

بسم الله الرحمن الرحيم

رقم التبليغ:	١٠٥٩
بتاريخ:	٢٠١٥/٣/١٤

مجلس الدولة

الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع

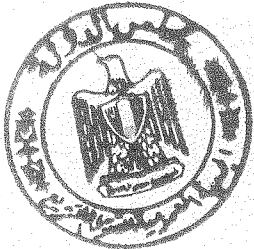
ملف رقم : ٣٧ / ٢ / ٧٣٤

السيد الدكتور/ وزير المالية

خية طيبة وبعد...

اطلعنا على كتاب السيد/ رئيس مصلحة الضرائب العقارية رقم (١٨٨) المؤرخ في ٢٠١١/٥/٢ بشأن مدى خضوع "فروق الحد الأدنى للطلبات" للضريبة المقررة بالقانون رقم (٢٤) لسنة ١٩٩٩ على مقابل دخول المسارح وغيرها من محال الفرجة والملاهي.

وحاصل الوقائع - حسبما يبين من الأوراق - أنه بمناسبة إنتهاء إدارة الفتوى المختصة إلى خضوع فروق الحد الأدنى للطلبات لضريبة الملاهي بذات الفئات المفروضة على الدخول وفقاً لأحكام القانون رقم (٢٤) لسنة ١٩٩٩ بفرض ضريبة مقابل دخول المسارح وغيرها من محال الفرجة والملاهي، فقد تم إخطار مصلحة الضرائب العقارية بهذا الإقتاء لاتخاذ الإجراءات التنفيذية للعمل بمقتضاه، حيث تبدى لها وجود بعض الصعوبات الفنية والقانونية بشأن كيفية احتساب الضريبة حال عدم وجود مقابل دخول لبعض الأماكن، وما يُفضي إليه هذا الإقتاء من ازدواج ضريبي عن ذات الواقعة المنشئة للضريبة لاسيما وأن وعاء ضريبة الملاهي لا يندرج في عداده المبالغ المتبقية التي تركها رواد المكان لعدم رغبتهم في أخذ ما يقابلها من مأكولات أو مشروبات والتي اصطلح على تسميتها "فروق الحد الأدنى للطلبات" والتي تعد في حقيقتها نتاج التزام مستغل المكان بالأسعار المحددة سلفاً من وزارة السياحة دون ثمة زيادة من جانبها، وهو ما نحا بمصلحة الضرائب العقارية باعادة عرض الموضوع من جديد على إدارة الفتوى



