

(٦٣)

بتاريخ ٧ / ٩ / ٢٠١٤م

١ - ضريبة - إعفاء - حالات الإعفاء من الضريبة وقواعده وإجراءاته .

إنشاء الضرائب العامة وتعديلها وإلغاؤها لا يكون إلا بقانون ، ولا يعفى أحد من أدائها كلها أو بعضها إلا في الأحوال المبينة في القانون - مقتضى ذلك - حالات الإعفاء - لا يجوز الإعفاء من أي ضريبة أو رسم أو دين أو غيرها من المبالغ المستحقة لوحدات الجهاز الإداري للدولة إلا في الحالات التي تنص فيها القوانين والمراسيم السلطانية واللوائح الصادرة تنفيذا لها على جواز الإعفاء ، وفي الحدود وبالقيود والشروط المنصوص عليها في تلك القوانين والمراسيم السلطانية واللوائح ، وفي جميع الأحوال - إجراءاته - الأصل أن يصدر بالإعفاء قرار من الوزير المسؤول عن الشؤون المالية بناء على طلب الوزير المختص ومع التقيد بالضوابط التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون ، ما لم ينص القانون الذي يجيز الإعفاء على غير هذا الإجراء - تطبيق .

٢ - هيئة - هيئة المنطقة الاقتصادية الخاصة بالدقم - ماهية الضرائب المعفاة منها وإجراءات الإعفاء .

قرر المشرع في سبيل تنمية المنطقة الاقتصادية الخاصة بالدقم ، وجذب الاستثمارات إليها عددا من الإعفاءات والحوافز ، منها ، الإعفاء من الضريبة الجمركية للبضائع التي يتم استيرادها من خارج السلطنة إلى المنطقة الاقتصادية الخاصة بالدقم ، والبضائع التي يتم تصديرها من المنطقة إلى الخارج ، وهذا الإعفاء هو - كما يبين من عبارات النص - وجوبي ، ومستمد قوته من القانون

مباشرة دون الحاجة إلى موافقة أو صدور قرار من جهة أخرى - القول بأن هذا الإعفاء يستلزم صدور قرار من الوزير المسؤول عن الشؤون المالية - مؤداه - أنه يفرغ النص الوارد في المادة الخامسة من المرسوم السلطاني رقم ٢٠١١/١١٩ من مضمونه ، ويخالف إرادة المشرع الصريحة القاطعة في جعله إعفاءً وجوبيا مستمدا من القانون مباشرة ، خاليا من أي قيود في تطبيقه ، وهو ما يتناسب مع الطبيعة الخاصة للمنطقة الاقتصادية الخاصة بالدقم ، وتقديرا من المشرع للعمل على تنميتها وتشجيع الاستثمار فيها - آية ذلك - المغايرة الواضحة والمقصودة من المشرع بين نص المادة الخامسة من المرسوم السلطاني رقم ٢٠١١/١١٩ ، والمادة (١/٣) من نظام المنطقة الاقتصادية الخاصة بالدقم المشار إليهما ، ففي حين نص صراحة في الأخيرة على أن يصدر بالإعفاء من الضرائب قرار من الوزير المسؤول عن الشؤون المالية بناء على طلب المجلس ، قرر في الأولى وجوب الإعفاء مع عدم النص على هذين القيدتين - أساس ذلك - أن هذا ليس إعفالا من المشرع ، وإنما هو أمر قصده المشرع من قبيل أعمال القاعدة المقررة بأن المغايرة في اللفظ تقتضي المغايرة في المعنى ، وإلا عد غير ذلك لغواً يجب تنزيه المشرع عنه - تطبيق .

فبالإشارة إلى الكتاب رقم : ..... المؤرخ في ..... ، الموافق ..... بشأن طلب إبداء الرأي حول مدى تمتع البضائع الواردة إلى المنطقة الاقتصادية الخاصة بالدقم بالإعفاء من الضريبة الجمركية ، وما إذا كان الإعفاء مقصورا على واردات هيئة المنطقة الاقتصادية الخاصة بالدقم ، أو يشمل المنشآت والمشاريع الكائنة بالمنطقة الاقتصادية ، وحدود هذا الإعفاء ، وآلية تطبيقه .

