

محاضرات
فى الضريبة على المرتبات
وفقأحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون
رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥
مدعمة بأراء الفقه وأحكام القضاء وفتاوى مجلس الدولة

الدكتور

رمضان صديق

أستاذ التشريعات المالية والضريبية

عميد كلية الحقوق الأسبق

جامعة حلوان

القاهرة

الفصل الأول

المرتبات وما في حكمها

مقدمة

تتأولت المواد من ٩ إلى ١٦ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أحكام الضريبة علي المرتبات وما في حكمها .

وتفرض هذه الضريبة في الأصل علي المبالغ التي تدفع مقابل عمل أو خدمة أديت للغير، وتحت إدارته أو إشرافه، أي يشترط وجود علاقة تبعية تربط صاحب العمل بصاحب الإيراد^١.

ولا عبرة بعد ذلك بطبيعة الأجر الذي يأخذه العامل، سواء كان ذلك نقداً أو عينا أو بنسبة معلومة من رقم المبيعات أو حصة معينة من الربح بغير اشتراك إيجابي في الخسارة^٢.

ضابط التمييز بين المرتبات وبين غيرها من الإيرادات:

إن المعيار الذي يميز بين المرتبات وغيرها من الإيرادات هو توافر عنصر التبعية الذي يميز عقد العمل عن غيره من العقود، الذي يتمثل في خضوع العامل لرب العمل وإشرافه، وأنه يكفي ظهورها ولو في صورتها التنظيمية أو الإدارية،^(٣) دون أن يشترط لتوافر عنصر التبعية أن يشرف

١. د. زكريا بيومي، ص ٣٦٢

٢. عبد القادر حلمي: المحاسبة الضريبية، ١٩٨٤، ص ١٧٢.

٣. قضت محكمة النقض بأن مناط تكليف عقد العمل و تمييزه عن عقد المقاولة و غيره من العقود هو توافر عنصر التبعية التي تتمثل في خضوع العامل لرب العمل و إشرافه و رقابته ، وأنه يكفي لتحقيق هذه التبعية ظهورها و لو في صورتها التنظيمية أو الإدارية ، لما كان ذلك و كان الحكم المطعون فيه إذا إستدل في تكليفه للعلاقة بين الطرفين - هيئة التأمين الصحي و الطبيب المتعاقد معها - على أنها علاقة عمل بما إستخلصه من بؤد العقد على قيام هذه التبعية و كان إستخلاصه لذلك سائغاً و مؤدياً إلى ما إنتهى إليه ، فإن النعى عليه

رب العمل علي العامل من الناحية الفنية في عمله، بل يكفي الإشراف الإداري حتي ولو كان صاحب العمل ليس له دراية فنية بالعمل^(٣) .

وللبحث عن عنصر التبعية لا يجب التقيد بمجرد الإشراف البسيط، وإنما يعتد بالإشراف الذي يجعل رب العمل هو المنظم للعمل ولو من الناحية الإدارية علي الأقل، أو أن (٤) يكون للمتبع سلطة فعلية في إصدار الأوامر إلى التابع في طريقة أداء عمله وفي الرقابة عليه في تنفيذ هذه الأوامر ومحاسبته على الخروج عليها.

وقد استخلص الفقه والقضاء^٥ عددا من المظاهر الدالة علي عنصر التبعية منها: التعليمات التي يصدرها رب العمل إلي العامل، أو تدخله في تفاصيل العمل، والرقابة، وتحديد زمان العمل ومكانه، وتوقيع الجزاءات التأديبية^(١) .

وعلي هذا، فإن ما يحصل عليه المقاول والمحامي والطبيب الذي يعمل كل منهم لحساب نفسه ودون تبعية لأحد، لا يعد مرتبا، ومن ثم لا يخضع

بمخالفة القانون و الفساد في الاستدلال يكون على غير أساس. طعن رقم ٤٥٨ لسنة ٤١ ق جلسة ١٩٧٤/١٢/٣ .

(٣) د. يس محمد يحيي: قانون العمل، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٥، ص ١١٤. د. زكريا بيومي، ص ٣٦٧.

(٤) أنظر في ذلك أحكام النقض: الطعن رقم ١٢٣ لسنة ٢٨ ق جلسة ١٩٦٣/٥/٩. و الطعن رقم ١٣٨ لسنة ٤٤ ق جلسة ١٩٧٧/١١/١.

(٥) قضت محكمة النقض بأن مؤدى ما نصت عليه المادة ١٧٤ من القانون المدني هو أن علاقة التبعية تقوم على توافر الولاية في الرقابة والتوجيه بحيث يكون للمتبع سلطة فعلية في إصدار الأوامر إلى التابع في طريقة أداء عمله وفي الرقابة عليه في تنفيذ هذه الأوامر ومحاسبته على الخروج عليها. الطعن رقم ١٢٣ لسنة ٢٨ ق جلسة ١٩٦٣/٥/٩، و الطعن رقم ١٣٨ لسنة ٤٤ ق جلسة ١٩٧٧/١١/١.

(٦) حسن السيوني وسمير السلاوي: قضاء العمل، دار الثقافة الجديدة، ١٩٨٢، ص ١١٥.

للضريبة علي المرتبات والأجور، وذلك بخلاف المحامي الذي يعمل موظفاً لذي جهة معينة ويخضع لإشرافها^٧.

كما لا يخضع الشريك للضريبة علي المرتبات عن حصة المشاركة التي يحصل عليها من تحمله للمخاطرة في رأسماله وله دور إيجابي في تحقيق الربح وتحمل الخسارة، ولا يجوز الاحتجاج بالنص في عقد الشركة علي عدم الاشتراك في الخسارة لإثبات صفة الأجير علي صاحب النصيب لأن عدم الحصول علي ربح في حالة الخسارة لا يعني أنه لا يشترك في الخسارة، بل يعني في الواقع اشتراكه في خسارة الوقت والمجهود^(٨)، طالما ثبت أن صاحب النصيب قد تقدم بحصة من مال وعمل فني معا^(٩).

ويخضع الطبيب الذي يعمل في عيادته مستقلاً للضريبة علي المهن غير التجارية، بخلاف الطبيب الذي يحدد المتعاقد معه ساعات زيارة المرضى من العمال أو ساعات تواجده في المنشأة المتعاقد معها بحيث يدل ذلك علي توافر ركن التبعية^(١٠) التي يخضع بسببها للضريبة علي المرتبات.

ويخضع أجر ناظر المدرسة التي يكون في نفس الوقت صاحبها للضريبة علي المرتبات، لأن هذا الأجر مقابل خدمات أداها، وقد قام بعمله هذا

^٧ قضت محكمة النقض بأن النص في قانون المحاماة علي عدم الجمع بين المحاماة والتوظيف لا ينفي قيام علاقة عمل بين محام وزميله يعاونه في مباشرة مهنته لقاء أجر متي توافر عنصر التبعية والإشراف، إذ لا يعتبر من قبيل التوظيف الذي يعنيه قانون المحاماة عمل المحامي في مكتب زميل له^(١٠) (الطعن رقم ٢١٣ لسنة ٢٨ ق جلسة ١٩٦٢/٥/٩، قضاء العمل ص ١٣٩).

^(٨) محكمة الإسكندرية الكلية، ١٩٥٤/٦/٣٠، الجرف: الجزء الرابع، ص ٥٤٧.

^(٩) رفضت محكمة استئناف مصر في القضية رقم ٧٨ تجاري لسنة ٦٧ ق القول بوجود شركة إذا نص العقد علي أن أحد الطرفين دون الآخر يتحمل الخسارة وحده إذا كانت حصته في الشركة العمل الذي يقدمه دون أن يكون له حصة في رأس المال، ومثل هذا المتعاقد يعتبر أجيراً يخضع ما يحصل عليه للضريبة علي المرتبات، راجع: الجرف: الجزء السادس، ص ٤٥ – ص ٥٢.

^(١٠) محكمة استئناف القاهرة، في ١٩٥٥/٦/٢١، الفكاهي، ص ١١٦.

تحت أمر الوزارة وتوجيهها وفي استطاعتها نقله من هذه المدرسة إلي مدرسة أخرى (١١) .

ورغم أن عمل الممثل في السينما والمسرح يحتاج إلي شيء من الاستقلال، ولكن إذا ارتبط هذا الممثل بعلاقة عمل مع إدارة المسرح تكون لرب العمل الكلمة النهائية في نهاية العمل أو إنجاز خضع إيراد التمثيل للضريبة علي المرتبات (١٢) .

وبذلك يتضح أن العبرة في تكليف العقود هي بحقيقة الواقع و النيه المشتركة التي إتجهت إليها إرادة المتعاقدين دون الإعتداد بالألفاظ التي صيغت في هذه العقود و بالتكليف الذي أسبغه الطرفان عليها (١٣) .

ولقد قضى بأنه (١٤) إذا كانت نصوص العقد قد أبانت عن أنه قد أبرم بين رب عمل و عامل متفرغ لأداء خدمة هي معاونة رب العمل في إدارة أعماله المبينه بالعقد مما يقتضى - بطريق اللزوم تبعية العامل لرب العمل و إشراف الأخير عليه و توجيهه له في مهمته و ذلك لقاء أجر معلوم محدد إلى جانب مكافأة نهاية الخدمة كما أبانت عن حقوقه في التعويض عن فسخ التعاقد قبل نهاية مدته و في الأجازات على إختلاف أنواعها فإن كل

(١١) محكمة القاهرة الابتدائية القضية رقم ١٤٧٠ لسنة ١٩٥٣، الجرف: الجزء العاشر، ص ٢٩٩ .

(١٢) قرب هذا المعنى فتوي مجلس الدولة رقم ٢٨٠/٥٢/١٨٢ في ٢/٤/١٩٥٠ .

(١٣) قضت محكمة النقض بأن : المناط في تكليف عقد العمل و تمييزه عن غيره من العقود - و على ما جرى

به قضاء هذه المحكمة - هو توافر عنصر التبعية التي تتمثل في خضوع العامل لرب العامل و إشرافه و رقابته ، و هو ما قرره المادة رقم ٦٧٤ من التقنين المدني ، و المادة الأولى من قانون عقد العمل الفردى رقم ٣١٧ لسنة ١٩٥٢ . و إذ يبين ما أورده الحكم أن المحكمة إستخلصت من الوقائع المطروحة عليها - في حدود سلطتها الموضوعية - عدم توافر علاقة العمل بين الطاعن " طبيب " و الجهات سالفه الذكر " شركات و مستشفى و مدرسة " لعدم خضوعه في تنفيذ عمله لإشرافها و رقابتها ، و لم تعدد بما تضمنته المستندات المقدمة من أوصاف و عبارات تخالف حقيقة وضع الطاعن ، و إستندت في ذلك إلى أسباب سائغة تكفى لحمل الحكم ، فإنها تكون قد طبقت القانون تطبيقاً صحيحاً . الطعن رقم ٣٨ لسنة ٣٣ ق، جلسة ١٩٧٢/٢/٢٣ .

(١٤) الطعن رقم ٢٨٩ لسنة ٢٧ ق، جلسة ١٩٦٢/١٢/١٣ .

ذلك ينبىء عن أن المتعاقدين قد إتجهت نيتهما إلى إبرام عقد عمل فردى وقد أفرغا فى العقد كل عناصره .

وليس هناك ما يمنع من أن يكون الشخص مرتبطاً بعلاقة عمل مع شخص أو جهة ما ، فى الوقت الذى يقدم ذات العمل لآخرين مستقلاً . كما هو الحال بالنسبة للطبيب ، أو المحامى ، الذى يمكن أن يقدم خدماته الطبية أو القانونية لشركة كموظف لديها ن ويكون ما يحصل عليه مقابل هذه الخدمات مرتباً يخضع للضريبة على المرتبات والأجور ، بينما يكون المقابل الذى يحصل عليه من تقديم نفس الخدمات فى العيادة أو المكتب الخاص إيراداً لمهنة حرة يخضع للضريبة على المهن غير التجارية (١٥).

التفرقة بين عقد العمل وعقد المقاولة:

لاحظ بعض الكتاب (١٦) أن معيار التبعية وحده قد لا يكفي للتفرقة بين عقد العمل وعقد المقاولة وذلك عندما يقدم العامل عمله علي نحو من الاستقلال إذا كان ملتزماً بتحقيق نتيجة معينة أو كان يعرض خدماته علي

(١٥) قضت بذلك محكمة النقض بقولها : ... إذ كان الطاعن - محام - قد تمسك فى دفاعه أمام محكمة الموضوع قيام هذه التبعية مستنداً فى ذلك إلى تخصيص مكتب له بمقر الشركة لمباشرة قضاياها ، وأنه كان يعاونه فى العمل موظفون من قبلها و يستعمل مطبوعاتها ، و كانت القضايا توزع بينه و بين زملاء له آخرين و يحرر كشافاً بما يحكم فيه و ما يؤجل منها و يعرض الكشف على مدير الشركة ، و يتقاضى الطاعن نظير عمله أجراً شهرياً ثابتاً عدا منحة سنوية ، و لما كان الحكم المطعون فيه قد ألغى الحكم الابتدائى فى خصوص طلب التعويض و قضى بأن علاقة الطرفين هي علاقة وكالة و ليست علاقة عمل إستناداً إلى ما قرره من أن الطاعن " له مكتب خاص يباشر فيه قضاياها الخاصة و لا يحضر للشركة فى مواعيد ثابتة و أن عمله بالشركة أنه يباشر القضايا التى تعهد إليه بها و لا يغير من هذا الأمر أن تكون أتعابه عن عمله القانونى قد تحددت سلفاً و شهرياً " و هي تقديرات قاصرة لا تكفى لحمل الحكم إذ لا تصلح لبيان سبب مخالفة الحكم الابتدائى فى قضائه ، و ليس من شأنها أن تنفى علاقة العمل التى يدعيها الطاعن و لم تتناول الرد على المستندات التى تمسك بها تأييداً لصحة دعواه مع ما قد يكون لهذه المستندات من الدلالة ، و لو أن الحكم عنى ببخثها و محص الدفاع المؤسس عليها لجاز أن يتغير وجه الرأى فى الدعوى . لما كان ما تقدم فإن الحكم يكون مشوباً بالقصور . الطعن رقم ٥٤٠ لسنة ٣٥ ق ، جلسة ١٩٧٢/٢/٢ .

(١٦) إسماعيل غانم: قانون العمل، ١٩٦١، ص ١١٩ ومابعدھا، وعلي العريف: في شرح قانون العمل، ص ٢٠٠، وقضاء العمل، المرجع السابق، ص ١٠٧

الجمهور غير مقتصر في تعاقدده علي رب العمل وحده، مما يدعو إلي البحث عن معايير أخرى ثانوية بجانب المعيار الرئيسي (معياري التبعية).

ومن هذه المعايير اختلاف طبيعة المحل إذ يلتزم العامل بوضع قواه المنتجة تحت تصرف رب العمل، بينما يلتزم المقاول بنتيجة معينة يحققها بعمله، وأن العامل يتحدد أجره علي أساس زمن العمل ، بينما يتحدد أجر المقاول علي أساس ثمرة عمله ، مع الأخذ في الاعتبار أن هذه الصورة تتحقق أيضا عندما يكون الأجر بالقطعة .

وفي ظل عقد المقاولة ، فإنه وفقاً لنص المادة ٨٤٦ من القانون المدني، يتمتع المقاول بحرية واسعة في تنفيذ العمل المتفق عليه وحده ، ويتحمل وحده مخاطر عمله ، مع الاحتفاظ باستقلال في أدائه ، حتى ولو كان هذا المقاول يحصل علي أجر مقابل هذا العمل من المتعاقد الآخر ، كما هو الحال بالنسبة لمقاول المباني^(١٧).

التفرقة بين عقد العمل وعقد الوكالة

يُميز بين عقد العمل الذي يخضع ناتجه للضريبة علي المرتبات وبين عقد الوكالة الذي تخضع إيراداته للضريبة التجارية علي أساس محل العقد، فإن كان هذا المحل قانونياً غلبت صفة الوكالة ، وإن كان المحل مادياً غلبت صفة العمل مع التركيز علي توافر إشراف رب العمل، فإذا اتضح من ظروف العلاقة بين طرفي العقد أن ركن الإشراف غير واضح وأن كثيراً من

(١٧) د. زكريا بيومي، الموسوعة، ص ١٨٠.

التصرفات كان أساسها الصلة الشخصية والقراية وأن العمل كان يغلب عليه الطابع القانوني دلت علي أن العلاقة عقد وكالة^(١٨) .

ويمكن أن يعهد صاحب العمل إلي أحد عماله بإبرام تصرفات قانونية لحسابه، إلي جانب ما يباشره من أعمال مادية أو فنية أخرى، وفي هذه الحالة يجمع العامل بين صفته كأجير وبين صفته كوكيل^(١٩)، ويخضع للضريبة علي المرتبات عن عمله كأجير، وللضريبة التجارية عن عمله كوكيل .

هل يخضع التابع لضريبة المرتبات ولو لم يحصل من المتبوع على أجر؟

هناك من المهن التي تنظمها القوانين ، وتستلزم أن يرتبط من يعمل في هذه المهن برابطة تبعية مع جهة حكومية ، توجب عليه أن يتبع تعليماتها ، دون أن تقدم له هذه الجهة مرتباً أو أجراً ، وإنما يتقاضى من يعمل في هذه المهن أجره من متلقى الخدمة أو من الجمهور . وأوضح الأمثلة على ذلك مهنة المأذون الشرعى ، و المرشد السياحى :

أولاً : المأذون الشرعى

ثار التساؤل عن الضريبة التي يخضع لها ما يحصل عليه المأذون الشرعى، ورأى مجلس الدولة^{٢٠}، أن عمل المأذون هو نوع من الوظيفة العامة وأنه يعين بموافقة وزارة العدل ويخضع لها في التأديب ولا تخرج مهنته عن تحرير وثائق الزواج والطلاق مقابل تحصيل الرسوم المحددة .

(١٨) قضاء العمل، المرجع السابق، ص ١٢٢ .

(١٩) قضاء النقض في الطعن رقم ٢ لسنة ٢١ ق، في ١٩٦٥/٢/٢٤، والطعن رقم ٤٥١ لسنة ٤٢ ق، في

١٩٧٨/٣/٤، قضاء العمل، ص ١٢٨ .

(٢٠) الفتوي رقم ١٨٣-١٨٣/٥٢-٢٠٣/٥٢ في ١٩٥٠/٧/٢،

واستقر قضاء النقض^{٢١} علي أن المأذون الشرعي موظف عام يختص دون غيره بتوقيع عقود الزواج وإشهارات الطلاق والرجعة والتصديق علي ذلك بالنسبة للمسلمين من المصريين، وما يحصل عليه من ذوي الشأن نقداً أو عينا مقابل توثيقه العقود والشهادات يخضع للضريبة علي المرتبات .

ويأخذ موثوقو العقود المسيحيون حكم الماذون الشرعي في أنهم يخضعون للضريبة علي المرتبات، لذا وجهت مصلحة الضرائب^{٢٢} موظفيها إلى ضرورة محاسبتهم عما يستحق عليهم من ضريبة مرتبات علي ما يتقاضونه من المبالغ نظير الأكاليل والطقوس الدينية الخاصة بالزواج أسوة بالمأذونين الشرعيين . وتكون محاسبتهم علي أساس بيان العقود من واقع دفتر محكمة الأحوال الشخصية التابع لها كل موثق . ويحدد إيراد العقد علي أساس الحالة المالية لكل منطقة وكل شياخة التي تختلف من منطقة إلى أخرى.

و قد أكدت لجنة الطعن^(٢٣) علي أنه لا يقتصر خضوع المأذون الشرعي للضريبة علي الرسوم المقررة قانوناً وإنما يشمل وعاء ضريبة المرتبات ما يحصل عليه من ذوي الشأن نقداً أو عيناً بمناسبة تحريره هذه العقود والاشهارات.

وقد انتقد البعض^(٢٤)، وبحق، اعتبار المأذون من الخاضعين للضريبة علي المرتبات لأنه لا يكفي لتبرير ذلك أن يكون المأذون موظفاً عاماً، فلا يخضع للضريبة الموظفون فقط، كما أن العبرة في الخضوع للضريبة بطبيعة الإيراد لا بشخص الحاصل عليه، فضلاً عن أن المأذون الشرعي يحصل علي مبالغ

^{٢١} راجع أحكام النقض في الطعون أرقام ٣٠٩ لسنة ٤٦ ق، في ١٩٧٨/٢/٢١، و ٧٧٦ لسنة ٥٠ ق، في ١٩٧٨/١/١٦ .

^{٢٢} كتاب دورى رقم ١٣ لسنة ١٩٨١ بتاريخ ١٣/٦/١٩٨١ .

^{٢٣} اللجنة الثالثة ، قطاع القناة وسيناء، بقرارها رقم ١٣٢٦ لسنة ٢٠٠٨ جلسة ٢٠١٠/١/١٣

^{٢٤} انظر في تأييد هذا الرأي: د. مصطفى رشدي شيهه، ص ٤٨٦

متغيرة تتوقف علي ظروف كل عقد ومستوي المتعاملين معه، مما يجعل ما يحصل عليه المأذون الشرعي أقرب إلي إيرادات المهن غير التجارية منه إلي الضريبة علي المرتبات والأجور .

ثانياً: المرشد السياحي

صدر القانون رقم ٢٧ لسنة ١٩٦٥ بشأن المرشدين السياحيين متضمناً تعريف المرشد السياحي وشروط منح الترخيص لهم والواجبات والأعمال المحرم عليهم القيام بها والجزاءات التي توقع عليهم في حالة مخالفتهم لأحكام هذا القانون .

ولما كُئ المرشدون السياحيون هم عمال مرفق عام لاتصالها اتصالاً وثيقاً بشئون السياحة والإعلام ، ومن أجل ذلك تدخل المشرع ونظم مباشرة هذه المهنة . ويعتبر المرشدون السياحيون موظفين عموميين ، لذلك رأى مجلس الدولة^{٢٥} أن الإيرادات التي تكون ناتجة عن عمل تربطهم بصاحب عمل علاقة تبعية واضحة تخضع لضريبة المرتبات والأجور، مهما كانت الأشكال التي اتخذتها هذه لإيرادات نقداً أو عيناً ، يومياً أو أسبوعياً أو شهرياً ، وسواء دفعها رب لعمل إلى الأجير أو قام شخص آخر بدفعها له .

وبعد أن قبلت مصلحة الضرائب بهذا الرأي ، عادت وقررت^{٢٦} خضوع المرشد السياحي للضريبة على المهن غير التجارية بدلاً من الضريبة على

^{٢٥} بهذا المعنى فتوى مجلس لدولة لوزارة المالية رقم ٥٠٨/١/٤ بتاريخ ١٩٨١/١/١٩ ، وصدرت بمضمونها

تعليمات تفسيرية عامة رقم (١) لسنة ١٩٨١ بتاريخ ١٩٨١/٢/٢٢ .

^{٢٦} تعليمات تفسيرية عامة رقم (١) .

المرتبات باعتباره عضواً فى نقابة ويعمل مستقلاً إلا فى الحالات التى تتوافر فيها تبعيته لإحدى الهيئات أو الشركات .

رأينا المختار

لا تكفى علاقة التبعية وحدها للخضوع لضريبة المرتبات إذا تبين أن من يخضع لعلاقة جهة ما خضوعاً يفرضه القانون أو يثبتته الواقع ؛ كالمأذون الشرعى أو عضو النقابة المهنية كالمرشد السياحى ، دون أن يحصل هذا التابع على أى مرتب من الجهة التى يتبعها ، وأنه يزاول عمله المهنى فى إطار من الاستقلالية التى تبرز ذاتيته أو مواهبه الخاصة ، ومن ثم يحصل على أجره أو مرتبه متفاوتاً تبعاً لهذه القدرات الشخصية أو العوامل الأخرى التى ليس للمتبع دخل فيها .

فالمأذون الشرعى - مثلاً - تقتصر تبعيته فى أنه يسجل فى الدفاتر الرسمية وقائع الزواج والطلاق ، بينما ينطلق بموهبته وقدراته الذاتية حين إلقاءه خطبة الزواج أو تقديم استشارات الطلاق ، ولا يختلف فى ذلك عن المرشد السياحى الذى وإن اشترط القانون قيده فى نقابة خاصة والتزامه بقواعد السلوك فيها إلا أن المرشد السياحى حين يعمل لحساب نفسه تنطلق قدراته ومواهبه بحيث يكون الطلب عليه متفاوتاً تبعاً لقدراته ، ومن ثم فإن ما يتقاضاه من السياح أو الزوار يختلف تبعاً لذلك .

وإذا كُنت مصلحة الضرائب قد انتهت أخيراً إلى أن المرشد السياحى المستقل يمارس مهنة حرة ولا يخضع لضريبة المرتبات ، فإن المأذون لا يختلف عنه ومن ثم يجب خضوعه لضريبة المهن الحرة أيضاً .

أضف إلى ذلك أن ضريبة المرتبات ، كما هو واضح من مسمائها ، تعول أساساً على المرتبات التي تأتي من علاقة التبعية ، وليست على علاقة التبعية وحدها . إذ الأصل^(٢٧) أنه حيثما يكون مرتب من جهة ما تكون الضريبة ، لأن المرتب يوفر علاقة التبعية ، بينما لا تستلزم علاقة التبعية أن توفر مرتباً .

أهم التعديلات التشريعية في أحكام الضريبة

شهدت الضريبة على المرتبات عدداً من التعديلات في الكثير من القوانين الضريبية بدءاً من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، سواء في ما يتعلق بنطاق الضريبة، أو تحديد وعائها أو سعرها أو الإعفاء منها .

ومع أن القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قد أبقى على عدد من الأحكام الخاصة بالضريبة على المرتبات وما في حكمها التي تقررت بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، إلا أنه قد استحدث عدداً آخر ، من أهمها:

١- وضع تحديداً عاماً للإيرادات الخاضعة للضريبة ، دون أن يفرق بين الإيرادات التي تؤديها الحكومة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة وبين التي يؤديها القطاع الخاص .

^{٢٧} ولا يخل ذلك ببعض الحالات التي يزاول فيها الشخص عملاً ولكنه يتقاضى أجراً من الغير ، كعامل محطة البنزين ، الذي يحصل على أجره مما يتقاضاه من المرتادين على المحطة من أصحاب السيارات ، لأن هؤلاء العمال يتبعون رب العمل (صاحب المحطة) تبعية كاملة ، وليس ثمة مجال أمامهم لاستقلال في مزاوله المهنة ، فضلاً عن أنه إذا لم تكف هذه المبالغ التي يحصل عليها هؤلاء العمال الحد الأدنى لهم يمكن أن يكمل رب العمل هذا النقص ، وهو ما لا يتحقق للمأذون الشرعي الذي لا يلتزم وزارة العدل تجاهه بأية التزامات مالية في أن تعطيه مرتباً إذا لم يعمل أو كان نطاق عمله محدوداً لا يكفي تغطية تكاليف معيشته . وربما كان لوصفه موظفاً عاماً اعتبار قانوني آخر غير الاعتبار الضريبي ، حين يوفر وصف الموظف عليه إمكان مساءلته تأديبياً وإدارياً ، أو اتهامه بالتزوير عند تلاعبه في الدفاتر الرسمية التي تعد مستنداً هماماً لإثبات علاقات الزوجية في المجتمع .

٢- لم يفرق فى المعاملة الضريبية بين المرتبات وغيرها من المبالغ التى يحصل عليها رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين مقابل العمل الإدارى ، ولم يضع قيوداً على عددهم وأسمائهم ، كما لم يخضع المبالغ الأخرى التى يحصل عليها المساهمون وأعضاء مجلس الإدارة ولا تكون مقابل عمل إدارى لأى ضريبة .

٣- جعل أساس حساب المرتب الخاضع للضريبة عند تغييره أثناء السنة هو المبلغ الأقل على أن تتم التسوية النهائية للضريبة فى نهاية السنة.

٤- نص صراحة على عدم خضوع مقابل الإجازات للضريبة.

٥- لم يقرر إعفاء خاصاً للبدلات التى تصرف للعامل ، ومنها بدل طبيعة العمل وبدل التمثيل أو بدل الاستقبال ، كما ألغى الإعفاء المقرر فى القانون السابق لحوافز الإنتاج ، والمزايا النقدية أو العينية المتعلقة بالسكن التى يحصل عليها الخبراء الأجانب والمصريون العاملون فى مشروعات التعمير واستصلاح الأراضى أو التعدين.

٦- لم يبين حكم المبالغ التى يتقاضاها ممثلو المكاتب الإقليمية للشركات الأجنبية فى مصر ، حيث كان القانون الملغى يقرر عدم خضوع هذه المبالغ للضريبة إلا ما يقابل نشاطهم فيها.

٧- خفض السعر الخاص للمبالغ التى يحصل عليها المقيمون من غير جهات عملهم الأصلية (٢٨) من ٢٠% من إجمالى هذه المبالغ إلى ١٠% فقط.

(٢٨) كان نص المادة ١١ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يفرض ضريبة قطعية بسعر ١٠% على جميع المبالغ التى تدفع لغير المقيمين أياً كانت الجهة أو الهيئة التى تستخدمهم لأداء خدمات تحت إشرافها ، كما تخضع لهذه الضريبة وبذات السعر المبالغ التى يحصل عليها المقيمون من غير جهات عملهم الأصلية . ثم عدل هذا النص بموجب القانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ بحيث أصبحت الضريبة القطعية بسعرها النسبى وهو ١٠% دون

٨- النص صراحة على عدم خضوع المعاشات ومكافآت نهاية الخدمة للضريبة.

٩- رفع حد الإعفاء الشخصي إلى سبعة آلاف جنيه سنوياً بدلاً من ألفي جنيه سنوياً^(٢٩)، مع إلغاء خصم نسبة ١٠% من إجمالي الإيراد التي كان يمنحها القانون الملغى مقابل الحصول على الإيراد.

١٠- جعل الحد الأقصى لخصم مقابل اشتراكات التأمين الخاصة والتأمين على الحياة عشرة آلاف جنيه^(٣٠)، بدلاً من الف جنيه في القانون الملغى.

١١- حدد المزايا العينية الجماعية التي تعفى من الضريبة .

١٢- منح إعفاء من الضريبة لحصة العاملين من الأرباح التي يتقرر توزيعها طبقاً للقانون.

١٣- لم ينص على إعفاء الإيرادات المرتبة لمدى الحياة من الضريبة.

١٤- ألغى الإعفاء المقرر في القانون السابق لتصاريح وتذاكر السفر المجانية أو ذات الأجر المخفض واستثمارات نقل الأثاث بالمجان التي تمنحها الجهات القائمة على النقل بأنواعه إلى موظفيها وأسرهم.

أية تخفيض تسرى فقط على المبالغ التي يحصل عليها المقيمون من غير جهات عملهم الأصلية فقط . وبالتالي أصبح بموجب هذا التعديل يخضع غير المقيمين للضريبة على صافي ما يحصلون عليه من مرتبات وأجور والأسعار العادية ، وتسرى بشأنهم الأحكام العامة الأخرى كغيرهم من العاملين .
^(٢٩) كان حد الإعفاء الشخصي مع بداية العمل بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أربعة آلاف جنيه سنوياً ، ثم رفع هذا الحد إلى سبعة آلاف جنيه سنوياً اعتباراً من ٢٠١٣/٩/١ وفقاً لأحكام القانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ .
^(٣٠) كان الحد الأقصى للاشتراكات والأقساط التأمينية حين صدر القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ هو ثلاثة آلاف جنيه ، ثم رفع هذا الحد بموجب القرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ إلى ١٥% من صافي الإيراد أو عشرة آلاف جنيه أيهما أقل.

١٥- ألزم أصحاب الأعمال أو المسؤولين عن حجز الضريبة بتقديم إقرار ربع سنوي إلى مأمورية الضرائب المختصة ، وبإعطاء العامل - بناءً على طلبه- كشفاً يتضمن بياناته الخاصة وبيانات مرتبه وقيمة الضريبة المحجوزة.

١٦- لم يحدد كيفية المعاملة الضريبية لعمال اليومية.

الحالات التي لا تسري فيها الضريبة

هناك من الأشخاص الذين يعتبرون مقيمين في مصر لتوافر حالة أو أكثر من الحالات التي اعتبرتها المادة (٢) دليلاً على الإقامة ، ومع ذلك يري المشرع عدم سريان الضريبة على الدخل التي يحصل عليها هؤلاء المقيمون لاعتبارات معينة .

فبالرغم من أن السفراء والوزراء المفوضين وغيرهم ممن يعملون بالسفارات الأجنبية بمصر يعتبرون مقيمين بمصر ، وأن الدخل التي يحصلون عليها ناتجة عن أعمال أدت في مصر ، مما يترتب عليه خضوع هذه الدخل للضريبة، إلا أن العرف الدولي وما تتطلبه قواعد المجاملات الدولية اقتضت إعفاء هذه الفئة من الأجانب من الخضوع للضريبة في الدول التي يعملون بها. وقد أكدت ذلك العديد من الاتفاقيات الدولية^(٣١)، مما أكسبت هذا العرف قيمة قانونية .

^(٣١) من ذلك مثلاً: الاتفاقيات الخاصة بمزايا وحصانات هيئة الأمم المتحدة (١٩٤٦)، والاتفاقيات الخاصة بمزايا وحصانات الوكالات المتخصصة التابعة لإشراف هيئة الأمم المتحدة (١٩٤٧)، والاتفاقية مع منظمة الأمم المتحدة للأغذية والزراعة (١٩٥٥)، والاتفاقية الخاصة بمزايا وحصانات جامعة الدول العربية (١٩٥٤) . انظر عرضاً للإعفاءات الضريبية المقررة في هذه الاتفاقيات ورد في التعليمات التفسيرية التي أصدرتها مصلحة الضرائب رقم (٢) للمادة رقم (٤) من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩، وفي التعليمات التفسيرية العامة رقم (٩) لسنة ١٩٥٦ الصادرة في ١٩٥٦/٧/٩، وفي ملحق هذه التعليمات الصادرة في ١٩٥٧/١/٢٠ .

ووفقاً للمادة ٧/١٣ المشار إليها يقتصر الإعفاء علي السفراء والوزراء
والمفوضين وغيرهم من الممثلين السياسيين والممثلين القنصليين .

ويقصد بالممثلين السياسيين^(٣٢): رؤساء البعثات ، وهم السفراء والوزراء
المفوضون والمندوبون فوق العادة والقائمون بالأعمال، ورؤساء البعثات
التمثيلية ، وهم المستشارون والسكرتيرون والملحقون السياسيون، والموظفون
المنتدبون من الوزارات لشغل وظائف مستشارين أو سكرتارين أو ملحقيين
فنيين ببعثات التمثيل الدبلوماسي. ومن أمثلتهم الملحقون الحربيون
والجويون والتجاربيون والماليون والصحفيون والزراعيون والثقافيون
والعماليون .

ويقصد بالممثلين القنصليين: القناصل العامون، والقناصل ونواب
القناصل وسكرتيرو القنصليات، والقناصل .

ولا يستفيد بهذا النص من لا ينتمي بحكم وظيفته وطبيعة عمله إلي
طائفة الممثلين السياسيين والقنصليين، ولا يمتد عدم سريان الضريبة ليشمل
أسرة الممثل السياسي أو القنصلي وحاشيته كالزوجة والأولاد والخدم
الخصوصيين .

ويقصر عدم سريان الضريبة علي الأجانب ولو لم ينتم الأجنبي
بجنسيته إلي الدولة التي يمثلها فعلاً، أما المصري فلا يستفيد بهذا النص حتي
ولو كان يباشر أعمالاً سياسية أو قنصلية بسفارات أجنبية . لأن (٣٣) التمسك
بالمزايا و الحصانات الدبلوماسية لا يكون في مواجهة الالتزامات التي تفرضها

(٣٢) راجع القانون رقم ١٦٦ لسنة ١٩٤٥ المعدل بالقانون رقم ٤٥٨ لسنة ١٩٥٤ .

(٣٣) فتوى الجمعية العامة لقسمة الفتوى والتشريع بمجلس الدولة ، ملف رقم ٨٦ / ٣٤٧/٦ ، جلسة
١٩٨٦/٦/٢٥ .

التشريعات الوطنية لمن يتمتعون بالجنسية المصرية^(٣٤). أو باعتبار أن المنتمى لدولة المقر بجنسيته - أي كان وضعه الوظيفي أو المنظمة التي يمثلها . ما هو إلا مواطن من مواطنى هذه الدولة وهو يقيم فى وطنه ويرتبط مع دولته بنظم قانونية لا يسوغ إهدارها لمجرد كونه يعمل فى منظمة دولية ، ولانتفاء الحكمة من الإعفاء وهى توطن الأجنبي لأول مرة فى هذه الأرض - دولة المقر وما يستتبعه ذلك من مشقة فى تدبير أموره مع استقلاليته فى أداء عمله لصالح المنظمة^(٣٥).

ويطبق هذا النص على أساس المعاملة بالمثل *Cluse de Reciprocite* وفي حدود تلك المعاملة. وهذه المعاملة بالمثل لا يجب أن تكون واقعية، بل يكفي أن تكون قانونية، بمعنى أنه إذا كان لدولة أجنبية معينة قنصل فى مصر من غير جنسيتها، وكذلك من غير الجنسية المصرية، ولكن قنصل مصر لدى هذه الدولة نفسها مصري الجنسية، فإن الإعفاء من هذه الضريبة يلحق قنصل تلك الدولة، لو أن قوانينها ولوائحها تقضي بإعفاء قنصل مصر من مثل هذه الضريبة لو لم يكن مصرياً ولا متمتعاً بجنسية تلك الدولة نفسها^(٣٦)، لأن أساس

^(٣٤) إن اتفاقية الأكاديمية العربية للنقل البحرى الموقعة فى القاهرة بتاريخ ١٩٧٥/١١/٩ والتي وافقت عليها مصر بقرار رئيس الجمهورية رقم ٥٣٢ لسنة ١٩٧٥ والمصدق عليها من رئيس الجمهورية بتاريخ ١٩٧٥/٦/١٤ وعمل بها فى مصر اعتباراً من ١٩٧٥/٨/٢١ نصت فى المادة ١٢ منها على تمتع الخبراء وموظفى الأكاديمية بالمزايا والحصانات الدبلوماسية طبقاً لاتفاقية مزايا وحصانات جامعة الدول العربية التى وافق عليها مجلس الجامعة بتاريخ ١٩٥٣/٥/١٠ إلا أن مصر عندما وافقت على تلك الاتفاقية الأخيرة بالقانون رقم ٨٩ لسنة ١٩٥٤ قد تحفظت عليها بعدم قبول ما جاء بالمادة ٢٢ من تمتع الموظفين بجامعة الدول العربية وزوجاتهم وأولادهم القصر بالمزايا والحصانات التى تمنح طبقاً للعرف الدولى للمبعوثين الدبلوماسيين ، لذلك قضى بأنه لما كان الخبراء الذين يتمتعون بالحصانات المشار إليها فى المادة ٢٥ من اتفاقية مزايا وحصانات جامعة الدول العربية غير المستشارين ، فإن القضاء الوطنى يختص بهم . الطعن رقم ١٣٩ لسنة ٦٠ ق جلسة ١٩٩٧/٤/١٤ .

^(٣٥) حكم النقض فى الطعن رقم ٣٠٠ لسنة ٤٦ ق.ع - جلسة ٢٠٠٢/٢/١٦ .

^(٣٦) محمود عزيز بحيري ومحمد حسن الجزيري: الضريبة العامة على الإيراد، الطبعة الأولى، ص ٥٣ .

الإعفاء هو المجاملة الدولية، وهي لا تتصور إلا بين مصر والدولة التي يمثلها^(٣٧).

ولقد أصبح الإعفاء فى القانون الجديد قاصراً على ما يتقاضاه الممثل الأجنبي من مرتبات وما فى حكمها مقابل عمله السياسى أو القنصلى، وبصفته هذه، دون أن يشمل ذلك الإيرادات الأخرى التى قد يحصل عليها بغير هذه الصفة؛ إذ نص المشرع على أن يكون الإعفاء على ما تحصل عليه هذه الطائفة فى نطاق عملهم الرسمى ، دون أن تشمل الإيرادات الأخرى التى يحصل عليها خارج هذا النطاق.