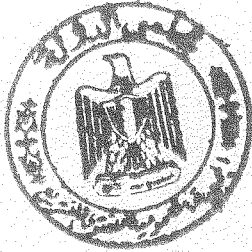
المختصة للنظر في العدول عن هذا الإفتاء، حيث أحالت الموضوع إلى اللجنة الثالثة لقسم الفتوى التي ارتأت بجلسة ٢٠١٣/١/٢ عرض الموضوع على الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع للأهمية والعمومية. ونفيد أن الموضوع عُرض على الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بجلستها المنعقدة في ٢ من إبريل عام ٢٠١٤، الموافق ١ من جمادى الثاني لعام ١٤٣٥ هـ؛ فتبين لها أن المادة (٣٨) من دستور جمهورية مصر العربية تنص على أن: "... لا يكون إنشاء الضرائب العامة، أو تعديلها، أو إلغاؤها، إلا بقانون، ولا يجوز الإعفاء منها إلا في الأحوال المبينة في القانون..."، وأن المادة (١) من قانون المنشآت الفندقية والسياحية الصادر بالقانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ تنص على أن: "تسري أحكام هذا القانون على المنشآت الفندقية والسياحية. وتعتبر منشأة فندقية في تطبيق أحكام هذا القانون الفنادق والبنسيونات والقرى السياحية والفنادق العائمة والبواخر السياحية، وما إليها من الأماكن المعدة لإقامة السياح وكذا الاستراحات والبيوت والشقق المفروشة التي يصدر بتحديدتها قرار من وزير السياحة. وتعتبر منشأة سياحية في تطبيق أحكام هذا القانون الأماكن المعدة أساساً لاستقبال السياح لتقديم المأكولات والمشروبات إليهم لاستهلاكها في ذات المكان كالملاهي والنوادي الليلية والказينوهات والحانات والمطاعم، والتي يصدر بتحديدتها قرار من وزير السياحة..."، وأن المادة (١٢) من القانون ذاته تنص على أن: "يحدد وزير السياحة أسعار الإقامة ورسم الدخول والارتياح وأسعار الوجبات والمأكولات والمشروبات وغيرها من الخدمات التي تقدمها المنشأة وذلك دون التقيد بأحكام قوانين التموين والتسعير الجبري وتحديد الأرباح. ويتم تحديد الأسعار المشار إليها بناء على طلب كتابي من مستغل المنشأة أو المسئول عن إدارتها...."، كما تبين لها أن المادة الأولى من القانون رقم (٢٤) لسنة ١٩٩٩ بشأن فرض ضريبة مقابل دخول المسارح وغيرها من محال الفرجة والملاهي تنص على أن: "تفرض ضريبة على مقابل دخول المسارح وغيرها من محال الفرجة وأي مكان من أماكن الملاهي والعروض والحفلات الترفيهية المبينة في الجدول المرفق، وذلك وفقاً للفئات الواردة فيه"، وأن المادة الثانية من القانون ذاته تنص على أن: "إذا أدمج مستغل المكان أو العرض أو الحفل في أثمان المأكولات والمشروبات أو في مقابل أية خدمات يؤديها زيادة عن الأسعار المحددة لهذه المأكولات والمشروبات والخدمات أو إذا حصل زيادة على أجر الدخول المقرر خضعت هذه الزيادات لأحكام ضريبة الملاهي وفقاً لذات الفئات المفروضة على الدخول



ويقدر مفتش الضرائب المختص هذه الزيادة مسترشداً في ذلك بالأسعار التي تحددها وزارة السياحة وغيرها من الجهات الرسمية المختصة"، وأن المادة الثالثة منه تنص على أن: "لا تحصل الضريبة على دخول الأماكن والعروض والحفلات التي يكون الدخول فيها حراً، سواء قدم المستغل أو لم يقدم مأكولات أو مشروبات أو خدمات. ومع ذلك تحصل الضريبة المنصوص عليها في البند (٨) من الجدول المرفق على دخول الحفلات على النحو المبين فيه ويسرى ذلك على كل دخول للأندية الليلية أو الكازينوهات أو الفنادق أو العوامات متى قدمت فيها عروض موسيقية أو غنائية غير مسجلة أو راقصة أو مختلف العروض الترفيهية الأخرى"، وأن المادة الرابعة منه تنص على أن: "تحتسب الضريبة في كل دخول على أساس المقابل المحدد له، وتستحق كاملة على التذاكر المخفضة وقيمة الاشتراكات". وأن المادة الخامسة منه تنص على أن: "تحصل الضريبة من الجمهور بواسطة مستغلي الأماكن والعروض والحفلات الخاضعة لأحكام هذا القانون...".

واشتمل الجدول المرفق للقانون سالف البيان - مقروءاً في ضوء حكم المحكمة الدستورية العليا الصادر بجلسة ٢٠٠٤/٢/٨ في القضية رقم (٢٥٠) لسنة ٢٣ قضائية دستورية - على تحديد دقيق للأماكن والأنشطة الخاضعة لضريبة الملاهي معيناً ماهية كل منها بعبارات واضحة لا يشوبها لبس أو غموض؛ ومن بين الأماكن والأنشطة ما ورد بالبند الثامن من (ثالثاً) - الحفلات والملاهي وغيرها: (حفلات الشاي أو الأكل أو المشروبات المصحوبة بموسيقى أو رقص وكذلك حفلات الموسيقى الآلية والصوتية، وكذلك دخول الأندية الليلية أو الكازينوهات أو الفنادق أو العوامات متى قدمت بها عروض موسيقية أو غنائية غير مسجلة أو راقصة أو مختلف العروض الترفيهية الأخرى، وحددت الضريبة بالنسبة لهذا البند بنسبة (٢٥%) من مقابل الدخول بحد أدنى جنبه للفرد في حالة الدخول الحر).