وتتلخص وقائع الموضوع - حسبما يبين من الكتاب المشار إليه ، والأوراق المرفقة - في أن رئيس مجلس إدارة هيئة المنطقة الاقتصادية الخاصة بالدقم وجه خطاباً إلى شرطة عمان السلطانية يطالب فيها بالإعفاء من الضريبة الجمركية للبضائع التي يتم استيرادها من خارج السلطنة إلى المنطقة الاقتصادية الخاصة بالدقم ، والبضائع التي يتم تصديرها من المنطقة ذاتها إلى خارج السلطنة ، وذلك عملاً بحكم المادة الخامسة من المرسوم السلطاني رقم ٢٠١١/١١٩ بإنشاء هيئة المنطقة الاقتصادية الخاصة بالدقم وإصدار نظامها ، وترى الهيئة أن النص جاء عاماً ومطلقاً في إعفاء البضائع المصدرة والمستوردة من وإلى المنطقة الاقتصادية الخاصة بالدقم من الضريبة الجمركية ، ولا يتطلب الأمر أي إجراءات من أي نوع أو موافقات من أي جهة ، إلا أن المختصين بشرطة عمان السلطانية (بالإدارة العامة للجمارك) يبدون تحفظهم على رأي الهيئة المذكور ، ويرون أن البضائع الواردة إلى المنطقة الاقتصادية الخاصة بالدقم لا تتمتع بالإعفاء من الضريبة الجمركية ما لم يصدر قرار من الوزير المسؤول عن الشؤون المالية يحدد فيه المشاريع والمنشآت المعفاة من الضريبة الجمركية ، وذلك استناداً إلى المادة (٦) من الملحق المرفق بالمرسوم السلطاني رقم ٢٠٠٣/٦٧ ، والمادة (٣) من نظام المنطقة الاقتصادية الخاصة بالدقم الصادر بالمرسوم السلطاني رقم ٢٠١٣/٧٩ .

وفي ضوء ما تقدم ، فإنكم تستطلعون الرأي في هذا الشأن .

ورداً على ذلك نفيد أن المادة (١١) المعنونة بـ "المبادئ الاقتصادية" من النظام الأساسي للدولة الصادر بالمرسوم السلطاني رقم ٩٦/١٠١ تنص على الآتي : "...

- إنشاء الضرائب العامة وتعديلها وإلغاؤها لا يكون إلا بقانون ولا يعفى أحد من أدائها كلها أو بعضها إلا في الأحوال المبينة في القانون..."

وتنص المادة (١٥) من القانون المالي الصادر بالمرسوم السلطاني رقم ٩٧/٤٧ على أنه : " لا يجوز الإعفاء من أية ضريبة أو رسم أو دين أو غيرها من المبالغ المستحقة لوحدات الجهاز الإداري للدولة إلا في الحالات التي تنص فيها القوانين والمراسيم السلطانية واللوائح الصادرة تنفيذاً لها على جواز الإعفاء ، وفي الحدود وبالقيود والشروط المنصوص عليها في تلك القوانين والمراسيم السلطانية واللوائح . وفي جميع الأحوال ، يصدر بالإعفاء قرار من الوزير بناء على طلب الوزير المختص ومع التقيد بالضوابط التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون " .

وتنص المادة (٩) من قانون الجمارك الموحد لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية لسنة ٢٠٠١ على أنه : " تخضع البضائع التي تدخل إلى الدولة للضرائب الجمركية بموجب التعريفات الجمركية الموحدة والرسوم المقررة ، إلا ما استثنى بموجب أحكام هذا القانون أو بموجب الاتفاقية الاقتصادية الموحدة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية أو أي اتفاقية دولية أخرى في إطار المجلس " .

وتنص المادة (٧٨/أ) من القانون ذاته على أنه : " مع مراعاة أحكام المادتين (٧٩ و ٨٠) من هذا النظام " القانون " يمكن إدخال جميع البضائع الأجنبية من أي نوع كانت ، وأيا كان منشؤها إلى المناطق والأسواق الحرة وإخراجها منها إلى خارج البلاد أو إلى مناطق وأسواق حرة أخرى دون أن تخضع للضرائب والرسوم الجمركية " .

وتنص المادة (٦) من الملحق المرافق بالمرسوم السلطاني رقم ٢٠٠٣/٦٧ بتطبيق قانون الجمارك الموحد لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية على أنه :

" يباشر الوزير المشرف على وزارة المالية الاختصاصات الآتية :

١ - ..... ٢ - ..... ٣ - إصدار قرارات الإعفاء الجمركي المقرر لمنشآت أو هيئات أو جمعيات أو جهات معينة بمقتضى قوانين خاصة ، وعلى

أن يصدر الإعفاء بناء على اقتراح الوزير المختص وطبقا للشروط والأوضاع والإجراءات التي تحددها هذه القوانين دون إخلال بأحكام قانون الجمارك الموحد المشار إليه .