كما لا يطبق هذا الإعفاء على موظفى السفارات الأجنبية من غير السفراء والوزراء والمفوضين وغيرهم من الممثلين السياسيين والممثلين القنصليين ، كالإداريين والعمال والخبراء الذين يعملون داخل السفارات الأجنبية بمصر ، أو يقدمون خدمات إليها مقابل أجر ، حيث يستحق على المبالغ التى يحصلون عليها الضريبة على المرتبات^(٣٨)، وليس لهذه الفئات التذرع بأنهم يعملون فى سفارات أجنبية تعتبر جزءاً من إقليم الدولة الأجنبية ، وتخرج عن نطاق الإقليم المصرى ، حيث أن هذا القول لا يستند إلى القانون والواقع، فالقول بأن السفارة

(٣٧) كمال عبد الرحمن الحرف، وعبد الله القديم، المرجع السابق، ص ٦٤.

(٣٨) أكدياً لذلك أصدرت إدارة المراسم بوزارة الخارجية المنشوراً الدورى رقم ١٦ بتاريخ ٢٠٠٥/٧/٣١ إلى جميع البعثات الدبلوماسية والقنصلية والهيئات والمنظمات الدولية والوكالات المتخصصة وجامعة الدول العربية والمنظمات المنبثقة عنها لدى جمهورية مصر العربية تطالبهم بموافاة مصلحة الضرائب بأسماء جميع العاملين المصريين بها وبيان بجميع ما يتقاضونه من مرتبات وما فى حكمها من الجهة التى يعملون بها. ومع ذلك فإن هذا المنشور لم يخل من النقد ، فهو من ناحية قصر الإخطار عن المصريين وحدهم دون الأجانب ، وفى ذلك تخصيص لا يستند إلى صحيح القانون، كما أنه لم يراع حدود الخضوع للضريبة أو الإعفاء منها .

أما مصلحة الضرائب فقد أصدرت الكتاب الدورى رقم ١٨ لسنة ٢٠٠٦ تقرر فيه انعقاد الاختصاص فى محاسبة العاملين بالسفارات والقنصليات والمنظمات والمراكز الثقافية الأجنبية سواء من المصريين أو الأجانب من غير الدبلوماسيين والخاضعين للضريبة على المرتبات إلى مأمورية ضرائب التفتيش على المصالح الحكومية - مكتب الخارجية.

الأجنبية جزء من الإقليم الأجنبي الذي تنتمي إليه هو تصور فرضته قواعد القانون الدولي لاعتبارات تبرير الحصانة الدبلوماسية ، لا ينفي حقيقة وواقعاً أن هذه السفارة توجد على جزء من إقليم الدولة التي تعمل فيها ، وتدخل بالتالي في نطاقها الإقليمي ، وتفرض الضرائب على الوقائع والإيرادات التي تنتج عن مزاوله النشاط فيها ، ولا يعفى منها إلا ما تقرره القوانين أو الاتفاقيات الدولية بنص خاص.

تقسيم

ليبان الأحكام التفصيلية للضريبة الموحدة علي المرتبات وما في حكمها
نقسم هذا الفصل إلي مباحث ثلاثة هي:
المبحث الأول: نطاق الضريبة .
المبحث الثاني: أنواع الإيرادات التي تخضع للضريبة .
المبحث الثالث: تحصيل الضريبة .

المبحث الأول

نطاق الضريبة

تسري الضريبة علي ما يحصل عليه الأشخاص الطبيعيون^(١)، من مرتبات وما في حكمها .

وقد حددت المادة (٩) من القانون هذه المبالغ على النحو التالي :

(١) إذا تعاقدت شركة علي القيام بعمل أو خدمة ما من قبيل ما يقوم به المهندسون والفنيون فإن الأرباح التي تحققها من هذا العمل لا تخضع للضريبة علي المرتبات وإنما تخضع للضريبة التجارية أو الضريبة علي أرباح شركات الأموال، بحسب الأحوال . انظر في هذا المعني أحكام النقض في الطعون أرقام ١٧٩ لسنة ٣٩ ق في ١٩٧٣/١٢/٥ ، ٤٨٥ لسنة ٣٠ ق، في ١٩٦٦/٥/١٨ ، ٣٤٧ لسنة ٢٨ ق، في ١٩٦٣/٦/١٢ ، قضاء النقض الضريبي، ص ٣٥٠ ، وأيضاً د. مصطفى رشدي شيحة، ص ٤٨٢ .

١-المبالغ الناتجة عن العمل على اختلاف صورها وأسبابها

بين البند (١) من المادة (٩) من القانون أن الضريبة "تسرى 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 . وسواء كانت عن أعمال أديت في مصر او في الخارج ودفع مقابلها من مصدر في مصر " .

ولم يشأ المشرع أن يفرق في المعاملة الضريبية بين المبالغ التي تصرف للعامل من خزانة حكومية مصرية وبين التي تصرف من خزانة القطاع الخاص على النحو الذي سار عليه القانون الملغى رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، وإنما اكتفى للخضوع للضريبة أن تتوافر شروط ثلاثة :

أولها : أن يكون المبلغ نتيجة عمل إذ أن وعاء هذه الضريبة هو المرتبات وما في حكمها ، وهى جميع المبالغ التي تؤدي نتيجة عمل يقوم به شخص لدى آخر ، ولا يهم أن يرتبط العامل مع رب العمل بعقد مكتوب، وإنما يكفي قيامه بهذا العمل ولو لم يحرر هذا العقد .

كما لا يشترط أن يؤدي هذا المبلغ للعامل بصفة دورية ، أى في فترات معلومة ومتعاقبة كالأسبوع أو الشهر مثلاً) ، أو بصفة غير دورية (يؤدي مرة واحدة)، نقداً أو عيناً ، أو جزء منه بصورة نقدية وأخرى عينية ، وبغض النظر عن الاسم الذي يطلقه أصحاب الشأن على المبلغ مرتباً أو ماهية أو أجراً أو مكافأة أو غيرها . لأنه من المعلوم أن (٣٩) ما يعتبر أجراً لا بد أن تجتمع فيه صفات الثبات والدورية والاستمرار والعمومية، أما ما عدا ذلك فيعد من ملحقات الأجر .

(٣٩) حكم النقض في الطعن رقم ٢٦٧ لسنة ٢٥ ق جلسة ١٤/٣/١٩٨٣ .

وثانيها: أن تتوافر علاقة التبعية بين العامل ورب العمل ذلك لأن المعيار المميز بين المرتبات وغيرها من الإيرادات التي تؤدي مقابل العمل ، هو أن المرتب نتاج علاقة عمل تابع ، بينما تكون المبالغ الأخرى نتاج عمل مستقل .وقد أشرنا إلى هذا المعيار من قبل.

ولا تتحقق علاقة التبعية هذه بالنسبة للمدير الشريك المتضامن في شركة التضامن أو شركة التوصية لأن مركزه بالنسبة إلى المنشأة هو ، سواء بسواء ، مركز التاجر الفرد صاحب المنشأة الذي لا يفرض له القانون ، عند إحتساب الضريبة على أرباحها ، أجراً مقابل إدارته إياها . ولا فرق بين الإثنين ، لا في الواقع من حيث إن كلاً منهما يبذل للمنشأة من ماله ومن مجهوده الشخصي ، ولا في القانون من حيث إن كلاً منهما مسئول في كل ماله عن كل ديون المنشأة ومن حيث إنه لا يصح إعتبره أجيراً فيها ، وحقيقة الأمر في عمل مدير الشركة الذي يكون في الوقت نفسه شريكاً متضامناً أنه يعتبر من ضمن حصته في رأس مال الشركة ، فما يأخذه في مقابل عمله هذا يكون ، بحسب الأصل ، حصة في الربح مستحقة لشريك ، لا أجراً مستحقاً لأجير . ومن ثم يكون مرتب المدير خاضعاً بقدر ما تتسع له أرباح الشركة للضريبة على الأرباح ، ولا يخضع للضريبة على المرتبات (٤٠).

^{٤٠} محكمة النقض في الطعن رقم ٥٩ ، لسنة القضائية ١٥ ، بجلسة ١٩٤٦/٠٣/٢٨ ، و الطعن رقم ٢٧٨ لسنة ٣٠ ق ، جلسة ١٩٦٥/١١/٣ ، و الطعن رقم ١٥ لسنة ٤٨ ق جلسة ١٩٨٢/١٢/٦ .

وإذا زاول الموظف عملاً مستقلاً عن عمله المعين عليه ولحساب نفسه دون أن يخضع في ذلك العمل لعلاقة تنظيمية عامة تربطه بالدولة أو علاقة عمل تربطه بهيئة خاصة، فإن المكافأة التي يحصل عليها مقابل ذلك العمل لا تعتبر أجراً إضافياً مقررًا في حدود الوظيفة أو العمل المسند إليه في الأصل ، ومن ثم لا تخضع المكافأة المستحقة في هذه الحالة لضريبة المرتبات (٤١).

وإذا انقطعت الصلة بين المبلغ الذي يحصل عليه العامل والخدمة أو العمل الذي يقوم به فإن هذا المبلغ لا يعتبر مرتباً خاضعاً للضريبة ، حتى ولو حصل عليه العامل أثناء قيامه بالعمل أو بمناسبة وجوده في مقر العمل .

وأوضح الأمثلة على ذلك حصص النذور التي يحصل عليها العاملون بدور العبادة من المرتادين لهذه الدور ، إذ أن هذه المبالغ بمثابة تبرعات يقدمها أصحابها ، أو يضعونها في صناديق النذور أو التبرعات، بالمساجد أو الكنائس ، قاصدين بها وجه الخير ، وليست مقابل خدمة قدمت إليهم في المساجد أو الكنائس . ومن ثم فإن هذه التبرعات أو النذور لاتعد مرتباً يخضع للضريبة (٤٢)، حتى وأن وزع جزء منها ، أو كلها، على

٤١ إدارة الفتوى والتشريع لمصالح الحكومة بالأسكندرية بمجلس الدولة - فتوى رقم ٨٢٣ في ١٩٥٦/٦/٢١ .

٤٢ أفتت إدارة الفتوى بوزارت المالية والتجارة والتموين بمجلس لدولة بتاريخ ١٩٧٦/٥/٣١ بعدم خضوع ما يوزع على العاملين بالكنائس والأديرة من مبالغ مأخوذة من صناديق النذور لضريبة المرتبات. مثبت في موسوعة ضريبة المرتبات، للأستاذ حمدي هيبه وآخرون، ص ٩٦٥.

العاملين بدور العبادة ، وأنهم لم يحصلوا عليها إلا لأنهم يعملون في هذه الدور .

وثالثها : أن يكون المبلغ مدفوعاً من مصدر في مصر أو عن خدمة أديت في مصر حيث يكفي للخضوع للضريبة إما أن:

أ- يكون المبلغ قد دفع من مصدر في مصر ولو أدى العمل في الخارج ، وسواء كان هذا المصدر خزانة الحكومة المصرية أو غيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة^{٤٣} ، أو من ذمة فرد أو خزانة شركة أو أى جهة من جهات القطاع الخاص المقيمة في مصر أو كان مصدر هذه المبالغ الشركات والمنشآت والجمعيات والهيئات الخاصة والمعاهد التعليمية والأفراد .

ومن ثم تسرى الضريبة علي المرتبات والأجور التي تدفعها الحكومة المصرية ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة والصناديق الخاضعة للقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ بإصدار قانون صناديق التأمين الخاصة والقانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٠ بشأن أنظمة التأمين الاجتماعي الخاصة البديلة، إلي أي شخص سواء كان مصرياً أو أجنبياً، وسواء كان هذا الشخص مقيماً في مصر أو في خارجها .

^{٤٣} كان من المقرر في قضاء محكمة النقض ، في ظل القانون الملغاه، ومنها : أن مفاد ما نصت عليه المادة ٦١/١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ و المادة ٦٢ من ذات القانون معدلة بالقانون رقم ١٩٩ لسنة ١٩٦٠ و المادة ٦ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ ، أنه يدخل في وعاء الضريبة العامة على الإيراد ، و سائر الإيرادات الخاضعة للضرائب النوعية الأخرى بعد تحديدها طبقاً للقواعد المقررة لكل منها ، و أن الضريبة على المرتبات و ما في حكمها تصيب بحسب الأصل - كافة ما يحصل عليه صاحب الشأن من كسب نتيجة عمله من الحكومة المصرية أو مصالحها العامة أو مجالسها المحلية ، سواء كان مقيماً في دائرة مقر عمله في مصر أم في خارجها إلا ما استثني بنص القانون. راجع على سبيل المثال : الطعن بالنقض رقم ٣٩٦ لسنة ٥٤ ق جلسة ١٩٩٠/١٢/٣١ .

وتطبيقاً لذلك : تخضع للضريبة المبالغ التي تدفعها الحكومة المصرية إلي موظفيها بالخارج كموظفي السفارات المصرية بالخارج أو أعضاء البعثات الدبلوماسية والمكاتب الصحفية وغيرها ، دون النظر إلي أن الشخص المدفوع إليه هذه المبالغ مصرى أو أجنبى، أو أن الخدمة أو العمل الذي قام به قد تم خارج مصر .

ب- أو أن يكون العمل أو الخدمة قد أديت في مصر ، حتى ولو كان مقابل هذا العمل أو الخدمة قد دفع من مصدر أجنبى خارج مصر .

ومن ثم فإن المرتبات والأجور التي تدفعها الحكومات أو الهيئات العامة الأجنبية تخضع للضريبة المصرية سواء دفعت هذه المبالغ إلي مصريين أو أجانب مقيمين بمصر، طالما كانت هذه المبالغ مقابل أعمال أديت في مصر .

يستوى في ذلك أن تدفع هذه المبالغ من خزانة الحكومة الأجنبية إلي العامل مباشرة ، أو أن تمر من خلال طرف أو جهة وطنية تقوم بالصرف بدلا عنها .

وتعد الخدمة قد أديت في مصر، إذا كان محل أدائها الإقليم المصري أرضاً أو بحراً أو جواً، وكذلك تخضع للضريبة المبالغ التي تدفع إلي شخص مقيم بالخارج عن خدمة أداها في سفينة مصرية لأن السفن التي ترفع العلم المصري تعتبر أرضاً مصرية .

وتطبيقاً لذلك تخضع للضريبة في مصر المرتبات التي تدفع مباشرة من خزينة حكومة أجنبية إلي المعلمين المصريين أو الأجانب الذين يعملون بمدارس تملكها بمصر . كما تخضع للضريبة المرتبات التي تدفعها مكاتب الطيران التابعة لدول أجنبية للعاملين المقيمين بمصر .

ولما كان المشرع قد اشترط لخضوع المرتبات والأجور التي تدفع إلي شخص مقيم بالخارج عن خدمات أدت بمصر فإننا نتساءل عن معيار الخضوع: هل هو أن تؤدي الخدمة بمصر؟ أم أن تؤدي الخدمة لمصر؟. أو بعبارة أخرى: هل العبرة بمكان أداء الخدمة أم أن العبرة بالدولة التي تنتفع بها؟

وظاهر النص يبين أن العبرة بمكان أداء الخدمة. ومع ذلك فقد أثير الخلاف عن مدى خضوع الأجر أو المكافأة التي يحصل عليها مراسل الجريدة المصرية المقيم بالخارج عن مقالاته التي يرسلها من الخارج لكي تنشر بالجريدة بمصر، فرأى البعض خضوع هذا المبلغ للضريبة لأن الخدمة أدت بمصر حيث تنشر مقالات هذا المراسل في الجريدة بمصر، بينما ذهب آخرون، وبحق، إلي عدم خضوع هذا المبلغ للضريبة لأن الخدمة تتم بكتابة المقالة وإرسالها بالبريد أو بالفاكس، وهذا كله يقع في الخارج. والدليل علي ذلك أن الجريدة قد لا تنشر المقالة أصلا ومع ذلك يستحق الأجر لأن الخدمة أدت بالفعل^{٤٤}.

كما أن العبرة بالخدمة نفسها، وليست بالأعمال التمهيدية لها^{٤٥}، فتستحق الضريبة إذا كانت الخدمة نفسها قد تمت في مصر حتي إذا كان العمل التمهيدي تم في الخارج، أو دفعت أتعابها في الخارج.

^{٤٤} د. محمود رياض عطية، ص ٦٤٤، ود. عاطف صدقي، ود. محمد أحمد الرزاز، ص ٣٢٢، ص ٣٢٣. ويمكن أن يطبق هذا الرأي أيضا علي مراسلي الإذاعة والتلفزيون المقيمين في الخارج.

^{٤٥} د. محمد سعيد عبد السلام، ص ٤٢. د. زكريا بيومي، ص ٣٦١.

المرتبات والمكافآت التي تدفعها شركات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام

تخضع المرتبات والمكافآت التي يحصل عليها رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام أو من غير المساهمين في شركات قطاع الأعمال العام للضريبة علي المرتبات والأجور باعتبارهم من العاملين في هذه الشركات، ولأن ما يتقاضونه لا يمثل نتاجاً لحصة معنوية يساهمون فيها في الشركة وإنما هو مقابل عمل يدخل في مفهوم المرتبات والأجور .

وقد اعتبر مجلس الدولة^(٤٦) أن شركات قطاع الأعمال العام المنظمة بالقانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ تعتبر من حيث الطبيعة القانونية داخلية في عموم ما عبر عنه المشرع في الدستور - الصادر عام ١٩٧١- بالقطاع العام، ومن ثم تخضع مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس إدارة شركات قطاع الأعمال العام للضريبة على المرتبات طبقاً لاحكام ضريبة المرتبات.

والأصل أن عضو مجلس الإدارة يعد وكيلاً عن لمساهمين في إدارة الشركة، ويعد في الوقت ذاته مساهماً في شركة بحصة معنوية تتمثل فيما يؤديه لها من خدمات وما له من حيثية ومكانة اجتماعية، وهي صفات يضعها جميعاً رهن خدمة الشركة. ومن ثم فإن ما يحصل عليه من مكافأة عضو مجلس الإدارة يعتبر نتاجاً للحصة المعنوية التي يساهم بها عضو مجلس الإدارة في شركة، وهو يتفق في الوقت ذاته مع اشتراط تملك

^{٤٦} أنظر فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع رقم ٩٠٤ ملف رقم ١٢٧٦/٤/٨٦ جلسة ١٩٩٣/١٠/٢٧. ونفس المبدأ بفتاها رقم ٩٩٣ ملف رقم ١٧٦/١/٤٧ جلسة ١٩٩٣/١٢/١. وتطبيقه على المنتدبين من القضاء إلى إحدى شركات قطاع الأعمال العام بفتوى ج ع رقم ٥١٥ ملف ٤٨٣/٢/٣٧ جلسة ١٩٩٤/٧/٦

عضو مجلس الإدارة نصيباً من أسهم الشركة إذ يؤدي ذلك إلى اعتباره شريكاً في الشركة. أما كلف عضو مجلس الإدارة بأعمال إدارة الشركة فإن ما يحصل عليه من مقابل لهذه الأعمال يعتبر مرتباً يخضع وحده للضريبة على المرتبات .

أما الشركة التي تملكها لدولة والتي تسهم فيها ويتم تعيين عضو مجلس إدارة بقرار من السلطة المختصة، لا يكون على أساس ما يتمتع به هذا العضو من حيثية أو مكانة اجتماعية ، وإنما يعين على أساس كفاءته وإخلاصه في العمل ، ولا يلزم فيه أن يكون مالكاً لأى نصيب في رأس مال الشركة . وعلى ذلك يصعب القول بأن عضو مجلس إدارة الشركة أو التي تساهم فيها يعد مساهماً فيها بحصة معنوية، ، وإنما يعد عضو مجلس الإدارة في هذه الحالة أجيراً بالشركة، وأن ما يتقاضاه منها هو دخل مصدره العمل ، ومن ثم يدخل في مدلول المرتبات والأجور وما في حكمها ، ويخضع للضريبة على المرتبات والأجور^{٤٧}.

وقد أفتى مجلس الدولة^{٤٨} بأن شركة الاتحاد العربى للنقل البرى - سوبرجيت-تدخل في عموم شركات القطاع العام ، ولما كانت المرتبات التي يتقاضاها أعضاء مجالس الإدارة بشركات القطاع العام تخضع للضريبة على المرتبات وليست لضريبة القيم المنقولة ، وذلك طبقاً لأحكام قانون الضرائب على الدخل - رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ولا تخضع لضريبة القيم المنقولة المقررة بلمادة ٦ من ذات القانون، فإن

^{٤٧} الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع: الفتوى رقم ٧٢٠ ملف ١٣٤/١/٧ جلسة ١٩٦٣/٩/٤.

^{٤٨} فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ٤٣٩ ملف رقم ٦٤٨/٢/٣٧ جلسة ٢٠٠٥/٤/٦

مرتببات ومكافآت رئيس وأعضاء مجلس إدارة الشركة المذكورة تخضع لضريبة المرتببات.

المرتببات والمكافآت التي تدفعها شركات الأموال إلى رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين فيها

أخضع المشرع للضريبة المرتببات التي يحصل عليها رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة المنتدبون في شركات الأموال ، وكذلك يخضع للضريبة ما يحصل عليه المديرون بهذه الشركات من مرتببات ومكافآت نتيجة عملهم الإداري .

ولم يقيد المشرع خضوع هذه المبالغ للضريبة ، كما كان يفعل القانون الملغى - بنوع معين من شركات الأموال (المساهمة مثلاً) ، ولا أن تكون تابعة لقطاع معين (القطاع الخاص) ، ولا أن تزيد مساهمة عضو مجلس الإدارة المنتدب أو المديرين بالقطاع الخاص في رأسمال الشركة علي القدر المشترك قانوناً لعضوية مجلس الإدارة .

كما لم يقيد القانون الجديد هذه المعاملة بعدد معين من الأعضاء ، ولا بمبلغ معين يجب أن لا يتجاوزه كل منهم .

أما إذا لم يتبين للمصلحة أن هذه المبالغ مرتببات مقابل عمل فعلي فإن ما يحصل عليه العضو من مبالغ لا يخضع للضريبة على المرتببات ، في مقابل أن لا تخصم هذه المبالغ كتكاليف من أرباح الشركة ، عملاً بنص البندين ٤ و ٣ من المادة ٥٢ من القانون.

وعلى هذا الأساس لاتخضع المبالغ التي يحصل عليها عضو مجلس الإدارة بسبب العضوية في مجلس الإدارة ، ، كما هو الحال إذ رأت

الشركة تعيين أحد العاملين عضواً في مجلس إدارتها فإن المرتب الذي كان يتقاضاه قبل تعيينه عضواً في مجلس الإدارة يخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها ، وتخصم هذه المبالغ من وعاء ضريبة الشركة باعتبارها من قبيل التكاليف . أما ما يمنح له فوق ذلك كمقابل حضور الجلسات و المكافآت أو الأتعاب الأخرى التي تمنح لأعضاء مجلس الإدارة فلا وجه لاختصاصها للضريبة على المرتبات (٤٩). ولا تخصم بالتالي من وعاء ضريبة الشركة .

ويلاحظ أن المشرع في المادة ٩ من القانون قد تناول المعاملة الضريبية التي يحصل عليها أعضاء مجلس الإدارة في شركات الأموال ، واعتبر هذه المبالغ من قبيل المرتبات إذا كانت مقابل عمل يكلف به عضو مجلس الإدارة في أي من هذه الشركات ، بينما سكت المشرع عن بيان حكم المبالغ التي يحصل عليها الشركاء في شركات الأشخاص ، ولو كانت مقابل عمل فعلي يزاوله الشريك المتضامن في إدارة شركة التضامن مثلاً .

ويرجع هذا السكوت إلى الطبيعة الخاصة لشركة الأشخاص ، حيث يكون مركز المدير الشريك المتضامن في شركة التضامن أو شركة التوصية بالنسبة إلى المنشأة كمركز التاجر الفرد سواء بسواء . وحيث أن التاجر الفرد صاحب المنشأة الذي لا يفرض له القانون ، عند احتساب الضريبة على أرباحها ،^{٥٠} أجراً مقابل إدارته إياها . فإن الشريك المتضامن في شركة الأشخاص لا ينبغي أن يحصل على أجر ، إذ لا

^{٤٩} الطعن بالنقض رقم ٨٥ لسنة ٤٨ ق جلسة ١٩٧٩/١٢/١١ .

^{٥٠} بهذا النظر استقر قضاء محكمة النقض ، أنظر على سبيل المثال: الطعن رقم ٢٧٨ لسنة ٣٠ ق جلسة ١٩٦٥/١١/٣ و الطعن رقم ٢٠ لسنة ٣٥ ق جلسة ١٩٧٢/١١/١٥ .

فرق بين الإثنين ، لا فى الواقع من حيث إن كلاً منهما يبذل للمنشأة من ماله ومن مجهوده الشخصى ، ولا فى القانون من حيث إن كلاً منهما مسئول فى كل ماله عن كل ديون المنشأة ومن حيث إنه لا يصح إعتباره أجيراً فيها ، وحقيقة الأمر فى عمل مدير الشركة الذى يكون فى الوقت نفسه شريكاً متضامناً أنه يعتبر من ضمن حصته فى رأس مال الشركة ، فما يأخذه فى مقابل عمله هذا يكون ، بحسب الأصل ، حصة فى الربح مستحقة لشريك ، لا أجراً مستحقاً لأجير^{٥١} . ويختلف الأمر بالنسبة للشريك الموصى ، الذى ليس له دور فى إدارة الشركة ، وتقتصر مسؤوليته على حصته فى رأس المال فيها ، فإن ما يتقاضاه نظير تكليفه بعمل إدارى لهذه الشركة يعتبر مرتباً يخضع للضريبة على المرتبات ، وبخضم قى ذات الوقت من وعاء شركة التوصية قبل الوصول إلى صافى ربحها الموزع على الشركاء.

^{٥١} طعن رقم ٥٩ ، للسنة القضائية ١٥ ، جلسة ١٩٤٦/٠٣/٢٨ . ويذهب أستاذنا الدكتور / زكريا بيومى فى موسوعته - ص ١٨٧ - إلى أن يعامل مرتب الشريك المتضامن القائم بالإدارة فى شركات الأشخاص فى ظل القانون الحالى نفس معاملة مرتبات رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين من غير المساهمين فى شركات الأموال من حيث إخضاعه للضريبة على المرتبات وإعتباره من قبيل التكاليف واجبة الخصم عند تحديد وعاء الضريبة على ارباح شركات الأشخاص . ولكننا نرى أنه لا يمكن قياس الشريك المتضامن المدير على المديرين وأعضاء مجلس الإدارة فى شركات الأموال ، لأن عمله كمدير فى شركة الأشخاص يمثل جزء من حصته فى رأس مال الشركة ومن ثم فإن ماله وعمله يكونان حصة من رأس مال الشركة وبهما تتحدد حصته فى الربح وبالتالي لا يصح أن يأخذ أجراً كذلك عن العمل ، بخلاف المدير وأعضاء مجالس الإدارة فى شركات الأموال الذين تنفصل حصة المساهمة عن أجر العمل الإدارى . وبالتالي تظل معاملة الشريك المتضامن المدير كما كان مقررأً من قبل لا تخضع لضريبة المرتبات.

المبحث الثاني

الصور المختلفة للمرتبات وما فى حكمها

ضرب المشرع أمثلة لهذه المبالغ ، وهى : الأجر والمكافآت والحوافز والعمولات والمنح والأجور الإضافية والبدلات والحصص والأنصبة فى الأرباح والمزايا النقدية والعينية بأنواعها .

أ- الأجر

جري العرف علي أن يطلق لفظ المرتبات علي ما يدفع عادة كل شهر للعاملين (الموظفين) مقابل عمل يغلب فيه الجهد العقلي، ويطلق لفظ الماهيات علي ما يدفع بصفة دورية للعاملين (المستخدمين) فى المحلات التجارية والمنشآت والهيئات الخاصة، وإن كان يمكن استخدام كل لفظ مكان الآخر، كما قد يدفع المرتب دون أن يقابله عمل معين .

أما لفظ الأجر فيطلق علي ما يدفع للعمال فى فترات متقاربة عادة، كيوم أو أسبوع أو خمسة عشر يوماً، مقابل عمل يغلب عليه الجهد البدني .

وليس للفرقة اللفظية بين المرتب والماهية والأجر أهمية من الناحية الضريبية، حيث يخضع كل منها للضريبة، ويجمع بين هذه الألفاظ أنها إيرادات دورية متجددة تدفع نظير أداء شخص عمل لشخص آخر يرتبط معه بعلاقة تبعية^(١) .

ولذلك أحسن المشرع صنعاً حين تخلى عن هذه التسميات مكتفياً بأن جعل مناط فرض الضريبة هو المرتبات وما فى حكمها من مبالغ ، دون أن

(١) د. محمود رياض عطية، ص ٦٦١ .

يشير إلى الماهيات بنص ، حيث لاتعنى عدم الإشارة شيئاً مؤثراً ، لأن العبرة بالخضوع للضريبة بطبيعة المبلغ وحقيقته ، لا باسم المبلغ ومصدره.

ب- ما في حكم المرتب

كما تفرض الضريبة علي ما يأخذ حكم المرتب، أي علي كل المدفوعات الدورية التي تتخذ شكل المرتب، وإن لم تكن مقابل عمل أو خدمة تؤدي نظير ذلك، طالما لم تكن هذه المدفوعات من نتاج نشاط تجاري أو صناعي أو مهني أو غير تجاري أو عقاري، أو إيراداً لرأس المال.

وبصفة عامة يعد في حكم المرتب ما يدفع بصفة دورية من مبالغ يحصل عليها الشخص نتيجة عمل أو بسبب علاقة التبعية (٢) التي تربطه برب عمل ، سواء حصل العامل على هذه المبالغ من رب العمل أو من أى شخص آخر

ولا تعنى الدورية هنا التتابع المنتظم أو المتوالى الذى يحدث حتماً فى مواعيد معينة أو مناسبات خاصة ، وإنما يقصد بها التكرار المتوقع للحصول على مثل هذه المبالغ طالما بقيت علاقة العمل قائمة أو بمناسبةها

..

ومن أمثلتها الوهبات (٢) أو البقشيش أو الحلوان التي يتقاضاها العاملون في المحال العامة كالمقاهي والفنادق ودور اللهو والمستشفيات من الرواد أو

(٢) رأيت لجنة الطعن - اللجنة التاسعة ، قطاع القاهرة والاسكندرية وشمال الصعيد- أن المبالغ التي تقاضتها الطاعنة كانت أثناء خدمتها بالإذاعة نظير ما قامت به من أعمال تندرج في نطاق عملها الأصلي ، فمن ثم فإن هذه المبالغ تخرج من نطاق إيرادات المهن غير التجارية وتخضع بالتالي للضريبة بحسبانها من المرتبات حيث ينتفي بشأنها الواقعة المنشئة للضريبة عن إيرادات المهن غير التجارية. راجع القرار رقم ٦٠٩ لسنة ٢٠٠٧ ، جلسة ٢٠٠٨/١١/١٦.

(١) قضت محكمة النقض بأن الوهبة تعتبر جزءاً من الأجر إذا كان ما يدفعه العملاء منها إلي مستخدمى المنشأة جري به العرف، ويوضع في صندوق مشترك ويلزم رب العمل بتوزيعه عليهم بنفسه أو تحت إشرافه، وكان في وجود الصندوق المشترك دليل علي جريان العرف في المنشأة علي دفع الوهبة، ومن ثم تخضع

النزلاء أو العملاء بسبب أعمالهم، وكذلك العمولة التي يحصل عليها مندوب التأمين من شركة التأمين التابع لها عن كل وثيقة تأمينية، أو العمولة التي يحصل عليها المشتغلون بدور اللهو علاوة على أجورهم التي يتقاضونها^(٥٣).

كما تخضع للضريبة المبالغ التي يحصل عليها العامل بمناسبة العمل الذي يؤديه ، ولو لم يدفع بصفة دورية أو متتابعة إليه ، كالمئج ، بالرغم من أن المئج في حقيقتها ^(٥٤) هي مبلغ اضافى يعطى للعامل في مناسبات أو أوقات محددة وتعتبر بحسب الأصل تبرعاً من صاحب العمل فلا يلتزم بصرفها إلا إذا كانت مقررة في عقود العمل أو في اللائحة الداخلية للمنشأة أو إذا جرى العرف على صرفها بصفة عامة ومستمرة وثابتة ، إلا أن خضوعها للضريبة يستند إلى نص المادة ٩ من قانون الضريبة التي تخضع كل ما يحصل عليه العامل نتيجة عمله.

كما تخضع للضريبة المبالغ التي يتقاضاها نظير الخدمة موظفو ومستندمو وعمال المحال العامة كالفنادق والمقاهى ودور اللهو وكذلك المستشفيات تخضع للضريبة على المرتبات وما فى حكمها . وكذلك تعد من

باستحقاق العامل لها للضريبة، راجع الطعين رقمي: ٧٤٩ لسنة ٥١ ق، في ١٤/١٢/١٩٧٨، ١٧٩٢ لسنة ٥١ ق، في ١١/٣/١٩٩١.

^{٥٣} قضت محكمة النقض بأنه "لما كانت العمولة هي الأجر الذى يعطى للطوائف و المندوبين و الجوابين و الممثلين التجاريين ، و يدفع عادة على شكل نسبة مئوية من الصفات التى يحصلون عليها و قد تضاف العمولة إلى أجر ثابت يتقاضاه العامل ، و تعتبر ملحقة به و ليست لها صفة الثبات و الإستقرار فهى لا تعدو أن تكون مكافأة قصد منها إيجاد حافز فى العمل و لا يستحقها العامل إلا إذا تحقق سببها و هو البيع الفعلى ، و قد لا يتناول العامل أجراً سواها فتكون هي الأجر الوحيد له. الطعن رقم ١٠٣٤ لسنة ٤٩ ق جلسة ١٢/٢٢/١٩٨٥، والطعن رقم طعن ٢٢٦٩ لسنة ٥٤ ق جلسة ٤/٢٩/١٩٨٥ .
^{٥٤} طعن رقم ١١٣٧ لسنة ٦٠ ق جلسة ١٢/٢٢/١٩٩٦. والطعن رقم طعن رقم ٣٩٩ لسنة ٤٢ ق جلسة ١٧/٣/١٩٧٩.

الإيرادات الخاضعة لهذه الضريبة ما يحصل عليه المشتغلون والمشتغلات بدور اللهو كعمولة علاوة على أجورهم المحددة في عقود الاستخدام^{٥٥}.

أما ما يصرف من مبالغ شهرية لزوجات أعضاء البعثات لا تعتبر في حكم المرتبات بالنسبة إليهن ولا يخضعن بسببها للضريبة علي المرتبات لعدم وجود علاقة تبعية بين الجهة الدافعة وبين هؤلاء الزوجات، ولكن يمكن أن تضاف هذه المبالغ إلي مرتب الزوج باعتبارها ميزة نقدية لهم^(٥٦).

ولا تأخذ حكم المرتبات النفقات التي تنقرر شرعاً للزوجة أو للأولاد أو لغيرهم من الأصول أو الفروع سواء كان أداؤها بالتراضي أو بحكم قضائي، لأن هذه المبالغ تعد نوعاً من تصرف صاحب الإيراد في إيراده وتوزيعه علي مختلف الأعباء الملقاة علي عاتقه^(٥٧).

ولا يخضع للضريبة التعويض الذي يحصل عليه العامل مقابل الضرر الذي يصيبه جزاء فصله بغير ميرر، حتي ولو قدر هذا التعويض بما يوازي الأجر المتبقي عن المدة التي لم ينفذ فيها العقد، لأن هذا التعويض ليس إيرادا دوريا، وإنما هو في حكم رأس مال يصرف دفعة واحدة عند انتهاء الخدمة^(٥٨).

كما لا يخضع للضريبة ما يتقاضاه العامل المريض بأحد الأمراض المزمنة والصادر له قرار من المجلس الطبي العام بوزارة الصحة بسريان قرار وزير الصحة رقم ٢٥٩ لسنة ١٩٩٥ على حالته ، وذلك بالنسبة لجميع

^{٥٥} تعليمات تفسيرية رقم ٣، بدران ، ص ٢٠٧.

^(٥٦) انظر عكس هذا الرأي: د زكريا بيومي، ص ٣٧٧.

^(٥٧) د السيد عبد المولي، المرجع السابق، ص ٢٢٧.

^(٥٨) حكم النقض في الطعن رقم ٣٩٢ لسنة ٣٩ ق، في ١٦/٤/١٩٧٥، قضاء النقض الضريبي، ص ٣٤٩.

ما يتقاضاه من جهة عمله ، باعتبار أن هذه المبالغ تعويض ، بشرط (٥٩) أن لا يتواجد العامل بالعمل ، والا خرج ما يتقاضاه أثناء تواجده بالعمل عن مفهوم التعويض ، ويصبح أجراً مقابل عمل يخضع للضريبة ، وذلك تطبيقاً لنص الفقرة الأولى من المادة ١٣٦ من قانون التأمين الاجتماعي رقم ٧٩ لسنة ١٩٧٥ بأن " تعفى المعاشات وما يضاف إليها من إعانات وزيادات والتعويضات والمكافآت والتعويض الإضافي والمنح ورؤوس أموال الاستبدال التي تستحق طبقاً لأحكام هذا القانون من الخضوع للضرائب والرسوم بسائر أنواعها".

ولا تدرج ضمن المرتبات المبالغ التي تصرف من حصيلة صناديق النذور للعاملين بوزارة الأوقاف والمساجد والأضرحة، لأن هذه الأموال لا تخرج عن كونها صدقة أو تبرعا حتي ولو تم صرفها دوريا، وبمقتضي قرار من وزير الأوقاف (٦٠).

ويذهب بعض الكتاب (٦١) إلي أنه لا يكفي أن يكون الإيراد دوريا ومنتظماً لاعتباره في حكم المرتب، بل يجب أن يكون هذا الإيراد ناشئاً بصدد عمل تم في الماضي أو يتم في الوقت الحاضر، فالقانون لم يقصد أن يجعل من الضريبة علي المرتبات ضريبة القانون العام علي كل إيراد دوري منتظم، ويجب أن تفسر عبارة "ما في حكمها" ليقصد بها الدخول التي

(٥٩) راجع التعليمات التفسيرية العامة الصادرة عن مصلحة الضرائب العامة برقم (١) للمادة ٤٩ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته .

(٦٠) فتوي مجلس الدولة رقم ٣٣١/١/٣٧ بتاريخ ١٩٨٦/١/١٣ وكانت إدارة الفتوي والتشريع لوزارة الخزانة بمجلس الدولة قد ذهبت إلي رأي مخالف بفتواها رقم ٤٥٧ في ١٩٦٧/٣/٢١ (الملف ١٣٨/٩/١٧١) جاء فيه بأنه يعتبر في حكم المرتب كل إيراد إتخذ صورة المرتب من حيث انتظامه من غير أن يحول دون هذا الوصف احتمال تغير مقدار هذا الإيراد بالزيادة أو بالنقصان طالما أخذ المورد بصفة عامة طابعي الدورية والانتظام وإذا كان قد جري تقسيم النذور علي المستحقين لها عرفاً، وتوافرت صفة الدورية لهذه المبالغ خضع ما يصرف بصفة دورية من صندوق النذور للضريبة.

(٦١) د. عادل أحمد حشيش: ص ١٣٩، ص ١٤٠.

يحصل عليها الفرد نتيجة للعمل شأن المرتبات ، دون القياس علي الإيرادات المرتبة لمدي الحياة التي تتحقق دون عمل والتي أخضعها القانون السابق بنص خاص كحكم استثنائي لا يجوز القياس عليه .

ولقد رفض مجلس الدولة^{٦٢} القول بأن المرتب يشترط أن يكون في مقابل عمل ، لأن ذلك القول ينقضه أن المرتب مبلغ معين يدفع في فترات دورية ولا يشترط فيه أن يكون مقابل عمل . أما المبلغ الذي يدفع في مقابل العمل فإنه يسمى أجراً أو ماهية .

ب - المكافآت

تعتبر المكافآت مبالغ إضافية تمنح للعاملين بالإضافة إلي مرتباتهم أو أجورهم، مقابل أدائهم أعمالاً إضافية، أو خدمات خاصة، أو القيام بأعمال استثنائية بطبيعتها.

