً لتكاليف سفر العامل وأسرته من الجهة التى يعمل بها إلى القاهرة. (٢) أن يكون المقابل النقدى عن عدد مرات السفر المقررة وفقًا للأحكام الواردة بلائحة بدل السفر ومصاريف الانتقال وعلى أساس ثلاثة أفراد للأسرة كحد أقصى بمن فيهم العامل. (٣) أن يقسم المقابل النقدى السنوى على ١٢ (اثنى عشر شهرا) يؤدى للعامل شهريًا مع المرتب. ثانيًا: إذا اختار العامل السفر وفقًا لنظام الاستمارات المجانية أو بربع أجرة فتسرى فى شأنه أحكام المادة (٧٨) من هذه اللائحة".

مجلس الدولة
مركز المعلومات بالجمعية العمومية
لقسمى الفتوى والتشريع

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم – وعلى ما جرى به إفتاؤها – أن الدستور عمد إلى تقرير مبدأ تواترت عليه الدساتير المصرية المُتعاقبة، هو أن إنشاء الضرائب العامة، أو تعديلها، أو إلغاءها لا يكون إلا بقانون، ولا يعفى أحد من أدائها إلا فى الأحوال المبينة فيه، وأنه لا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب، أو الرسوم، إلا فى حدود القانون، وأن المشرع فرض بموجب قانون الضريبة على الدخل المشار إليه ضريبة سنوية على مجموع صافى دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة فى مصر، وحدد مصادر هذا المجموع، ومنها الرواتب، وما فى حكمها نتيجة العمل لدى الغير بعقد، أو بدون عقد بصفة دورية، أو غير دورية، وأيًا كانت مسميات، أو صور، أو أسباب هذه المستحقات، بما فى ذلك الأجور، والمكافآت، والحوافز، والعمولات، والمنح، والأجور الإضافية، والبدلات، والحصص، والأنصبة فى الأرباح، والمزايا النقدية، والعينية بأنواعها، وأعفى المشرع بنص صريح المزايا العينية التى تُصرف للعاملين بصفة جماعية من تلك الضريبة.

كما استظهرت الجمعية مما تقدم، أن لائحة بدل السفر ومصاريف الانتقال الصادرة بقرار رئيس الجمهورية رقم (٤١) لسنة ١٩٥٨ تشجيعًا للعاملين بالجهات المخاطبة بأحكامها على العمل فى بعض المناطق والمحافظات النائية المحددة على سبيل الحصر فى المادة (٧٨) منها، فقد أوجبت على الجهة الإدارية الترخيص للعاملين لديها بتلك المناطق والمحافظات، وعائلاتهم – دون الخدم – بالسفر ذهابا وإيابًا إلى الجهة التى يختارونها داخل الجمهورية، بالمجان أو بربع أجرة، عدة مرات سنويًا – بحسب الأحوال – على أن يُصرف لكل منهم مقابل نقدى، أو استمارات سفر مجانية، أو بربع أجره، وفقًا لاختياره، فإذا اختار العامل المقابل النقدى بدلاً من الترخيص له بالسفر وأسرته بالمجان، أو بربع أجرة بالاستمارات المجانية، يتم تحديد هذا المقابل على أساس أن يكون معادلاً لتكاليف سفر العامل وأسرته من الجهة التى يعمل بها إلى محافظة القاهرة، وأن يكون عن عدد مرات السفر المقررة وفقًا لأحكام تلك اللائحة، وبحد أقصى ثلاثة أفراد للأسرة بمن فيهم العامل، ويتم تقسيم هذا المقابل السنوى على اثنى عشر شهرًا، يؤدى للعامل شهريًا مع الراتب، أما إذا اختار السفر وفقًا لنظام الاستمارات المجانية، أو بربع أجرة، فتطبق بشأنه أحكام المادة (٧٨) آنفة الذكر.

ولاحظت الجمعية العمومية مما تقدم، أن كلاً من استمارات السفر المجانية، أو بربع أجرة، أو المقابل النقدى المشار إليهما، هو محض وسيلة تتحمل الجهة الإدارية بموجبها العبء المالى الذى يقع على عاتق العامل حال الترخيص له بالسفر، ومن ثم فإن غايتهما واحدة، ومن الطبيعة ذاتها، إذ إنهما ليسا من قبيل الأجر الذى يتقاضاه العامل لقاء العمل، وإنما هو أسلوب لاستفادة العامل من الميزة التى قررتها

مجلس الدولة
مركز المعلومات بالجمعية العمومية
لقسمى الفتوى والتشريع

اللائحة لتعويضه عما عساه يتحمله من نفقات سفر فعلية، حال سفره هو وأسرته من مقر عمله بالمناطق والجهات النائية المذكورة إلى الجهة التى يختارونها داخل الجمهورية، دون تفرقة بينهما، فيما عدا تولى العامل الذى يختار الحصول على المقابل النقدى تدبير وسيلة سفره وأسرته، ومن ثم إذا اختار العامل الحصول على هذا المقابل بدلاً من الترخيص له بالسفر وأسرته بالمجان، أو بربع أجرة باستمارات السفر المجانية، فلا يُعد بمقام دخل له مما يندرج ضمن الوعاء الخاضع للضريبة على الدخل.

يدعم ذلك، أن القول بخلافه من شأنه التمييز فى المعاملة بين من يختار الحصول على المقابل النقدى وبين من يختار استعمال استمارات السفر المجانية، بحصول الأول على مبلغ يقل عن التكلفة الفعلية للسفر بمقدار قيمة الضريبة. ومن ثم فإن المقابل النقدى لاستمارات السفر المجانية الذى يُصرف للعاملين طبقًا لحكم المادة (٧٨) مكررًا آنفة الذكر، لا يخضع للضريبة على الدخل المفروضة بقانون الضريبة على الدخل المشار إليه.

لذلك

انتهت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع، إلى عدم خضوع المقابل النقدى لاستمارات السفر المجانية الذى يُصرف للعاملين طبقًا لحكم المادة (٧٨) مكررًا من لائحة بدل السفر ومصاريف الانتقال الصادرة بقرار رئيس الجمهورية رقم (٤١) لسنة ١٩٥٨ للضريبة على الدخل، وذلك على النحو المبين بالأسباب.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحريرًا فى: ٢٤ / ٥ / ٢٠١٧

رئيس
الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع
يحيى أحمد راغب دكرورى
النائب الأول لرئيس مجلس الدولة

المستشار/

رئيس
المكتب الفنى
المستشار/
مصطفى حسين السيد أبو حسين
نائب رئيس مجلس الدولة

معتز/

مجلس الدولة
مركز المعلومات - الجمعية العمومية
لقسمى الفتوى والتشريع