واستظهرت الجمعية العمومية مما تقدم أن الدستور استن أصلأ عاماً من مقتضاه أن إنشاء الضرائب أو تعديلها أو إلغائها لا يكون إلا بقانون، وإنه لا يعفى أحد من أداء هذه الضرائب إلا في الأحوال المبينة في القانون. وبمقتضى هذا المبدأ الدستوري تخضع الضرائب لمبدأ الشرعية القانونية، بحيث يتعين صدور القانون محددًا مناط فرض الضريبة، ووعائها، وسعرها، وفنائها، والممول الخاضع لها، وأحوال الإعفاء منها.



كما استظهرت مما تقدم - وعلى ما جرى عليه إفتاؤها - أن الضرائب العامة تنقسم إلى ضرائب مباشرة تفرض على الدخل بمناسبة الحصول عليه، وتحمل عيأها بصفة نهائية المكاف بها قانوناً، وضرائب غير مباشرة تفرض على الدخل بمناسبة انفاقه أو تداوله، ويتم جبايتها في حالات محددة ينظمها التشريع الضريبي كإنتاج السلع أو تقديم الخدمات، ويدفعها من يريد الاستفادة من هذه السلع أو تلك الخدمات، ويتميز هذا النوع من الضرائب بوجود وسيط يستأديها من المكلف بعينها ويتلزم بتوريدها إلى الخزنة العامة.

ومن بين الضرائب غير المباشرة، ضريبة الملاهي التي فرضها المشرع بالقانون رقم (٢٤) لسنة ١٩٩٩ المشار إليه، فمناط استحقاقها هو أداء المقابل المادي الذي يسدده الجمهور ويحصل منهم بواسطة مستغلي الأماكن نظير الدخول إلى المسارح وغيرها من أماكن الملاهي والعروض والحفلات الترفيهية والعروض المبينة في الجدول المرافق للقانون المذكور نوعاً وسعراً، فهذا المقابل تتحدد الواقعة المنشئة لضريبة الملاهي، وبه يقوم الالتزام قانوناً بأداء هذه الضريبة، ويقتصر دور مستغل المكان على تحصيلها لحساب الخزنة العامة ولا تبرأ ذمته إلا بالأداء أو الإعفاء وفقاً لأحكام القانون.

وقد قرر المشرع في المادة الثانية من القانون رقم (٢٤) لسنة ١٩٩٩ المشار إليه أنه في حالة ما إذا أدمج مستغل المكان أو العرض أو الحفل في أثمان المأكولات والمشروبات أو في مقابل أية خدمات يؤديها، زيادة في الأسعار المحددة لهذه المأكولات والمشروبات والخدمات، أو إذا حصل زيادة على أجر الدخول المقرر، خضعت هذه الزيادات لأحكام ضريبة الملاهي وفقاً لذات الفئات المفروضة على الدخول.

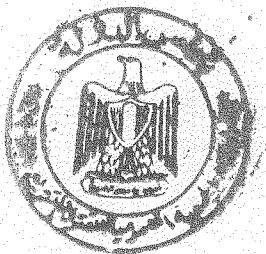
كما قرر - في المادة الثالثة من القانون المذكور - عدم تحصيل ضريبة الملاهي - كأصل عام - على دخول الأماكن والعروض والحفلات التي يكون الدخول فيها حراً - أي التي يكون الدخول فيها بدون مقابل - سواء قدم المستغل أو لم يقدم مأكولات أو مشروبات أو خدمات طالما لم يدمج في ثمن هذه المأكولات أو المشروبات أو الخدمات زيادة عن أسعارها المحددة، إلا أنه استثنى من ذلك دخول حفلات الشاي أو الأكل أو المشروبات المصحوبة بموسيقى أو رقص وحفلات الموسيقى الآلية والصوتية وكل دخول للأندية الليلية أو الكازينوهات أو الفنادق أو العوامات متى قدمت فيها عروض موسيقية أو غنائية غير مسجلة أو راقصة أو مختلف العروض الترفيهية الأخرى، فقرر تحصيل الضريبة بالفئة المحددة بالفقرة (٨) من البند (ثالثاً) من الجدول المرافق للقانون وهي (٢٥%) من مقابل الدخول، بحد أدنى جنيته للفرد في حالة الدخول الحر.