ومن أمثلتها مكافآت ساعات العمل الإضافية، ومكافأة مكافأة العلاج الاقتصادي التي يتقاضاها الأطباء من المستشفيات التي يعملون لديها^{٦٣} ، والمكافأة التي يتقاضاها المدرسون الذين يشاركون في المجموعات الدراسية التي تنظمها المدارس التابعين لها وتحت إشرافها^{٦٤} .

^{٦٢} قسم الرأي مجتمعاً فتوى رقم ٨٣ في ١٩٥٠/٣/٢١ .

^{٦٣} ذهبت لجنة الطعن - اللجنة الثالثة ، قطاع جنوب الصعيد- أن مكافأة العلاج الاقتصادي التي يتقاضاها الأطباء من المستشفيات التي يعملون لديها من قبيل حوافز الإنتاج التي تخضع للضريبة على المرتبات ، ولا مجال إخضاعها لضريبة المهن غير التجارية ، منعاً للازدواج الضريبي . أنظر قرار اللجنة رقم ١١٢ لسنة ٢٠٠٧، جلسة ٢٧/٨/٢٠٠٨ .

^{٦٤} أما ما يتقاضاه المدرسون من الطلاب نظير قيامهم بالتدريس لهم خارج نطاق اليوم المدرسي ودون إشراف من المدارس التي يعملون لديها ، بما يعرف بالدروس الخصوصية فتخضع للضريبة على المهن غير التجارية . يؤيد ذلك ما ارتأه مجلس الدولة من أنه : إذا زاول الموظف عملاً مستقلاً عن عمله الحكومي ولحساب نفسه دون أن يخضع في ذلك العمل لعلاقة تنظيمية عامة تربطه بالدولة أو علاقة عمل تربطه بهيئة

كما قد تمنح لفئة ممن يقدمون أعمالاً ذات طبيعة خاصة ، كمكافأة أعضاء المجالس النيابية^{٦٥} ، أو المجالس العلمية ، أو اللجان الحكومية أو غيرها، وتخضع هذه المبالغ للضريبة علي المرتبات والأجور إذا منحت بسبب علاقة التبعية التي تربط بين دافع المكافأة والمدفوعة إليه .

ولا تخضع هذه المكافأة للضريبة إذا كانت عوضاً للعامل عما يتكبده من نفقات لعمله كالمكافأة التي يحصل عليها العمدة^(٦٦)، عن عملهم، كما لا تخضع للضريبة المكافأة التي تفقد صفة المرتب التي تتصف بها جميع المبالغ المذكورة في المادة ٩ من القانون. وعلي هذا لا تخضع مكافأة ترك الخدمة^{٦٧} للضريبة، لأنها لا تعدو أن تكون دفعة رأسمالية تدفع إلي الموظف أو المستخدم بمناسبة تركه الخدمة وليس باعتبارها مكاملة لمرتبه أو أجره، بل هي بمثابة تعويض عنه^{٦٨}. وذلك بخلاف بدل العمادة الذي قصد من تقريره تعويض العميد عن جهده الذي يبذله في قيامه بأعمال العمادة

خاصة ، فإن المكافأة التي يحصل عليها مقابل ذلك العمل لا تعتبر أجراً إضافياً مقررأ في حدود الوظيفة أو العمل المسند إليه في الأصل ، ومن ثم لا تخضع المكافأة المستحقة في هذه الحالة لضريبة كسب العمل ، لأنها تخرج عن نطاق الضريبة على المرتبات- المحددة بالمادة ٦١ ق ١٤ لسنة ١٩٣٩. أنظر إدارة الفتوى والتشريع لمصالح الحكومة بالأسكندرية بمجلس الدولة - فتوى رقم ٨٢٣ في ١٩٥٦/٦/٢١ .

(٦٥) الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة ، الفتوى رقم ٧٢ في ١٩٥٥/١١/٢١ . مع

ملاحظة أن التشريعات المتعاقبة قد قررت إعفاء المكافأة البرلمانية من الضريبة ، من ذلك مثلاً نص المادة ١٩ من القانون رقم ١٢٠ لسنة ١٩٨٠ بشأن مجلس الشورى المعدل بالقانون رقم ١٧٦ لسنة ٢٠٠٥ ، والتي نصت على أن "يتقاضى عضو مجلس الشورى مكافأة شهرية قدرها ألف جنيه تستحق من تاريخ حلف العضو اليمين ولا يجوز التنازل عنها أو الحجز عليها ، وتعفى من كافة أنواع الضرائب" . وقد نصت المادة ٤٢٨ من القانون رقم ١ لسنة ٢٠١٦ بإصدار اللائحة الداخلية لمجلس النواب على أن تعفى أى مبالغ تدفع إلى الأعضاء من المجلس من جميع أنواع الضرائب والرسوم ، ولا يجوز الحجز عليها أو التنازل عنها ...

(٦٦) حكم النقض في الطعن رقم ٥٣٤ لسنة ٤٢ق، في ١٩٧٧/٣/١٩ .

(٦٧) صدر القانون رقم ٢٣٢ لسنة ١٩٩٦ بإعفاء المبالغ التي تصرف للعامل بمناسبة بلوغه سن التقاعد أو انتهاء خدمته أو تصرف للمستحقين بعد وفاته من جميع الضرائب والرسوم، وقد نشر هذا القانون بالجريدة الرسمية رقم ٤٧ مكرر في ١٩٩٦/١١/٢٠ ، ويعمل به من اليوم التالي لتاريخ نشره .

(٦٨) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة في ١٩٥٥/١١/١٢ ، مشار إليها في مؤلف د . زكريا بيومي، ص ٣٧١ .

بالإضافة إلى عمله كاستاذ بالكلية، لأن العميد معين من بين الأساتذة ، أى أنه مكافأة له عن قيامه بأعمال له بأعمال العمادة ، وليس مقررًا للصرف على أغراض الوظيفة أو مهامها. ومن ثم فإن بدل العمادة الذى يمنح لعميد الكلية يخضع من حيث الأصل لضريبة المرتبات (٦٩). إلا أن هذا البديل أبقى بنص خاص فى قانون تنظيم الجامعات (٧٠).

كما لا تخضع للضريبة المبالغ التي تؤدي إلي العاملين بمصلحة الضرائب عند انتهاء خدمتهم لأن هذه المبالغ ليست إلا إضافة لما يستحقه العامل منهم عند ترك الخدمة من معاش أو مكافأة، وهي تمنح دفعة واحدة ومن ثم فهي رأس مال يؤدي إلي العامل مرة واحدة وليس بصفة دورية، ولا يكون له صفة الاستمرار (٧١).

واختلف رأى مجلس الدولة إزاء المقابل النقدي لرصيد الأجازات الذى يحصل عليه العامل عند انتهاء خدمته ، حيث ذهبت إدارة الفتوى إلى (٧٢) أن مقابل الأجازات الذى يحصل عليه العامل يأخذ حكم الأجر الذى نصت عليه المادة ٦٢ من قانون العمل التى نصت على أن " لصاحب العمل أن يشغل العامل فى خلال الأعياد التى يستحق عنها إجازة بأجر كامل ، بشرط أن يدفع له اجر مضاعف . ولا يغير من هذا الوضع تراخى استحقاق هذا الأجر لحين انتهاء الخدمة ، وتحديد المشرع له بثلاثة شهور كحد أقصى ، كما أن المادة ٥٥ من قانون الضرائب على الدخل - رقم ١٥٧ لسنة

(٦٩) الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة ، الفتوى رقم ٨٦٤ فى ١٢/١٢/١٩٥٩ .
(٧٠) راجع أحكام القانون رقم ٨٤ لسنة ٢٠١٢ المعدل لأحكام قانون تنظيم الجامعات رقم ٤٩ لسنة ١٩٧٢١ ، وقواعد تطبيق البديل بالجدول المرفق بالقانون .
(٧١) فتوى مجلس الدولة، فى ١١/١٢/١٩٥٥ سالف الإشارة إليها، ص ٣٧٣ .
(٧٢) فتوى مجلس الدولة : إدارة الفتوى لوزارات المالية والتجارة والتموين والتأمينات ١/٤ / ٦٥٦ (٤٥١) بتاريخ ٢٧ / ٤ / ١٩٨٥ .

١٩٨١- قد أخضعت - لضريبة المرتبات - المرتبات وما فى حكمها ،
وبالتالى فإن هذا الأجر يأخذ مدلول المرتبات وما فى حكمها ، فضلاً عن
أن هذه المبالغ لا تعد من قبيل رأس المال نظراً لاستحقاقها بسبب الوظيفة .
وقد خالفت هذا الرأى الجمعية العمومية (٧٣)، حيث ذهبت إلى أن
المقابل النقدي للأجازات لا يأخذ صفة الأجر لافتقاده لخصائص الأجر ،
وهو أن يكون مقابل أداء واجبات الوظيفة ، حيث أن الموظف يكون قد
قضى أجره كاملاً وبصفة دورية شهرية فى مدة الإجازة الاعتيادية التى عمل
خلالها ، ولم يفرض له المشرع أجراً مضاعفاً عن هذه المدة . كما أنه لا يعد
هذا المقابل هو الأجر المضاعف الذى تراخى أدائه إلى حين انتهاء
الخدمة، ذلك لأن هذا المقابل لا يؤدي عن كل المدة التى لم يحصل فيها
الموظف على إجازته الاعتيادية ، وإنما قيده المشرع بحد أقصى مقداره أجر
ثلاثة أشهر ، نسبة إلى مرتبه فى الشهر الأخير لمدة خدمته ، وهى مجرد
نسبة لتقدير مبلغه لا تضى عليه صفة المرتب الذى استوفى كامل
مستحقاقه منه خلال مدة خدمته .

كما أن هذا المقابل لا يعد مكافأة عن عمله مدة خدمته إذ استوفاه
كاملاً ، فهو يفتقد سمات المكافأة التى يتولها حكم قانون الضرائب على
الدخل ، ولا يعد تعويضاً لافتقاده مقوماته عن خطأ وضرر ورابطة سببية
بينهما ، وعلى ذلك فإن هذا المقابل لا يعدو التزاماً قرره القانون على جهة
عمله عند تركه الخدمة بإعطائه تلك الإضافة ، وما يصرف إليه بمقتضاه

(٧٣) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة ، ملف رقم ٤١٨/٢/٣٧ ، بتاريخ ٢١ من
نوفمبر ١٩٩٠ ، ووافقت عليها مصلحة الضرائب بموجب تعليماتها التفسيرية رقم (١) للمادة ٥٥ من القانون
رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، بتاريخ ٢٤ مارس ١٩٩١ . وأنظر أيضاً فتواها رقم ٤٢٣ بتاريخ ١٤ / ٦ / ١٩٩٩
ملف رقم ١٤٠٤ / ٤ / ٨٦ .

ليس إلا رأسمال يدفع إليه دفعة واحدة فيأخذ حكمه. ومن ثم فلا يخضع هذا المقابل للضريبة على المرتبات وما فى حكمها.

وقد حسم هذا الخلاف القانون رقم ٢١٩ لسنة ١٩٩١ ، الذى أتاح للعامل إذا انتهت خدمته قبل استنفاذ رصيده من الإجازات الاعتيادية أن يستحق عن هذا الرصيد أجره الأساسى مضافا إليه العلاوات الخاصة التى كان يتقاضاها عند انتهاء خدمته، وذلك بما لا يتجاوز أجر أربعة أشهر، ولا تخضع هذه المبالغ لأي ضرائب أو رسوم.

ج - الحصص والأنصبة فى الأرباح

أشارت المادة (٩) من القانون إلى أن الحصص والأنصبة من الأرباح تعتبر فى حكم المرتبات الخاضعة للضريبة ، والتى يمكن التمييز بينهما فيما يلى:

حصص الأرباح

جرى قضاء محكمة النقض^(٧٤) على أن " الذى يعطى للعامل لقاء طاقة يبذلها يعتبر جزءاً من الأجر ، وأن الأجر الذى تدفعها المنشأة لمستخدميها وعمالها يجوز تقديرها على أساس نسبة معينة من الأرباح ".ومن ثم فإن الاتفاق مع العامل على أن يمنح حصة من الأرباح كجزء من أجره يؤدى إليه عند تحقق الربح أو فى نهاية السنة ، يدخل فى مفهوم المرتب ويخضع للضريبة .

بخلاف حصة الأرباح التى يحصل عليها العاملون من الأرباح والتى يتقرر توزيعها طبقاً للقانون ، والتى قرر القانون فى المادة ٦/١٣ إعفاءها

(٧٤) حكم محكمة النقض فى الطعن رقم ٤٤٤ لسنة ٢٨ ق ، جلسة ١٩٧٧/١٢/١٣ .

من الضريبة ، على الرغم من أنها تدخل فى حكم المرتب ، ولكن إعفاءها يرجع إلى كونها نوعاً من الإثابة الإضافية على ما يؤديه العامل إلى الشركة من أعمال ، تشجيعاً له على السعى لزيادة إنتاجها ، وبالتالي لزيادة أرباحها.

صاحب النصيب

صاحب النصيب وصف يلحق بكل من قدم للشركة أو المنشأة خدمات جلية أو مزايا عينية ساعدت فى تأسيسها أو تطويرها ، فيحصل مقابل هذه الخدمات على حصة من أرباح المنشأة أو الشركة .

ويأخذ صاحب النصيب إحدى صفتين ، فهو إما شخص لاتربطه بالمنشأة أو الشركة علاقة تبعية ، ومن ثم فإن ما يحصل عليه منها يعتبر إيراداً لرؤوس الأموال المنقولة ، لا يخضع وفقاً للقانون الحالى للضريبة ، كما لايسمح بخصم هذا المقابل من الأرباح الإجمالية للمنشأة أو الشركة .

أو أن يرتبط صاحب النصيب بعلاقة تبعية مع الشركة أو المنشأة التى قدم خدماته إليها ، ومن ثم فإن ما يحصل عليه يعتبر فى حكم المرتب ، ويخضع للضريبة^(٧٥) ، كما يسمح بخصمه كتكاليف من إجمالى أرباح المنشأة أو الشركة .

(٧٥) قضت محكمة النقض الجنائى بأن صاحب النصيب الذى يخضع ما يؤخذ منه لضريبة القيم المنقولة إنما هو صاحب النصيب الذى يساهم فى تأسيس الشركة بتقديم خدمات أو مزايا عينية تعتبر جزء من رأس مالها ، ويعطى فى مقابلها - وفى عقد تأسيس الشركة حصة من الأرباح لا تدخل فى مدلول الأجر الذى يتقاضاه الموظف أو العامل مقابل خدمات يؤديها وتربطه بالشركة ومن بعد تأسيسها علاقة عمل وتبعية - ولما كان أعضاء مجلس الإدارة فى الشركة الطاعنة هم من الموظفين الذين عينوا بمجلس الإدارة فإنهم كانوا محتفظين بوظائفهم الأصلية فإن ما يتقاضونه يخضع لضريبة المرتبات لا لضريبة القيم المنقولة. طعن جنائى رقم ٢٣٦ لسنة ٣ ق جلسة ١٩٧٩/١٢/١١.

الإيرادات المرتبة لمدى الحياة

قد تلتزم الدولة أو الهيئة العامة أو الخاصة أو الفرد بدفع إيرادات إلي شخص آخر مدى حياته، وقد ينشأ هذا الالتزام بنص القانون أو بمقتضى عقد أو بحكم قضائي أو بغير ذلك، ويمكن أن يكون الالتزام بهذا مرتباً أو إيراداً لمدى الحياة في مقابل عوض يحصل عليه دافعه أو بدون عوض كالهبة أو الوصية. وقد يأخذ شكل المرتب الملتزم به مالياً منقولاً أو مالياً ثابتاً، أو أن يكون في صورة نقدية أو عينية.

ولقد أثير أثناء مناقشة مشروع القانون - رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ - أمام لجنة الشؤون المالية بمجلس النواب فيما إذا كان الاستحقاق لثابت في الوقف يخضع للضريبة على المرتبات باعتباره مرتباً فقرر مندوب لحكومة أنه يخضع للضريبة .

ووافقت اللجنة على هذا التفسير وأبقت النص كما هو . إلا أنه عند عرض الموضوع في مجلس الشيوخ تشعبت الآراء فيه فرؤى دفعا للبس إضافة عبارة " وما في حكمها " إلى كلمة المرتبات حتى شمل الاستحقاق المعين المقدار في الوقف بلا جدال .

ولما نصت المادة ٦ من قانون الضريبة العامة على الإيراد - رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ - على أن الإيراد الخاضع لها يتحدد من بين الإيرادات الخاضع للضرائب النوعية ومنها الضريبة على المرتبات والأجور والمكافآت والأتعاب ولمعاشات والإيرادات المرتبة لمدى الحياة دون ان يورد عبارة " وما في حكمها " رأى مجلس الدولة ان عدم وجود هذه العبارة لا يعنى أن المشرع قصد إخراج الإيرادات التي تعتبر في حكم المرتبات من الخضوع لضريبة الإيراد العام ، وذلك لأن إضافة عبارة " وما في حكمها " إلى كلمة المرتبات في

المادة ٦١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ لم تكن بقصد إنشاء حكم جديد بل كان المقصود من هذه الإضافة لإيضاح كلمة " مرتبات " ، وقد اكتفت لجنة الشئون المالية بكلمة المرتبات باعتبار أنها تشمل الاستحقاق المعين المقدار في الوقف دون حاجة إلى اية إضافة أخرى ، غير أن مجلس الشيوخ رأى إضافة هذه العبارة دفعاً لكل لبس....ولأن القانون رقم ٤٨ لسنة ١٩٤٦ الخاص بالوقف قد سمى الاستحقاق المعين المقدار مرتباً في المواد ٣٦ و٣٧ و٣٨ منه . وترتيباً على ذلك رأى مجلس الدولة أن هذه المبالغ من قبيل المرتبات التي تخضع للضريبة ولو لم تكن نتيجة عمل فعلى أو وجود علاقة تبعية .

ولقد حسم المشرع هذا الخلاف بأن نص صراحة في القوانين المتعاقبة على خضوع الإيرادات المرتبة لمدى الحياة لضريبة المرتبات ، ولكنه ، لم ينص على ذلك في القانون الحالى رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وسكت عن بيان حكمها مما يثير التساؤل بشأنها .

وفى رأينا أن هذه المبالغ لم تعد خاضعة للضريبة لأن عدم النص عليها يعنى عدول المشرع عن إخضاعها للضريبة ، اكتفاء بالأصل العام وهو أن المرتبات الخاضعة للضريبة هي المبالغ التي تؤدي للشخص نتيجة علاقة عمل تابع ، وإذا افتقدت الإيرادات المرتبة مدى الحياة هذا الشرط فإنها لا تعتبر في حكم المرتبات لأغراض تطبيق قانون الضريبة، فضلاً عن المبالغ المرتبة مدى الحياة تختلف في حقيقتها عن المرتبات الخاضعة للضريبة^{٧٦}، إذ أن

^{٧٦} وفقاً لأحكام المواد من ٧٤١ إلى ٧٤٦ من القانون المدنى يجوز للشخص، أن يلتزم بأن يؤدي إلى شخص آخر مرتباً دورياً، مدى الحياة، بعوض أو بغير عوض. ويكون هذا الالتزام بعقد أو بوصية. ويجوز أن يكون المرتب مقررأً مدى حياة الملتزم له، أو مدى حياة الملتزم، أو مدى حياة شخص آخر. والعقد الذي يقرر

المبالغ المرتبة مدى الحياة قد يلتزم بها الشخص اختياراً (بموجب وصية) أو إجباراً (بموجب عقد)، ولا تكون مقابل عمل بخلاف المرتبات الخاضعة للضريبة التي تكون دائماً مقابل عمل، ومن ثم فلا يمكن إخضاع المبالغ المرتبة مدى الحياة لضريبة المرتبات دون نص صريح في القانون. يقرر ذلك.

وتشبه المبالغ المرتبة مدى الحياة النفقات المقررة شرعاً التي رأت مصلحة الضرائب^{٧٧} أنه لا يخضع المستفيد بها للضريبة على المرتبات وما في حكمها، سواء كان أداؤها بالتراضي أو بحكم قضائي، لأن كلا منهما بطبيعته لا يعدو أن تكون نوعاً من تصرف صاحب الإيراد في إيرده وتوزيعه على مختلف الأعباء الملقاه على عاتقه.

أجور عمال اليومية

كان القانون الملغى يقرر معاملة خاصة للأجور التي يتقاضاها عمال اليومية بشرطين أولهما: أن لا يكون استخدامهم بصفة دائمة، أي أن لا يثبت أنهم يعملون لدي رب العمل بصفة دائمة، وثانيهما: أن لا يكون لهم مورد آخر.

ولم يقرر القانون الجديد حكماً خاصاً بهذه الفئة الذين تستخدمهم بعض الجهات على نحو متقطع، مما يعني خضوع هذه الأجور للحكم العام لفرض الضريبة على المرتبات كغيرهم، مع صعوبة تطبيق ذلك في الواقع العملي.

المرتب، لا يكون صحيحاً، إلا إذا كان مكتوباً، ومن دون إخلال بما يتطلبه القانون من شكل خاص لعقود التبرع (وقد نظم القانون المدني المصري المرتب مدى الحياة.
(^{٧٧}) تعليمات تفسيرية رقم ٢ للمادة ٦١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩.

وقد قيل^(٧٨) فى تبرير هذا الخضوع لئلا يستغل إعفاء هذه الفئة عندما تعمل فى شركات معينة ، أو فى أنشطة معينة، فى التهرب من الضريبة الأجور ، إذ يمكن أن تعين الشركة عاملاً لديها ولا تدرجه فى كشفها الثابتة بدعوى أنه عامل يومية ، أو تدرج فى ميزانيتها مبالغ تحت بند أجور يومية دون أن تتمكن المصلحة من التيقن من ذلك لصعوبة الاستدلال عليهم .

بيد أن هذا التبرير لم يبين كيف تطبق أحكام الضريبة على عمال اليومية الذين يثبت عدم تهربهم من الضريبة ؟ وكيف يمكن متابعة تطبيق القانون عليهم وهم الذين لا يرتبطون بعمل دائم لمدة سنة لدى جهة واحدة؟. وفى رأينا أنه كان يمكن للمشرع إعفاء هذه الفئة من الضريبة بشرط أن تكون مسجلة لدى الهيئة القومية للتأمينات والمعاشات بصفة عمال يومية.

المبحث الثالث

تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة

سنوية الضريبة

وفقاً لنص المادة (١٠) من القانون، تعتبر الضريبة على المرتبات ضريبة سنوية، أي أنها تفرض على ما يحصل عليه الممول من إيرادات خلال سنة كاملة، ولكن يتم استقطاع جزء من الضريبة شهرياً تحت

^(٧٨) أنظر إجابة رئيس مصلحة الضرائب العامة على تساؤلات أعضاء مجلس الشعب الواردة بمضبطة القانون ، الجلسة السابعة والستين بتاريخ ١٠/٤/٢٠٠٥.

الحساب، ثم يتم عمل تسوية نهائية للضريبة المستحقة علي الممول في نهاية السنة، ولذا يقال ^(٧٩) إن الضريبة سنوية الحساب شهرية الأداء .

وفي حالة حدوث تغير في الإيراد الخاضع للضريبة يعدل حساب هذا الإيراد من تاريخ هذا التغير علي أساس الإيراد الجديد أو القديم أيهما أقل بعد تحويله إلي إيراد سنوي^(٨٠).

ولقد اعتبر المشرع الاستيلاء الفعلي علي المرتبات وما في حكمها هو الواقعة المنشئة للضريبة علي المرتبات ، ويقصد بالاستيلاء صرف المبالغ او وضعها تحت تصرف صاحب الحق فيها أي أن العبرة في استحقاق الضريبة وبالتالي تحديد سعرها إنما هو بتاريخ الاستيلاء . وفي معظم الأحيان يتعاصر الاستيلاء والاستحقاق فلا يثور خلاف أما إذا لم يتعاصر هذان الحدثان فتكون العبرة بالاستيلاء باعتباره الواقعة المنشئة لهذه الضريبة ^{٨١}. ورأت مصلحة الضرائب أن ^{٨٢} الضريبة - علي المرتبات - تستحق عن كل جزء من السنة حصل فيه الاستيلاء علي أي إيراد من الإيرادات الخاضعة للضريبة بنسبة

^(٧٩) د زكريا بيومي، ص ٣٨٠.

^(٨٠) أجازت المادة ١٣ من اللائحة التنفيذية للقانون لجهة العمل في حالة حدوث تغيير في إيرادات العامل من المرتبات أن تحسب الضريبة المستحقة علي أساس الإيراد الجديد بعد تحويله إلي إيراد سنوي مع حجز فرق الضريبة الناتج بين الإيراد القديم والإيراد الجديد واحتفاظ الجهة بهذا الفرق لديها لحساب العاملين ، مع عدم احتساب مقابل للتأخير علي الفرق المحتجز .

والملاحظ علي هذا النص أنه يخالف صريح نص المادة ١٠ من القانون الذي قرر حساب الضريبة علي أساس الدخل الأقل دون تحويل جهة العمل سلطة ما يتبقى من للعامل من إيراد فيما لو حسبت الضريبة علي أساس الدخل الأكبر . مما يعني أن حرمان العامل من جزء من دخله دون مبرر ، وإن كان للنص اللائحي مبرراته العملية حيث يتعذر في بعض الأحيان أن تتم التسوية في نهاية السنة ويعاد حساب الضريبة علي أساس الدخل الأكبر ، خاصة إذا كان الممول قد ترك العمل لسبب أو لآخر ، إلا أن الغاية التي توخاها النص اللائحي لا تبرر الوسيلة غير المشروعة للوصول إليها . ويحسن أن يتدخل المشرع بالتعديل لتحقيق هذه الغاية.

^{٨١} فتوى مجلس الدولة لوزارة الخزانة رقم ١/١٠/٤ بتاريخ ١٦/١/١٩٧١ وتعليمات تفسيرية رقم ١٩ ،

بدران ط ٤ ، ص ٦٢٦ وص ٦٢٧.

^{٨٢} تعليمات تفسيرية رقم ١ للمادة ٥٧ ق ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بتاريخ ١٣/٤/١٩٨٨.

مدته ، وعلى أساس الإيراد الشهري بعد تحويله إلى إيراد سنوي. ووجهت إلى ضرورة مراعاة مبدأ السنوية عند حساب الضريبة عن إيرادات تقل عن سنة ، وذلك برد إيراد الفترة إلى سنة كاملة ، ثم احتساب الضريبة المستحقة عن السنة بأكملها ، ثم ترد الضريبة إلى الفترة التي تقاضى الإيراد عنها.

أما بالنسبة لمتجمد المرتبات وما في حكمها والأجور والمكافآت التي تصرف دفعة واحدة في سنة ما فقد قرر المشرع أن يتم توزيع هذا المتجمد على سنوات الاستحقاق ، عدا مقابل الإجازات ، ويعاد حساب الإيراد الداخل في وعاء الضريبة عن كل سنة ، وتسوى الضريبة المستحقة على هذا الأساس.

وتعتبر المبالغ المنصرفة للعاملين عن فترة عملهم بالشركة بعد خروجهم على المعاش في حكم المتجمد صرفه ، التي قد تكون معلقة على صدور قرار بصرفها من مجلس إدارة الشركة، ومن ثم تسرى عليها الضريبة وفقاً للأحكام السارية وقت استحقاقها حيث أن المستفيدين كانوا في الخدمة في ذلك الوقت^(٨٣).

لحساب الضريبة تضم جميع المبالغ التي يحصل عليها الممول من مرتبات وأجور أي كانت مسمياتها أو طريقة دفعها أو الجهة التي دفعتها ثم تخصم منها المبالغ التي قرر المشرع عدم سريان الضريبة عليها، وذلك لتحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة، ونبين ذلك في مطلبين هما:

^{٨٣} كتاب رئيس الإدارة المركزية للبحوث والقضايا الضريبية، بتاريخ ١٢/١٠/١٩٩٥، موسوعة ضريبة المرتبات، ص ٧٩٤ و ص ٧٩٥.

المطلب الأول

المبالغ التي تضم لتكوين الإيراد الإجمالي

تشمل الضريبة علي المرتبات كافة الإيرادات أو المدفوعات التي يحصل عليها العامل بسبب عمله أو بمناسبة، وتحدد الإيرادات أو المدفوعات الخاضعة للضريبة علي أساس مجموع ما يحصل عليه الممول من مرتبات وماهيات وأجور ومكافآت وبدلات ، كما تشمل الضريبة ما يكون ممنوحا للعامل من المزايا النقدية والعينية^(٨٤) علي النحو الموضح فيما يلي:

أولاً: المزايا النقدية

وهي كل ما يستولي عليه العامل من المبالغ النقدية أيا كانت مسمياتها أو الصورة التي تدفع بها أو ميعاد دفعها أو شخص دافعها . ومن أمثلتها مكافآت آخر السنة والهدايا التي تعطي في أعياد الميلاد أو الزواج والعمولات علي المبيعات والمكافآت الخاصة نظير عمل معين والمبالغ التي تعطي لكبار الموظفين لاعتبارات وظيفية والبدلات علي اختلاف أنواعها والأجر المضاعف نظير العمل في أيام الراحة أو العطلات الرسمية . وهذه المبالغ تخضع للضريبة سواء دفعت بصفة دورية أو عرضية، وسواء دفعها رب العمل أو العملاء .

(٨٤) عرفت مصلحة الضرائب المزايا العينية والنقدية بأنها تلك التي يتميز بها العامل دون غيره، والتي إذا لم يحصل عليها فلا يكون لها تأثير علي العمل، وذلك إذا منحت له مزايا شخصية محددة إليه بذاته، ولا ترتبط بتأدية مهامه الوظيفية . (انظر: نشرة مصلحة الضرائب، العدد الثاني، يولييه ١٩٩٧ .
ويقرب هذا المعنى جاء تعريف هذه المزايا في المادة ١١ من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة علي الدخل بأنها "كل ما يحصل عليه العامل نقداً أو عيناً دون أن يكون عوضاً عن نفقات يتحملها في سبيل أداء عمله ، وعلى أن تمثل منفعة شخصية له".

ومن ثم تعد ميزة نقدية تخضع للضريبة كل مبلغ يدفع للعامل للصرف منه علي شئونه الخاصة. ويدخل في ذلك تصاريح وتذاكر السفر المجانية للعاملين بمرفق النقل وأسرههم لغير الأعمال المصلحية، والتذاكر المجانية أو ذات الأجر المخفض التي تمنحها شركات النقل البري والطيران والملاحة البحرية المصرية أو الأجنبية التي تعمل في مصر للعاملين بهذه الشركات وأسرههم، والتي لم تعد معفاة كما كان ممنوحاً لها بالقانون الملغى في المادة ٥٦ منه.

وقد اعتبرت مصلحة الضرائب^(٨٥) أن العمولات التي يحصل عليها بعض العاملين بالجهات الحكومية وغيرها مقابل جمع التبرعات، أو بيع طوابع الجمعيات الخيرية والنقابات تدخل تحت مدلول الميزات النقدية، نظراً لأن هذا العمل لا يسند إليهم إلا لكونهم عاملين بالجهات المشار إليها، ومن ثم فإن هذه العمولات تخضع للضريبة على المرتبات.

كما اعتبرت^(٨٦) من قبيل المزايا النقدية ما تتعاقد به بعض الشركات والمنشآت في مصر مع بعض الخبراء الأجانب للعمل بها، وينص في عقود عملهم على أن يتقاضوا مرتباتهم المحددة بالعقود دون التزامهم بأداء أية ضرائب عنها في مصر، وذلك بأن تتحمل عنهم الشركة بكافة الضرائب المحلية، حيث قررت المصلحة أن هذه الضرائب التي تتحملها الشركات والمنشآت ميزة نقدية تضاف إلى المرتبات المتفق عليها، وفي هذه الحالة على المأموريات أن تحتسب ضريبة المرتبات وما في حكمها على أساس المرتب المتفق عليه في العقد مضافاً إليه قيمة الضريبة النوعية المستحقة في نهاية سنة المحاسبة.

(٨٥) التعليمات التفسيرية رقم ٢٢ الصادرة في ٤ أبريل ١٩٧٣.

(٨٦) التعليمات التفسيرية العامة رقم (١) لسنة ١٩٦٨، الصادرة في ٢١ ديسمبر ١٩٦٧.

وتعتبر^{٨٧} ميزة نقدية تخضع للضريبة المصروفات المدرسية لأولاد
الخبراء الأجانب الذين للعمل بمصر.

بينما لا يعد ميزة^{٨٨} المبلغ الذي يدفع إلي العامل مقابل نفقات مباشرة
أعمال وظيفته ومن أمثلتها بدل السفر والانتقال وبدل الكساء المخصص
لرجال الشرطة والجيش وسعاة المصالح والشركات.

وقد أفتى مجلس الدولة بأن^{٨٩} ما تقوم به وزارة الخارجية من صرف
فرق خفض الجنيه إلى موفيه بالخارج محسوباً على أساس صافى الاستحقاقات
بعد استبعاد جميع الاستقطاعات • ضريبة كسب العمل ودمغة واحتياطي
المعاش والادخار والتأمين ودمغة التوقيع) ، وهذا الفرق متغير شهرياً طبقاً لسعر
لجنيه المصرى يوم الصرف ، وقد استقر الرأى على أن فرق خفض الجنيه
المصرى فى هذه الحالة هو تعويض لا يخضع للضريبة. ومن ثم فلا يجوز
فرض ضريبة كسب العمل على هذا الفرق .

ويثير البحث في مدى اعتبار مبلغ معين من المزايا النقدية التي تخضع
للضريبة خلافاً بين مصلحة الضرائب والممولين^{٩٠} ، وخاصة بالنسبة

^{٨٧} لجنة طعن ضرائب القاهرة، الدائرة العاشرة، شركات ، الطعن رقم ٤٣ لسنة ١٩٩٣ بتاريخ ١٠/٩/١٩٩٤ .
(٨٨) د . السيد عبد المولى، ص ٢٢٣ .

^{٨٩} ما تقوم به وزارة الخارجية من صرف فرق خفض الجنيه إلى موفيه بالخارج محسوباً على أساس صافى
الاستحقاقات بعد استبعاد جميع الاستقطاعات • ضريبة كسب العمل ودمغة واحتياطي المعاش والادخار
والتأمين ودمغة التوقيع) ، وهذا الفرق متغير شهرياً طبقاً لسعر لجنيه المصرى يوم الصرف ، وقد استقر الرأى
على أن فرق خفض الجنيه المصرى فى هذه الحالة هو تعويض لا يخضع لأحكام المادة ٦١ ق ١٤ لسنة
١٩٣٩ ، ومن ثم فلا يجوز فرض ضريبة كسب العمل على هذا الفرق . من فتوى الجمعية العمومية للقسم
الاستشارى لمجلس الدولة ، الواردة بتعليمات المصلحة التفسيرية رقم ١٦ للمادة ٦٠ ق ١٤ لسنة ١٩٣٩
صدرت بتاريخ ٢/٢/١٩٥٧ .

^{٩٠} آثار بدل الاغتصاب الذي يمنح للعامل الذي يعمل بعيداً عن موطنه خلافاً حول مدى إعفائه من الضريبة،
وقد قضت محكمة النقض في الطعن رقم ٣٩٦ لسنة ٥٤ ق بتاريخ ١٢/٢١/١٩٩٠ بأن بدل الاغتصاب إما أن
يعطي للعامل عوضاً له عن نفقات يتكبدها في سبيل تنفيذه لعمله فلا يعتبر جزءاً من الأجر ولا يتبعه في حكمه

لأنواع معينة من البدلات، التي تمنح لطائفة من العاملين، وتميل مصلحة الضرائب إلي خضوعها للضريبة بينما يعتبرها الممولون لازمة لمباشرة وظائفهم، الأمر الذي يثير البحث في أنواع معينة من البدلات والمزايا النقدية علي النحو التالي:

أ - بدل طبيعة العمل

القاعدة أن بدل طبيعة العمل إما أن يعطي للعامل عوضاً له عن نفقات يتكبدها في سبيل تنفيذ عمله فلا يعتبر جزءاً من الأجر ولا يخضع للضريبة، ولما أن يعطي له لقاء طاقة يبذلها أو مخاطر معينة يتعرض لها في أداء عمله فيعتبر جزءاً مرهوناً بالظروف التي دعت إلي تقريره فيتحقق بوجودها ويتحدد حكم الضريبة بالنسبة له علي ضوء هذه الظروف (٩١).

فبدل طبيعة العمل لا يعدو أن يكون مكافأة مما يمنح للعامل زيادة علي مرتبه وعن عمله الأصلي وما يمتد إليه ويتفرع عنه ويكمله حفزاً له عن حسن أدائه بما يحقق زيادة فيما ينجزه منه أو تحسين نوعه، ويرجع في تحديد ذلك إلي القصد والمعني لا اللفظ والمبني الذي يسمي به هذا المبلغ، وإذا ليست العبرة في تحديد وصف البديل بالمسمي الذي تطلقه الجهة المانحة له وإنما هو بحقيقة الواقع من منحه مرتباً بالغرض منه (٩٢).

وعلى هذا فقد يكون مسمى المبلغ في كشف المرتبات طبيعة عمل لكنه في الحقيقة مبالغ تعطى للعامل مقابل ما تستلزمه الوظيفة من تكاليف

من حيث خضوعه للضريبة، وإما أن تعطي له كحافز للعمل بعيداً عن موطنه فيعتبر جزءاً من الأجر مرهوناً بالظروف التي دعت إلي تقريره فيستحق بوجودها وتصيبه الضريبة.

(٩١) قرب هذا المعني حكم النقض في الطعن الصادر في ١٤/٢/١٩٧٨ الموسوعة الضريبية في ضوء المبادئ التي قررتها محكمة النقض، ص ٢٠٥، ص ٢٠٦.

(٩٢) الطعن بالنقض رقم ٤٩٨٤ لسنة ٦٤ ق، جلسة ٢٨/١/٢٠٠٣.

خاصة ، ومن ذلك (٩٣) طبيعة العمل المقرر لرجال القضاء الذى لا يخرج عن كونه مزية تمنح لطائفة معينة من العاملين بالدولة بسبب ما تتطلبه أعباء وظائفهم من التزامات غير قائمة بالنسبة إلى بعض الوظائف الأخرى ، فهو مقرر لمواجهة ما تستلزمه الوظائف القضائية من مطالب ومقتضيات لا تدعو إليها الحاجة فى الوظائف الحكومية الأخرى، وهو مخصص لمجابهة التكاليف المتعلقة بإداء هذه الوظائف شأنه شأن بدل التمثيل المقرر لبعض الوظائف الأخرى. ومن ثم لا يخضع راتب طبيعة العمل المقرر لرجال القضاء للضريبة على المرتبات لتقريره لمواجهة مستلزمات الوظيفة القضائية من مطالب ومقتضيات لا تدعو إليها الحاجة فى الوظائف الحكومية الأخرى، وهو مخصص لمجابهة التكاليف المتعلقة بإداء هذه الوظائف شأنه شأن بدل التمثيل المقرر لبعض الوظائف الأخرى. ومن ثم لا يخضع راتب طبيعة العمل المقرر لرجال القضاء للضريبة على المرتبات لتقريره لمواجهة مستلزمات الوظيفة القضائية .

وكان القانون الملغى قد نص فى البند (١) من المادة ٥١ منه على أنه "لا تسري الضريبة على بدل طبيعة العمل إلا فيما يجاوز ٤٨٠ سنوياً" وليس لهذا النص ما يقابله فى القانون الجديد رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، ومن ثم فلم تعد بدلات طبيعة العمل معفاة فى حدود مبلغ ٤٨٠ جنيهاً سنوياً ، وإنما تخضع بالكامل للضريبة ما لم يكن بدل طبيعة العمل الممنوح لبعض الجهات مقرراً إعفاؤه بقوانين أخرى .

^{٩٣} فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع ، رقم ٤٠٨ ملف رقم ١٨٥/٢/٣٧ جلسة ١٩٧٢/٥/٣ .

ولقد قضى بأنه ^(٩٤) لما كان الشارع لم يعرف بدل طبيعة العمل وبدل التمثيل وبدل الاستقبال وإنما تركه للقضاء والفقهاء ، وكانت العبرة في تحديد وصف البديل ليس بالمسمى الذى تطلقه الجهة المانحة له وإنما هو بحقيقة الواقع من منحه مرتبطاً بالعرض منه، و لما كان الحكم المطعون فيه قد استخلص من تقرير الخبير المنتدب في الدعوى أن ما منح لمورثة المطعون ضدهم من بدل تحت مسمى " بدل التفرغ " خلال فترة المحاسبة إنما كان مقابل ما تبذله من جهد في إنجاز عملها دون تقيد بمواعيد العمل الرسمية ورتب على ذلك أنه يعد بهذه المثابة من قبيل بدلات طبيعة العمل إلا في حدود ما قرره القانون.