وتنص المادة الخامسة من المرسوم السلطاني رقم ٢٠١١/١١٩ بإنشاء هيئة المنطقة الاقتصادية الخاصة بالدقم وإصدار نظامها على أنه : "تعفى من الضريبة الجمركية البضائع التي يتم استيرادها من خارج السلطنة إلى المنطقة الاقتصادية الخاصة بالدقم ، والبضائع التي يتم تصديرها من المنطقة إلى الخارج .  
وتعامل البضائع التي تخرج من المنطقة إلى أي مكان داخل السلطنة معاملة البضائع الأجنبية ولو اشتملت على مواد أولية أو مكونات محلية" .

وتنص المادة (٣) من نظام المنطقة الاقتصادية الخاصة بالدقم الصادر بالمرسوم السلطاني رقم ٢٠١٣/٧٩ على أنه : " تتمتع المشروعات بالإعفاءات والحوافز والتسهيلات المقررة للشركات العاملة في المناطق الحرة المنصوص عليها في المواد (٣) و (٤) و (١١) و (١٣) من قانون المناطق الحرة ، على النحو الآتي :

١ - الإعفاء من الضرائب ، ويصدر بالإعفاء قرار من الوزير المسؤول عن الشؤون المالية بناء على طلب المجلس ، ولا يسري هذا الإعفاء على المصارف والمؤسسات المالية وشركات التأمين وإعادة التأمين والمشروعات العاملة في مجال تقديم خدمات الاتصالات ، والشركات والمؤسسات العاملة في مجال النقل البري ما لم تكن مسجلة لدى الهيئة وتمارس نشاطها بصفة دائمة داخل حدود المنطقة .

ولا يشمل الإعفاء المنصوص عليه في الفقرة السابقة إقرارات الدخل .

٢ - ... "

ومفاد النصوص المشار إليها أن إنشاء الضرائب العامة وتعديلها وإلغاءها لا يكون إلا بقانون ، ولا يعفى أحد من أدائها كلها أو بعضها إلا في الأحوال المبينة في القانون ، وتأكيذا لهذا المبدأ المنصوص عليه في النظام الأساسي للدولة ، قضت المادة (١٥) من القانون المالي المشار إليها بأنه لا يجوز الإعفاء من أي ضريبة أو رسم أو دين أو غيرها من المبالغ المستحقة لوحدات الجهاز الإداري للدولة إلا في الحالات التي تنص فيها القوانين والمراسيم السلطانية واللوائح الصادرة تنفيذاً لها على جواز الإعفاء ، وفي الحدود وبالقيود والشروط المنصوص عليها في تلك القوانين والمراسيم السلطانية واللوائح ، وفي جميع الأحوال ، يصدر بالإعفاء قرار من الوزير المسؤول عن الشؤون المالية بناء على طلب الوزير المختص ومع التقيد بالضوابط التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون .

والبين أن المشرع قد أوضح الحالات التي "يجوز" فيها الإعفاء من الضريبة ، وهي تكون كذلك متى نصت القوانين والمراسيم السلطانية واللوائح على جواز الإعفاء منها ، وقرر أصلاً عاماً أنه متى وجد نص تشريعي ، يجيز الإعفاء من الضريبة ، فلا بد من صدور قرار من الوزير بناء على طلب الوزير المختص ومع التقيد بالضوابط التي تحددها اللائحة التنفيذية للقانون المالي ، ما لم ينص القانون الذي يجيز الإعفاء على غير هذا الإجراء .

كما أن المشرع قرر أصلاً عاماً بأن البضائع التي تدخل إلى الدولة تخضع للضرائب الجمركية بموجب التعريفات الجمركية الموحدة والرسوم المقررة ، إلا ما استثنى بموجب أحكام قانون الجمارك الموحد المشار إليه أو بموجب الاتفاقية الاقتصادية الموحدة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية أو أي اتفاقية دولية أخرى في إطار المجلس ، وقد حوت المادة (٧٨/أ) من قانون الجمارك الموحد على استثناء من هذا الأصل ، وذلك في حالة الأسواق والمناطق الحرة ، كما أنط المشرع