وحيث إن المشرع وضع لكل نشاط يرى شمول الضريبة له وصفاً ينفرد به على سبيل الحصر والتعيين في الجدول المرافق للقانون رقم (٢٤) لسنة ١٩٩٩ و من بينها ما ورد بالبند (٨) من (ثالثاً) والمتعلق بحفلات الشاي أو الأكل أو المشروبات المصحوبة بموسيقى أو رقص وكذلك حفلات الموسيقى الآلية والصوتية، وكذلك دخول الأندية الليلية أو الكازينوهات أو الفنادق أو العوامات متى قدمت بها عروض موسيقية أو غنائية غير مسجلة أو راقصة أو مختلف العروض الترفيهية الأخرى ثم قرر بالبند (١١) من (ثالثاً) بالجدول المشار إليه فرض هذه الضريبة على عموم ما يُعد مكاناً يباشر فيه أى نشاط ترفيهي أو ترفيهية وقضاء الوقت؛ وقد قضت المحكمة الدستورية العليا بجلسته ٢٠٠٤/٢/٨ في القضية رقم (٢٥٠) لسنة ٢٣ قضائية دستورية بعدم دستورية نص البند الحادي عشر من (ثالثاً) من الجدول المرافق للقانون رقم (٢٤) لسنة ١٩٩٩ بفرض ضريبة مقابل دخول المسارح وغيرها من محال الفرجة والملاهي وسقوط نص البند الحادي عشر من (ثالثاً) من المادة (١٧) من اللائحة التنفيذية للقانون المشار إليه. ومن ثم فإنه يتعين الالتزام بالأماكن والأنشطة التي حددها المشرع بالجدول المرافق للقانون رقم (٢٤) لسنة ١٩٩٩ المشار إليه دون الفقرة (١١) منه التي قضت المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورتيتها.

ولاحظت الجمعية العمومية أن المشرع في قانون المنشآت السياحية والفندقية عرف المنشآت الفندقية بأنها: الفنادق والبنسيونات والقرى السياحية والفنادق العائمة والبواخر السياحية وغيرها من الأماكن المعدة لإقامة السياح، وكذلك الاستراحات والبيوت والشقق المفروشة التي يحددها قرار يصدر من وزير السياحة، وعرف المنشآت السياحية بأنها: الأماكن المعدة أساساً لاستقبال السياح لتقديم المأكولات والمشروبات إليهم لاستهلاكها في ذات المكان مثل الملاهي والنوادي الليلية والكازينوهات والحانات والمطاعم، وناط بوزير السياحة الاختصاص بإصدار قرار يحدد هذه المنشآت، كما ناط به - بناء على طلب كتابي من مستغل المنشأة أو المسئول عن إدارتها - تحديد أسعار الإقامة ورسم الدخول والارتياح وأسعار الوجبات والمأكولات والمشروبات وغيرها من الخدمات التي تقدمها المنشأة وذلك دون التقييد بأحكام قوانين التموين والتسعير الجبري وتحديد الأرباح.

وهدياً بما تقدم، ولما كان الثابت بالأوراق أن نظام الحد الأدنى للطلبات - وبغض النظر عن مدى مشروعيته - يقوم على تحديد مبلغ معين كحد أدنى لما يطلبه رواد بعض الأماكن السياحية التي تطبق هذا النظام - ولا تفرض مقابلاً لدخولها - من مأكولات أو مشروبات وذلك دون زيادة في أسعار



هذه المأكولات أو المشروبات عن الأسعار التي تقدمت بها المنشأة السياحية واعتمدها وزارة السياحة وأنه يحدث أحياناً أن يترك - طواعية - بعض الرواد مقدار من المبلغ المحدد من قبل المنشأة - كحد أدنى للطلبات - دون استهلاكه في طلب المأكولات أو المشروبات التي تقبله وهو ما يطلق عليه فروق الحد الأدنى للطلبات.