ورأت مصلحة الضرائب ^{٩٥} أن البديل الذى قرره المجلس الأعلى للصحافة للعاملين بالمؤسسات الصحفية بما لا يقل عن ١٠% ولا يجاوز ٢٥% من الأجر الأساسى كمقابل لأعباء لمهنة لا يعدو - بحسب مقتضى مسماه- أن يكون بدل طبيعة عمل ، ومن ثم فإنه طبقاً لحكم البند (أ) من المادة ٥٨ ق ١٥٧ لسنة ١٩٨١ يتمتع بالإعفاء من الضريبة على المرتبات فى حدود ٢٤٠ جنيه سنوياً ، وفيما زاد عن هذا القدر يخضع لتلك الضريبة.

ومن أمثلة البدلات المعفاة بقوانين خاصة بدل الجامعة وبدل التمثيل وبدل الوكالة وبدل العمادة وبدل رئاسة القسم الذى يمنح لأعضاء هيئة التدريس وفقاً لقانون تنظيم الجامعات رقم ٤٩ لسنة ١٩٧٢ .

^{٩٤} الطعن بالنقض رقم ٤٩٨٤ لسنة ٦٤ ق جلسة ٢٨/١/٢٠٠٣ .

^{٩٥} تعليمات تفسيرية رقم ٤ للمادة ٥٨ ق ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بتاريخ ٣٠/٦/١٩٨٨ .

ورأت المصلحة أن كلاً من المادة ٩ والمادة ١٣ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لم تتضمن أى نص بإعفاء بدل التكنولوجيا من الضريبة ، مما يعنى عدم خضوع هذا البديل لضريبة المرتبات أياً كانت المؤسسة الصحفية أو الجهة التى يعمل بها الصحفى وبحصل منها على هذا البديل .^{٩٦}

ب - بدل التمثيل أو بدل الإستقبال

الأصل^{٩٧} ألا يخضع مرتب التمثيل - كقاعدة عامة - الذى يصرف للموظف لضريبة المرتبات ما دام الاعتبار الذى كان ملحوظاً فى صرفه هو تعويضه عن النفقات التى يتحملها فى أداء عمله فمنحه إياه بهذه المثابة لا يؤدي إلى حصوله على أية مزية شخصية مما تفرض عليه الضريبة .

وبناءً على ذلك أفتى مجلس الدولة بأن^{٩٨} بدل التمثيل الذى تدفعه وزارة الخارجية لأعضاء السلك السياسى المصرى هو مبلغ مقدر جزافاً لنفقات تقتضيها وظيفة عضو السلك السياسى ولقائده الدولة لا لفائدة الموظف الخاصة وعدم تقديم حساب عنه أمر متعلق بالحكومة لا بالموظف وكان امامها طريقان إما أن تقوم بدفع هذه لنفقات أولاً فاولاً بناءً على حساب يقدم إليها ولما أن تقوم بدفع هذه النفقات أولاً فاولاً بناءً على حساب يقدم إليها ، ولما أن تقدر المبلغ المحتمل صرفه جزافاً فاخترت الطريق الأخير . ومن ثم لا تعبر هذه العلاوة من المزايا النقدية.

^{٩٦} كتاب دورى رقم ١٨ لسنة ٢٠١٠ بتاريخ ٢٦/٤/٢٠١٠ .

^{٩٧} قسم الرأى - بمجلس الدولة - مجتمعاً ، الفتوى رقم ١٤٨ بتاريخ ٢٢/٤/١٩٥٣ .
^{٩٨} الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة ، الفتوى رقم ١٢١ بتاريخ ٣٠/٤/١٩٥٠ .

كما ذهبت لجان الطعن الضريبي إلى أن^{٩٩} بدل التمثيل الذي قرره الشركة للسادة الموظفين الذين يمثلون الشركة أمام الغير ، وهم رجال البيع والمديرون ومهندسو المبيعات ومدير الحسابات، مقابل ما يتحملونه من نفقات ليظهروا بالمظهر اللائق امام العملاء .وإذ أن البديل بهذه الخاصية يكون قد خرج عن نطاق المزايا النقدية الخاضعة للضريبة على المرتبات، وحيث أن الشركة فى تقريرها للبدل المذكور للمستويات الأدنى (رجال البيع) قد بررت منحه وذلك لمقابلة ما تتطلبه أعباء هذه الوظيفة فإن اللجنة تقرر إجابة الدفاع إلى مطلبه فى هذا الصدد بعدم خضوع بدل التمثيل - فى هذه الحالة - للضريبة .

ومع ذلك فقد كان القانون الملغى يقرر عدم سريان الضريبة علي بدل التمثيل أو بدل الاستقبال إلا فيما يجاوز ٢٥٠٠ جنيه، وبما لا يزيد علي المرتب أو المكافأة أو الأجر الأصلي. ولم يعد هذا النص سارياً فى ظل القانون الحالى ، ولم يتبق لإعفاء هذا النوع من البدلات إلا ما قرره القوانين الأخرى لها ، ومنها النص المادة رقم ٤٠ من قانون العاملين بالقطاع العام رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٨ التى قررت عدم خضوع بدل التمثيل للضرائب .

ج - بدل الانتقال الثابت

شرح بدل الانتقال الثابت لأول مرة ، بموجب قرار مجلس الوزراء الصادر فى ٢٨ من ديسمبر سنة ١٩٤٩، الذى تتضمن تقرير مرتب انتقال ثابت لموظفي مصلحة الضرائب الفنيين ، وذلك استجابة لاقتراح مصلحة الضرائب

^{٩٩} لجنة طعن ضرائب القاهرة ، الدائرة ٢٩ ، استثمار ، الطعن رقم ١٧٩ لسنة ١٩٩٠ ، بتاريخ ١٩٩٢/٣/١٨ .

تقرير مرتب انتقال ثابت للموظفين الفنيين جميعاً من مديريين ومأمورين ومساعدى مأمورين على اختلاف درجاتهم وكذلك إلى المفتشين الإداريين لأن طبيعة أعمالهم مماثلة لعمل حضرات الموظفين الفنيين من حيث الانتقال، وامتد منح ذلك البديل ليشمل من تستدعى طبيعة عملهم - كمندوبي الحجز والبيع - كثرة انتقالهم إلى المنشآت لتحصيل الضرائب ولإجراء الحجز والبيع، مما بشجع تقرير مرتب انتقال ثابت كل منهم على قبول وظائف التحصيل..".

وقد رأى مجلس الدولة^{١٠٠} أن الانتقال شرط أساسي للحصول على مرتب الانتقال الثابت سواء للموظفين الفنيين أو الإداريين. ومن ثم فإن أياً من موظفي المصلحة الفنيين الذين لا تستدعى أعمالهم بطبيعتها الانتقال لا يستحق مرتب الانتقال المشار إليه، وذلك تطبيقاً لأحكام قرار مجلس الوزراء المشار إليه، إذ أن هذا المرتب يعتبر رداً للمصاريف الفعلية التي تكبدها الموظف في انتقالاته، ومن ثم فلا يعتبر ميزة نقدية ولا يأخذ حكم المرتب في خضوعه لأحكام الضريبة على كسب العمل."

وحتى يمكن منح العاملين بمصلحة الضرائب ممن لا تستدعى طبيعة عملهم الحصول على المقابل المذكور ، وتحفيزاً لهم على العمل ، باعتبار أنهم يشاركون من تقرر لهم بدل الانتقال الثابت فى انجاز أعمال المصلحة من ربط للضريبة وتحصيلها ، فقد صدر القرار الجمهورى رقم ١٩٢ لسنة

^{١٠٠} فتوى مجلس الدولة رقم ١٦٢ بتاريخ ٢٦ / ٨ / ١٩٥٧ - تاريخ الفتوى ٢٦ / ٨ / ١٩٥٧ "

١٩٦٢ بتعديل تسمية هذا البديل من بديل انتقال ثابت إلى بديل طبيعة عمل،
وبذلك يكون المشرع قد راعى أن هذا البديل لم يكن يمثل بديل الانتقال
فحسب وإنما كان يتجاوز هذا الغرض لذلك عدل التسمية من تاريخ صدور
القرار المذكور ، مع النص على التجاوز عما صرف منه بصفة بديل انتقال
ثابت من تاريخ صدور لائحة بديل السفر ومصارييف الانتقال.

وتبعاً لذلك رأى مجلس الدولة^{١١} أن بديل طبيعة العمل فى هذه الحالة
يخضع للضريبة

د- حوافز الإنتاج

تعتبر حوافز الإنتاج جزءاً من المرتب أو الأجر ، ويأخذ حكمه من حيث
الخضوع للضريبة أو الإعفاء منها . والعبرة فى تكييف المبلغ علي أنه من
حوافز الإنتاج بالسبب المقتضي لأداء العمل أو إجادته أو زيادة المنجز
وتحسين نوعه ومستواه، وأن يكون متصلاً بالعمل الذي يلتزم العامل بأدائه
مما يجعله داخلاً فى حكم المرتب بمعناه الشامل .

ولما لم يقرر القانون الضريبي إعفاءً لحوافز الإنتاج كما كان الحال فى
القانون الملغى رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ فإن هذه الحوافز أصبحت خاضعة
للضريبة منذ العمل بالقانون الجديد.

هـ - المبالغ التي يتقاضاها ممثلو المكاتب الإقليمية

كانت المادة المادة ٥/٥١ من القانون الملغى رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١
تقرر عدم خضوع المبالغ التي يتقاضاها ممثلو المكاتب الإقليمية للشركات

^{١١} اللجنة الثالثة بقسم الفتوى بمجلس الدولة : الفتوى رقم ١٨٠٩ الملف رقم ١٥/١٦/١٦ جلسة
١٩٧٤/١١/١١.

والمنشآت الأجنبية في مصر للضريبة على المرتبات إلا ما يقابل نشاطهم فيها .

وهذه المكاتب يقتصر هدفها علي دراسة الأسواق ومكانيات الإنتاج دون مزاوله أي نشاط تجاري (١٠٢)، حيث أجاز القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ للشركات الأجنبية أن تنشيء في مصر مكاتب تمثيل أو اتصال أو خدمات أو مكاتب فنية أو علمية وغيرها .

لم يقرر القانون الجديد نصاً مماثلاً مما يثير التساؤل عن حكم هذه المبالغ ، وفي رأينا إن ما يتقاضاه ممثلو هذه المكاتب نتيجة عمل تابع يربطهم بالشركات الأجنبية التي يمثلونها تخضع للضريبة كغيرهم من العاملين ، باعتبار أنهم يتقاضون مرتبات أو ما في حكمها عن عمل يؤدي في مصر ، وهو تقديم خدمة التمثيل لتلك الشركات ، اتساقاً مع القاعدة العامة لخضوع كافة المرتبات للضريبة .

ولأن إغفال القانون الجديد النص على عدم إخضاع هذه المبالغ للضريبة يعنى تطبيق القاعدة العامة عليها وهى الخضوع للضريبة.

و- هل يعتبر سداد رب العمل الضريبة بدلا من العامل ميزة نقدية؟

يحدث في بعض الحالات أن يتفق رب العمل مع من يعمل لديه علي أن يقوم رب العمل بسداد الضريبة علي المرتبات والأجور المستحقة علي العامل .

وتعتبر مصلحة الضرائب أن مبلغ الضريبة الذي يقوم رب العمل بسداده بدلا من العامل هي ميزة نقدية حصل عليها هذا العامل يجب أن تضاف

(١٠٢) د. عاطف صنقي و د. محمد أحمد الرزاز، ص ٢٣٦.

إلي مرتبه ثم يعاد حساب الضريبة علي العامل مرة أخرى . وذلك علي أساس التفريق بين عاملين يحصلان علي نفس المرتب أو الأجر، أحدهما يدفع الضريبة المستحقة عليه من المرتب الحاصل عليه والآخر لا يدفع ضريبة علي مرتبه، فيكون صافي المستحق الذي حصل عليه الأول أقل من صافي المستحق الذي حصل عليه الثاني، وتقتضي المعاملة الضريبية العادلة أن يعاد حساب الضريبة علي العامل الثاني بإضافة مقدار الضريبة التي دفعها رب العمل إلي ما يحصل عليه فعلا ويعاد حساب الضريبة علي إجمالي المرتب والضريبة المدفوعة، ويعرف هذا النظام بتجميل أو تجميع وعاء الضريبة *Grossing Up* .

ويهدف نظام التجميل أو التجميع إذن إلي منع الاتفاق علي نقل عبء الضريبة من الممول إلي شخص آخر، وتستند مصلحة الضرائب في ذلك إلي:

١ - أن عبء أداء الضريبة يقع علي الممول الذي يحدده القانون بنص قاطع، وهو الشخص الذي يحصل علي الدخل أو الإيراد الخاضع للضريبة، ولا يصح أن يفلت ممول من الخضوع لهذه الضريبة .

٢ - أن الاتفاق بين الممول (العامل) وشخص آخر (رب العمل) لا يلزم مصلحة الضرائب، عملاً بقاعدة "العقد شريعة المتعاقدين" أي أنه يلزم طرفي التعاقد وحدهما ولا يمتد إلزامه إلي الغير، ولما كانت مصلحة الضرائب من الغير فهي إذن غير ملزمة بهذا الاتفاق .

وينتقد البعض نظام تجميل أو تجميع وعاء الضريبة الذي تطبقه مصلحة الضرائب، ويرون أنه لا غضاضة في أن يتفق الممول مع شخص آخر علي أن يؤدي الضريبة المستحقة بدلا منه، ذلك لأن الخزنة العامة لم

تضرر في الواقع ، لأنه سواء دفع الممول الضريبة بنفسه أو دفعها شخص آخر بدلاً منه فإن مبلغ الضريبة قد أدى إلي الخزنة العامة •

ويستندون في ذلك الرأي إلى:

١ - أن نقل عبء الضريبة جائر قانوناً، وليس في قانون الضريبة ما يحول دون العمل به •

٢ - أن الجمعية العمومية لقسمي الفتوي والتشريع قد أفتت أكثر من مرة^(١) بعدم جواز تجميل الضريبة الذي تتبعه مصلحة الضرائب باعتبار أن هذا النظام يعني في الواقع فرض ضريبة علي ضريبة وهو أمر غير جائز قانوناً •

وفي رأينا أنه لا مانع من أن يتفق الممول مع شخص آخر علي أن يؤدي الأخير الضريبة بدلاً منه، حيث لم يمنع قانون الضريبة نقل العبء بنص صريح، غير أن العمل بهذا النظام يجب أن لا يؤدي إلي إضرار

(١) راجع فتوي الجمعية العمومية لقسمي الفتوي والتشريع بجلستها المؤرخة ١٩٩٥/٤/٥ (ملف رقم ٢٠٥/٢/٣٧) وفي فتواها رقم ١٠٧٨ بتاريخ ١٩٩٦/١٢/١٧ رأيت الجمعية العمومية أن عبء الضريبة يقع قانوناً علي عاتق الملتزم بها ، وهو الشركات والبنوك والمنشآت الأجنبية الراجعة حتى إن قام بأدائها شخص آخر غير شخص الملتزم بها ما دامت الضريبة المقررة قد أدبت كاملة للخزنة العامة . ولذلك جاز الاتفاق علي تحمل شخص آخر بقيمة الضريبة وأدائها غير شخص الملتزم لاسيما وأن قانون الضريبة علي الدخل جاء خلواً من نص يحظر مثل هذا الاتفاق . ولا يعد أداء الضريبة في هذه الحالة ميزة إضافية تدخل ضمن عناصر الوعاء الضريبي عند ربط الضريبة المستحقة علي نشاط الملتزم بها أصلاً . ذلك أن الضريبة المستحقة علي نشاط الملتزم بها - والتي أدبت من غيره تحددت بمقدار ما حققه من أرباح صافية عن نشاطه الذي زاوله في مصر ، ومن ثم يدخل مقدار تلك الضريبة في صافي أرباحه ، إذ أن وعاء الضريبة تحدد أولاً ثم قدرت الضريبة علي أساسه فسبق تحديد الوعاء تقدير الضريبة في الوجود ولحقته استحقاقاً ، فإذا أدى الضريبة عن المكلف بها شخص آخر بموجب اتفاق بينها فلا يجوز بموجب هذا الأداء أن يعاد تقدير الوعاء من جديد . ومن ثم يخرج المبلغ المؤدى من وعاء الضريبة تحديداً . وإذا كانت الهيئة القومية للإنفاق تعاقبت في مصر واتفقت معها علي أن تتحمل الهيئة بما قد يفرض علي نشاطها في مصر من ضريبة أرباح شركات الأموال ، وهو ما يسوغ قانوناً . وإذ لا يعتبر تحمل الهيئة بمقدار هذه الضريبة زيادة في دخل تلك الشركات مقابل الأعمال المسندة إليها ، وإنما هو مقابل العبء الضريبي الملقى علي عاتق تلك الشركات ، وهو سبب التزامها قانوناً الذي لا ينفصل عنه ويوجد أو ينعقد تبعاً لمدى توافره ، ومن ثم تبقى تلك المبالغ التي تؤديها الهيئة علي وصفها كضريبة ، ولا تدخل تبعاً في الوعاء الضريبي للشركات المذكورة . إذ لا ضريبة علي الضريبة ، ومؤدى ذلك عدم أحقية مصلحة الضرائب في مطالبة الهيئة القومية للإنفاق أداء ضريبة علي الضريبة .

بالخزانة العامة، بمعنى أنه يجب أن لا يسمح من ناحية أخرى بخصم الضريبة التي أداها شخص غير الممول بدلا من الممول من وعاء الضريبة المستحق علي الشخص الآخر.

فإذا قامت المنشأة بدفع الضريبة علي المرتبات نيابة عن عمالها وبالإتفاق معهم علي ذلك فإنه لا يحق لهذه الشركة أن تخصص مبلغ الضريبة المدفوع ضمن إجمالي المرتبات والأجور التي يحق لها اعتبارها تكلفة علي وعاء الضريبة المستحق عليها.

ثانيا: المزايا العينية

عرف مجلس الدولة^(١٠٣) المزايا العينية بالخدمات التي تقدمها المنشآت للعاملين بها بدون مقابل . وهي بهذا الوضع تحمل معنى الإثابة على العمل ، أى تحمل معنى الأجر أو المكافأة .

أو هي المزايا التي يحصل عليها العامل بسبب عمله أو بمناسبته في صورة عينية، مثل السكن^(١٠٤)، والمياه والإنارة والوقود واشتراكات الانتقال علي خطوط النقل المشترك، أو وضع سيارة تحت تصرف الموظف لانتقلاته الخاصة .

وفيصّل التفرقة بين ما يعتبر مزية للعمل وما لا يعتبر كذلك هو الغرض الذي استهدفه تصرف رب العمل في هذا الشأن ؛ فإذا كان الغرض تقرير مزية شخصية للعمل أصبحت هذه المزية في حكم المرتبات والمكافآت ، أى

(١٠٣) راجع رأى إدارة الفتوى لوزارات المالية والاقتصاد والتموين والتأمينات ، ملفها رقم ٨١٧/١/٤ ، الوارد إلى مصلحة الضرائب بكتابها رقم ١٣٩٥ في ١٩٨٨/١٢/٢٠ ، ووافقت عليه المصلحة وأذاعته بموجب تعليماتها التفسيرية رقم ٦ في ١٩٨٩/٤/٤ .

(١٠٤) قضت محكمة النقض بأن المسكن المجاني يعتبر ميزة عينية تأخذ حكم الأجر متي كان رب العمل ملزما بأن يوفره للعامل مقابل عمله، ولا يعد كذلك متي قدم إليه بمناسبة العمل مبلغا من النقود أيا كانت مقداره ومدى تناسبه مع تكلفته الفعلية . انظر الطعن رقم ١٤٩٤ لسنة ٥٣ ق، في ١٩٨٩/١٢/٢٥ .

تخضع للضريبة . أما إذا كان الهدف هو مجابهة النفقات التي تصرف في شؤون الوظيفة أو لفائدة الجهة التي يعمل لحسابها فإن هذا الإجراء لا يعد ميزة تخضع للضريبة .

وتطبيقاً لذلك رأى مجلس الدولة بأن الفنادق تبغى من تقديم الوجبة الغذائية أو البديل النقدي لها للعاملين مصلحة الفندق، وحسن سمعته وظهوره بالمظهر اللائق أمام النزلاء ، ومن ثم فهو ليس ميزة تخضع للضريبة^(١٠٥).

وعرفت لجنة الطعن^{١٠٦} المزايا النقدية بأنها كافة المبلغ التي يحصل عليها الأجير بصفة عامة سواء كان عاملاً أو موظفاً طالما أنها نابعة من ارتباطه بعلاقة تبعية وإشراف مصدرها عقد العمل ، ويدخل فيها البدلات والرواتب والضرائب التي يسدها رب العمل نيابة عن العاملين، (وطبقت ذلك على إعانة مدارس الأبناء ومنحة الحج)، كما أن المزايا العينية يقصد بها الخدمات التي تقدمها المنشآت للعاملين بدون مقابل (مثل مسكن العاملين وإعانات نوادي الهيئة ، ومصاريف الرحلات للترفيه) ، فهي بهذا الوصف تحمل معنى الإثابة على العمل أى تحمل معنى الأجر أو المكافأة المنصوص في قانون الضريبة.

وفي المقابل : رأت لجان الطعن أن^{١٠٧}نفقات التدريب ليست ميزة عينية يحصل عليها العاملون بالبنك ، لأنها عبارة عن نفقات لرفع كفاءة

(١٠٥) تذهب مصلحة الضرائب إلي عدم خضوع المزايا التي تمنح للعامل إذا كان الهدف منها مجابهة النفقات التي تصرف في شؤون الوظيفة أو لفائدة الجهة التي يعمل لحسابها، استنادا إلي فتوي مجلس الدولة بتاريخ ١٩٨٨/١٢/٢٠ التي رأت عدم خضوع الوجبة الغذائية والبديل النقدي الذي تمنحه الفنادق للعاملين بها للضريبة لأن الفندق يتوخي من ذلك مصلحة الفندق وحسن سمعته وظهوره بالمظهر اللائق أمام النزلاء . وانظر أيضا د. السيد عبد المولي، هامش رقم (١)، ص ٢٢٥.

^{١٠٦} اللجنة طعن ضرائب القاهرة – الدائر الأولى شركات ، الطعن رقم ٣٠٥ لسنة ١٩٩١ ، بتاريخ ١٩٩٤/١/٢٩.

^{١٠٧} اللجنة طعن ضرائب القاهرة –الدائرة ٢٩ استثمار ، الطعن رقم ٢١٧ لسنة ١٩٩٥ بتاريخ ١٩٩٧/١/١١.

العاملين بالبنك وذلك لرفع أداء الخدمة المقدمة لعملائه ، مما يعود بالنفع على البنك . وأن^{١٠٨} مصروفات النشاط الرياضى تخصم من وعاء الضريبة على المرتبات ، حيث أنه ميزة عينية غير مباشرة يتمتع بها جميع العاملين دون تحديد وتعود بالفائدة المعنوية عليهم مما يزيد الإنتاج مع إخضاع مصاريف الرحلات والمصاريف للضريبة حيث أنها ميزة عينية وذلك بعد خصم ١٠% مقابل الحصول على الإيراد . بل إنها رأت أن^{١٠٩} مصاريف الرحلات الترفيهية للعاملين لا تمثل ميزة يمكن إخضاعها للضريبة ، حيث أنه يمكن اعتبارها لصالح العمل واستمراره وزيادة الإنتاج قبل أن تكون لصالح العاملين أنفسهم ، لذلك يتم استبعاده من الخضوع للضريبة .

ورأت مصلحة الضرائب^{١١٠} أن المكافأة الممنوحة لدارسى الدكتوراه والماجستير التى تمنحها الجامعة للسادة أعضاء هيئة التدريس والعاملين لا تخضع للضريبة على المرتبات متى كانت تصرف لتغطية النفقات الفعلية الحقيقية لطبع هذه الرسائل وأن تكون الدرجة العلمية من مستلزمات الوظيفة. أما ما عدا ذلك فتعتبر ميزة نقدية تخضع للضريبة على المرتبات.

وتخضع المزايا العينية للضريبة إذا منحت كمكافأة للعامل عن عمله عندما تؤول إلي شخص الموظف مستهدفة فائدته الشخصية ، غير تلك التي تتفق في أوجه تتصل بشئون الوظيفة ذاتها، أو لمقتضيات العمل،

^{١٠٨}الجنة طعن ضرائب القاهرة ، الدائرة الثامنة ، شركات ، الطعن رقم ٧٠ لسنة ١٩٩٢ بتاريخ ١٩٩٢/١٢/٨ .

^{١٠٩}الجنة طعن ضرائب القاهرة ، الدائرة الثامنة ، شركات ، الطعن رقم ٤٣ لسنة ١٩٩٣ بتاريخ ١٠/٩/١٩٩٤ والطعن رقم ٢٠٤ لسنة ١٩٩٣ بتاريخ ١٩٩٤/٧/٧ .
^{١١٠}كتاب مدير عام الإدارة العامة لبحوث ضرائب الدخل ، بتاريخ ١٩٩٣/٧/٢١ ، موسوعة المرتبات، ص ٧٦٨ .

فالسيرة التي تمنح للموظف لانتقالاته الخاصة تعد ميزة عينية تخضع للضريبة، بعكس الحال بالنسبة للسيرة التي توضع تحت تصرف العامل لانتقالاته التي تتطلبها طبيعة عمله^(١١١).

وعلى ذلك ، تعد ميزة عينية عشش أو شقق المصانع التي تخصص لإقامة بعض الموظفين المنتدبين للعمل بإدارة المصيف في مدة المصيف، ما لم يخصم ما يقابل ذلك السكن من بدل السفر الذي يمنح لهم^(١١٢).

أما التليفونات التي توضع في منازل بعض الموظفين وتتحمل جهة العمل أجر مكالماتها لا تعد ميزة عينية ما دام قد روعي في وضعها الصالح العام وتمكينها لهؤلاء الموظفين من أداء واجباتهم الرسمية، فإذا ثبت أنها قد استعملت في الاتصالات الشخصية اعتبرت ميزة عينية في حدود الاتصالات الشخصية^(١١٣)، وقد حددت اللائحة التنفيذية^{١١٤} قيمة ميزة الهواتف المحمولة وتحدد قيمة الميزة بنسبة ٢٠٪ من النفقات المتعلقة بالهاتف على مدار العام.

ومن المقرر في قضاء محكمة النقض^(١١٥) أن ما يعطيه رب العمل للعامل من سكن لا يعتبر ميزة عينية تأخذ حكم الأجر إلا إذا كان صاحب العمل ملزماً بأن يوفره للعامل مجاناً مقابل عمله، ومن ثم فلا يعتبر كذلك ما يقدم إليه بمناسبة العمل ، مقابل مبلغ من النقود أياً كان مقدار هذا المبلغ، ومدى تناسبه مع تكلفته الفعلية . ولما كان الثابت من الأوراق أن

(١١١) د. محمود رياض عطية، ص ٦٨١.

(١١٢) منصور محمد نجيد، ص ١٦١.

(١١٣) المرجع السابق مباشرة، ص ١٥٨.

١١٤ المادة ٢/١١

(١١٥) راجع أحكام النقض في الطعون أرقام : ٣٥٣٧ لسنة ٥٩ ق جلسة ١٩٩٧/٥/٢٢، و ٩٦٧ لسنة ٢٨ ق جلسة ١٩٧٦/٤/١٦، و ٩٤ لسنة ٤٣ ق جلسة ١٩٨١/١٢/٢٥.

الشركة الطاعنة هي المستأجرة للمساكن التي توفرها لسكنى أى من موظفيها الأجانب نظير مقابل مادي يخضم من راتبه الشهري بمناسبة عمله ، فإن هذا السكن لا يعد من قبيل الأجر العيني ، وبالتالي لا يخضع ما يزيد عن ذلك المقابل لضريبة كسب العمل.

ولا تعد مصاريف العلاج وأثمان الأدوية من قبيل المزايا العينية التي تخضع للضريبة . إذا رأت الجهة منح هذه الخدمة لموظفيها رعاية للوظيفة ذاتها وباعتبار أن رعاية الموظفين والعمال صحيا تمكنهم من النهوض بأعباء الوظيفة علي أكمل وجه^(١١٦).

وميزت مصلحة الضرائب^(١١٧) بين تذاكر السفر المجانية والاشتراكات على خطوط المواصلات التي تعطى للموظف لتمكينه من أداء أعمال وظيفته التي رأت بأنها لا تعد ميزة عينية للموظف ، ولذلك فهي لا تخضع للضريبة على المرتبات وما فى حكمها . وبين تذاكر السفر المجانية والاشتراكات على خطوط المواصلات التي تمنح للموظف لغير الغرض المذكور فإنها تعد ميزة عينية يتعين تقدير قيمتها ، وإخضاعها للضريبة على المرتبات وما فى حكمها

والأصل أن تقدر الميزة العينية الخاضعة للضريبة على أساس القيمة السوقية فى تاريخ الحصول عليها ، ويستثنى من ذلك المزايا النقدية والعينية التي حددت لها اللائحة التنفيذية^(١١٨) للقانون أساساً خاصاً لحسابها ، وهى سيارات الشركة التي توضع تحت التصرف الشخصى للعامل ، والهواتف المحمولة ، والقروض والسلفيات المقدمة من أصحاب

^(١١٦) فتوي الجمعية العمومية لقسمي الفتوي والتشريع رقم ٦٥٩ بتاريخ ١٤/١٠/١٩٦٢ .

^(١١٧) التعليمات التفسيرية رقم ٥ ، مجموعة بدران ، الطبعة الرابعة ، المجلد الأول ، ١٩٨٨ ، ص ٦٠٠ .

^(١١٨) راجع المادة رقم ١١ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

العمل ، ووثائق التأمين على حياة العامل أو أسرته أو ممتلكاته ، وأسهم الشركة التي تمنح بقيمة تقل عن القيمة السوقية للسهم .

ومن ذلك القروض والسلفيات ، عندما يقدم صاحب العمل قرصاً للعامل يجاوز إجمالي ما يحصل عليه العامل خلال الستة أشهر السابقة على حصوله على القرض بدون عائد أو بعائد يقل عن ٧٪ فإن اللائحة التنفيذية للقانون نصت على أن يتم تحديد قيمة الميزة بنسبة ٧٪ أو بالفرق بين سعر عائد القرض وبين سعر العائد المشار إليه إذا كان سعر عائد القرض أقل من ٧٪ ويشمل القرض أى صورة من صوره بما فى ذلك المبالغ المدفوعة مقدماً أو الظاهرة فى دفاتر وسجلات رب العمل والمحملة على حساب العامل.

ورأت المصلحة أنه ^{١١٩} يراعى وجوب احتساب الميزة على القروض والسلفيات المقدمة من أصحاب الأعمال فيما يجاوز ما يحصل عليه العامل خلال الستة أشهر السابقة على حصوله على القروض أو السلفة سواء بدون عائد أو بعائد يقل عن ٧٪ ولمرة واحدة فى سنة حصول العامل على القرض حتى لو استمر سده أكثر من عام ، مع مراعاة متابعة الإضافات التى تطرأ على الحساب سنوياً لتحديد ما يستجد وبعد ميزة طبقاً للشروط الواردة باللائحة.

كذلك بينت اللائحة التنفيذية للقانون أن قيمة الميزة الخاصة بوثائق التأمين على حياة العامل أو أسرته أو ممتلكاته تتحدد بما يتحمله رب العمل من الأقساط المدفوعة خلال العام.

^{١١٩} كتاب دورى رقم ١٠ لسنة ٢٠١٥ بتاريخ ٢٠١٥/٥/٣١.

أما أسهم الشركة التي تمنح بقيمة تقل عن القيمة السوقية للسهم باعتبارها ميزة في هذه الحالة فإن قيمتها تتحدد على أساس الفرق بين القيمة السوقية للسهم في تاريخ الحصول عليه وبين القيمة التي حوسب عليها العامل وفي حالة وجود قيود على نقل ملكية الأسهم فإن الميزة لا تتحقق إلا عند زوال هذه القيود.

وفي جميع الأحوال يقع على رب العمل الالتزام بإدراج كافة ما يحصل عليه العمل من مزايا في كشوف التسويات السنوية طبقاً للقواعد التي قررها القانون ولائحته التنفيذية ، وإذا لم يكن رب العمل مقيماً في مصر انتقل هذا الالتزام إلى مستحق الإيراد نفسه.

وقد ألغى القانون الجديد الإعفاء الذي قرره القانون الملغى للمزايا العينية أو النقدية المتعلقة بالسكن التي يحصل عليها الخبراء الأجانب الخاضعون للضريبة وكذلك المصريون العاملون في مشروعات التعمير واستصلاح الأراضي أو التعدين الخاضعون للضريبة . ولم يعد هذا الإعفاء قاصراً على هاتين الفئتين وإنما لكل من يلزمه سكن يتيح له رب العمل لآداء عمله ، طالما تم في إطار المزايا العينية الجماعية التي أعفاها القانون

المبالغ التي يحصل عليها المقيمون والعاملون من غير جهات عملهم الأصلي:

كانت المادة ١١ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قد تضمنت حكماً خاصاً بغير المقيمين، والعاملين من غير جهات عملهم الأصلي ، حيث نصت على أنه : تسري الضريبة على المبالغ التي تدفع لغير المقيمين أياً كانت الجهة أو الهيئة التي تستخدمهم لآداء خدمات تحت إشرافها ، كما تسري الضريبة على المبالغ التي يحصل عليها المقيمون من غير جهات

عملهم الأصلي ، وذلك بسعر ١٠% بغير أى تخفيض لمواجهة التكاليف ودون إجراء أى خصم آخر .

وفى جميع الأحوال يتم حجز الضريبة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر طبقاً للقواعد والإجراءات التى تحددها اللائحة التنفيذية".

وبذلك يكون المشرع قد ساوى فى المعاملة الضريبية بين الممولين غير المقيمين ، وبين الممولين المقيمين الذين يحصلون على مبالغ من جهات أخرى غير جهات عملهم الأصلي ؛ باعتبار أنهم جميعاً يعملون لدى جهات لا تعلم على وجه التحديد مجموع المبالغ التى يحصلون عليها سنوياً كمرتبات وما فى حكمها .

فغير المقيم يقضى معظم وقته خارج مصر ، ولاريب أنه يعمل فى جهات أخرى خلال السنة . كما أن المقيمين الذين يعملون فى جهات غير جهات عملهم الأصلي لا يمكنهم منح العاملين نفس الإعفاءات والخصومات التى تمنحها لهم جهات عملهم الأصلية ، مما تطلب أن تحاسب هاتان الفئتان بصورة مبسطة وعلى أساس إجمالى ما يحصلون عليه فى مصر ، أو فى جهات عملهم غير الأصلية ، بسعر مخفض هو ١٠% من إجمالى المبالغ دون تخفيض أو خصم .

ثم صدر القانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ ليقدر حكماً مختلفاً ، حيث قصر فرض الضريبة بسعر قطعى (١٠%) من المبالغ التى يحصل عليها المقيمون من غير جهات عملهم الأصلية ، وذلك بغير أى تخفيض لمواجهة التكاليف ودون إجراء أى خصم آخر .

ومؤدى هذا التعديل أن العبرة فى فرض ضريبة المرتبات ذات السعر القطعى أن يكون الممول المقيم له أكثر من جهة عمل ، إحداهما تمثل جهة عمله الأصلية ، وهى التى تحسب عليها الضريبة بالأسعار التصاعدية وعلى أساس صافى الدخل ، أما الجهات الأخرى التى يعمل لديها فتفرض الضريبة على إجمالى ما يحصل عليه منها وبالسعر القطعى دون أى تخفيض.

و لم يعد للعامل غير المقيم حكماً مختلفاً عن العامل المقيم ، فحيثما يكون العامل غير مقيم ولا يعمل سوى أمام جهة عمل واحدة فإنه يخضع للضريبة بالأسعار العادية وعلى أساس صافى الدخل ، أما إن كان غير المقيم يعمل لدى أكثر من جهة فإن ما يحصل عليه من جهة عمله الأصلية يخضع للضريبة بالأسعار التصاعدية على أساس صافى الدخل ، وأما ما يحصل عليه من غير جهة عمله الأصلية فإنه يخضع للضريبة ذات السعر القطعى على إجمالى دخله منها.

وظاهر هذا التعديل أنه يهدف إلى مساواة الممول غير المقيم بالمول المقيم فى المعاملة الضريبية لدخل أى منهما ، سواء تحقق من جهة عمل واحدة أو من أكثر من جهة عمل ، تحقيقاً للعدالة الضريبية .

ويستفيد من هذه المعاملة الممول غير المقيم سواء كان مصرياً أم أجنبياً ، وبغض النظر عن طبيعة عمله فى مصر سواء كان عاملاً عادياً أو خبيراً .

بيد أن هذا الحكم لا يخلو من صعوبة فى التطبيق ذلك لأن طبيعة كون الممول غير مقيم تفترض أنه لا يعمل فى مصر مدة طويلة خلال السنة ، أو أنه يتردد عليها فترات متقطعة خلال السنة لا تتجاوز فى مجموعها مدة ٨٣ يوماً سنوياً ، وأنه يصعب تبعاً لذلك تتبع ما يحصل عليه فعلاً خلال

السنة الضريبية للوصول إلى التسوية النهائية للضريبة في نهاية كل سنة ، وأن اختلاف الجهات التي قد يتردد عليها خلال السنة أو السنوات التي يعمل بها في مصر قد تجعل من تحديد الضريبة بالأسعار التصاعديّة ووفق القواعد العامة للضريبة تزداد صعوبة .

المقصود بجهة العمل غير الأصلية

تسري الضريبة بالسعر القطعي (١٠%) على المبالغ الإجمالية التي يحصل عليها المقيمون من غير جهات عملهم الأصلية .

ويقصد بجهة العمل الأصلي هنا الجهة المعين فيها العامل والتي يصرف منها مرتبه الأصلي .

ولتطبيق هذا النص يجب أن تكون هناك مغايرة بين جهة العمل الأصلي والجهة التي صرفت هذه المبالغ، وتتحقق هذه المغايرة إما باستقلال الشخصية الاعتبارية لجهة العمل الأصلية عن الجهة الصارفة، ولما باستقلال الميزانية الخاصة بكل منهما، ولا تتحقق هذه المغايرة بندب العامل ندباً داخلياً من وحدة إلي أخرى من وحدات الهيكل التنظيمي للجهة التي تتبعها كل من الوحدة المنتدب منها والوحدة المنتدب إليها^(١) .

وكانت اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قد اعتبرت في حكم جهة العمل الأصلية الجهة التي يؤدي فيها العامل عمله لأكثر من ٥٠%

(١) وتطبيقاً لذلك رأّت الجمعية العمومية لقسمي الفتوي والتشريع بمجلس الدولة، (الفتوي رقم ٧٨٤ بملفها رقم ٤٩٣/١/٣٧ بتاريخ ١١/٢٠/١٩٩٤) عدم تحقق مناط تطبيق نص المادة ٢/٥٢ من القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ بالنسبة للعاملين المنتدبين من إدارة جامعة الأزهر إلي المستشفيات التعليمية لكلية طب الأزهر حيث أن هذه المستشفيات لا تتمتع بالشخصية الاعتبارية، كما أن ميزانياتها تعد جزءاً من ميزانية جامعة الأزهر، وعلي ذلك تعتبر المبالغ التي تم صرفها من هذه المستشفيات إنما صرفت من جهات عملهم الأصلي، وتعامل ضريبياً علي هذا الأساس .

من وقته أو أن يحصل منها على أكثر من ٥٠% من دخله خلال الفترة الضريبية .

وبذلك أصبح لجهة العمل الأصلية ثلاث صور :

الصورة الأولى : أن تكون هي الجهة المعين منها أصلاً . وهي الصورة الحقيقية لجهة العمل الأصلية . لأنها هي التي يحصل منها على مرتبة الأصلية ، أما الجهة أو جهات أخرى التي يحصل منها على دخل نتيجة عمله لديها ، تعتبر جهات عمل غير أصلية .

الصورة الثانية : أن تكون جهة العمل الأصلية هي الجهة التي يحصل منها على أكثر من ٥٠% من دخله .

وقد اعتبرت اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الجهة التي تعطى العامل المبلغ الأكبر من دخله في حكم جهة العمل الأصلية ، ولو لم يكن معيناً بها أصلاً ؛ إذ طالما كان أكثر من ٥٠% من دخله الناتج عن العمل من جهات مختلفة يحصل عليها العامل من جهة معينة ، فإن الجهة التي تعطيه النسبة التي تفوق الخمسين في المائة تعتبر هي جهة عمله الأصلية . وهي التي تطبق الضريبة بالأسعار التصاعدية على صافي دخله منها . أما الجهة أو الجهات الأخرى التي يحصل عليها العامل على باقى دخله فتخضع كل منها الدخل الإجمالى منها لسعر قطعى هو ١٠% دون أى تخفيض .

ولكن إذا كان العامل يعمل لدى أكثر من جهة ولا توجد جهة معينة تعطيه أكثر من ٥٠% من دخله فإن جهة عمله الأصلية فى هذه الحالة

تكون الجهة المعين بها أولاً ، وذلك حتى ولو كانت نسبة ما يحصل عليه من دخل من هذه الجهة أقل مما يحصل عليه من الجهات الأخرى^{١٢٠}.

الصورة الثالثة : أن تكون جهة العمل الأصلية هي الجهة التي يؤدي فيها العامل أكثر من ٥٠% من وقته خلال الفترة الضريبية . أى الجهة التي يمكث فيها العامل وقتاً أكبر للعمل ، فهو يبذل أكثر من نصف وقت عمله فيها ، ومن ثم اعتبرت اللائحة التنفيذية للقانون فى حكم جهة العمل الأصلية . وبالتالي يكون لها الحق فى فرض الضريبة التصاعدية بالأسعار التصاعدية.

وهذا المعيار جد مننقد ، لأنه يعتمد على المعيار الزمنى ، أى الوقت المستغرق فى أداء العمل كأساس لفرض الضريبة على الدخل بالسعر التصاعدي أو السعر المقطوع ، بغض النظر عن قيمة الدخل الذى يحصل عليه من تلك الجهة التى تستهلك معظم وقت عمله ، وهو معيار لا يتصل بحقيقة الضريبة على المرتبات التى يكون وعاؤها الأساسى هو دخل العمل وليس طبيعة أو وقت العمل المستغرق ، فضلاً عن صعوبة تحديد الوقت المستغرق فى العمل فى بعض الحالات ، وخاصة إذا كان الممول يعمل لدى جهات معينة دون التزام بساعات عمل محددة .

^{١٢٠} وقد أخذت المصلحة بهذا رأى فى كتابها الدورى - رقم ٢٢ لسنة ٢٠١٥ بتاريخ ٢٠١٥/٩/٨ - بأن المقصود بجهة العمل غير الأصلية فى حكم المادة ١٥ من اللائحة التنفيذية الجهة غير المعين فيها العامل والتى يحصل منها على ما لايجاوز ٥٠% من دخله، أو الجهة المعين فيها العامل إذا كان يحصل منها على أقل من ٥٠% من هذا الدخل . وإذا تعددت جهات العمل التى يحصل عليها العامل على ما لايجاوز ٥٠% من جملة دخله فى أى من هذه الجهات تكون جهة العمل المعين فيها العامل ابتداءً هى جهة عمله الأصلية وبغض النظر عما يحصل عليه منها.

لذلك أحسن المشرع صنفاً حين ألغى هذه الصورة ، وذلك بموجب قرار وزير المالية رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ المعدل للائحة التنفيذية للقانون ، مكتفياً بالصورتين الأولى والثانية المشار إليهما.

وتلتزم الجهات التي تقوم بدفع المبالغ إلي غير المقيمين أو إلي العاملين من غير جهات عملهم الأصلي، بحجز الضريبة وتوريدها إلي مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولي من كل شهر عن المبالغ المدفوعة خلال الشهر السابق .

ويقصد بالمأمورية التي تورد إليها هذه المبالغ: المأمورية التي يقع في نطاقها جهة العمل غير الأصلية.

مشكلات تطبيق النص

يثير النص اللائحة مشكلات لفئة من المستشاريين والخبراء والمنتدبين الذين يعملون معظم وقتهم في جهات غير جهات عملهم الأصلي ، ويتقاضون منها على مرتبات مقطوعة ، ودون أن تربطهم بها علاقات عمل دائمة ، بالرغم من أن سماتهم الوظيفية تعرف بعملهم في الجهات المعينين بها أصلاً ، كالقضاة وأساتذة الجامعات ، مما يوقعهم في متاهة ازدواج المعاملة دون مبرر ، فضلاً عن أن احتمال فقدهم لبعض إيرادات الجهة الأخرى قائم في أي وقت . وكان الأحرى بالمشرع أن يجعل هذا النص اختيارياً للممول ، كل يقرر ما يتواءم وحالته الخاصة.

وقد لاحظت مصلحة الضرائب أن عدداً من الجهات تفضل أن تطبق الضريبة بالسعر القطعي على جميع العاملين الذين تستخدمهم لبعض الوقت ، سواء لهؤلاء العاملين جهات عمل أخرى يعملون لديها كالخبراء والمستشارين ، أو كانوا هم بذواتهم أصحاب عمل خاص كالمحاسبين

والمحامين ممن يزاولون أعمالاً حرة لحسابهم ، وذلك تيسيراً على هؤلاء العاملين بالاكْتفاء بفرض الضريبة القطعية على مجموع دخولهم من تلك الجهات بدلاً من خصم نسبة من هذه المبالغ لحساب الضريبة على المهن الحرة ، وانتظار المحاسبة النهائية على هذه المبالغ مع ما يتقاضونه من إيرادات أخرى عند تقديم الإقرار المهني .

ورأت مصلحة الضرائب (١٢١) أنه : يشترط لإعمال المادة ١١ توافر الشروط الآتية : ١- ألا يكون هؤلاء العاملين ممن يمارسون مهنة حرة أو غير تجارية ليس لهم ملف ضريبي مهني . ٢- أن تنظم علاقة الممول بصاحب العمل علاقة التبعية الكاملة بكافة عناصرها ومنها صدور قرار أو تعاقد من هذه الجهة لآدائه العمل بها والتزامه بالمواعيد وفقاً للقوانين والقرارات المنظمة للعمل بها . مع مراعاة أن مجرد إبرام عقد العمل لا يترتب عليه تحقيق التبعية الكاملة حتى لو تحقق قدر من هذه التبعية بموجب العقد .

وأما أصحاب المهن الحرة وغير التجارية أو أصحاب المرتبات الذين يمارسون مهنة حرة أو غير تجارية أو لهم ملف ضريبي مهني يحصلون على مبالغ من جهة أو جهات عمل غير عملهم الأصلي فإن هذه المبالغ تخضع للضريبة على إيرادات المهن الحرة وغير التجارية :

أما بالنسبة لأصحاب المهن الحرة وغير التجارية الذين يمارسون مهنة حرة أو غير تجارية أو لهم ملف ضريبي مهني وليس لهم جهة عمل أصلية

^{١٢١} كتاب دوري رقم ١٦ لسنة ٢٠١٢ بتاريخ ٢٠١٢/٥/٧ .

يتقاضون منه مرتبات وما فى حكمها فإن ما يحصلون عليه من مبالغ من جهة عمل مقابل أدائهم العمل المهنى بهذه الجهات على وجه الاستقلال أو أدائهم لهذا العمل بقدر من التبعية يصعب تحديده هل هو إيراد من المرتبات أو المهن الحرة وغير التجارية فى هذه الحالة تخضع هذه المبالغ للضريبة على المهن الحرة وغير التجارية باعتباره إيراد القانون العام وفقاً لحكم البند ٣ من المادة ٣٢ ق ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

وإذا ثبت للمصلحة تحقق التبعية الكاملة بين أى من هؤلاء وبين جهة العمل فإن ما يحصلون عليه من مبالغ من هذه الجهة يخضع للضريبة على المرتبات وفقاً لنص المادة ٩ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

وهذا الرأى يخلط بين المعاملة الضريبية للمهن غير التجارية والضريبة على المرتبات، وتعاقب أصحاب المهن الحرة ، وتعامل ما يحصلون عليها من جهات عمل أخرى للضريبة على المهن الحرة ، بغض النظر عن طبيعة المبالغ الذى يحصلون عليه (مرتباً أو إيراد مهنة حرة) ، ودون بحث فى مدى توافر علاقة التبعية التى تربط المهنى بالجهة التى يعمل لديها ، مما يتعين على المصلحة إعادة النظر فى هذا الرأى تطبيقاً لصحيح حكم القانون^{١٢٢}.

^{١٢٢} قضت محكمة النقض أنه "لما كان ما ورد بخطابى مصلحة الضرائب لا يعدو ان يكون مجرد تعليمات موجهة الى موظفيها وليس من شأنها تناول وعاء الضريبة الا فى الحدود وبالأوضاع المقررة قانوناً ومن ثم فلا جناح على الحكم المطعون فيه ان التفت عن تلك التعليمات المخالفة للقانون". الطعن رقم ٦٠٩٠ لسنة ٦٣ ق جلسة ٢٠٠٠/١١/٦.

ونحن نرى أن النص على الضريبة القطاعية (١٠%) يقتصر تطبيقه وفقاً لحكم المادة ١١ من القانون على المبالغ التي تعتبر مرتبات ، أى نتيجة علاقة عمل تابع ، وأن يكون الممول الحاصل على هذه المبالغ يعمل لدى أكثر من جهة، أى تربطه علاقة عمل بين جهتين على الأقل إحداهما تعتبر جهة عمله الأصلية والأخرى تعتبر جهة عمله غير الأصلية .

ولا يسرى هذا النص على المهنيين - مثلاً- الذين يزاولون أعمالاً حرة ، ويرتبطون بأكثر من جهة لتقديم خدماتهم المهنية إليها ، كالمحامى الذى يعمل مستشاراً قانونياً لأكثر من شركة دون أن تربطه علاقة عمل تابع بجهتين على الأقل منها.

أو بعبارة أكثر وضوحاً : فإن تطبيق نص المادة ١١ من القانون يستلزم أن تكون المبالغ التى يحصل الممول نتيجة عمله التابع لدى أكثر من جهة ، وبناء على ذلك :

١- لا يسرى حكم المادة ١١ على المحامى أو المحاسب الذى يزاول مهنة حرة من خلال مكتبه الخاص ، ويقدم خدماته المهنية لدى أكثر من شركة أو جهة ، لأن ما يحصل عليه من هذه الجهات هو إيرادات مهنة غير تجارية وليس من قبيل المرتبات.

٢- المحاسب الذى يعمل موظفاً لدى شركة أو جهة حكومية فى الصباح ، ومرخص له بأن يعمل فى مهنة حرة لحسابه لا ينطبق عليه نص المادة ١١ من القانون فيما يتقاضاه من إيرادات المهنة الحرة ولو كانت من أكثر من جهة يقدم إليها خدماته المهنية بوصفه محاسب حر .

٣- الطبيب الذى يعمل موظفاً بإحدى المستشفيات الحكومية ، ويتعاقد مع مستشفيات أوجهات أخرى للعمل لديها بعض الوقت ، وتربطه بهذه الجهات

علاقة عمل يسرى بشأنه حكم المادة ١١ . لأنه فى هذه الحالة فقط تبين أن الطبيب (وهو هنا يرتبط بعلاقة عمل تابع لدى جهتين) ، يحصل على مرتبات من كل منهما .

٤- لا يسرى تطبيق نص المادة ١١ على العاملين الذين يتقاضون مرتبات نتيجة عملهم لأكثر من جهة عمل تابع ، إلا عندما تكون لكل جهة عمل من الجهات التى يعمل لديها شخصية أو كياناً مستقلاً عن الآخر ، فلا يطبق نص المادة ١١ من القانون على أستاذ الجامعة الذى يعطى محاضرات فى كليته المعين بها أصلاً ، وفى كلية أخرى تابعة لذات الجامعة التى يعمل بها . مثلاً. حيث يجب أن تكون هناك مغايرة بين جهة عمل العامل الأصلية والجهة التى صرفت هذه المبالغ. وهذه المغايرة إنما تتحقق إما باستقلال الشخصية الاعتبارية لجهة العمل الأصلية عن الجهة الصارفة ولما باستقلال الميزانية بكل منهما^{١٢٣} .

وبذلك قضى (١٢٤) بأنه : اذ كان البين من الأوراق أن الطاعن يعمل طبيباً بكلية الطب جامعة قناة السويس ويعمل بمركز الخدمة الطبية لاجراء هيئة التدريس التابع لكلية الطب جامعة قناة السويس بالاضافة الى عمله الاصلى وكان المركز ليس الا تنظيمياً ادارياً لوحدة من وحدات الجامعة ليست له شخصية قانونية بمقتضى نص القانون ومن ثم فلا يعد كياناً منسلخاً عن

^{١٢٣} فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع رقم ٣٦٢ بتاريخ ٢٦ / ٥ / ١٩٩٩ ملف رقم ٨٦ / ٦ /

٥١٦ .

^{١٢٤} الطعن بالنقض رقم ٦٠٩٠ لسنة ٦٣ ق جلسة ١١/٦/٢٠٠٠ .

الجامعة التي انشأتها وان تمتع بالاستقلال المالي والادارى الذى قصد به تسهيل الاداء بالمركز المذكور وتبسيط الإجراءات فيه ومن ثم فان ما يحصل عليه الطاعن مقابل عمله بالمركز علاوة على مرتبه الاصلى من جهة عمله الاصلى بكلية الطب جامعة قناة السويس لا يخضع للضريبة على المرتبات بالسعر القطعى وإنما تسرى عليه الضريبة على المرتبات بالأسعار العادية .

كما أفتى مجلس الدولة بأنه (١٢٥) لما كان استقلال حساب تمويل البحوث لا ينفى تبعيته للهيئة العامة لبحوث الإسكان والبناء والتخطيط العمرانى ، ومن ثم فإن المبالغ التى تصرف للعاملين بالهيئة من هذا الحساب نظير اشتراكهم فى الأبحاث لا تكون منصرفة من جهة غير جهة عملهم الاصلى ، ولا تخضع للسعر القطعى للضريبة(١٢٦).

وإزاء هذه الانتقادات عدلت المصلحة عن رأيها السابق^{١٢٧} وقررت بوضوح بأن خضوع الإيرادات التى يحققها أصحاب المهن غير التجارية نتيجة لمباشرتهم المهنة بأحد جهات الالتزام المنصوص عليها فى المادة ٥٩ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته لضريبة المرتبات وما فى حكمها .

^{١٢٥} فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة ، التوى رقم ٦٥٢ ملف رقم ٤٤٥/٢/٣٧ بتاريخ ١٩٩٣/٧/١٨ .

^{١٢٦} رأيت مصلحة الضرائب أن " المجلس الأعلى للأثار وقطاعاته وحدة واحدة ذات موازنة واحدة ، وأن انتداب أى من العاملين بأى قطاع للعمل بقطاع آخر يعتبر انتداب للعمل داخل الوحدة الواحدة ومن ثم فإن المبالغ التى تحصل عليها السيدة ... المنتدبة من صندوق انقاذ آثار النوبة بالمجلس من قطاع المتحف بذات المجلس تخضع للضريبة على المرتبات دون سريان أحكام المنتدبين - المادة رقم ٢/٥٢ بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣. كتاب رئيس الإدارة المركزية للبحوث والفضايا الضريبية، بتاريخ ١٩٩٥/١١/٩. أنظر : حمدى هيبه وآخرون : موسوعة الضريبة على المرتبات، ص ٧٩٨ .

^{١٢٧} أنظر كتاب دورى المصلحة رقم ٣٨ لسنة ٢٠١٧ بتاريخ ٢٠١٧/٨/٩ ، والذى ألغى الكتاب الدورى رقم ١٦ لسنة ٢٠١٣ المتضمن رأى محل النقد .

كاستثناء من الأصل ٩ معلق على شرط هو تحقق علاقة التبعية الكاملة والمباشرة بين الجهة من ناحية وبين أصحاب تلك المهن من ناحية أخرى.

٥- أن تطبيق المادة ١١ على المبالغ التي يحصل عليها العامل من غير جهة عمله الأصلية يتطلب أن تفرض الضريبة بالسعر القطعي على إجمالي هذه المبالغ دون أى تخفيض ، وأنه لا يعتد فى شأن هذه المبالغ بمسمياتها ولا بالغرض منها ، أى أنها لا تسرى بشأنها الإعفاءات المقررة للمرتبات التي تسرى عليها الضريبة بالأسعار التصاعدية ، والتي يكون عاؤها صافى الدخل^(١٢٨) .

^{١٢٨} وبذلك أفتت الجمعية العمومية لقسى الفتوى والتشريع-الفتوى رقم ٩٠ ، جلسة ٣ / ١ / ١٩٩٠ الملف رقم ١١٥٠/٤/٨٦- بأن المشرع قد نهج في القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ في تحديد سعر الضريبة على المرتبات وما في حكمها نهجين مختلفين أحدهما أصلى وذلك بتحديد ضريبة تصاعدية تفرض بنسبة مئوية معينة من جملة المبالغ التي يحصل عليها الممول ويتراوح سعرها بين ٢ ، ٢٢% وثانيهما استثنائي وذلك بتحديد نسبة مئوية ثابتة بواقع ٥% تفرض دون أي تخفيض على المبالغ التي يتقاضاها العامل علاوة على مرتبه الأصلي من غير جهة عمله الأصلية وفي المقابل فقد أستبعد خضوع هذه المبالغ للضريبة العامة على الدخل وقد غير المشرع أيضاً في الأسلوب الذي اتبعه في تحديد وعاء الضريبتين المشار إليها فحدد وعاء الضريبة التصاعدية على أساس النظر إلى طبيعة مفردات مجموع ما يحصل عليه الممول من مرتبات وماهيات وأجور ومكافآت وبدلات مرتبه لمدى الحياة وما يمنح له من مزايا نقدية أو عينية وذلك كله بمراعاة الحدود المقررة للإعفاءات لبعض هذه الأوعية كبذل طبيعة العمل والحوافز وغيرها من الأوعية الأخرى المنصوص عليها بالمادة ٥٨ من القانون المذكور فلا تسري الضريبة على هذه الأوعية إلا فيما يجاوز الحدود المقررة للإعفاءات أما الضريبة الثابتة فقد حدد وعائها على أساس جملة المبالغ التي يحصل عليها العامل من غير جهة عمله الأصلية بغض النظر عن طبيعة ومستويات المفردات التي تتكون منها تلك المبالغ. ومن حيث أن القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المشار إليه قد أخرج المبالغ التي يحصل عليها العامل من غير جهة عمله الأصلية من نطاق الخضوع للضريبة التصاعدية على المرتبات وأخضعها لسعر استثنائي ثابت يسرى عليها دون أي تخفيض وإنه لم ينظر في تحديد وعاء هذه الضريبة ذات السعر الاستثنائي إلى طبيعة ومسميات المبالغ التي يتكون منها وإنما ورد لفظ المبالغ الخاضعة لتلك الضريبة دون أي توصيف أو تحديد لطبيعتها وكان الثابت مما تقدم أن الحدود المقررة للإعفاءات بالمادة ٥٨ من القانون المذكور لا تسري إلا على أوعية محددة بمسمياتها ومن ثم فإنه ينحصر تطبيق هذه الإعفاءات على تلك المبالغ التي تخضع فقط في معاملتها الضريبية لحكم البند ٢ من المادة ٥٩ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المشار إليه وذلك دون سواها. وترتيباً على ما تقدم فإن ما يحصل عليه العامل المنتدب علاوة على مرتبه الأصلي من الجهة المنتدب إليها من بدلات أو حوافز لا يخضع إلا للضريبة المحددة بالمادة ٥٩-٢ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المشار إليه.

المبالغ الأخرى التي تخصم من الإيراد الإجمالي

يسمح القانون بخصم المبالغ الآتية للوصول إلي صافي الإيراد الخاضع للضريبة:

أ- **مبلغ سبعة آلاف جنيه:** استحدثت المادة ١/١٣ النص علي أن يخصم من الإيراد الإجمالي مبلغاً كأعفاء شخصي^{١٢٩} ، يبلغ حالياً سبعة آلاف جنيه ، يستفيد منه العاملون بجانب الحد الأدنى (أو الشريحة المعفاة) ، الذي لا يخضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وهو السبعة آلاف ومائتا جنيه ، فيصبح مجموع الخصم المقرر أربعة عشر ألفاً ومائتا جنيه.

ب- **قيمة الجزاءات والخصم:** رأى بعض الكتاب أنه يخصم من الإيراد الخاضع للضريبة قيمة الجزاءات أو الخصومات التي تعرض لها الممول بسبب الإجازات المرضية بغير مرتب كامل، ولكن إذا ترتب علي إهماله إلزامه بتسديد مبلغ معين خصماً من ماهيته فلا يستبعد قيمة هذا الخصم عند حساب الضريبة لأنها لا تعد جزاء، وإنما هي تسديد لدين عليه^{١٣٠}.

ولكن هذا الرأي غير سديد ذلك لأن الخصم الذي يوقع على العامل جزاء ارتكابه مخالفة تستوجب العقاب لا يؤثر على قيمة الضريبة التي يجب أن تؤدي على صافي المرتب المستحق للعامل قبل أن يخصم منه قيمة الجزاء ، لأن خصم الجزاءات في هذه الحالة بمثابة نوع من استعمال الراتب بعد استحقاقه ، ويشبه الغرامات التي يدفعها الشخص من دخله أو راتبه نتيجة

^{١٢٩} كان القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يقرر في بادئ الأمر خصم مبلغ أربعة آلاف جنيه فقط ثم زيد هذا المبلغ إلى سبعة آلاف جنيه بموجب القانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣.
^{١٣٠} د. محمود رياض عطية، ص ٦٨٩.

ارتكابه مخالفات شخصية كمخالفة المرور ، فضلاً عن أن^{٣١} بعض قوانين التوظيف تقرر أيلولة المبالغ المخصومة من العامل إلى صندوق خاص لصالح العاملين في الجهة التي يعمل بها ، مما يعنى أنه لم يحرم العامل فعلاً من هذا المبلغ المخصوم وإنما استفاد منه من خلال الصندوق المقرر لمصلحته وزملائه العاملين.

وإذا تظلم العامل ورد إليه ما سبق خصمه ، فإن كان قد سبق أن أدى الضريبة على مرتبه كاملاً دون خصم فإن ما رد إليه من خصومات لا يخضع للضريبة ثانية ، أما إذا كان قد أدى الضريبة على مرتبة منقوصاً منه مبلغ الخصم فإن عودة المبلغ الخصم تستلزم أن يؤدي الضريبة عليه بالسعر السارى فى تاريخ استحقاقه للمبلغ قبل الخصم .

ب- احتياطي المعاش والادخار الإجبارى: وتخصم هذه المبالغ طبقاً لأحكام قوانين التأمينات الاجتماعية وقوانين المعاشات والادخار السارية .

د- الدمغة الأصلية: وفقاً لنص المادة ٧٩ من قانون ضريبة الدمغة رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ تخصم ضريبة دمغة نسبية علي ما تصرفه الجهات الحكومية وشركات القطاع العام والجمعيات التعاونية من المرتبات والأجور وما في حكمها مقدارها كالاتي: ستة في الألف علي ما زاد عن خمسين جنيهاً إلي مائتين وخمسين جنيهاً، وستة ونصف في الألف علي ما يزيد عن مائتين وخمسين جنيهاً إلي خمسمائة جنيهاً، وسبعة في الألف علي ما يزيد عن خمسمائة جنيهاً إلي ألف جنيهاً، وثمانية في الألف علي ما يزيد عن

^{٣١} نفس المعنى فتوى إدارة الفتوى لوزارة الخزانة ، ملف رقم ١/١٠/١ بتاريخ ١٦/١/١٩٧١ ، مثبت بموسوعة د. زكريا بيومي ، ص ٢١٨ .

خمسة آلاف جنيه إلي عشرة آلاف جنيه، وكل ما يزيد بعد ذلك تستحق عنه الضريبة بواقع ثلاثة في الألف من الزيادة.

هـ- **العلاوات الخاصة المعفاة وحكم ضمها إلى المرتب:** وهي العلاوات التي منحت لموظفي الحكومة والقطاع العام أو التي تقررها منشآت القطاع الخاص لعمالها وفقاً للقوانين الخاصة التي صدرت بهذا الشأن ومنها القانون رقم ٢٩ لسنة ١٩٩٢ و ٨٥ لسنة ١٩٩٦، ٨٢ لسنة ١٩٩٧، والقانون رقم ٨٦ لسنة ٢٠٠٤ تستبعد من وعاء الضريبة علي المرتبات ، نظرا للنص علي إعفائها من جميع أنواع الضرائب والرسوم (١٣٢).

وقد أثير الخلاف عن مدى استفادة المبالغ التي تأثرت بالعلاوات المضمومة في التمتع بالإعفاء من الضريبة المقرر لها ، ورأى مجلس الدولة ، فتوى وزارة المالية ١٣٣، وأيدتها الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع (١٣٤) أن الضريبة الموحدة على المرتبات تسرى على ما يدفع للموظف من مرتب مقابل العمل الفعلي ، وما يؤدي له من مزايا نقدية وعينية كجزء متمم لهذا المرتب ، كما تسرى الضريبة على ما يأخذ حكم المرتب من دفعات دورية وعلى ما يدفع

(١٣٢) تري مصلحة الضرائب (كتابها الدوري رقم ٢ لسنة ١٩٩٧) أن الضريبة علي المرتبات تفرض علي هذه العلاوات عند حساب الضريبة علي الأجور الإضافية والإثابة والمكافآت، أي أن الإعفاء المقرر بالقوانين الواردة بالمتن يقتصر علي حالة حصول العامل علي مرتبه شاملا العلاوة، أما إذا حصل علي مكافآت أو حوافز أو أجور إضافية وغيرها، وروعي في حسابها مقدار هذه العلاوات فإن الضريبة تحسب علي إجمالي الحافز أو الأجر الإضافي دون استبعاد العلاوات المعفاة لقوانين خاصة، لأنها امتزجت بهذه المبالغ وفقدت صفتها كعلاوة خاصة.

(١٣٣) إدارة الفتوى لوزارات المالية والاقتصاد والتموين والتأمينات بالملف رقم ٩٦٢/١/٤ بتاريخ ١٩٩٣/١/٩.

(١٣٤) الفتوى رقم ٥ بتاريخ ٢٠٠٤/١/١ ملف رقم ١٤٨٨/٤/٨٦ ، جلسة ٢٠٠٣/١١/١٩، والتي وافقت عليها

مصلحة الضرائب العامة وأذاعتها بموجب كتابها الدوري رقم (٦) لسنة ٢٠٠٤ بتاريخ ٢٠٠٤/٢/٢٨. وقد أيدت ذلك المحكمة الإدارية لرئاسة الجمهورية وملحقاتها ، الدعوى رقم ١١٦٠ لسنة ٦٠ ق جلسة ٢٧/١١/٢٠١٤. وبذلك أيضاً قضت محكمة القضاء الإداري الدائرة الثانية عشر - ترقيات - في الدعوى رقم ٢٧٧٩٨ لسنة ٥٧ ق - جلسة ٢٣/٣/٢٠٠٨، وفي الدعوى رقم ٢٦٢٦٣ لسنة ٥٨ ق - جلسة ٥/٧/٢٠٠٨.

له بصفة مستمرة من مكافآت عن أعمال مكملة للعمل الأصلي . وقد أبقى
المشرع العلاوات المضمومة إلى المرتب الأساسي من أى ضرائب أو رسوم بما
فيها الضريبة الموحدة على المرتبات .

ومن ثم فإن الإعفاء يقتصر على قيمة هذه العلاوات ولا يمتد إلى غيرها من
أية مبالغ تكون قد تأثرت بالضم ، كالحوافز والمكافآت والأجور الإضافية التي
تصرف منسوبة إلى الأجر الأساسي ، إذ الضم لا يغير من طبيعة هذه المبالغ،
وتظل خاضعة لأحكام قانون الضرائب على الدخل ، ولا يمتد إليها الإعفاء
المقرر بقوانين ضم العلاوات الخاصة التي قصرت الإعفاء على العلاوات دون
غيرها ، لما يتأثر بها . ولا يصح القول بغير ذلك لمخالفته لصريح النصوص من
هذه القوانين ، ولما هو مستقر عليه فقهاً وقضاً وإفتاءً من أن النصوص
المقررة للإعفاءات الضريبية يجب أن تفسر تفسيراً ضيقاً فلا يتوسع فيها ولا
يقاس عليها .

ولم يجد هذا الرأي قبولاً لدى بعض لجان الطعن الضريبى والعديد من أحكام
القضاء ، فقد رأت لجان الطعن (١٣٥) أن النص - القانون رقم ٢٩ لسنة ١٩٩٢ -
على سبيل المثال ، والذي يقضى بعدم خضوع العلاوات الخاصة للضريبة
عند ضمها للأجر الأساسي جاء عاماً ، إذ ليس من المتصور عملاً أن يقرر
المشرع هذا التجريد للعلاوات على كل نوع من أنواع تلك الإيرادات على حدة ،
والتي نشأت غير خاضعة فى أصلها لأية ضرائب ورسوم مما لا يترتب عليه أن
تتغير معاملتها ضريبياً عند حساب الضريبة على كافة الأوعية المتولدة عنها
والتي تتبع الأصل وتدور فى فلكه. فالأصل هو السبب الأساسي فى نشوء الفرع

^{١٣٥} لجنة طعن ضرائب طنطا أول - الدائرة ٧ ، الطعن رقم ٢٨١٩ لسنة ١٩٩٩ بتاريخ ١٣/٩/٢٠٠٠ .

وبالتالى فإن ما يحكم الأصل يسرى على الفرع . وقد تواترت أحكام النقض على أن المكافآت والأجور الإضافية إنما تعطى لقاء طاقة يبذلها الموظف فى أداء عمله فتعتبر جزء من الراتب مرهون بالظروف التى دعت فى تقريرها فتستحق بوجودها وتتبع الراتب فى حكمه فى خضوعه للضريبة^{١٣٦} .

وأن المشرع بعد أن وضع أصلاً عاماً مقتضاه عدم خضوع العلاوات المضمومة للضريبة ولاوجه لعدم سريان الإعفاء على ما يتبعها أو يتولد عنها من مكافآت وخلافه ، وأن الهدف الذى شرعت من أجله تلك العلاوات هو زيادة دخول العاملين، وفى نفس الوقت تخفيف كاهل الضريبة عنهم بإعفائها من الضريبة ، وأن فتوى مجلس الدولة ، التى جاء فيها أن ما يحسب من مكافآت وما فى حكمها بنسبة من الأجر الأساسى يمتد بمقداره فى مجال الضرائب والرسوم دون إفرار نصيب العلاوة المضمومة بالقانون المذكور، بصرف النظر عن إعفاء العلاوة من هذه الضرائب والرسوم رغم ضمها للأجر الأساسى - هذه الفتوى قد خرجت فى تفسيرها عن هدف الدولة فى هذا الشأن ، ولو كان المشرع يريد عكس ذلك لنص عليه عند صدور القوانين الخاصة بتلك العلاوات بعدم خضوع العلاوة الخاصة المضافة إلى الأجر الأساسى دون المضافة إلى غيره إلا أن النص جاء عاماً فلا حجية فيما استندت إليه من المأمورية من أن الحكم بعدم الخضوع للضريبة على المرتبات جاء قاصراً على العلاوات الخاصة المضافة إلى الأجر الأساسى فقط دون غيره من العناصر التابعة له كان سندها فى عدم استبعاد ما يخص العلاوات المضمومة إلى المكافآت والإثابات والأجور

^{١٣٦} من ذلك الطعن رقم ٤٦٢ لسنة ٤٢ ق، والطعن رقم ٧٠٢ لسنة ٤٣ ق جلسة ١٤/٢/١٩٧٨

الإضافية المنصرفة للطاعن خلال سنة ١٩٩٩ والمقررة بالقوانين المشار إليها استناداً للكتاب الدورى رقم ٢ لسنة ١٩٩٧ والذي يقوم أساساً على مخالفة إرادة المشرع ويكون استشهد المأمورية فى غير محله . وانتهت اللجنة إلى استبعاد العلاوات الخاصة المضافة إلى الأجر الإضافية والمكافآت والإثبات والمحسوبة بنسبة من الأجر الأساسى بعد إضافتها إليه اعتباراً من ١٩٩٢/٧/١ والمنصرفة للطاعن خلال سنة ١٩٩٩ من وعاء الضريبة الموحدة على المرتبات لعدم خضوعها للضريبة.

وقضت محكمة النقض^{١٣٧} بنفس ما انتهى إليه رأى لجنة الطعن المتقدم، بأن مؤدى نص القانون رقم ٢٩ لسنة ١٩٩٢ أن يكون الإعفاء من الضرائب والرسوم شاملاً لكل زيادة تصيب الأجر نتيجة ضم هذه العلاوات، سواء كانت تلك الزيادة قد أصابت الأجر الأساسى بعد ضم العلاوات إليه، أم نشأت عن زيادة الحوافز والمكافآت والأجر المتغيرة المحسوبة بنسبة من الأجر الأساسية ، لتوافر العلة في الحالتين وهو رغبة المشرع في أن تكون تلك العلاوات الخاصة . قبل ضمها للأجر الأساسية وبعد هذا الضم . غير خاضعة لكافة الضرائب والرسوم لتتحقق الغاية منها كاملة على نحو ما سلف بيانه ، ومن ثم فلا يجوز تخصيص هذا الإعفاء من الضرائب والرسوم على ما يصيب الأجر الأساسية وحدها بغير مخصص.

وتدخلت المحكمة الدستورية العليا^{١٣٨} وفسرت النص فى قانون العلاوة الخاصة - رقم ٢٩ لسنة ١٩٩٢- بأن "لا تخضع ما يضم من العلاوات

^{١٣٧} ط ١١٣٩٥ لسنة ٧٨ ق جلسة ٢٠١٠/١/١٢ .

^{١٣٨} قرار المحكمة الدستورية العليا فى الطابين رقمى ١ و٢ لسنة ٢٣ قضائية تفسير ، جلسة ٢٠١٥/١٢/٥ .

الخاصة الى الاجور الاساسية لأية ضرائب أو رسوم " بقولها " قد جاءت عبارة ما يضم من العلاوات الخاصة إلى الأجور الأساسية واضحة لا لبس فيها ولا غموض في الدلالة علأن عدم الخضوع للضرائب والرسوم يقتصر على ما يضم من تلك العلاوات إلى الأجور الأساسية ، فلا يمتد إلى غيرها من المبالغ التي تكون قد تأثرت بالضم كالحوافز والمكافآت والأجور الإضافية التي تصرف منسوبة إلى الأجر الأساسي ، إذ الضم لا يغير من طبيعة هذه المبالغ ، فتظل خاضعة للضرائب والرسوم ، فلا يمتد إليها الإعفاء منها المقرر بتلك القوانين التي قررت ضم العلاوات الخاصة إلى الأجور الأساسية ، إذ يتحدد مناط هذا الإعفاء بتوافر وصف العلاوة الخاصة التي تضم للمرتب الأساسي ، دون أن يتعداه إلى غيره .

فإذا انتفى هذا الوصف عن تلك المبالغ التي تكون قد تأثرت بالضم كالحوافز والمكافآت والأجور الإضافية التي تصرف منسوبة إلى الأجر الأساسي انتفى تبعاً لذلك مناط إعفائها من الضرائب والرسوم . وأن القول بغير ذلك يؤدي إلى الخلط بين مفهوم الأجر الأساسي للعامل مضموماً إليه العلاوات الخاصة وغيرها من العلاوات التي يقرر القانون ضمها إليه من ناحية ، وبين تلك المبالغ التي تكون قد تأثرت بالضم كالحوافز والمكافآت والأجور الإضافية وغيرها من المزايا المالية الذي يتخذ ذلك الأجر أساساً لحسابها من ناحية أخرى.

وإزاء هذا الخلف ، تدخل المشرع بالقانون رقم ٨٩ لسنة ٢٠٠٣ بمنح العاملين بالدولة علاوة خاصة لينص صراحة على أنه اعتباراً من أول يوليو سنة ٢٠٠٨ يقتصر الإعفاء من الضرائب والرسوم على العلاوة المضمومة للأجور الأساسية فقط ، ولا يسرى هذا الإعفاء على ما يترتب على ضم العلاوة الخاصة من زيادة في المكافآت أو المزايا أو غيرها. وبذلك لا يعفى

من الضريبة على المرتبات^{١٣٩} ما ترتب على ضم العلاوة من زيادة في المكافآت والحوافز .

وعلى ضوء هذا التغيير التشريعي فيمكن القول وفقاً لمفهوم التجريد أن الفترة من عام ١٩٩٢ حتى عام ٢٠٠٨ بما تضمنتها من تأثيرات على الأجور الأساسية للعاملين بالدولة بسبب ضم العلاوة الخاصة لها لا تخضع للوعاء الخاضع للضريبة وفقاً لصريح النصوص الصادرة في هذا الشأن على نحو ما أنف بيانه، ولا يحتاج في هذا الشأن بما تضمنته نصوص قوانين الضرائب على الدخل المتعاقبة وهي القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بشأن قانون الضرائب على الدخل معدلاً بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ والقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإصدار قانون الضريبة على الدخل حال تحديدها الإيرادات الخاضعة للضريبة على أساس مجموع ما يحصل عليه الممول من مرتبات وماهيات وأجور ومكافآت وبدلات وإيرادات مرتبه لمدى الحياة وأن ما يتقاضاه الموظف بسبب ضم العلاوة الخاصة مما يدخل في الإيراد العام، وذلك لأن القانون الأول وهو القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته كان سارياً وقت إقرار المشرع لقوانين العلاوات الخاصة المتعاقبة حتى تاريخ صدور القانون رقم ٨٩ لسنة ٢٠٠٣، وأن المشرع قد راعى قوانين الضرائب على الدخل فيما تضمنته من تحديد الإيراد الخاضع للضريبة حال إقراره الإعفاء المقرر للعلاوات الخاصة المضمومة وإلا لما أعوزه النص على هذا الإعفاء ومن المعلوم أنه إذا تعارض نصان تشريعيان في ذات المرتبة فإن اللاحق ينسخ السابق فيما تضمنه

^{١٣٩} راجع حكم محكمة النقض في الطعن رقم ١٤٦٥٠ لسنة ٨٠ ق جلسة ٢٠١٢/٢/٢٨. ونفس المبدأ في حكم محكمة القضاء الإداري الدعوى رقم ٤٧٢١٩ لسنة ٦٧ ق جلسة ٢٠١٣/٨/٢٨.

النصان من تعارض، ولما كانت قوانين العلاوات الخاصة، فيما تضمنته من إعفاء العلاوات الخاصة المضمومة من الخضوع للضريبة، لاحقة على قانون الضريبة على الدخل فإنها تقيد هذا الأخير في تحديده للوعاء الخاضع للضريبة وتجريده من العلاوات الخاصة المضمومة، أما بخصوص القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإصدار قانون الضريبة على الدخل وهو قانون لاحق على قوانين العلاوات الخاصة وقد يحاج به أيضاً بخضوع جميع ما يتقاضاه العامل على النحو المبين تفصيلاً في هذا القانون وباعتبار أنه قانون لاحق فإنه قد ينسخ ما انتهجه المشرع بالنسبة للإعفاءات الضريبة المقررة للعلاوات الخاصة، إلا أن المشرع أبى أن يقرر ذلك ونص في المادة (١٣) من هذا القانون على أنه "مع عدم الإخلال بالإعفاءات الضريبة الأخرى المقررة بقوانين خاصة يعفى من الضريبة، وبذلك النص فقد ثبت المشرع أوامر الإعفاءات المقررة بقوانين خاصة ومنها بالطبع قوانين العلاوات الخاصة ولم ينل منها بأى سبيل وظلت سارية فيما تضمنته من إعفاءات.