وحيث إن مناط الخضوع للضريبة المقررة بالقانون رقم (٢٤) لسنة ١٩٩٩ بفرض ضريبة مقابل دخول المسارح وغيرها من محال الفرجة والملاهي هو أداء الجمهور مقابل لدخول المسارح وغيرها من محال الفرجة أو أى مكان من أماكن الملاهي والعروض والحفلات الترفيهية المبينة في الجدول المرافق للقانون المذكور، وكذلك يتحقق هذا المنط في حالة أداء الجمهور لزيادات عن الأسعار المحددة للمأكولات والمشروبات والخدمات أو أداء الجمهور لزيادة على أجر الدخول المقرر، في حالة دمج مستغل المكان أو العرض أو الحفل على هذه الأسعار أو الأجور زيادة عن المقرر، سواء بقيام مستغل المكان بزيادة أسعار المأكولات والمشروبات بدلاً عن تحصيل مقابل الدخول أو بقيامه بزيادة مقابل الدخول بدلاً عن تحصيل أسعار المأكولات والمشروبات.

وكذلك يتحقق مناط الخضوع للضريبة حتى لو كان الدخول بدون مقابل - الدخول الحر - في حالة ما إذا كان الدخول إلى حفلات الشاي أو الأكل أو المشروبات المصحوبة بموسيقى أو رقص وكذلك حفلات الموسيقى الآلية والصوتية وكذلك دخول الأندية الليلية أو الكازينوهات أو الفنادق أو العوامات متى قدمت بها عروض موسيقية أو غنائية غير مسجلة أو راقصة أو مختلف العروض الترفيهية الأخرى.

وحيث إن مناط الخضوع للضريبة المقررة بالقانون رقم (٢٤) لسنة ١٩٩٩ المشار إليه لا يتحقق - طبقاً للمفهوم المحدد سلفاً - في حالة دخول الجمهور للمنشآت السياحية والعروض والحفلات التي يكون الدخول فيها بدون مقابل (الدخول الحر) حتى لو قدم المستغل مأكولات أو مشروبات أو خدمات بنظام الحد الأدنى للطلبات - أي ما كان الرأي في مدى مشروعيته - وحتى لو ترك أحد من مرتادي هذه المنشآت طواعية جزء من حقه في المأكولات أو المشروبات التي تقابل ما تم تحديده من حد أدنى للطلبات دون أن يتم استهلاكه، طالما لم يقم مستغل المكان بزيادة أسعار المأكولات والمشروبات عن الأسعار المعتمدة



من وزارة السياحة، والقول بغير ذلك يفضى إلى نتيجة تخالف طبيعة ضريبة الملاهي كضريبة من الضرائب غير المباشرة حيث يتم - إذا قيل بعكس ما تقدم - تطبيق الضريبة على ما حصل عليه المستغل طواعية من بعض الرواد نتيجة عزوفهم عن استهلاك ما يوازى حقهم فى المأكولات والمشروبات، كما أن القول بغير ذلك يفضى أيضاً إلى القياس فى مجال الخضوع للضريبة بما يخالف الدستور الذى جعل القانون وحده هو مصدر الخضوع للضرائب العامة وبما يشكل عدواناً على الملكية الخاصة بالمخالفة للدستور.

### لذلك

انتهت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع، إلى عدم خضوع فروق الحد الأدنى للطلبات للضريبة المقررة بالمادة الثانية من القانون رقم (٢٤) لسنة ١٩٩٩م بفرض ضريبة مقابل دخول المسارح وغيرها من محال الفرجة والملاهي، وذلك على النحو المبين بالأسباب.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحريراً فى: ٢٠١٥/ ٣/ ٤

رئيس

الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع

المستشار/

عصام الدين عبد العزيز جاد الحق

النائب الأول لرئيس مجلس الدولة



رئيس

المكتب الفنى

المستشار/

شريف الشاذلى

نائب رئيس مجلس الدولة

معتز/