وإذ نصت القوانين المتعاقبة أرقام ١٠١ لسنة ١٩٨٧، ١٤٩ لسنة ١٩٨٨، ١٢٣ لسنة ١٩٨٩، ١٣، لسنة ١٩٩٠، ١٣ لسنة ١٩٩١، ٢٩ لسنة ١٩٩٢ وأخرها القانون ١٤٩ لسنة ٢٠٠٢ بمنح العاملين بالدولة علاوة خاصة، ونصت على عدم خضوع هذه العلاوات لأية ضريبة أو رسوم بغية رفع المعاناة عن كاهل العاملين نتيجة الارتفاع المتزايد والمستمر في الأسعار حسبما ورد في المذكرة الإيضاحية تبريراً لهذا الإعفاء، كما نصت المادة الرابعة من القانون الأخير على أن تضم العلاوة الخاصة المقررة بهذا القانون إلى الأجور

الأساسية للخاضعين لأحكامه اعتباراً من أول يوليو ٢٠٠٧ ولو تجاوز بها العامل نهاية ربط الدرجة أو المربوط الثابت المقرر لوظيفته أو منصبة أو رسوم فإن مؤدى ذلك هو أن يكون هذا الإعفاء من الضرائب والرسوم شاملاً لكل زيادة تصيب الأجر نتيجة ضم هذه العلاوات سواء كانت تلك الزيادة قد أصابت الأجر الأساسى بعد ضم العلاوات إليه أم نشأت عن زيادة الحوافز والمكافآت والأجور المتغيرة المحسوبة بنسبة من الأجور الأساسية لتوافر العلة فى الحالتين وهى رغبة المشرع فى أن تكون تلك العلاوات الخاصة - قبل ضمها للأجور الأساسية وبعد هذا الضم - غير خاضعة لكافة الضرائب والرسوم لتتحقق الغاية منها كاملة على نحو ما سلف بيانه، ومن ثم فلا يجوز تخصيص هذا الإعفاء من الضرائب والرسوم على ما يصيب الأجور الأساسية وحدها بغير مخصص

واعتباراً من الفترة التى تبدأ من الأول من يوليو ٢٠٠٨ ، وعملاً بنص القانون رقم ٨٩ لسنة ٢٠٠٣ يقتصر الإعفاء من الضرائب والرسوم على العلاوة المضمومة للأجور الأساسية فقط ولا يسرى هذا الإعفاء على ما يترتب على ضم العلاوة الخاصة من زيادة فى المكافآت أو المزايا أو غيرها، وذلك لأنه متى كان النقص واضحاً جلى المعنى قاطع الدلالة على المراد منه فلا يجوز الخروج عليه أو تأويله^{١٤٠}.

^{١٤٠} الطعن رقم ٣٠٥١ لسنة ٨١ ق جلسة ٥ يونيو سنة ٢٠١٣.

المعاملة الضريبية للعلاوات الخاصة في ظل قانون الخدمة المدنية

صدر قانون^{١٤١} الخدمة المدنية رقم ٨١ لسنة ٢٠١٦، وقد استحدثت نظاماً للأجور يختلف بصورة جوهرية عن نظم الأجور السابقة عليه، إذ ألغى كل العناصر التي كان يتكون منها الأجر في ظل القوانين السابقة، وما تضمنته من علاوات عادية وخاصة ومكافآت وغيرها، وحل محلها ما يعرف بالأجر الوظيفي والأجر المكمل. ويقصد بالأجر الوظيفي الأجر المنصوص عليه في الجداول الملحقة بالقانون مضموماً إليه جميع العلاوات المقررة بمقتضى القانون، والأجر المكمل هو كل ما يحصل عليه الموظف نظير عمله بخلاف الأجر الوظيفي، ويكون كل من الأجر الوظيفي والأجر المكمل ما يعرف - في القانون - بالأجر الكامل. ولم يتضمن القانون أي نص بإعفاء ضريبي لأي من هذه المبالغ.

ولم يعد للعلاوات الخاصة المضمومة إلى الأجر أو غير المضمومة حتى تاريخ العمل بالقانون ٨١ لسنة ٢٠١٦ من وجود قانوني إذ دخلت جميعها ضمن الأجر الوظيفي أو المكمل للموظف، وفقدت بالتالي مسماها الخاص وسمتها القانونية، وبالتالي لم يعد لإعفاء هذه المبالغ من سند قانوني، سيما وأن قانون الخدمة المدنية رقم ٨١ لسنة ٢٠١٦ لم ينص على احتفاظ هذه العلاوات وغيرها من المبالغ التي كانت تتمتع بإعفاءات خاصة بما تقرر لها بقوانين سابقة، ونص صراحة على إلغاء كل ما يخالفه من أحكام.

قسط الاستبدال: يعتبر الاستبدال في حكم السلفة أو القرض الذي يحصل عليه الممول، وأن ما يسدد منه في صورة أقساط هو من قبيل الاستعمال للدخل ولا يعد تكليفاً عليه، شأنه شأن التجاء الموظف أو العامل

^{١٤١} نشر القانون رقم ٨١ لسنة ٢٠١٦ بإصدار قانون الخدمة المدنية بعدد الجريدة الرسمية رقم ٤٣ مكرر (أ)، بتاريخ ٢٠١٦/١١/١، ويعمل به من اليوم التالي لتاريخ نشره.

أو المستخدم إلي أحد البنوك للحصول علي سلفة، ومن ثم فإن قسط هذه السلفة لا يستبعد من وعاء الضريبة علي المرتبات (١٤٢) .

وقد اعتبرت اللائحة التنفيذية للقانون (١٤٣) من قبيل المزايا العينية ما يحصل عليه العامل من رب العمل على قرض يجاوز إجمالي ما يحصل عليه خلال الستة أشهر السابقة على حصوله على القرض بدون عائد أو بعائد يقل عن ٧% . مما يفهم منه أن القرض الذي يحصل عليه العامل بما لا يجاوز مستحقته عن ستة أشهر عمل ، أو يتجاوز هذه المستحقات ولكنه بعائد يبلغ سعره ٧% أو يزيد لا يعد ميزة عينية ، أى لا يحاسب الممول عنه. ولم تحدد اللائحة التنفيذية السبب لهذه التفرقة ولا السند الذي تعتمد عليه في ذلك .

مصروفات أخرى

ليس في ضريبة المرتبات مجال متسع لخصم مزيد من المصروفات الشخصية إلا بالقدر الذي يثبت فيه أن المصروف كان لازماً للمهنة التي يتقاضى عنها الشخص المرتب الخاضع للضريبة ، وفي حدود ما يلزم ، ودون أن يصل المقابل النقدي عنها حد المزية النقدية التي تضاف إلى المرتب .

ويبدو ذلك واضحاً في نشاط المأذون الشرعى - الذى هو نوع من الوظيفة العامة - لا يجوز أن يخصم من إيراداته الخاضعة للضريبة أية مبالغ ينفقها المأذون لو كانت متصلة بمباشرة عمله ، وبالتالي عدم خصم أية مصروفات أو

(١٤٢) انظر التعليمات التفسيرية رقم ٢ لسنة ٦٢ (تقابل حالياً المادة ٥٥) الصادرة في ١٩٨٨/٦/٣٠ .

(١٤٣) راجع البند ٣ من المادة ١١ من اللائحة التنفيذية للقانون.

نفقات يتحملها المادون بسبب أدائه العمل كإيجار المكان المعد لمزاولة العمل ، أو اشتراك التليفون وغيرها من المصروفات الأخرى.

غير أنه من ناحية أخرى فإن مصاريف الانتقال التي يتقاضاها المادون الشرعى بسبب انتقاله إلى محل إقامة الراغب فى توثيق عقد الزوج لا تعتبر من المزايا النقدية الخاضعة للضريبة طالما كانت هذه المصروفات فى حدود المصروفات الفعلية وغير مغالى فى تقديرها^(١٤٤).

كما أن^{١٤٥} المصروفات التي يدفعها رب العمل نيابة عن العاملين فيه لتعليم أبنائهم ما هى إلا توزيعات ، وليست من الأعباء الواجبة الخصم عند تحديد ضريبة المرتبات طبقاً للقوانين المعمول بها فى مصر ، ولا يغير من ذلك أن قوانين البلد الأجنبى تعتبر مصروفات التعليم من التكاليف واجبة الخصم قبل الوصول إلى الوعاء الضريبى . لذلك تعتبر ميزة تخضع للضريبة .

المبحث الثالث

حالات الإعفاء من الضريبة

بينت المادتان ١٢ و ١٣ من القانون حالات عدم الخضوع والإعفاء من الضريبة، وهذه الحالات هي:-

١- المعاشات: قرر المشرع بنص صريح عدم خضوع المعاشات للضريبة، إما رعاية لأصحاب المعاشات ، أو لأن هذه المبالغ فى حقيقتها أقساط عن مرتبات سبق خضوعها للضريبة.

^{١٤٤} تعليمات تفسيرية رقم ٢١ للمادة ٦٢ ق ١٤ لسنة ١٩٣٩ صدرت بتاريخ ١٩٧٣/٢/٢٢
^{١٤٥} لجنة طعن ضرائب القاهرة، الدائرة الأولى، شركات ، الطعن رقم ١٣٨ لسنة ١٩٩٠ بتاريخ ١٩٩٢/٣/٣٠.

موقف العاملين الذين تمتد لهم الخدمة بعد المعاش

رأت الجمعية لعمومية لقسمى الفتوى والتشريع أنه^{٤٦} لما كان الأصل أن من يشغل وظيفة لا يبقى في الخدمة إذا بلغ ستين سنة ، وإنما يحال إلى المعاش باعتبار أن هذه السن هي المقررة لترك الخدمة ... إلا أنه استثناء من هذا الأصل ومراعاة للصالح العام وضماناً لحسن سير العمل وانتظامه وعدم اضطرابه خلال العام فقد قضى المشرع بأن يبقى القاضى أو رجل التعليم فى الخدمة حتى نهاية السنة القضائية او الدراسية ، ومن ثم فإنه لا يحال إلى المعاش عند بلوغ سن الستين ، وإنما تؤجل إحالته حتى أول السنة القضائية أو الدراسية التالية ، وتعتبر مدة بقاءه مدة خدمة فعلية. ويترتب على ذلك أن ما يتقاضاه القاضى أو رجل التعليم خلال فترة بقاءه فى الخدمة التالية لبلوغه سن الستين يعتبر بأكمله مرتباً ، ولا يتضمن فى -جزء منه - قيمة المعاش لمستحق له ، والذي لا يبدأ استحقاقه إلا اعتباراً من تاريخ إحالته إلى المعاش بالفعل فى أول يوليو أو نهاية السنة الدراسية حسب الأحوال.

لذا وجهت المصلحة (١٤٧) النظر إلى أنه يتعين فى هذه لحالات وأمثالها إخضاع كامل ما تقاضاه الموظف من مرتبات أو بدلات و مزايا اخرى للضريبة على المرتبات وعلى الأجور ، ومراعاة عدم خصم ما يعادل قيمة المعاش المستحق له وذلك خلال فترة بقاءه فى الخدمة بعد بلوغه الستين وفقاً للقانون.

^{٤٦} القسم الاستشارى للفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ١٥٦/١/٣٧ بتاريخ ١٣/٢/١٩٦٦ .

^{٤٧} تعليمات المصلحة رقم ١٣ للمادة ٦٢ ق ١٤ لسنة ١٩٣٩ بتاريخ ١٧/٣/١٩٦٦ .

ثم أعاد مجلس الدولة دراسة هذا الموضوع ورأى^(١٤٨) أنه لما كانت قاعدة إحالة القاضى إلى التقاعد ببلوغ سن الستين هى طبقاً لصريح عبارة نص المادة ٩٦ - من قانون السلطة القضائية رقم ٤٩ لسنة ١٩٧٣ المعدلة للقانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٢ - لا استثناء عليها، فإن استبقاءه بعدها لا يخل بكون مركزه التقاعدى قد تحدد ببلوغ تلك السن ، بحيث يكون التاريخ الأخير هو الأساس فى حساب مستحقاته فى المعاش، باعتباره محالاً فيه إلى التقاعد بالرغم من استمراره لمدة الخدمة بعد سن الستين ، إذ يزول العضو درجته المالية التى كان يشغلها فى ذلك التاريخ ولا يرقى أو يمنح علاوات ، وتصبح الدرجة شاغرة يجوز الترقية عليها ، ومن ثم فإن القاضى الذى يبلغ سن الستين خلال العام القضائى يعتبر محالاً إلى المعاش فى هذا التاريخ ويستحق فيه معاشاً يضاف إليه مكافأة تساوى الفرق بين المعاش وبين ما كان يتقاضاه من مرتب وبدلات، وبالتالي فإن المعاش المستحق له لا يفقد طبيعته ، ولا يصبح مرتباً ، وعليه لا يجوز إخضاعه لضريبة المرتبات.

وذهبت المصلحة إلى أن^{١٤٩} المكافأة المالية التى يحصل عليها الأستاذ المتفرغ والتى تتمثل فى الفرق بين المرتب مضافاً إليه الرواتب والبدلات الأخرى وبين المعاش تحاسب ضرائبياً للأسعار التصاعدية المقررة بقانون الضريبة.

ويسرى ذلك أيضاً^{١٥٠} على السادة المستشارين الذين يستبقون فى الخدمة بعد سن الستين بالنسبة للضرائب المقررة على مكافأة التحكيم المستحقة لهم معاملة أقرانهم الذين لم يبلغوا هذه السن.

^{١٤٨} فتوى الجمعية العمومية بجلسة ١٩٨٠/٢/٩. وأصدرت لمصلحة بذلك تعليماتها التفسيرية رقم ٢٧ فى

١٩٨٠/٦/٢٩.

^{١٤٩} كتاب مدير الإدارة العامة لبحوث ضرائب الدخل بتاريخ ١٩٩٣/٧/٣١، موسوعة المرتبات، ص ٧٦٩.

٢- مكافآت نهاية الخدمة

كما قرر المشرع عدم خضوع مكافآت نهاية الخدمة ، باعتبارها فى الأصل دفعة رأسمالية يحصل عليها العامل دفعة واحدة لا ينطبق عليها وصف المرتب ، أو أهم خصائصه وهو الدورية .

وبقصد بمكافأة نهاية الخدمة وفقاً لنص المادة ١٦ من اللائحة التنفيذية المكافأة التى تحددها النظم المطبقة فى الجهة أو الشركة أو المنشأة بمناسبة انتهاء خدمة العامل . وفى حالة عدم وجود هذه النظم ، أو وجودها مع عدم تنظيمها للمكافأة ، تحدد مكافأة نهاية الخدمة وفقاً لأحكام قانون العمل .

وترى محكمة النقض أن^(١٥١) مكافأة نهاية الخدمة التى يمنحها رب العمل هى مبلغ إضافي يعطى للعامل بمناسبة انتهاء عمله لديه وتعتبر بحسب الأصل تبرعاً من صاحب العمل فلا يلتزم بصرفها إلا إذا كانت مقررة فى عقود العمل أو فى اللائحة الداخلية للمنشأة أو إذا جرى العرف على صرفها بصفة عامة ومستمرة وثابتة.

ولقد أطلق القانون النص على عدم خضوع مكافأة نهاية الخدمة للضريبة، ومن ثم يسرى هذا الحكم على كل ما يحصل عليه العامل ، ويدخل ضمن ما يعرف بمكافأة الخدمة ، وبغض النظر عن السبب الذى من أجله يحصل على هذه المكافأة ، أى سواء كانت بسبب إنهاء خدمته رغماً عنه (لبلوغه سن التقاعد مثلاً)، أو باختياره (بالاستقالة) مثلاً .

^{١٥٠} الجمعية العمومية لسمى الفتوى والتشريع : فتاها رقم ١٧٤ ملف رقم ٢١٠/٢/٣٧ جلسة ٢١٠/٢/٨ ١٩٧٨.

^{١٥١} طعن رقم ٣٢٠ لسنة ٧١ ق جلسة ٢٠٠٢/٥/٩ .

ولقد رأيت مصلحة الضرائب^{١٥٢} أن الأصل في مكافأة نهاية الخدمة أنها معفاة طبقاً للمادة ١٢ من قانون الضريبة على الدخل بشرط انتهاء علاقة العمل انتهاءً كلياً (حقيقياً) ، وذلك باتجاه إرادة الطرفين إلى إنهاء تلك العلاقة وعدم العودة لها مرة أخرى ، وطبقاً للمدة التي حددها قانون التأمينات الاجتماعية لاستحقاق هذه المكافأة. أما في حالة تجديد العقد مرة أخرى وعودة العامل للعمل بنفس الجهة فإن هذه المبالغ تخضع للضريبة وذلك لعدم انتهاء العلاقة الوظيفية انتهاءً حقيقياً ، وذلك مثل عقود العمل البحري ، وما يماثله من عقود، حيث لا تعد المبالغ المدفوعة للعامل أو الموظف في مثل هذه العقود من قبيل مكافأة نهاية الخدمة (التي في جوهرها دفعة رأسمالية تدفع مرة واحدة، ولا تتصف بالدورية أو التكرار ، وليست مكاملة لأجر آخر ولا يقابلها عمل) بل هي جزء من الأجر الذي يصرف له بانتهاء الرحلة .

حكم تعويض الفصل من الخدمة

الأصل في التعويض أنه مقابل الضرر الذي يصيب العامل جزاء فصله بغير مبرر و مناطه ترتب الضرر. ولا يغير من طبيعة هذا التعويض تقديره بما يوازى الأجر المتبقى عن المدة التي لم ينفذ فيها العقد . ولا تخضع للضريبة أيضاً ما يحصل عليه المدير الذي اضطر إلى الاستقالة نتيجة اندماج شركتين فقد وظيفته ، إذ لولا الاندماج لاستمر في منصبه مدة أطول^{١٥٣} .

^{١٥٢} كتاب دورى رقم ١٠ لسنة ٢٠١٥ بتاريخ ٢٠١٥/٥/٣١.

^{١٥٣} موسوعة د. زكريا بيومى ، ص ٢٢٥.

ولقد قضى بأن (١٥٤) هذا التعويض لا يخضع بهذه المثابة للضريبة على المرتبات لأنه ليس إيراداً دورياً و إنما هو فى حكم رأس مال يصرف دفعة واحدة عند إنتهاء خدمة العامل نظير الخطأ التعاقدى بفسخ عقد العمل قبل حلول مواعده .

ولا يمنع من عدم خضوعه للضريبة كون هذا التعويض قد تحدد قياساً على المكافآت المكافآت التى يستحقها الموظف المفصول لحين عودته للخدمة إلا أنه لا يعدو أن يكون تعويضاً عن الأضرار المادية والأدبية التى أصابت الموظف نتيجة للقرار الصادر بالاستغناء عن خدماته، وبالتالي لا يسرى عليه ما يسرى على المكافآت والمرتبات من أحكام^{١٥٥}.

أما تعويض إصابة العمل فإنه يعفى من الضريبة على المرتبات تطبيقاً لأحكام المادتين ١٣٦ و٤٩ من القانون رقم ٧٩ لسنة ١٩٧٥ بإصدار قانون التأمين الاجتماعى^{١٥٦}.

وذهبت مصلحة الضرائب إلى أن^{١٥٧} العامل المريض بأحد الأمراض المزمنة والصادر له قرار من المجلس الطبى العام بوزارة الصحة والسكان قرار وزير الصحة رقم ٢٥٩ لسنة ١٩٩٥ على حالته لا يخضع جميع ما يتقاضاه من جهة عمله للضريبة باعتبار أن هذه المبالغ تعتبر تعويضاً عملاً بنص

^{١٥٤}الطعن رقم ٣٩٢ لسنة ٣٩ ق ، جلسة ١٦/٤/١٩٧٥.

^{١٥٥} الشعبة المالية والاقتصادية ، مجلس الدولة، فتوى رقم ١١٣١ فى ٢٣/٦/١٩٥٣.

^{١٥٦} كتاب رئيس الإدارة المركزية للبحوث والقضايا الضريبية بتاريخ ٢٥/٧/١٩٩٤، موسوعة ضريبة المرتبات، ص ٧٧٩.

^{١٥٧} تعليمات المصلحة التفسيرية رقم ١ للمادة ٤٩ ق ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بتاريخ ٢٦/٣/٢٠٠٤.

الفقرة الأولى من المادة ١٣٦ من قانون التأمين الاجتماعى رقم ٧٩ لسنة ١٩٧٥، ويشترط عدم تواجد هذا العامل بعمله ، وأما فى حالة تواجده بالعمل خلال فترة سريان القرار المذكور فإن جميع ما يتقاضاه يخرج عن المفهوم التعويضى ويصبح أجر مقابل عمل ، ويخضع للضريبة على المرتبات.

والأصل أن المقابل النقدى الذى يحصل عليه العامل - طبقاً لحكم المادة ٦٥ من قانون العاملين رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٨- ويقدر طبقاً لما يوازى أجره الأساسى الأخير عما بقى له من رصيد إجازات لم يقم بها خلال مدة خدمته بحد أقصى ثلاثة اشهر ، لا يعدو أن يكون إضافة لما يستحقه عند ترك الخدمة من معاش أو مكافأة ، وهو يمنح دفعة واحدة ، ولا يعتبر هذا المقابل مرتباً أو أجراً عن تلك المدة ولا فى حكمه ، ولا مكافأة ولا تعويضاً عن ذلك . إذ انه استوفى مرتبه ومكافأته عنها كاملة خلال عمله . وهو لا يتسم بما تتسم به المرتبات والأجور وما فى حكمها ، ولا بالمكافأة التى عنهاها المشرع - م ٥٥ ق ١٥٧ لسنة ١٩٨١- ولا تعويضاً لافتقاده مقوماته من خطأ وضرر ورابطة سببية بينه وبينها؛ فلا خطأ ولا ضرر أصابة بسبب عدم اشتغاله بعمله ، فقد استوفى حقه كاملاً عنه، وبما هو مرتبه ومكافأته ، وعندئذٍ للأجر عنها.

وعلى ذلك فإنه لا يعدو هذا المقابل أن يكون التزاماً قرره القانون على جهة عمله عند ترك العامل الخدمة ، بإعطائه تلك الإضافة ، وما يصرف إليه بمقتضاها ليس إلا رأسمال يدفع دفعة واحدة ، فيأخذ حكمه ، وما على

مثله فى القانون من ضريبة. وبالتالى لا يخضع المقابل النقدى لرصيد الأجازات الاعتيادية للضريبة على المرتبات^{١٥٨}.

ويسرى نفس الحكم على المقابل النقدى الذى يمنح للعاملين بالقطاع العام، فلا يخضع للضريبة لهذه الأسباب^{١٥٩}.

وقد أيدت مصلحة الضرائب هذا الرأى^{١٦٠}، وقررت إعفاء المقابل لرصيد الأجازات الاعتيادية الذى يحصل عليه العامل عند انتهاء مدة خدمته بحد أقصى ثلاثة شهور من الخضوع للضريبة بشرط أن يكون رصيد العامل عند انتهاء مدة خدمته أكثر من ثلاثة شهور، ويصرف له بحد أقصى ثلاثة شهور، وكذلك ألا يكون لدى جهة العمل لائحة أجازات أو نظام خاص بالأجازات يخالف ما قرره المواد الخاصة بالأجازات فى قانون العمل الفردى رقم ١٣٧ لسنة ١٩٨١ وذلك قبل العمل بالقانون رقم ٢٣٢ لسنة ١٩٩٦ الذى قرر إعفاء المبالغ التى تصرف للعامل بمناسبة بلوغه سن التقاعد أو انتهاء خدمته أو تصرف للمستحقين فى حالة وفاته من جميع الضرائب والرسوم^{١٦١}.

^{١٥٨} الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة، الفتوى رقم ٤٢ ملف رقم ٤١٨/٢/٣٧ جلسة

١٩٩٠/١١/٢١. ونفس المبدأ فتوى لذات الجمعية رقم ٤٢٣ ملف رقم ١٤٠٤/٤/٨٦ جلسة ١٩٩٩/٤/٢١.

^{١٥٩} الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة، فتوى رقم ٣٧٦ ملف ٤١٢/٦/٨٦ جلسة

١٩٩٠/٢/٢٠.

^{١٦٠} كتاب مدير عام الإدارة العامة لبحوث ضرائب الدخل، بتاريخ ٢٢/٦/٢٠٠٢، موسوعة ضريبة المرتبات، المرتبات، ص ٨١٧.

^{١٦١} نشر هذا القانون بعدد الجريدة الرسمية رقم ٤٧ مكرر فى ١١/٣٠/١٩٩٦، وقد نصت مادته الأولى على

أن "تعمى من جميع أنواع الضرائب والرسوم جميع المبالغ التى تصرف للعاملين الدائمين والمؤقتين بمكافآت شاملة بالجهاز الإدارى للدولة، أو بوحدات الإدارة المحلية، أو بالهيئات العامة، أو بالمؤسسات العامة، أو بشركات القطاع العام، أو بشركات قطاع الأعمال العام، وللعاملين بالدولة الذين تنظم شئون توظيفهم قوانين أو

٣- الإعفاء المقرر للحد الأدنى

استحدثت المشرع خصماً يمثل الحد الأدنى غير الخاضع للضريبة ، قدره سبعة آلاف ومائتا جنيه ، وذلك بديلاً عن الخصم الذى كان يقرره القانون الملغى مقابل الأعباء العائلية ، بقيم مختلفة تبعاً للحالة الاجتماعية للممول (أعزب - متزوج - متزوج ويعول) .

وأصبح فى ظل القانون الحالى من حق الممول التمتع بهذا الخصم ، أياً كانت حالته الاجتماعية. ويشترط ^(١٦٢) لخصم هذا المبلغ من المرتبات ألا يكون قد تم خصمها من مصادر دخل أخرى للممول خلال السنة.

الإعفاء الشخصى الخاص بممولى ضريبة المرتبات

تم زيادة الإعفاء الشخصى السنوى لممول ضريبة المرتبات وما فى حكمها الذى تطبق عليه الأسعار العادية من ٤٠٠٠ جنيه سنوياً إلى ٧٠٠٠ جنيه ، يستوى فى ذلك أن كان الممول مقيماً ويحصل على ذلك المرتب من جهة عمله الأصلية أو كان غير مقيم بعد التعديل الذى أصاب المادة (١١) السابق تناولها. وتسرى هذه المعاملة اعتباراً من ٢٠١٣/٩/١ على النحو الوارد بالمادة الأولى بند (١) من القانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ .

٤- اشتراكات التأمين الاجتماعى وأقساط الإِدخار: تعفى من الضريبة

اشتراكات التأمين الاجتماعى وأقساط الادخار التي تستقطع وفقاً لأحكام

لوائح خاصة أو ذوى المناصب العامة والربط الثابت ، وللعاملين بالقطاع الخاص ، وذلك بمناسبة بلوغ سن التقاعد أو انتهاء الخدمة ، وكذلك جميع المبالغ التى تصرف لأسرة العامل فى حالة وفاته. ^(١٦٢) المادة ٩/١٢ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

قوانين التأمين الاجتماعي أو كنظم بديلة عنها أو قوانين المعاشات والادخار الحكومية .

وقد صدر القانون رقم ٧٩ لسنة ١٩٧٥ بإصدار قانون التأمين الاجتماعي ونصت مادته رقم ١٣٤ على أن تعفى قيمة الاشتراكات المستحقة وفقاً لأحكام هذا القانون من الضرائب أيّاً كان نوعها ، ورأى مجلس الدولة^{١٦٣} أن المبالغ التي يدفعها المؤمن عليه لقاء حساب مدة خدمة سابقة طبقاً لأحكام القانون المذكور هي اشتراكات يرد عليها الإعفاء ، ذلك ؛ إذ لا ريب في أن كل ما يدفعه المؤمن عليه في الحال والاستقبال وعن مدة خدمة سابقة ما هو إلا بغرض تحقيق مدة كافية لاستحقاق معاش آخر في مدة بقائه في الخدمة ، هذا فضلاً عن أن القانون رقم ٧٩ لسنة ١٩٧٥ جاء مغايراً لسابقه في مدة المعاش ، ثم تدخل هذه المبالغ في عموم الإعفاء الوارد بالمادة ١٣٤ المشار إليها ، فضلاً عن تحقيق صفة احتياطي المعاش فيها . أي أن هذه الاشتراكات تعفى من الخضوع للضريبة على المرتبات والأجور .

ولما كانت المادة ٦٢ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ - التي تقابل المادة ٢/١٣ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥- قد وردت إعفاء عاماً لكل أقساط واشتراكات التأمين الاجتماعي بشرط ان تكون مستحقة وفقاً لأحكامه ، ولم ينظر المشرع إلى المبالغ التي تدفع عنها تلك الاشتراكات ، وما إذا كانت تلك المبالغ معفاة أو غير معفاة من الضرائب مما يتعين معه القول^{١٦٤} بأن

^{١٦٣} فتوى إدارة الفتوى لوزارة المالية والتجارة والتمويل والتأمينات ، الملف رقم ٤٢٩/١/٤ في ١٩٧٧/٢/٢٦ ، وتعليمات تفسيرية رقم ٢٥ بتاريخ ١٩٧٧/٦/٦ .

^{١٦٤} تعليمات تفسيرية رقم ١ للمادة ٥٨ بشأن خصم اشتراك التأمينات الاجتماعية على الأجر المتغير المتغير المتمثل عن بدلات معفاة من ضريبة المرتبات ، بتاريخ ١٩٨٦/٦/١ ، وبهذا المعنى فتوى إدارة الفتوى المختصة بمجلس الدولة ملف رقم ١٤٨٢/١/١٦ بتاريخ ١٩٨٠/١/١ .

الإعفاء من الضريبة على قيمة تلك الاشتراكات هو أمر منفصل وغير مرتبط بالأحكام التي تخضع لها المبالغ المدفوعة عنها هذه الاشتراكات. ومن حيث أن هذه البدلات تعتبر عنصراً من عناصر أجر الاشتراك في نظام التأمين الاجتماعي طبقاً لقرار رئيس مجلس الوزراء ، لذلك فإن اشتراكات التأمين عن هذه البدلات تعفى من الضريبة على المرتبات.

ولقد مد قانون الضريبة الإعفاء على أقساط التأمين والعاشات التي تستقطع وفقاً لنظم التأمين البديلة ، ويقصد بالنظم البديلة (١٦٥) النظم التي يتم إنشاؤها وفقاً لأحكام القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٠ بشأن أنظمة التأمين الاجتماعي الخاص البديلة ، أو أى من القوانين المصرية الأخرى.

وتطبيقاً لذلك لا يخضع للضريبة قسط الاشتراك في نظام إعانة نهاية الخدمة بصندوق الخدمات لأعضاء الهيئات القضائية. علي أساس أن هذا الصندوق يهدف إلي إنشاء نظام تكميلي لتدعيم مزايا التأمين الاجتماعي لأعضاء الهيئات القضائية (١٦٦)، كما لا تخضع للضريبة المبالغ التي تستقطع من العاملين بمصلحة الضرائب لحساب صندوق الرعاية الاجتماعية أو الصحية (١٦٧).

ورأت المصلحة (١٦٨) أنه لا بد أن توافق وتشرف وتراقب عليها وزارة التأمينات الاجتماعية ، وألا يقل عدد العاملين الدائمين بالمشروع عن ألف عامل وألا يقل رأسمال المشروع المدفوع عن عشرة ملايين جنيهاً مصرياً أو

(١٦٥) المادة ١٧ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(١٦٦) فتوى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ١٠٣٧/٤/٨٦ في ١١/١٠/١٩٨٥.

(١٦٧) انظر كتاب دوري مصلحة الضرائب رقم ١٤ لسنة ١٩٩١ بتاريخ ١٩٩١/٧/٢٨.

(١٦٨) كتاب مدير عام الإدارة لبحوث ضرائب الدخل بتاريخ ٢٧/٤/٢٠٠٤، موسوعة الضريبة على المرتبات، ص ٨١٨ و٨١٩.

ما يعادلها من العملات الأجنبية وغيرها من الشروط . وكذلك مع اعتبار أن هذه التأمينات المدفوعة عن نظم خارجية لا تعدو في هذه الحالة إلا أن تكون ميزة نقدية أو عينية (في حالة دفعها في الخارج) تخضع للضريبة على المرتبات .

وذهبت المصلحة إلى أن^{١٦٩} صندوق الرعاية الاجتماعية والصحية للعاملين بمصلحة الضرائب يهدف إلى توفير الرعاية الاجتماعية والصحية وتقديم إعانة نهاية الخدمة للعاملين بمصلحة الضرائب ، وبالتالي فإن نظام هذا الصندوق يعد من قبيل نظم التأمين الاجتماعي كنظام تكميلي يهدف إلى تدعيم مزايا التأمين لاجتماعي المتحاة لأعضائه. ومن ثم فإن المبالغ التي تستقطع من العاملين بمصلحة الضرائب لحساب صندوق الرعاية الاجتماعية والصحية تعفى من الخضوع للضريبة على المرتبات .

٥- اشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاص

كما تعفى من الضريبة اشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاص والتي تنشأ طبقاً لأحكام القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥، بشرط أن تكون مبالغ هذه التأمينات مودعة في صندوق ومستثمرة خارج المنشأة وتوضع في الميزانية علي شكل حسابات .

ويقصد بصندوق التأمين الخاص وفقاً لنص المادة ١ من قانون صناديق التأمين الخاصة الصادر بالقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ على أنه كل نظام في أي جمعية أو نقابة أو هيئة أو بين أفراد تربطهم مهنة أو عمل واحد أو أية صلة اجتماعية تتألف بغير رأس المال ويكون الغرض منه وفقاً لنظامه

^{١٦٩} الكتاب الدوري رقم ١٤ لسنة ١٩٩١ بتاريخ ١٩٩١/٨/٢٥

الأساسى أن يؤدى إلى أعضائه أو المستفيدين منه تعويضات أو مزايا مالية أو مرتبات دورية أو معاشات فى حالات بعينها. وقد أخضع القانون تلك الصناديق لإشراف ورقابة المؤسسة المصرية العامة للتأمين التى حلت محلها الهيئة المصرية العامة للتأمين ثم الهيئة المصرية للرقابة على التأمين وأوجب تسجيلها بمجرد إنشائها وفقاً للقواعد والإجراءات التى رسمها وكذا اعتماد وتسجيل أى تعديل يطرأ على نظامها وترك أمر تصريف شئونها وإدارة أموالها لجمعيتها العمومية ومجلس إدارتها وفقاً لنظامها الأساسى.

وهذه الصناديق الخاصة إما أن تنشأ طبقاً لأحكام القانون رقم ١٩٧٥/٥٤ بإصدار قانون صناديق التأمين الخاصة والذى تنص المادة الثانية من مواد إصداره على أن "تتولى المؤسسة المصرية العامة للتأمين والإشراف والرقابة على صناديق التأمين الخاصة وفقاً لأحكام هذا القانون"، كما توجب المادة الثالثة من القانون تسجيل صناديق التأمين الخاصة بمجرد إنشائها وفقاً للقواعد والإجراءات المنصوص عليها فى هذا القانون، كما أنها تجعل لها الشخصية القانونية بمجرد تسجيلها لدى المؤسسة المصرية العامة للتأمين .

ولما أن تنشأ هذه الصناديق داخل الجهاز الإدارى للدولة ويشمل الوحدات المحلية أو الهيئات العامة وما يمثلها بغرض صرف مزايا تأمينية إضافية عند إحالة العاملين المشتركين فى هذا النظام للمعاش أو الإصابة بعجز كلى أو جزئى يترتب عليه انتهاء خدمة العامل ويتم تمويلها باستقطاع جزء من مرتب العامل والمكافآت التى تصرف له ومن حصيلة الغرامات التى تحصل من العاملين.

وهذه الصناديق تصبح بمجرد تكوينها جزءاً من النظام الإدارى للجهة التى تتبعها ولا تنفصل عنها، إذ لا يعدو تشكيل مجلس إدارة لها أن يكون مجرد تنظيم إدارى داخلى. كما أن اللائحة التى تنظم عملها وحقوق المستفيدين منها يجب اعتمادها من المحافظ المختص أو رئيس الهيئة أو الوزير المختص بحسب الأحوال باعتباره الرئيس الأعلى للجهة التى ينشأ فيها الصندوق باعتبار أنها تتضمن تصرفاً فى بعض الموارد الذاتية للجهة. وذلك على عكس الصناديق التى تنشأ طبقاً لأحكام القانون رقم ١٩٧٥/٥٤ المشار إليه إذ تتمتع بالشخصية الاعتبارية المستقلة عن الجهة وتصبح شخصاً معنوياً من أشخاص القانون الخاص^{١٧٠}.

فإذا افتقد النظام التأمينى البديل الشروط المقررة لاعتباره كذلك فإن المبالغ التى تؤدى نظير الاشتراك فيه لا تخصم من وعاء ضريبة المرتبات^{١٧١}. إذ اشترط المشرع - المادة رقم ٣/١٣ من القانون رقم ٩١

^{١٧٠} الطعن رقم ٨٤٧٨ لسنة ٤٤ قضائية. عليا: جلسة ١٣ من مايو سنة ٢٠٠٤م.

^{١٧١} تطبيقاً لذلك حكمت محكمة النقض - فى الطعن رقم ٢٤٠ لسنة ٣٤ ق جلسة ١٩٧٢/٣/٨ - بأن مفاد نصوص المواد ٦ و ٨ و ٩/٤ من القانون النظامى لصندوق التأمين و المعاشات الخاصببمسيرة بورصة البضاعة الحاضرة للقطن و بذرة القطن الملحق بقرار وزير المالية والإقتصاد رقم ٦٧ لسنة ١٩٥٦ - و على ما جرى به قضاء هذه المحكمة - أن الإشتراك فىالصندوق المذكور ، ليس إجبارياً على السمسار ، و إنما هو حق إختيارى له ، و لما كانتالمبالغ التى يدفعها العضو لهذا الصندوق إنما قصد بها منفعة ، و أن بستفيد بها عندتقاعده أو ينتفع بها ورثته من بعده ، فإن مقتضى ما تقدم أن هذه المبالغ لا تتصلإتصلاً وثيقاً بمباشرة مهنة السمسار ، و ليست لازمة للحصول على الربح حتى تعتبر منالتكاليف الحائز خصمها ، و لا محل للإستشهاد فى هذا الخصوص بالمبالغ التى تستقطعهاالمنشآت من أموالها أو أرباحها لحساب صناديق التوفير أو الإدخار أو المعاش أو غيرها من الأنظمة ، ذلك أنه طبقاًلللقانون رقم ٣٨٦ لسنة ١٩٥٦ المعدل للمادة ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ يشترط حثنتعتبر هذه المبالغ فى حكم التكاليف التى تخصم من الأرباح أن تكون للنظام الذى ترتببنتفيده المنشآت ، لائحة أو شروط خاصة ، منصوص فيها على أن ما تؤديه المنشآت لهذاالنظام يقابل إلزامها بمكافآت نهاية الخدمة ، و أن تكون أموال هذا النظام منفصلة ومستقلة عن أموال المنشأة و مستثمرة لحسابه الخاص ... " و لما كانت المبالغ المدفوعةلحساب صندوق التأمين و المعاشات ، الخاص

لسنة ٢٠٠٥ - لإعفاء الاشتراكات التي يتم خصمها لصالح صناديق التأمين الخاصة من الضريبة - المنشأة وفقاً للقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ - أن تكون هذه الصناديق منشأة طبقاً لأحكام هذا القانون ، مما مؤداه أن تكون مسجلة تبعاً للإجراءات المنصوص عليها فيه ، وحظر عليها ممارسة نشاطها قبل هذا التسجيل بغرض أعمال إشراف ورقابة من الدولة عليها ممثلة في المؤسسة المصرية العامة للتأمين وتحسباً من أن تتخذ الاشتراكات التي تؤدي لها وسيلة للتهرب من أداء الضريبة المستحقة على المستفيدين منها. لذلك قضى^{١٧٢} بعدم إعفاء الاشتراكات التي تم خصمها لصالح الصندوق الاجتماعي للعاملين بالجامعة لعدم تسجيله لدى المؤسسة المصرية العامة للتأمين خلالها على نحو ما يتطلبه القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥

٦- أقطاب التأمين علي الحياة والتأمين الصحي

تعفي من الضريبة أقطاب التأمين علي الحياة والتأمين الصحي علي الممول لمصلحته ومصلحة زوجته وأولاده القصر .

ومن الواضح أن الحكمة من الإعفاء المقرر لاشتراكات التأمينات الاجتماعية أو الادخار أو التأمين علي الحياة والتأمين الصحي هي تحقيق الأمان الاجتماعي للممول وأسرته، وتشجيع الادخار الفردي بما يحقق

بالممارسة لا يصدق عليها الوصف السابق، لأن العضو هو الذي يدفعها بقصد منفعتها على ما سلف البيان ، هذا إلى أنها ليست مستقلة عن أموال المنشأة و لا تستثمر لحساب الصندوق الخاص ، إذ طبقاً للمادة الثانية عشرة من القانون النظامي للصندوق ترصد في آخر ديسمبر من كل سنة حصيلة إشتراك الادخار المدفوعة للصندوق خلال السنة وفقاً للفقرة " ج " من المادة الحادية عشرة من القانون النظامي و يوزع عشر تلك الحصيلة بالتساوي على أعضاء الصندوق الموجودين في آخر ديسمبر من السنة ، لما كان ما تقدم فإن المبالغ موضوع النزاع لا تعتبر من التكاليف التي يجوز خصمها من وعاء الضريبة طبقاً لنص المادة ٣٩م من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .^{١٧٢} الطعن رقم ١٨ لسنة ٧٣ ق جلسة ٢٠٠٧/١/٩ .

صالح الفرد والمجتمع، بشرط (١٧٣) أن يكون التأمين فى شركات مسجلة لدى الهيئة المصرية العامة للرقابة على التأمين .

ويلاحظ علي هذا النوع من الإعفاءات ما يلي:

أ - أن المشرع أطلق إعفاء اشتراكات التأمين الاجتماعي وأقساط الادخار أيا كانت قيمتها .

ب - يشترط أن لا يزيد جملة ما يخضم مقابل اشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاص وأقساط التأمين علي الحياة والتأمين الصحي، على ١٥% من صافى الإيراد أو عشرة آلاف جنيه أيهما أقل، ولا يجوز تكرار إعفاء الإشتراكات والأقساط المنصوص عليها فى هذين البندين ضمن أى دخل آخر منصوص عليه فى المادة (٦) من هذا القانون

ج - قرر القانون السماح بخضم اشتراكات التأمين الصحي بالحدود المشار إليها آنفا، وذلك لتوفير الرعاية الصحية لجمهور الممولين .

٧- المزايا العينية الجماعية

حرص المشرع على استمرار إعفاء الميزة العينية الجماعية وفقاً لما كان يجرى عليه العمل فى ظل القانون السابق ، حيث كان المعمول به ، وأقرته مصلحة الضرائب^{١٧٤} ، ان المزايا العينية والنقدية التى تخضع للضريبة هى المزايا التى يتميز بها الموظف دون غيره والتى إذا لم يحصل عليها ليس لها تأثير على العمل ، أما المزايا الجماعية التى تعطى للعاملين دون تمييز بينهم ويصعب تحديدها لشخص بذاته فلا تخضع للضريبة .

(١٧٣) المادة ١٨ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

^{١٧٤} كتابها الدورى المؤرخ فى ١٨/٦/١٩٩٧ .

إلا أن المشرع فى القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ حدد خمس مزايا عينية جماعية أعفاها من الضريبة ، هى الوجبة الغذائية التى تصرف للعاملين، والنقل الجماعى أو ما يقابله من تكلفة ، والرعاية الصحية ، والأدوات والملابس اللازمة لأداء العمل ، والسكن الذى يتيح رب العمل للعاملين بمناسبة أدائهم العمل .

وهذا الإعفاء للميزة العينية الجماعية يعنى -بمفهوم المخالفة - خضوع المزايا النقدية الجماعية للضريبة، وكذلك خضوع المزايا النقدية والعينية التى يختص بها رب العمل أحد العاملين لديه ^{١٧٥}.

وهذا الأمر يقتصر على كل مال نقدى كان أو عينى طالما تضمن فى حقيقته ميزة تمنح للممول ، أما ما يؤدى إليه تعويضاً عن تكلفة حقيقية تكبدها لأداء عمله فى يعد ميزة ، ومن ثم تظل هذه التكلفة مصروفاً يحق للممول أن يخصمها من وعاء الضريبة ، وبالحدود التى تمكنه من هذا التعويض . فلا يعد إيراداً مثلاً :مصروفات الانتقال لأداء أعمال تتطلبها الوظيفة، وكذلك تكلفة التليفونات المحمولة إذا ما كانت مخصصة لأداء الأعمال طوال الوقت.

وتطبيقاً لذلك رأت المصلحة^{١٧٦} عدم خضوع مساهمة الدولة فى المصروفات الدراسية لأبناء العاملين المصريين فى بعثات التمثيل الدبلوماسى فى الخارج

^{١٧٥} مجلة المرشد ، العدد ٤٢ ، يونيو ٢٠٠٧ ، ص ٣٨ و ص ٣٩ .

^{١٧٦} كتاب رئيس الإدارة المركزية للبحوث والقضايا الضريبية بتاريخ ١٧/٩/١٩٩٤ .

بمقدار ٥٠% من تلك المصروفات للضريبة على المرتبات وذلك باعتبارها تعويض عن مصروفات فعلية لا يدخل ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة.

وذلك بخلاف المصروفات التي تتحملها المنشآت فى الأنشطة الترفيهية والاجتماعية والثقافية والرياضية وغيرها من المزايا الأخرى التى يتمتع بها العاملون لديها بما فى ذلك اشتراك النوادى والمصايف سواء تمثلت فى شقق مستأجرة أو بأى صورة أخرى ، والرحلات والحج والعمرة والمدارس ... فإن كل هذا^{١٧٧} يعد ميزة تخضع للضريبة على المرتبات وما فى حكمها.

ولقد عرفت اللائحة التنفيذية^{١٧٨} لقانون الضريبة على الدخل المزايا النقدية والعينية، فى تطبيق حكم المادة (٩) من القانون ، بأنها : كل ما يحصل عليه العامل نقداً أو عيناً دون أن يكون عوضاً عن نفقات يتحملها فى سبيل أداء عمله، وعلى أن تمثل منفعة شخصية له .

وتُحدد قيمة الميزة العينية على أساس القيمة السوقية، ومع ذلك يكون تقدير قيمة المزايا العينية التالية على النحو المبين قرين كل منها.

ولقد نص القانون الضريبي - فى المادة ٥/١٣ صراحة على إعفاء المزايا العينية الجماعية الآتية :

١- الوجبة الغذائية التى تصرف للعاملين .

٢- النقل الجماعى للعاملين أو ما يقابله من تكلفة.

^{١٧٧}كتاب دورى رقم ٥ لسنة ٢٠١٦ .

^{١٧٨} المادة ١١ من اللائحة التنفيذية.

٣- الرعاية الصحية.

٤- الأدوات والملابس اللازمة لأداء العمل .

٥- المسكن الذى يتيح رب العمل للعاملين بمناسبة آدائهم للعمل .

ويشترط لإعفاء هذه المدفوعات :

أ- أن تكون من قبيل المزايا .

ب- أن تمنح عيناً

ج- أن تمنح بصفة جماعية

ونبين ذلك فيما يلى :

أ- أن تكون من قبيل المزايا ، فلا يتعين الخوض فى مدى إعفاء مدفوعات الوجبات الغذائية أو النقل أو السكن أو أدوات وملابس العمل إذا كانت بطبيعتها لازمة لأداء العمل ، حيث أن هذه المدفوعات سواء أديت للعامل نقداً أو عيناً لا تعتبر ميزة ، وإنما هى من الأمور اللازمة لأداء العمل .

فما يمنح من سيارة ، أو مقابل لانتقال مندوب التوزيع للقيام بعمله لا يعد ميزة عينية أو نقدية ، وإنما هو تكلفة تتحملها الشركة ، ولا يحاسب المندوب عنها ضريبياً . ونفس الحال ينطبق على وجبة الغذاء التى تصرف للعاملين فى المناطق النائية ، أو السكن الممنوح لخفير الشركة أو زى سعاة البريد مثلاً .

ولذلك فإننا نرى أن إسباغ المشرع على بعض المدفوعات كالسكن والنقل والملابس وأدوات العمل وصف المزايا العينية غير دقيق ، لأن هذه الأشياء

كثيراً ما تتطلبها طبيعة العمل ، ولا يجب أن يحاسب عنها الممول إذا لم تتوافر فيها شروط الإعفاء المقررة بالقانون .

ويبقى تطبيق النص على المدفوعات الأخرى التى تؤدى ليس بسبب متطلبات العمل ، وإنما كجزء من الأجر ، ومنها السيارة المخصصة لنقل العاملين من منازلهم إلى أماكن أعمالهم بالمدن أو توفير سكن لهم قريب من مقر الشركة ، حيث لا إلزام على جهة العمل لابتوفير وسيلة النقل أو السكن لكى يكونوا بالقرب من أعمالهم ، أو توفير الرعاية الصحية لهم ولأسرهم .

ب- أن تمنح عيناً : إذ يجب على رب العمل أن يقدم الميزة الجماعية بصورة عينية لا نقدية ، فيقدم للعمال الوجبات الغذائية جافة أو سائلة فى موقع العمل ، أو ينقلهم فى سيارات الشركة أو سيارات النقل الجماعى التى يؤجرها لانتقالهم ، ويمكنهم من الحصول على العلاج وصرف الدواء من الأطباء والصيدليات التى تتعاقد معها المنشأة ، وأن يوزع عليهم ملابس العمل وأدواته، ويقيم لهم أو يؤجر المساكن التى يقيمون فيها بمناسبة أداء أعمالهم (١٧٩).

ولا يتقرر إعفاء هذه المزايا إذا تم آدؤها نقداً ، لأن المشرع قصد من الدفع العينى للمزايا ضمان انتفاع العامل بها لصالح العمل ذاته ، ولم يدع المجال للعامل أو لرب العمل لأن يصرف العامل هذا المقابل نقداً دون أن تحقق الميزة الغرض منها . حيث دلت التجارب على أن كثيراً من العمال يفضلون المبلغ النقدى عن الحصول على الوجبة الغذائية أو المتابعة

(١٧٩) راجع المادة ١٩ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

العلاجية أو استبدال الزى بزى آخر جديد ، مما مؤداه حرمان العامل مما يزيد من طاقته فى العمل أو يحصنه من المرض أو يحسن مظهره.

ومع ذلك فقد سمح القانون عند تعذر توفير النقل الجماعى بمعرفة جهة العمل ، لعدم توافر العدد الكافى من السيارات التى تملكها لنقل عمالها ، أن تخصص تكلفة لتوفير هذه الوسيلة باستئجار سيارات من الغير لنقلهم ، ومن ثم تكون هذه التكلفة النقدية مزية عينية تبرر خصمها من تكاليف الشركة .

بيد أنه فى كثير من الحالات لا يكون لدى الشركة مكان خاص لإعداد الوجبات وتناولها^{١٨٠} أو وحدة طبية أو صيدلية خاصة ، لكنها تسمح للعاملين بأن يصرفوا قيمة ما أنفقوه فعلاً على الوجبات والعلاج بموجب فواتير دفعت من مالهم الخاص . وفى هذه الحالة فإننا نرى إعفاء هذه المبالغ باعتبارها مزية حصل عليها العاملون عيناً ، وتحملت قيمتها جهة عملهم ، وإن تأخر أداء هذه القيمة لحين تقديم ما يثبت حصول العامل عليها ، وخاصة إذا كانت هذه المزايا تمنح جماعية ، أى لا تخص عاملاً بذاته ، بموجب نظام أو لائحة ذات قواعد عامة مجردة.

^{١٨٠} ذهبت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع - بالملفين رقم ٧٦٤/٣/٣٧ و ١٨٦٦/٤/٨٦ بجلسة ٢٠١٧/٢/٨ - إلى أنه "ولئن كان نص المادة ١٣/٥/أ من قانون الضريبة على الدخل يعفى من هذه الضريبة الوجبة الغذائية التى تصرف للعاملين كإحدى المزايا العينية الجماعية ، إلا أن هذا الإعفاء لا يقتصر على ما يصوف منها عيناً ، وإنما يطبق كذلك على المقابل الذى يصرف للعاملين بدلاً عن الوجبة الغذائية ، إذ أن هذا المقابل لا يعدو أن يكون فرعاً للأصل ويأخذ حكمه فى مجال التمتع بالإعفاء ، ما دامت العلة من صرفه تتحقق بها العلة ذاتها التى شرعت إلى إعفاء الوجبة الغذائية التى تصرف للعاملين كمزية عينية جماعية " . وبدورنا لا نستطيع أن نوافق على هذا الرأى على إطلاقه فى جميع الحالات ، لأنه يتناقض مع صراحة النص الضريبي وشرطه لمنح الإعفاء بأن تكون الوجبة قد منحت عيناً ، ذلك لأنه لا اجتهاد مع صراحة النص ولا يجوز التوسع فى تفسير الإعفاء باعتباره استثناء من الخضوع للضريبة ، كما أن العلة من صرف الوجبة الغذائية عيناً تهدف إلى التأكد من استفادة العامل مما يصرف له كغذاء ينعكس على صحته وأدائه للعامل ، دون أن يترك له حرية التصرف فى قيمة هذه الوجبة نقداً فى غير العلة التى من أجلها أعفيت من الضريبة . ومن ثم فإنه لا النص الصريح ولا العلة من وراء الإعفاء تبرر امتداد الإعفاء إلى ما يصرف نقداً بدلاً عن الوجبة الغذائية، ولكن يمكن الأخذ بهذا الرأى فى الحالات التى يتعذر تقديم المزايا عيناً فى ظروف خاصة يتم مراعاتها أو تقدير أهميتها تبعاً لكل حالة على حدة .

ج- أن تمنحها جهة العمل بصفة جماعية ، فلا تخص بها عاملاً أو فئة من العاملين دون غيرهم ممن يستحقونها ، ولا يعنى ذلك وجوب أن تدفع إلى جميع العاملين ، بل يكفي أن تكون مسموحاً بها لكل من تتوافر له متطلباتها ، فلا تقصر السكن في مساكن الشركة الكائنة بالمناطق النائية على عمال معينين دون غيرهم ممن يماثلونهم في الدرجة والظروف ، كما لا تخص بعض العمال بميزة النقل من منازلهم إلى العمل بسيارات الشركة ، أو تصرف لبعض السعاة الزرى الخاص بالشركة دون باقى السعاة .

ولكن ذلك لا يمنع إعفاء الميزة العينية التى تعطى لفرد واحد أو فئة خاصة من العمال لايتوافر شروط أو متطلبات منحها إلا لهم ، فوجود سكن لخفير الشركة فى منطقة نائية لا يوقف منح الإعفاء باعتباره سكناً فردياً طالما لا يوجد للشركة سوى هذا الموقع المخصص لأى خفير يقيم فيه بسبب العمل ، كما أن تخصيص سيارات لبعض الدرجات الوظيفية لا يعنى أن الميزة غير جماعية طالما أتيحت لكل من يحمل هذه الدرجات ولو كانوا فرادى أو أعداداً محدودة. أى أنه ينبغى أن تفسر صفة (الجماعية) هنا بما يعنى أن هذه المزايا تمنح جماعية بطبيعتها أو وفقاً للتنظيم الذى يحكمها ، ولو كانت ممنوحة لفرد بعينه لأسباب موضوعية لا دخل لشخص الممنوحة له فيها.

قواعد حساب المزايا العينية المعفاة من الضريبة

وفقاً لما أورده اللائحة التنفيذية من قواعد لحساب الميزة العينية الجماعية فإنه يراعى بالنسبة لكل منها ما يلى :

- الوجبة الغذائية التي تصرف للعاملين:

اعتبرت مصلحة الضرائب^{١٨١} أن وجبة الغذاء التي تقدمها الشركة للعمال أثناء العمل سواء مجاناً أو بقيمة رمزية لا يخرج عن نفس الغرض الذى من أجله يعالج العامل أو الموظف إذ يعتبر أيضاً من قبيل الرعاية الصحية باعتباره علاجاً وقائياً تلافياً لإصابة العامل بالمرض، لأن طبيعة العمل بالشركة واستنشاق الدخان أو غبار الدخان يؤثر على صحة العامل إذا لم تكن لديه مقاومة كافية لا تتوفر إلا بإعطائه وجبة غذاء صحى أثناء العمل ، لذلك لا تعتبر وجبة الغذاء ميزة عينية للعامل قياساً على مصروفات العلاج التي يتحملها رب العمل .

وتطبيقاً لذلك رأت المصلحة^{١٨٢} أن بدل الوجبة الغذائية النقدى الذى يحصل عليه العاملون بشركة أسمنت بورتلاند حلوان فى المواقع الإنتاجية لا يعتبر ميزة نقدية تخضع للضريبة طالما لا تشوبه مغالاة ، وطالما أن الشركة لا تقوم بصرف وجبة غذائية عينية لهم .

أما لجان الطعن فقد اعتبرت أن^{١٨٣} بدل التغذية الذى يتم لمعظم العاملين فى الشركة الذين لا تستوجب طبيعة عملهم العمل فى مناطق نائية مثل المحاسبين ، يخضع للضريبة. وذلك بخلاف ما يصرف من بدل غذاء لبعض موظفى البنك الذين يضطرون إلى الاستمرار فى العمل طوال النهار فيصرف لهم نظير ذلك بدل غذاء فمثل هذا المبلغ لا يخضع للضريبة^{١٨٤} حيث أنه

^{١٨١} كتاب المراقب العام فى ١٤/٤/١٩٦٤ ، موسوعة المرتبات، ص ٧٢٦ و٧٢٧.

^{١٨٢} كتاب رئيس الإدارة المركزية للشئون التنفيذية بتاريخ ١٧/١٢/١٩٨٨. موسوعة المرتبات، ص ٧٤٣.

^{١٨٣} لجنة طعن ضرائب القاهرة (شركات) الطعن رقم ٢٣٨ لسنة ١٩٩٢ بتاريخ ١٥/١/١٩٩٥.

^{١٨٤} لجنة طعن ضرائب القاهرة (شركات) الطعن رقم ٨٦ لسنة ١٩٩٦ بتاريخ ١٨/٦/١٩٩٦.

تعويض لهم عما يتكبدونه من نفقات تناول الطعام خارج منازلهم ، وبالتالي توافق اللجنة على طلب البنك فى إعفاء بدل الأغذية المنصرف للعاملين .

وقد تكون الشركة مضطرة إلى تقديم الوجبة الغذائية للعاملين بسبب ظروف العمل فى مناطق نائية ، أو لتحسين ظروف العمال مما ينعكس على انتاجية عملهم أو لأن القوانين والأعراف تقتضى تقديم الوجبات الغذائية للعمال فى هن معينة . وفى جميع هذه الحالات لا يمكن اعتبار الوجبة الغذائية مزية عينية للعامل .

وعلى هذا الأساس : حين لاحظت لجنة الطعن^{١٨٥} أن الشركة الطاعنة تعمل بمحافظة سيناء ، وأن هذه المحافظة من المحافظات النائية التى يصعب على العاملين بمنشأتها توفير احتياجاتهم من المواد الغذائية الأمر الذى يفرض على أصحاب العمل بتلك المنشآت تقديم وجبة غذائية أو بدل نقدى لها للعاملين بها، وذلك توفيراً لوقت العمل وحسن سمعته وظهوره بالمظهر اللائق ، ومن ثم قررت اللجنة أنه ليس ثمة مزية تخضع للضريبة.

وفى قرار آخر^{١٨٦}، تبين للجنة الطعن أن المادة ١١ من القانون رقم ١٥٨ لسنة ١٩٥٩ الخاص بعقد العمل البحرى تقضى بأن غذاء الملاحين ونومهم على نفقة رب العمل دون أن يلتزم بأداء بدل نقدى عن ذلك ، ويكون تنظيم غذائهم ونومهم بقرارات يصدرها وزير الدفاع بالاتفاق مع وزير الشؤون الاجتماعية والعمل، حيث يتبين أن مصاريف الإعاشة مصاريف إلزامية طبقاً

^{١٨٥} اللجنة طعن ضرائب القاهرة ، الدائرة ٢٩ - الاستثمار ، الطعن رقم ٣١ لسنة ١٩٩٦ بتاريخ ١٩٩٦/١١/٢٠ .

^{١٨٦} اللجنة طعن ضرائب القاهرة ، الدائرة ٢٩ - الاستثمار ، الطعن رقم ١٠٤ لسنة ١٩٩٤ ، بتاريخ ١٩٩٤/٦/١٨ .

لأحكام المادة المذكورة مما تكون معه مصاريف فعلية، ولا تعتبر ميزة عينية للبحارة تخضع للضريبة فضلاً عن أن طبيعة عمل البحارة بعيداً عن العمران والخدمات مما يعنى معه أن عدم توفير هذه الإعاشة بمعرفة رب العمل يؤدي إلى هلاكهم .

وهكذا استقر رأى اللجان^{١٨٧} على عدم خضوع بدل الوجبة الغذائية طالما أنه يصرف لمن تقتضى طبيعة عملهم ضرورة صرف الوجبة الغذائية لهم ، على أن يراعى أن لا يكون مغالى فيه ، وقصر الخضوع على الوجبة الغذائية وبدل الوجبة الذى يصرف لغير عمال الإنتاج بالموقع.

٢- النقل الجماعى للعاملين أو ما يقابله من تكلفة.

الأصل^{١٨٨} ألا يعتبر تخصيص سيارة للعامل ميزة عينية إذا قصد به استعمالها فى أداء العمل وإنجازه. ولقد قضى بأن^{١٨٩} طبيعة عمل موظفى الاستعلامات بالبنوك تستلزم عمل الاستعلام اللازم عن العملاء ، مما يتطلب الانتقال الأمر الذى تكون معه هذه المصروفات فعلية ولا تمثل ميزة لأحد منهم. لذلك تقرر إعفاء هذ البند من الخضوع للضريبة . ورأت لجان الطعن أن^{١٩٠} طبيعة عمل الشركة هى تركيب سنتزالات ، وتتطلب كثرة التنقل فيكون بدل الانتقال مقابل مصروفات فعلية لازمة للنشاط، وهى بالتالى لا تعد ميزة ، حيث أنه مخصص لتغطية الانتقالات الفعلية للموظفين الذين تقتضى طبيعة عملهم الانتقال لانجاز أعمال الشركة.

^{١٨٧}قرار لجنة الطعن رقم ٩٣ لسنة ١٩٩٩ ، جلسة ١٤/٩/١٩٩٩.

^{١٨٨}طعن رقم ٤٠٩ لسنة ٤٠ ق جلسة ٢٠/٣/١٩٧٦.

^{١٨٩}طعن رقم ٨٩ لسنة ١٩٩٤.

^{١٩٠}الجنة الطعن جلسة ١٤/٣/١٩٩٩ ، موسوعة ضريبة المرتبات، ص ٨٤٠.

ولذلك رأيت المصلحة^{١٩١} على أن بدل الانتقال إذا ما كان يمنح للصرف على مهام وأغراض الوظيفة، وليس لفائدة الموظف فإن هذا ما يخرج من حيث المبدأ عن عداد المزايا النقدية والتي تخضع للضريبة .

وكان المستقر عملاً بمصلحة الضرائب أن بدل الانتقال يتحدد بمعرفة الأمورية المختصة بالقدر اللازم لاحتياجات الوظيفة فعلاً أى بالقدر الضرورى للصرف على احتياجات وأغراض ومهام الوظيفة وبشرط ألا يعود منها على الموظف أية إثابة أو فائدة للموظف . ويكون بدل الانتقال الذى تقدره الأمورية وتعتمده وفقاً لما تراه غير خاضع تماماً للضريبة، وبدون أية حدود للإعفاء حيث أنه لا يدخل بالكامل ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة ، أما فى حالة عدم اعتماد الأمورية لهذ البديل باعتبار أن المبالغ التى صرفت بمقتضاه لا تقابل صرف فعلى لاحتياجات الوظيفة فهو يدخل بالكامل فى هذه الحالة فى عداد الإيرادات الخاضعة للضريبة.

ومنعاً من اختلاف تحديد قيمة الميزة التى يحصل عليها العامل نظير قيام الشركة بتخصيص سيارة له تكون تحت تصرفه الشخصى فقد نصت المادة ١/١١ من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل على أن "تحدد قيمة الميزة بنسبة ٢٠٪ من قيمة الوقود والتأمين والصيانة الدورية المتعلقة بهذه السيارات، سواء كانت مملوكة للشركة أو مستأجرة" .

أما فيما يتعلق بقيام جهة العمل بإتاحة وسيلة ، أو وسائل - نقل جماعية للعمال ، تنقلهم من ، وإلى أماكن العمل لديها ، فقد اعتبرها القانون ميزة عينية

^{١٩١} كتاب رئيس الإدارة المركزية للبحوث والقضايا الضريبية فى ١٤/٧/١٩٩٤، موسوعة ضريبة المرتبات، ص ٧٧٨ و٧٧٩.

جماعية ، وذلك من منظور أنه لا يوجد التزام قانونى على الشركة بنقل العمال^{١٩٢} ، وإنما على كل عامل من حيث الأصل أن يدبر وسيلة مواصلاته بنفسه ، ولا يوجد مبرر عملى يلزمها بذلك تفرضه طبيعة العمل أو ظروفه الخاصة^{١٩٣} . وفى غير هاتين الحالتين إذا أتاحت له الشركة ، أو الجهة التى يعمل بها هذه الوسيلة فإنه بذلك يكون قد حصل على ميزة ، وتعتبر هذه الميزة عينية عندما تتوافر له وسيلة النقل بمعرفة جهة العمل ، بينما تكون الميزة نقدية عندما تصرف له الشركة مقابل ما ينفقه على وسيلة المواصلات التى يستقلها بمعرفته .

وسواء وفرت جهة العمل وسيلة المواصلات أو دفعت مقابل ما ينفقه العامل لانتقاله من وإلى مقر عمله فإن القانون قرر إعفاء هذه الميزة من الخضوع للضريبة بشروط ، هى أن تكون وسيلة النقل جماعية، أى لجميع العاملين أو لفئة منهم ، ومن ثم لا تعفى من الضريبة وسيلة المواصلات التى

^{١٩٢} وذلك بخلاف استثمارات السفر التى تصرفها الوحدة للعامل - وفقاً لقرار رئيس الوزراء رقم ٢٧٥٩ لسنة ١٩٦٧- لا تعد ميزة عينية مما يصلح وعاء لضريبة المرتبات ، إذ رأت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع : فتوى رقم ٥٩٥ ملف رقم ٨٠٧/٤/٨٦ بتاريخ ١١/٢٩/١٩٧٨ ، أن المشرع رأى أن لا يتحمل العامل بالجهات النائية نفقات إضافية كنتيجة لسفره من وإلى منطقة عمله ، لذلك حمل الوحدة التى يتبعها العامل بنفقات هذا السفر ذهاباً وإياباً. ولا يعد المقابل الذى يحل محل هذه الاستثمارات ويصرف بدلاً عنها ميزة نقدية ، لأنه فى حقيقته تعويض عن نفقات السفر التى وضعها المشرع أصلاً على عاتق الوزارة.

^{١٩٣} ذهبت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة- فتوى رقم ١٠٤٩ ملف ٣٤/١/٣٧ ، جلسة ١٩٦٣/٩/٤- إلى أن تستهدف التصاريح المجانية التى تمنحها المؤسسة لموظفيها وعملها مصلحة الوظيفة ذاتها، لأنها تبسر الانتقال لهم بين مساكنهم وبين مقر أعمالهم التى يتوالى تغييرها تبعاً لنظم العمل فى المرفق ، وبذلك يتحقق انتظامهم فى اداء أعمالهم فى المواعيد المقررة. وعلى ذلك لا تعتبر التصاريح المجانية التى تصرفها مؤسسة النقل لعام لمدينة القاهرة من المزايا العينية - فى مدلول عبارة نص المادة ٦٢ ق ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، ومن ثم لا تخضع للضريبة على كسب العمل .

تخصص لعامل بذاته دون أقرانه ممن يتبوأون نفس مركزه الوظيفي ، ولا يشترط أن تكون جهة العمل مالكة لوسيلة المواصلات أو مستأجرة لها .

وبالتالى فإن النقل الجماعى للعاملين أو ما يقابه من تكلفة يواجه احتمالين ، أولهما : أن يكون لدى الشركة سيارات لنقل العاملين، وفى هذه الحالة فإن ما ينفق على هذه السيارات من إصلاح وصيانة ، ووقود وأجور السائقين يعد ميزة عينية ، ولكن تعفى من الضريبة . وثانيهما : أن تلجأ الشركة إلى استئجار سيارات من الغير لنقل هؤلاء العاملين ويكون قيمة استئجار هذه السيارات ميزة معفاة من الضريبة أيضاً .

ولا يتصور أن يكون مفهوم "ما يقابل النقل الجماعى من تكلفة" الوارد بالمادة ١٣ من القانون يشمل ما يصرف للعاملين كبذل انتقال نقدى لأن الإعفاء قاصر على المزايا العينية دون النقدية^{١٩٤} .

ورات المصلحة أنه^{١٩٥} يراعى التفرقة عند محاسبة الشركة بين السيارات التى توضع تحت تصرف العامل والالتزام بالنسبة المقررة بالمادة ١١ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، وهى نسبة ٢٠% من قيمة مصروفات السيارة من وقود وتأمين وصيانة ، وبين السيارات التى تكون لخدمة

^{١٩٤}مجلة المرشد ، العدد ٤٢ ، يونيو ٢٠٠٧ ، ص ٣٩ .

^{١٩٥}كتاب دورى رقم ١٠ لسنة ٢٠١٥ بتاريخ ٢٠١٥/٥/٣١ .

النشاط فهي تكلفة بالكامل على الشركة ، ولا يدخل فيها أى مزايا عينية أو نقدية تخضع لضريبة المرتبات وما فى حكمها.

٣-الرعاية الصحية.

اعتبر القانون أن توفير جهة الرعاية الصحية للعاملين لديها من المزايا العينية التى تعفى من الضريبة ، بشرط أن تقدم هذه المزية عيناً ، حيث لم ينص القانون ولا لائحته التنفيذية على امتداد الإعفاء للبدل النقدى الذى يصرف للعامل تعويضاً له عما أنفقه على مرضه. وأن تكون هذه المزية جماعية بطبيعتها أن جهة العمل توفرها لجميع العاملين أو لفئة منهم دون أن يقتصر منح الرعاية الصحية لعامل بذاته دون غيره من أقرانه الذين يتبوأ نفس مركزه الوظيفى .

ومع ذلك فإن قصر الإعفاء على الميزة العينية لا يحقق الغاية التى يتبوأها المشرع من العناية بصحة العاملين لما لذلك من تأثير إيجابى على طاقتهم الانتاجية ، ومن ثم يعود ذلك بالنفع على العمل ذاته . ولا نرى مبرراً فى هذا الشأن للفرقة بين ما توفره جهة العمل من خدمات صحية عينية للعمال فى أماكن العمل ، أو لدى مستشفيات وأطباء تتعاقد معهم لهذا الغرض ، وبين أن تدع العمال وشأنهم فى اختيار من يقدم لهم الخدمة الصحية الأفضل على أن تعوضهم الشركة ، أو تدفع بدلاً عنهم ، مقابل تقييم هذه الخدمة نقداً .

ولذلك فقد أصاب مجلس الدولة حين رأى فى ، ظل القانون الملغى ، أنه لما كانت مصاريف العلاج وأثمان الأدوية - التى قررت لجنة القطن المصرية أن تتحمل بها - لا تمثل إيراداً لموظفيها وعمالها مقابل ما قاموا به من عمل ، ذلك لأنها أنفقت فى أوجه وشئون تتعلق بمصلحة الوظيفة ذاتها؛ إذ أن هذه اللجنة حين قررت العلاج المجانى لموظفيها وعمالها إنما كان هدفها هو فائدة

الوظيفة ، باعتبار أن رعاية الموظفين والعمال صحياً تمكنهم من النهوض بأعباء وظائفهم على أكمل وجه مما يؤدي إلى حسن سير الأعمال وانتظامها واطرادها وأخيراً إلى وفرة الإنتاج . مصاريف العلاج - فى هذه الحالة - لا تخضع للضريبة على كسب العمل^{١٩٦} .

وتثير عبارة المشرع " الرعاية الصحية" الواردة فى البند (ج) من المادة ١٣ من القانون التساؤل بشأن المقصود بها ، وحدودها ، حتى تعتبر ميزة عينية معفاة من الضريبة . إذ أن لتعريف الرعاية الصحية معنى يتسع ويضيق تبعاً لوجهات النظر المختلفة . فعلى حين قد يرى فريق من الباحثين أن معنى الرعاية الصحية يقتصر على الرعاية الأساسية العلاجية اللازمة للحفاظ على صحة الفرد العامل ، دون أن تمتد أن تمتد هذه الرعاية لتشمل الخدمات التجميلية أو التحسينية ، كعمليات تقويم الأسنان ، وتجميل الوجه وما إلى ذلك ، بينما يرى آخرون أن جميع الخدمات الصحية التى يتعارف عليها الأطباء وتقدمها المستشفيات تدخل فى مفهوم الرعاية الصحية، التى وردت على إطلاقها فى القانون ، ولأن المطلق يؤخذ على إطلاقه ما لم يقيد نص خاص .

أما عن حدود هذه الرعاية ، فقد يقصرها فريق على رعاية العاملين أنفسهم ، لأن الضريبة على المرتبات ضريبة شخصية تتعلق بالعمل نفسه ، ولا تمتد إلى ما ينفق على من يعولهم هذا العامل .بينما يرى آخرون أن تشمل الرعاية الصحية للعاملين وأسرهم ، ودليلهم فى ذلك أن المشرع قد أورد عبارة الرعاية الصحية عامة مطلقة فلم يقيدها ، ولو شاء لفعل ، كما نص على هذا التقييد بالنسبة للوجبة الغذائية حيث وصفها بأنها "التى تصرف للعاملين" ، وعلى النقل الجماعى بقوله للعاملين" ، وبالتالي فإن عدم إلحاق العاملين أو

^{١٩٦}فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ٦٥٩ ملف ١١٩/١/٣٧ جلسة ١٩٦٢/٩/٥

النص عليهم بالنسبة للرعاية الصحية تعنى أن المشرع قصد إطلاق عموم الرعاية الصحية التي توفرها جهة العمل للعاملين ولأسرهم .

ومن جانبنا فإننا نؤيد الرأي القائل بامتداد الرعاية الصحية إلى العاملين وأسرههم ، نظراً لعموم اللفظ الذي لا يجب تقييده أو تخصيصه بغير مخصص ، خاصة أنه قد سبق للمصلحة في ظل القانون الملغى أن رأّت^{١٩٧} أن سلامة الموظفين أو أسرهم مما يؤدي إلى حسن سير العمل وانتظامه ، ومن ثم تعتبر هذه المصروفات إنفاقاً في أوجه تتصل بشئون الوظيفة ذاتها، مما ينفى عنها صفة الميزة العينية ويخرجها من نطاق الضريبة . وأيدها في ذلك مجلس الدولة^{١٩٨} قائلاً: " من حيث أن مصروفات العلاج والرعاية الصحية التي قررت مؤسسة النقل العام لمدينة القاهرة أن تتحمل بها لا تمثل إيراداً لموظفيها وعمالها مقابل ما قاموا به من عمل ذلك لأنها أنفقت تستهدف مصلحة الوظيفة ذاتها، وأية ذلك أن رعاية الموظفين والعمال تمكنهم من النهوض بأعباء وظائفهم على أكمل ، مما يؤدي إلى حسن سير أعمال مرفق النقل العام لمدينة القاهرة وانتظامه".

الإعفاء المقرر للأمراض المزمنة

وفقاً لقرار وزير الصحة رقم ٢٥٩ لسنة ١٩٩٥ فإن العامل المريض بأحد الأمراض المزمنة والصادر له قرار من المجلس الطبي بوزارة الصحة والسكان بسريان على حالته لا يخضع جميع ما يتقاضاه من جهة عمله للضريبة باعتبار أن هذه المبالغ تعويضاً .

^{١٩٧} كتاب مدير عام البحوث في ١٩٦٩/٩/٢٢ ، موسوعة المرتبات، ص ٧٣٠ و٧٣١.

^{١٩٨} الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع : الفتوى رقم ١٠٤٩ ملف ٣٤/١/٣٧، جلسة ١٩٦٣/٩/٤.

ورأت المصلحة أنه^{١٩٩} يشترط لهذا الإعفاء عدم تواجد هذا العامل بعمله وأما في حالة تواجده بالعمل خلال فترة سريان القرار المذكور فإن جميع ما يتقاضاه يخرج عن مفهوم التعويض ويصبح أجر مقابل عمل ويخضع للضريبة على المرتبات.

-الأدوات والملابس اللازمة لأداء العمل .

وفقاً لنص البند (د) من المادة ٥/١٣ من القانون اعتبر المشرع من قبيل المزايا العينية الجماعية التي تعفى من الضريبة على المرتبات الأدوات والملابس اللازمة لأداء العمل التي يوفرها رب العمل للعامل .

ولا ريب أن هذه الأشياء لا تعتبر ميزة عينية لأنها لاتعود بالنفع المباشر على العامل ، وإنما تصب لصالح العمل مباشرة ، كما لا يمكن اعتبارها ميزة نقدية فيما لو قام العامل بتدبيرها بنفسه مقابل أن يعوضه عن نفقاتها رب العمل مبلغاً نقدياً يصرف إليه^{٢٠٠} .

والمعول في هذه الأشياء أن تكون الأدوات والملابس لازمة لأداء العمل، وهو من المسائل الموضوعية التي تختلف بالنسبة لكل عمل تبعاً لطبيعته ، أو لظروفه . ومن ثم تعتبر هذه الأشياء لازمة للعمل ، سواء كان مرجع لزومها اعتبارات الأمن والسلامة ، أو الصحة المهنية ، أو المظهر العام المناسب ، أو العرف ، أو غير ذلك مما يسود في مثل هذا العمل .فالزى

^{١٩٩}تعليمات تفسيرية عامة رقم ١ للمادة ٤٩ ق ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، كتاب جمعية الضرائب المصرية لعام

٢٠٠٤ ، ص ٥٨ وص ٥٩ .

^{٢٠٠}ذهبت مصلحة الضرائب - تعليمات تفسيرية رقم ١٢ ، بدران، المجلد الثاني، ص ٢١٠-إلى أنه لا يعد ميزة

نقدية تخضع للضريبة بدل الملابس الذي يمنح للموظفين الذين تقضى طبيعة وظائفهم ارتداء زى خاص يتفق ومقتضيات أعمالهم الرسمية ، إذ أن الغرض من صرفه هو الاتفاق في شئون تتعلق بالوظيفة . ويشترط في جميع الأحوال أن يكون البديل الممنوح في حدود ما تستلزمه أعمال الوظيفة . ويسرى هذا المبدأ سواء أكان الموظف ملزماً أو غير ملزم بتقديم حساب عن هذا البديل لعدم تأثير ذلك في طبيعته.

الخاص لرجل الشرطة أو رجل البريد ، والملابس التي يرتديها المهندس أو العامل في منطفة العمل ، والأدوات التي يحفر بها العمال، أو يمارسون بها أعمال القياس ، والرسم ، والتصنيع والتغليف ، وتوفير أجهزة كمبيوتر للعاملين لإنجاز أعمالهم^{٢٠١}، وما سوى ذلك ، جميعها تعتبر لازمة للعمل ، ولاتدخل فى المزايا العينية ، ومن ثم لا تخضع للضريبة على المرتبات.

-المسكن الذى يتيح رب العمل للعاملين بمناسبة أدائهم للعمل .

اعتبر المشرع أن المسكن الذى يتحه رب العمل للعاملين بمناسبة أدائهم للعمل من المزايا العينية الجماعية التى لا تخضع للضريبة . وبذلك يكون القانون قد أبقى العامل من الضريبة على المرتبات من قيمة ما يحصلون عليه من ميزة عينية تتمثل فى سكن يوفره لهم رب العمل ، بشرط أن يكون المسكن بمناسبة أدائهم العمل ، أى أن السبب الوحيد لمنح هذا السكن هو أدائهم العمل .

ومن ثم لا تعفى من الضريبة المساكن التى توفرها بعض الجهات ، أو تساهم فى توفيرها للعاملين لديها لأغراض أخرى غير العمل ، كالزواج ، أو الانتقال إلى مسكن أفضل ، أو توفير وسيلة لتمليك سكن خاص لا يرتبط ببقائهم بالعمل .

واعتبرت اللائحة التنفيذية للقانون أن المسكن ميزة عينية معفاة من الضريبة ، سواء هذا المسكن مملوكاً لرب العمل ، أو يستأجره رب العمل لى يسكنه العامل ، بشرط أن يكون هذا المسكن تستلزمه طبيعة العمل .

^{٢٠١} .مجلة المرشد ، العدد ٤٢ ، يونيو ٢٠٠٧ ، ص ٤٠ .

وتثير عبارة "تستلزمه طبيعة العمل" التساؤل عن المقصود بها ، وهل يعنى ذلك ارتباط المسكن بالعمل ارتباطاً وثيقاً ؟ كسكن حارس العمارة فى إحدى وحداتها أو قريباً منها ، أو سكن مدير البنك فى مسكن أعلى البنك مثلاً، أم أنه يكفى أن يكون السكن قريباً من مكان العمل ، أو ملائماً لنوع الوظيفة أو مستوى الموظف الذى يشغلها لاعتبارات تتعلق بأهمية الوظيفة ودور السكن فى اداء العمل؟ ، كالمسكن الذى تتيحه بعض الجهات للموظفين من ذوى المناصب العليا بمناسبة انتقالهم من محال إقامتهم إلى أماكن أخرى، أو لأن من طبيعة الوظيفة أن يستقبل الموظف عملاءه أو يعقد اجتماعات مع العملاء وبقى الموظفين فى محل إقامته .

وهكذا تبدو عبارة : "تستلزمه طبيعة العمل غامضة" ، ومحل خلاف لصعوبة معيار محدد منضبط لها ، ولذلك وجب إلغائها من النص اللاتحى ؛ خاصة و أن القانون لم يتضمنها ، مكتفياً بأن يكون المسكن الذى يتيحه رب العمل "بمناسبة أداء العمل" ، أى أن المسكن المعفى هو الذى حصل عليه العامل من رب العمل بسبب علاقة العمل التى تربطهما ، بغض النظر عن كون المسكن لازماً لأداء العمل ذاته أو لصالح الموظف أو العامل الذى يسكنه.

ذلك لأن المسكن الذى تستلزمه طبيعة العمل ، لا يعتبر بطبيعته ميزة عينية ، ولا يعتبر المقابل النقدي الذى يمنح للعامل عنه ، ميزة نقدية كذلك ، لأنه طالما كان المسكن لازماً للعمل ، فإنه بذلك يكون مقررراً لصالح العمل مباشرة ، وبالتالي لا يجب أن يتحمل العامل بتكلفته فى جميع الأحوال سواء نص المشرع على ذلك أم لم ينص . وإلى ذلك انتهت إحدى لجان الطعن

بأنه^{٢٠٢} " لما كانت ميزة تخصيص سكن للعاملين بالمصنع فى مدينة العاشر من رمضان بقصد التواجد المستمر لبعض العاملين بمنطقة المصنع وهى بالتالى لمصلحة العمل ، مما يتقرر عدم إخضاعها للضريبة .كما قضت محكمة النقض بأنه^{٢٠٣} من المقرر فى قضاء المحكمة أن ما يعطيه صاحب العمل للعامل من سكن لا يعتبر ميزة عينية تأخذ حكم الأجر إلا إذا كان صاحب العمل ملزماً بأن يوفره للعامل مجاناً مقابل عمله، ومن ثم فلا يعتبر كذلك ما يقدم إليه بمناسبة العمل مقابل مبلغ من النقود أياً كان مقدار هذا المبلغ ومدى تناسبه مع تكلفته الفعلية.

ويبقى المسكن الآخر الذى يعد ميزة هو ما يمنحه رب العمل للعامل بمناسبة العمل دون أن يكون لازماً، أو ما تستلزمه طبيعة العمل.

وكانت مصلحة الضرائب^{٢٠٤} قد ذهبت إلى أنه إذا كان الموظف يدفع مقابلاً لمسكنه وتوابعه كلها أو بعضها ، يجب التحقق من أن قيمة ما يدفعه يتفق وقيمتها الفعلية ، وإن قل عن ذلك اعتبر الفرق ميزة عينية . أما السكن المؤقت الممنوح للموظف وحده دون أسرته لمباشرة لعمل فلا يعتبر ميزة تخضع للضريبة.

ويذهب رأى^{٢٠٥} إلى أن المشرع قصر إعفاء هذه الميزة على السكن الخاص بالعاملين ، وهو ما يعنى عدم إعفاء السكن الذى يتيح رب العمل للخبراء الأجانب لأنهم ليسوا من العاملين ، ولا يدخلون ضمن الهيكل الوظيفى

^{٢٠٢}لجنة طعن ضرائب القاهرة -الدائرة ٢٩ استثمار الطعن رقم ٧ لسنة ١٩٩١ بتاريخ ١١/٧/١٩٩٢.

^{٢٠٣}طعن رقم ٣٥٣٧ لسنة ٥٩ ق جلسة ١٢/٥/١٩٩٧.

^{٢٠٤}تعليمات تفسيرية رقم ١٠ للمادة ٦٢ ق ١٤ لسنة ١٩٣٩ بتاريخ ١٩/١٢/١٩٦١.

^{٢٠٥}مجلة المرشد ، العدد ٤٢، يونيو ٢٠٠٧، ص ٤١.

لجهة العمل. ونحن لا نتفق مع هذا الرأي لأن المشرع اعتبر المسكن ميزة عينية معفاة عندما يتيحه رب العمل (للعاملين).

والخبراء ، سواء كانوا أجانبا أم مصريين هم ممن يدخلون في عموم لفظ العاملين باعتبار أن العلاقة التي تربطهم برب العمل هو عقد العمل الخاص بهم ، وأن المسكن الذي يوفره رب العمل المتعاقد معهم بمناسبة هذا العمل، مما يحق لهم الإعفاء.

- حصة العاملين من الأرباح

قرر المشرع إعفاء حصص العاملين من الأرباح والتي توزع سنوياً على العاملين ، بشرط أن يكون سند توزيعها القانون^{٢٠٦} ، وأن يتم التوزيع طبقاً للقانون^{٢٠٧} .

وهذه الحصة تكون جماعية للعاملين ، بخلاف الحصة التي توزع للعامل أو لعدد من العاملين وفقاً لعقد العمل أو أى اتفاق آخر وتكون بمثابة جزء من الأجر يخضع للضريبة.

^{٢٠٦} تجيز المادة ٦٩١ من القانون المدني: "أن يكون الأجر جزء من أرباح صاحب العمل كما يجوز أيضاً أن يحصل العامل على أجر ثابت أساسي ثم على حصة معينة من أرباح المشروع. كما تنص المادة ٤١ من قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ على أن: "يكون للعاملين بالشركة نصيب في الأرباح التي يتقرر توزيعها تحده الجمعية العامة بناء على اقتراح مجلس الإدارة بما لا يقل عن ١٠% من هذه الأرباح ولا يزيد على مجموع الأجر السنوية للعاملية بالشركة وتبين اللائحة التنفيذية كيفية توزيع ما يزيد عن نسبة ١٠% المشار إليها من الأرباح على العاملين والخدمات التي تعود عليهم بالنفع. ولا تخل أحكام الفقرة السابقة بنظام توزيع الأرباح المطبق على الشركات القائمة وقت نفاذ هذا القانون إذا كان أفضل من الأحكام المشار إليها.

^{٢٠٧} قضت محكمة النقض بأن جمعية العامة في الشركات المساهمة هي التي تملك وحدها اعتماد الميزانية التي يعدها مجلس الإدارة وتعيين الأرباح الصافية القابلة للتوزيع ومن ثم فإن حق المساهم أو غيره من ذوي الحقوق في الأرباح لا ينال إلا من تاريخ اعتماد الجمعية العامة لهذه الأرباح أما قبل هذا التاريخ فلا يكون المساهم أو غيره من ذوي الحقوق سوى مجرد حق احتمالي لا يبلغ مرتبة الحق الكامل إلا بصدور قرار الجمعية العامة بإقرار الميزانية وتعيين القدر الموزع من الأرباح الصافية. (الطعن رقم ٤٦٠ سنة ٣٦ ق جلسة ١٩٧١/١١/٣٠ س ٣٢ ص ٩٤٠).

مقابل الإجازات

الأصل أن مقابل الإجازات التي يصرف للعامل دفعة واحدة في سنة ما لا يتم توزيعه على عدد سنوات الاستحقاق كغيره من مبالغ متجمد المرتبات والأجور ، وذلك لأن مقابل الإجازات له حكم خاص^{٢٠٨}، إذ أن ما يؤديه رب العمل مقابل الإجازات التي لا يحصل عليها العامل إنما هو أجر يؤدي له مقابل تشغيله خلال الإجازة، ومن ثم فإن ما يدفع للعامل مقابل الأجازة التي لم يحصل عليها، وإن تراخى أدائه إلى نهاية الخدمة يخضع للضريبة على المرتبات^(٢٠٩). ويظل هذا الأجر بمنأى عن الخضوع للضريبة باعتباره

^{٢٠٨} إن المادة ٦٥ من قانون نظام العاملين المدنيين بالدولة الصادر بالقانون رقم «٤٧» لسنة ١٩٧٨ - المعدلة بالقانونين رقمي «١١٥» لسنة ١٩٨٣ و«٢١٩» لسنة ١٩٩١، وذلك قبل إلغائه، كانت تنص على أنه «إذا انتهت خدمة العامل قبل استنفاد رصيده من الإجازات الاعتيادية استحق عن هذا الرصيد أجره الأساسي مضافاً إليه العلاوات الخاصة التي كان يتقاضاها عند انتهاء خدمته، وذلك بما لا يجاوز أجر أربعة أشهر. وقد حكمت المحكمة الدستورية العليا - في القضية رقم ٢ لسنة ٢١ قضائية دستورية بجلسة ٢٠٠٠/٥/٦ - بعدم دستورية النص على حرمان العامل من البديل النقدي لرصيد أجازاته الاعتيادية فيما جاوز أربعة أشهر، متى كان عدم الحصول على هذا الرصيد راجعاً إلى أسباب اقتضتها مصلحة العمل. وتنص المادة رقم ٥٠ من قانون الخدمة المدنية الحالي رقم ٨١ لسنة ٢٠١٦ على أنه : يجب على الموظف أن يتقدم بطلب للحصول على كامل إجازاته الاعتيادية السنوية، ولا يجوز للوحدة ترحيلها إلا لأسباب تتعلق بمصلحة العمل وفي حدود الثلث على الأكثر ولمدة لا تزيد على ثلاث سنوات. وإذا لم يتقدم الموظف بطلب للحصول على إجازاته على النحو المشار إليه، سقط حقه فيها وفي اقتضاء مقابل عنها، أما إذا تقدم بطلب للحصول عليها ورفضته السلطة المختصة استحق مقابلاً نقدياً عنها يصرف بعد مرور ثلاث سنوات على انتهاء العام المستحق عنه الإجازة على أساس أجره الوظيفي في هذا العام. وتبين اللائحة التنفيذية إجراءات الحصول على الإجازة، وكيفية ترحيلها. وتنص المادة ٧١ من ذات القانون على أنه "يستحق الموظف عند انتهاء خدمته مقابلاً عن رصيد إجازاته الاعتيادية الذي تكوّن قبل العمل بأحكام هذا القانون ولم يستنفدها قبل انتهاء خدمته. ويحسب المقابل النقدي على أساس الأجر الأساسي مضافاً إليه العلاوات الخاصة التي كان يتقاضاها حتى تاريخ العمل بهذا القانون.

وتنص المادة ٤٨ من قانون العمل رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٣ بشأن قانون العمل الموحد على أن يحدد صاحب العمل مواعيد الإجازة السنوية حسب مقتضيات العمل وظروفه ، ولا يجوز قطعها إلا لأسباب قوية تقتضيها مصلحة العمل. ويلتزم العامل بالقيام بالإجازة في التاريخ وللمدة التي حددها صاحب العمل وإذا رفض العامل كتابة بالقيام بالإجازة سقط حقه في اقتضاء مقابلها. وفي جميع الأحوال يجب أن يحصل العامل على إجازة سنوية منتها خمسة عشر يوماً ، منها ستة أيام متصلة على الأقل ، ويلتزم صاحب العمل بتسوية رصيد الإجازات أو الأجر المقابل له كل ثلاث سنوات على الأكثر فإذا انتهت علاقة العمل قبل استنفاد العامل رصيد إجازته السنوية استحق الأجر المقابل لهذا الرصيد."

^{٢٠٩} فتوى الجمعية العمومية لتسمى الفتوى والتشريع رقم ٣ ملف رقم ١٦٢/١/٣٧ جلسة ١٩٦٧/١٢/٢٧.

تعويضاً يدفع للعامل في نهاية مدة خدمته عن حرمانه من إجازته ، ومن ثم يفقد صفة المرتب .

ولا يحتاج في هذا الصدد بما قرره القانون ٢٢٩ لسنة ١٩٩١ بعدم خضوع رصيد الإجازات الاعتيادية الذي لا يجاوز أربعة أشهر للضرائب والرسوم بمقولة أن القوانين اللاحقة التي عدلت من أحكام رصيد الإجازات لم تنص على عدم خضوعها للضريبة ، ذلك أن النص في القانون ٢٢٩ لسنة ١٩٩١ على عدم الخضوع للضريبة لم يكن بهدف تقرير حكم ضريبي خاص لهذا الرصيد يخرج من الخضوع للضريبة ، وإنما كان الهدف هو تقييد عدم الخضوع للضريبة بما لا يجاوز أربعة أشهر ، أى أن عدم الخضوع للضريبة راجع أصلاً إلى طبيعة هذا المبلغ من أنه ليس مرتباً خاضعاً للضريبة في أى وقت . وبالتالي فإن عدم النص في القوانين اللاحقة على القانون رقم ٢٢٩ لسنة ١٩٩١ على حكم ضريبي مؤداه الرجوع للأصل العام وفقاً لقانون الضريبة ، وهوان هذا المقابل تعويضاً^{٢١٠} لا يخضع للضريبة مهما كانت المدة التي يحسب على أساسها ، أى سواء

^{٢١٠} جاء في حكم المحكمة الدستورية العليا رقم ٢ لسنة ٢١ ق دستورية جلسة ٢٠٠١/٢/٣ "ان المقابل النقدي

المستحق عن رصيد الاجازات السنوية التي لم يحصل عليها العامل بسبب مقتضيات العمل حتى بعد انتهاء خدمته يعد تعويضاً له عن حرمانه من هذه الاجازات وكان المشرع قد اتخذ اساساً لحساب هذا التعويض الاجر الاساسي الذي وصل اليه العامل عند انتهاء خدمته رغم تباين اجره خلالها مضافاً اليه العلاوات الخاصة التي كان يتقاضاها جبراً للضرر الناجم عن عدم حصوله على اجازاته السنوية فان هذا المنهج لا يكون مصادماً للعدالة ولا مخالفاً لاحكام الدستور". وقضت محكمة النقض - الطعن رقم ١٠٦٩٠ لسنة ٨١ ق جلسة ٢٠١٤/١١/٣٠ - أن دعوى المطالبة بالمقابل النقدي لرصيد الإجازات فيما جاوز الحد الأقصى الذي يقرره القانون أو اللائحة والتي لم يستفدها العامل لسبب يرجع إلى رب العمل أو ظروف العمل وفق التكييف القانوني الصحيح هي دعوى تعويض يمكن تقدير قيمتها - إذا لم يحدد المدعى مقدار التعويض - وذلك من واقع سجلات جهة العمل وفقاً لعدد أيام رصيد إجازاته وأجر العامل الذي صرف على أساسه المقابل النقدي لرصيد إجازاته عن المدة المنصوص عليها في القانون أو اللائحة باعتبارهما الأساسيين الحسابيين اللذين يحسب على أساسهما قيمة الدعوى وتكون بذلك دعوى بطلب مقدار القيمة .

قلت أو زادت عن مدة الأربعة أشهر التي كانت غير خاضعة للضريبة
بالقانون رقم ٢٢٩ لسنة ١٩٩١ المذكور.

المبحث الثالث

تحصيل الضريبة

وتنظيم الاعتراض والطعن عليها

تحصل الضريبة عند تحقق الواقعة المنشئة لها، وبالإجراءات أو الوسائل
التي يحددها القانون، علي أن يكون للممول حق الاعتراض والطعن وصولاً
لتحديد صحيح للضريبة المستحق تحصيلها .

نقسم هذا الفصل إلي ثلاثة مطالب:

الأول: لبيان الواقعة المنشئة للضريبة .

الثاني: لتوضيح كيفية تحصيل الضريبة .

الثالث: في حق الاعتراض والطعن .

المطلب الأول

الواقعة المنشئة للضريبة علي المرتبات والأجور

تتمثل الواقعة المنشئة للضريبة علي المرتبات والأجور في الاستيلاء
الفعلي، أو مجرد وضع المبالغ المستحقة للممول تحت تصرفه بحيث يتسني
له الاستيلاء عليها متي أراد، كقيد المرتب في الحساب الجاري للممول لدي

أحد البنوك، أو إضافته إلي حساب خاص يصرف عند انتهاء مدة خدمته^(١) .

وتطبيقاً لذلك فإن الضريبة تستحق بالنسبة للعامل الذي يتقاضى راتباً شهرياً أو دورياً من اليوم الذي يوضع فيه الإيراد تحت تصرف صاحبه، ويترتب علي ذلك أن السعر الضريبي المعمول به هو السعر الساري في هذا التاريخ .

وفي معظم الحالات يتعاصر الاستيلاء الفعلي والاستحقاق فلا يثور أي خلاف في تحديد سعر الضريبة، أما إذا لم يتعاصر هذان الحدثان ففي هذه الحالة ، ففي بعض الحالات تقرر الجهة منح العاملين لديها حوافز ومكافآت ، من خلال قرار إداري ، واجتماع الجمعية العمومية أو غيرها ، ثم يتأخر صرف هذه المبالغ للعاملين إلى حين تدبير المرد المالي أو الإنتهاء من الإجراءات الإدارية والمحاسبية اللازمة للصرف ، مما يترتب عليه تأخر حصول العامل فعلاً على راتبه إلى حيث تغير قانون الضريبة بحيث أعفيت هذه المبالغ بعد أن كانت خاضعة ، أو خضعت للضريبة بعد أن كانت معفاة ، ومن ثم يثور التساؤل عن القانون الواجب التطبيق في هذه الحالة ؟

ويذهب رأى^(٢١١) إلى أن العبرة بالاستيلاء على المبلغ باعتباره الواقعة المنشئة للضريبة علي المرتبات وما في حكمها .

ولقد ذهبت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة إلى أن^{٢١٢} الواقعة المنشئة للضريبة علي المرتبات تكون بالاستيلاء الفعلي أو

(١) د. محمود رياض عطية، ص ٦٩٠، ص ٦٩١ .

(٢١١) مجلس الدولة، إدارة الفتوى لوزارة الخزانة، رقم ١/١٠/٤ بتاريخ ١٦/١/١٩٧١ مشار إليها في تعليمات مصلحة الضرائب التفسيرية رقم ١٩ الصادرة في يناير ١٩٧٢ .

الحكمى بوضع الإيراد تحت تصرف مستحقه، وبالتالي فإن تحديد سعرها وحد الإعفاء منها إنما يرتبط بتاريخ هذا الاستيلاء الفعلى أو الحكمى . بيد أن هذا الاستيلاء يجب أن يكون لاحقاً بحسب طبيعة الأمور لواقعة قانونية أخرى هي الاستحقاق، إذ لا يتصور قيام واقعة الاستيلاء صحيحة بذاتها بغير استحقاق للمرتب ، وعليه لا تكون هناك مشكلة نحتاج للبحث عنها إن تعاصرت الواقعتان ، وإنما يثور البحث إن سبق الاستحقاق الصرف الفعلى أو الحكمى .

وفى رأينا أن العبرة فى تحديد القانون الواجب التطبيق هو بتاريخ شغل ذمة الجهة بالمبالغ المستحقة للعامل أو بتاريخ صرفه لها أيها أفضل عملاً بتقرير قاعدة الاحتفاظ بالحقوق المكتسبة التى حرص المشرع عليها فى حالة إلغاء الإعفاءات فى المادة الثالثة من مواد الإصدار ، وأن العامل لا يصح أن يحرم من ميزة منحها له المشرع بسبب لا يد له فيه.

أما إذا توفى العامل خلال الشهر سرت الضريبة على المرتب بالسعر المعمول به وقت الوفاة .

المطلب الثاني

تحصيل الضريبة

من الطبيعة الخاصة لإيراد المرتبات والأجور أن هناك فى الغالب طرفاً آخر بخلاف الممول صاحب الإيراد يستطيع أن يحسب الضريبة المستحقة ويقوم بحجزها وتوريدها نيابة عن الممول إلى مصلحة الضرائب، هذا الطرف هو رب العمل أو صاحب العمل، دون أن يخل ذلك بأن يكون

^{١١٢} الفتوى رقم ٤١٤ ملف رقم ٧٤٠/٤/٨٦ جلسة ١٩٧٨/٣/٧ .

الممول الأصلي أو صاحب الإيراد ملتزماً بالضريبة عند عدم قيام رب العمل بالتزامه بحجز الضريبة، وتحصيلها نيابة عنه (٢١٣). لذلك النزم المشرع كلا من صاحب العمل وصاحب المرتب بتقديم إقرارات معينة، كما ألزم صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيراد بحجز الضريبة وتحصيلها .

١ - الإقرارات التي يلتزم بها صاحب العمل

وفقاً لنص المادة ١٥ من القانون يلتزم المسئول عن حجز الضريبة وتوريدها من الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين بأن :

١- يقدم إقراراً ربع سنوي إلى مأمورية الضرائب المختصة في يناير وأبريل وأكتوبر من كل عام على النموذج المعد لذلك (٢١٤). بهدف ضبط عمليات المراجعة بين جهة العمل ومصلحة الضرائب العامة للتأكد من سلامة تطبيق القانون ، وصحة حساب الضريبة وتوريدها في المواعيد المقررة .

وألزم القانون بتقديم هذه الإقرارات الدورية لسرعة تدارك الأخطاء ومنع تأخيرها حتى نهاية العام.

٢- إعطاء العامل - بناءً على طلبه-كشفاً يبين فيه اسمه ثلاثياً ومبلغ ونوع الدخل وقيمة الضريبة المحجوزة.

(٢١٣) أجازت محكمة النقض إلزام شركة ما بتوريد الضريبة علي المرتبات الملتزمة بها أصلاً شركة أخرى بناء علي موافقتها، راجع الطعن رقم ٧٨ لسنة ٣٦ ق في ١١/٢٨/١٩٧٣، قضاء النقض الضريبي، ص ٣٥١.

(٢١٤) نصت المادة ٢٢ من اللائحة التنفيذية للقانون على أنه: " يكون تقديم الإقرار الربع سنوي المنصوص عليه في المادة ١٥ من القانون على النموذج رقم (٤ مرتبات) ، ويجب أن يبين في هذا النموذج : ١- عدد العاملين ٢- إجمالي المبالغ وما في حكمها المنصرفة خلال الثلاثة أشهر السابقة ٣- المبالغ المستقطعة تحت حساب الضريبة والمبالغ المسددة عن ذات المدة وصور من إيصالات السداد ٤- التعديلات التي طرأت على العاملين بالزيادة أو النقص بالعدد.

كما يجب إخطار مأمورية الضرائب السابق إرسال الإقرارات المنصوص عليها في البند (١) من المادة ١٥ من القانون بأية تعديلات تطرأ عليها ، وذلك في الإقرار الربع سنوي التالي .

وهذا البيان يقدم بناءً على طلب العامل ، دون حاجة لأن يبين أسباب تقديمه لهذا الطلب . ويمكن أن يستفيد العامل من هذا البيان لمراجعة موقفه الضريبي ، ومدى التزام الجهة بتطبيق القانون ، أو لاعتباره مستنداً يرجع فيه على الجهة لإثبات وفائه بدين الضريبة ، أو لغير ذلك من الأسباب.

ويعفي الممول (صاحب الإيراد) من تقديم الإقرار الضريبي السنوي المنصوص عليه في المادة ٨٢ من القانون عن دخله من المرتبات وما في حكمها وغيرها من الإيرادات الخاضعة للضريبة علي المرتبات.

تحصيل الضريبة وتوريدها

القاعدة العامة أن تحصيل الضريبة علي المرتبات والأجور يكون بطريق الحجز عند المنبع، لذلك ألزمت المادة ١٤ من القانون أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيرادات الخاضعة للضريبة بأن يحجزوا مما يكون عليهم دفعه من المبالغ الخاضعة للضريبة مبلغاً تحت حساب الضريبة المستحقة وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون ، ويتعين عليهم ان يوردوا إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر ما تم حجزه من الدفعات في الشهر السابق.

وقد استثنى المشرع من القاعدة العامة في تحصيل هذه الضريبة بطريق الحجز عند المنبع الحالة التي يكون صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيراد غير مقيم في مصر أو لم يكن له فيها مركز أو منشأة، وفي هذه الحالة نصت المادة ١٦ من القانون علي أن الالتزام بتوريد الضريبة يقع علي عاتق مستحق

الإيراد أو الخاضع للضريبة، طبقاً للقواعد والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون^(٢١٥)..

ولقد قضى بأن^{٢١٦} التزام أصحاب الأعمال وغيرهم من الملتزمين باستقطاع ضريبة وتوريدها وإن كان يغاير الالتزام بالضريبة ، ولا يجعل لهم صفة الممول إلا أنه التزم مفروض عليهم بمقتضى القانون ، ومن ثم توجه إليهم إجراءات تحصيلها ، ولما كان الثابت بأوراق الملف الفردى أن مأمورية الضرائب المختصة قد وجهت للمطعون ضده النموذجين ١٨ و١٩ ضرائب بمناسبة محاسبته عن نشاطه التجارى باستغلال سيارة نقل وتقدير أرباحه الرأسمالية من بيعه لها وتحديد وعاء دخله العام ، وضمنته أيضاً قيمة ضريبة كسب العمل المستحقة على مرتب سائق سيارته عن سنوات المحاسبة باعتباره ملتزماً قانوناً فى تحصيلها وتوريدها وأنه قد اقتطعها من راتب هذا السائق لحساب مصلحة الضرائب ، وهى مطالبة صحيحة لا تخل بمبدأ شخصية الضريبة ولا تجعل المطعون ضده ممولاً لها ، وإنما هو لا يعدو أن يكون ملتزماً باستقطاع الضريبة وتوريدها للمصلحة الطاعنة وترتب آثارها القانونية....ولا يعفى - صاحب السيارة - من هذا الالتزام تعدد السائقين خلال فترة المحاسبة أو عدم وجود سائق معين بذاته .

(٢١٥) راجع فى هذا الشأن المادة ٢٣ من اللائحة.

^{٢١٦} طعن رقم ١٦٧٣ لسنة ٦٦ ق جلسة ٢٠٠٣/٢/٢٥ ، والطعن رقم ٨٨٩ لسنة ٦٦ ق جلسة ٢٠٠٣/١/٩ ، مثبت فى عادل أمين فراج يوسف : موسوعة المستشار الضريبى ، المجلد ٢، منشأة المعارف ، الإسكندرية، ٢٠٠٤، ص ٣٠-٣٥.

المطلب الثالث

الإعترض والطعن

حق الممول فى الاعتراض

وفقاً لنص المادة ١١٨ من القانون للممول خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلم الإيراد الخاضع للضريبة أن يعترض علي ما تم خصمه من ضرائب بطلب يقدم إلي الجهة التي قامت بخصم الضريبة .

ويتعين علي هذه الجهة أن ترسل الطلب مشفوعاً بردها إلي مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديمه .

وتتولي المأمورية فحص الطلب فإذا تبين لها صحة الاعتراضات التي أبداه الممول قامت بإخطار الجهة المشار إليها لتعديل ربط الضريبة، أما إذا لم تقتنع بصحة الاعتراضات فيتعين عليها إحالة الطلب إلي لجنة الطعن طبقاً لأحكام القانون، مع إخطار صاحب الشأن بذلك بخطاب موصي عليه بعلم الوصول خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإحالة .

وقد ارتأى بعض القضاة^{٢١٧} أن اعتراض الممول الخاضع لضريبة المرتبات والأجور أمام جهة عمله أولاً إنما هو مرحلة ووسيلة اختيارية وجوازية إن شاء سلكها وإن لم يشأ لم يسلكها ، ذلك أن المشرع حين ينص على شئ على وجه الإلزام يستخدم لفظ يتعين .

وهذا القول ليس دقيقاً ؛ ذلك أن الجواز الممنوح للممول فى المادة ١١٨ من القانون ينصرف إلي اختياره بين أن يعترض أو لا يعترض ، ابتداء ،

^{٢١٧} محكمة جنوب القاهرة الابتدائية ، الدائرة ٣٨ ضرائب ، الدعوى رقم ١٣٤٤ لسنة ٢٠١٠ ضرائب كلى جنوب القاهرة، جلسة ٢٠١٠/١١/٣٠ .

فإذا ما اختار الممول أن يعترض وجب أن يتبع الإجراءات التي رسمها
المشرع في هذه المادة بأن يوجعه الاعتراض إلى الجهة التي تسلم الإيراد
منها ، وهذه الجهة هي التي ترسل طلب اعتراضه مشفوعاً بردها عليه إلى
لجنة الطعن المختصة . وليس في نص المادة المذكورة ما يفهم منه أن
للممول أن يتوجه مباشرة إلى لجنة الطعن متجاوزاً مرحلة نظر الجهة التي
تسلم الإيراد منها للاطلاع على طعنه والرد عليه بالقبول فتعدل الضريبة ،
أو بالرفض فينظر الطعن أمام لجنة الطعن المختصة.

ويكفي اعتراض الممول مرة واحدة على طريقة حساب الضريبة على مرتبه
ليسرى الاعتراض على كافة الفترات التالية والتي استمر الاستقطاع الضريبي
على مرتبه بنفس الحالة التي طعن عليها ، وكان للجنة الطعن أن تنظر
اعتراضه عن كافة هذه الفترات دون حاجة إلى تعدد الطعون ، وبذلك حكم
القضاء^{٢١٨} بأن بتقديم الممول طلب اعتراضه على ما تم خصمه من ضرائب
إلى الجهة التي قامت بالخصم يكون قد أعلن عن رغبته في الاعتراض على
ربط الضريبة بالكيفية التي تستطيع بها سواء بالنسبة لما سبق استقطاعه قبل
تاريخ تقديم الطلب أو بعد هذا التاريخ إذ يكفي أن يبدى اعتراضه ولو لمرة
واحدة لتقوم هذه المرة مقام الاعتراض المستمر ، إذ ليس من المتصور أو
المنطقي أن يتقدم الممول باعتراضه كلما تسلم راتبه كل شهر ، ويتخذ ذات
الإجراءات للاعتراض على هذا الخصم.

وإذا قام العامل بالاعتراض لدى جهة عمله على الضريبة التي تم خصمها
من راتبه وتقاوس مأمورية الضرائب بعد إحالة هذا الاعتراض إليها من جهة

^{٢١٨} محكمة الاستئناف رقم ١٠٦ لسنة ١٢٨ ق ، محكمة ستناف القاهرة ، الدائرة ٩٣ ضرائب ، جلسة

العمل ، عن إحالة الاعتراض - حال استمراره - إلى لجان الطعن ، يجعل من حق العامل اللجوء مباشرة إلى هذه اللجان طالباً عرض النزاع عليها - عدم قيام جهة العمل بإرفاق ردها على الاعتراض المرسل للمأمورية ليس من الإجراءات الجوهرية التي يترتب على مخالفتها حرمان العامل من حقه في اللجوء إلى لجان الطعن^{٢١٩} .

وتطبق هذه الإجراءات على جميع المنازعات المتعلقة بضريبة المرتبات، بغض النظر عن القانون الذي يحكم العلاقة بين العامل أو الموظف وبين جهة عمله ، أى سواء كان ممن ينطبق عليهم قانون الخدمة المدنية أو قانون العمل أو ممن تنظم شئون توظيفهم قوانين خاصة كأعضاء هيئة التدريس بالجامعات والقضاة^{٢٢٠} وأعضاء هيئة الشرطة وغيرهم .

موقف العامل الذي ليس له جهة عمل

تبين أن نص المادة ٦٥ من القانون الملغى، المتعلق بتنظيم إجراءات الاعتراض والطعن على ضريبة المرتبات ، لا يتفق مع فئة الممولين الذين

^{٢١٩}قرار اللجنة الأولى (قطاع القاهرة الكبرى والاسكندرية وشمال الصعيد) ، الطعن رقم ٣٩٦ لسنة ٢٠٠٧ ، جلسة ٢٠٠٨/٥/٢٦ .

^{٢٢٠}قضت محكمة النقض فى الطعن رقم ١٠١ لسنة ٨١ ق جلسة ٢٠١٢/٥/٢٢ أنه من المقرر - في قضاء محكمة النقض - أن اختصاص الدائرة المدنية بمحكمة استئناف القاهرة بطلبات رجال القضاء طبقاً لنص المادة ٨٣ من قانون السلطة القضائية رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٢ المعدل بالقانون رقم ١٤٢ لسنة ٢٠٠٦ هو الطعن على القرارات الإدارية النهائية الصادرة من جهة الإدارة بقصد إحداث أثر قانونى معين بالنسبة لأعضاء الهيئة القضائية وشؤونهم وهو اختصاص استثنائى لا يجوز التوسع فيه أو القياس عليه . لما كان ذلك ، وكان النزاع الصادر بشأنه الحكم المطعون فيه هو نزاع ضريبي له إجراءاته السالف بيانها والتي يجب التزامها للفصل فيه تخرج عن اختصاص الدائرة المدنية المختصة بطلبات رجال القضاء ومن ثم ما كان لتلك الدائرة أن تعرض للنزاع وتفصل فيه بل كان يتعين عليها أن تقضى بعدم اختصاصها بنظره وهو اختصاص نوعى متعلق بالنظام العام.

ليس لهم جهة عمل يتسلمون إيراداتهم منها • وأوضح مثال علي ذلك المأذونون الذين يتبعون وزارة العدل كموظفين عموميين بها ولكنهم يتلقون إيراداتهم أو الأتعاب من جمهور المتعاملين معهم، وفي هذه الحالة ليس من مجال أمامهم للإعتراض والطعن إلا من تاريخ إخطارهم بربط الأمورية للضريبة المستحقة عليهم •

وحلاً لهذه المشكلة نصت الأخيرة ١١٨ من القانون الجديد على أنه " إذا لم يكن للممول جهة يتيسر أن يتقدم بالطلب - الخاص بالاعتراض - كان له ان يتقدم به إلى مأمورية الضرائب المختصة أو لجنة الطعن بحسب الأحوال .

ومع ذلك فإن القانون الحالي لم يحدد المدة التي يتعين علي المأمورية خلالها فحص الاعتراضات، ولم يبين الحكم عندما يكتشف الممول الخطأ في معاملته ضريبياً بعد مضي أكثر من شهر علي تاريخ تسلمه الإيراد^{٢٢١} .

حق رب العمل في الاعتراض على ضريبة المرتبات

جرى البحث - في ظل القانون الملغى - في مدى أحقية رب العمل في الاعتراض والطعن بالنسبة للضريبة علي المرتبات، وخاصة عندما يكون رب العمل صاحب مصلحة في ذلك تظهر عند مطالبة مصلحة الضرائب له بفروق الضريبة علي المرتبات التي كشف عنها فحص المأمورية لموقف العامل من ضريبة المرتبات بعد مدة من تسلمه الإيراد •

(٢٢١) الجمعية المصرية العامة والضرائب، محاضرات الموسم الثقافي ٨١ - ١٩٨٢، المحاضرة الخامسة: كسب العمل، ص ١٦٢ .

وقد ذهب بعض الكتاب (٢٢٢) أنه وفقا لصريح نص المادة ٦٥ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ لا يجوز لغير الممول الاعتراض أو الطعن علي هذه الضريبة، ولا يعد رب العمل ممولا^{٢٢٣}، ومن ثم لا يحق له الاعتراض أو الطعن، بينما رأي آخرون أن حق الاعتراض المنصوص عليه في المادة ٦٥ المشار إليها ليس حقا مطلقا للممول، وإنما يقتصر هذا الحق علي ربط الضريبة الذي يلزم به رب العمل.

ولما لم يحدد القانون إجراءات خاصة بربط الضريبة علي المرتبات، فليس ثمة ما يمنع أن تخطر المصلحة الممول أورب العمل بنتيجة فحصها، وربط الضريبة علي العاملين لديها، كما أن رب العمل ملزم قانونا بحجز الضريبة كالممول.

وكان رأينا : إنه علي الرغم من أن صراحة النص يقصر حق الاعتراض والطعن (للممول) فإن لرب العمل مصلحة مباشرة في الاعتراض والطعن علي ما تطالبه به مأمورية الضرائب من فروق ضريبية تجعله جديرا بأن تسمع اعتراضاته أمام لجنة الطعن باعتباره في حكم "الممول" في هذه الحالة.

وأيدت هذا الرأي محكمة النقض فقضت (٢٢٤) بأن "التزام أصحاب الأعمال بخصم ضريبة المرتبات وتوريدها لمصلحة الضرائب علي نحو ما

(٢٢٢) لمزيد من التفاصيل حول هذا الموضوع: انظر: د. زكريا بيومي، ص ٤٠٩ - ٤١٢، وحسن حسني أحمد: الصحيح في إجراءات الطعن في ربط الضريبة، مجلة التشريع المالي والضريبي، العدد ٢٦٢، ص ٧٣ وما بعدها، وحمد محمد هيبه: حول الاعتراض والطعن في الضريبة علي المرتبات، العدد ٢٦٥، ص ٤٠ وما بعدها.

(٢٢٣) قضت محكمة النقض في الطعن رقم ٨٨ لسنة ٣٤ ق في ١٩٧٢/٣/١ بأن الالتزام باستقطاع الضريبة وتوريدها يغير الالتزام بالضريبة ولا يجعل من صاحب العمل أو الملتزم بالإيراد ممولا، راجع: قضاء النقض الضريبي، ص ٣٥٢.

(٢٢٤) قضاء النقض في الطعن رقم ١٢٧٢ لسنة ٧١ ق، جلسة ٢٨/١/٢٠٠٣.

فرضه عليهم قانون الضرائب على الدخل يوجب على المصلحة توجيه اعتراضها على إجراءات الخصم والتوريد إليهم ، فيضحى لهم الصفة والمصلحة فى مخاصمتها بشأن ما تدعيه من أحقيتها لفروق ارتأوا استبعاد خضوعها لهذه الضريبة.

وأخيراً: قنن المشرع فى القانون الحالى هذا الرأى ، حيث نصت الفقرة الثالثة من المادة ١١٨ لهذا الرأى ، حين أجاز للجهة التى تقوم بخصم الضريبة على المرتبات أن تعترض على ما تخطر به من فروق الضريبة الناتجة عن الفحص خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استلام الإخطار .

ولا يغنى إخطار رب العمل بالضريبة على المرتبات أو فروق الضريبة التى كان يتعين عليه خصمها من المنبع ، عن إخطار كل عامل بمقدار ما هو مستحق عليه باعتباره هو الممول الأصيل بالضريبة ، ويترتب على عدم إخطاره بطلان مطالبة الجهة التابع له بهذه الضريبة أو فروقها .وبذلك قضى بأن^{٢٢٥} توجيه إجراءات ربط الضريبة على مرتبات العاملين إلى صاحب العمل دون العاملين لديه من الممولين لا يستند على أساس قانونى، وتكون الإجراءات قد وقعت باطلة ، ... وعلى ذلك إذا ما أخطرت مأمورية الضرائب رب العمل بميعاد ربط الضريبة على المرتبات وإنما تكون قد أخطرت بتلك العناصر دون علمه ، وكان الثابت أن مأمورية الضرائب قد أخطرت البنك بتلك الضريبة دون أن يخطر كل عامل على حده ، ومن ثم يكون هذا الإجراء باطلاً يتعين القضاء بذلك.

تم بحمد الله تعالى

^{٢٢٥} محكمة الاستئناف بالقاهرة ، القضية رقم ١٢١٠ لسنة ١١٤ ق جلسة ١٩٩٧/٨/٢٦ ، ومحكمة الاسكندرية الابتدائية الدعوى رقم ٣٦ ضرائب كلى ، جلسة ٢٠٠١/٨/٢٧ .