بالوزير المسؤول عن الشؤون المالية إصدار قرارات الإعفاء الجمركي المقرر لمنشآت أو هيئات أو جمعيات أو جهات معينة بمقتضى قوانين خاصة ، وعلى أن يصدر الإعفاء بناء على اقتراح الوزير المختص وطبقا للشروط والأوضاع والإجراءات التي تحددها هذه القوانين دون إخلال بأحكام قانون الجمارك الموحد المشار إليه . وفي سبيل تنمية المنطقة الاقتصادية الخاصة بالدقم ، وجذب الاستثمارات إليها من خلال عدد من الإعفاءات والحوافز ، قرر المشرع بموجب المادة الخامسة من المرسوم السلطاني رقم ٢٠١١/١١٩ بإنشاء هيئة المنطقة الاقتصادية الخاصة بالدقم وإصدار نظامها ، الإعفاء من الضريبة الجمركية للبضائع التي يتم استيرادها من خارج السلطنة إلى المنطقة الاقتصادية الخاصة بالدقم ، والبضائع التي يتم تصديرها من المنطقة إلى الخارج ، وهذا الإعفاء هو - كما يبين من عبارات النص - وجوبي ومستمد قوته من القانون مباشرة دون الحاجة إلى موافقة أو صدور قرار من جهة أخرى ، والقول بأن هذا الإعفاء يستلزم صدور قرار من الوزير المسؤول عن الشؤون المالية يفرغ النص الوارد في المادة الخامسة من المرسوم السلطاني رقم ٢٠١١/١١٩ من مضمونه ، ويخالف إرادة المشرع الصريحة القاطعة في جعله إعفاء وجوبيا مستمدا من القانون مباشرة ، خاليا من أي قيود في تطبيقه ، وهو ما يتناسب مع الطبيعة الخاصة للمنطقة الاقتصادية الخاصة بالدقم ، وتقديرا من المشرع للعمل على تنميتها وتشجيع الاستثمار فيها ، وليس أدل على ذلك من المغايرة الواضحة والمقصودة من المشرع بين نص المادة الخامسة من المرسوم السلطاني رقم ٢٠١١/١١٩ ، والمادة (١/٣) من نظام المنطقة الاقتصادية الخاصة بالدقم المشار إليهما ، ففي حين نص صراحة في الأخيرة على أن يصدر بالإعفاء من الضرائب قرار من الوزير المسؤول عن الشؤون المالية بناء على طلب المجلس؛ قرر في الأولى وجوب الإعفاء مع عدم النص على هذين القيدتين ، وهو

ليس إغفالا من المشرع ، وإنما هو أمر قصده المشرع من قبيل أعمال القاعدة المقررة بأن المغايرة في اللفظ تقتضي المغايرة في المعنى ، وإلا عد غير ذلك لغواً يجب تنزيه المشرع عنه ، وهذا يتفق مع ما سبق لوزارة الشؤون القانونية الإفتاء به في الفتوى رقم و ش / ق / م / و / ٩ / ١ / ٤٤٣ / ٩٧ م بتاريخ ٢١ / ٤ / ١٩٩٧ م .

كما أن المشرع ، بموجب المادة (١/٣) من نظام المنطقة الاقتصادية الخاصة بالدقم المشار إليها ، قرر إعفاء المشروعات المقامة في المنطقة ذاتها من الضرائب ، على أن يصدر بالإعفاء قرار من الوزير المسؤول عن الشؤون المالية بناء على طلب مجلس إدارة هيئة المنطقة الاقتصادية الخاصة بالدقم ، ولا يسري هذا الإعفاء على المصارف والمؤسسات المالية وشركات التأمين وإعادة التأمين والمشروعات العاملة في مجال تقديم خدمات الاتصالات ، والشركات والمؤسسات العاملة في مجال النقل البري ما لم تكن مسجلة لدى الهيئة ، وتمارس نشاطها بصفة دائمة داخل حدود المنطقة ، ولا يشمل هذا الإعفاء تقديم إقرارات الدخل ، والبيّن من ألفاظ وعبارات المادة المذكورة أن المقصود من كلمة "الضرائب" فيها هي تلك الضريبة المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم السلطاني رقم ٢٨/٢٠٠٩ ، ولا تنصرف إلى "الضريبة الجمركية" ، والتي سبق للمشرع معالجتها بالمادة الخامسة من المرسوم السلطاني رقم ١١٩/٢٠١١ المشار إليها ، وأية ذلك أن المشرع نص على أن الإعفاء المقرر لا يشمل إقرارات الدخل ، وهذه الإقرارات لا تقدم إلا في حالة الضرائب على الدخل فقط .

وحيث إن الأصل في النصوص التشريعية ، هو ألا تحمل على غير مقاصدها ، وألا تفسر عباراتها بما يخرجها عن معناها ، أو بما يؤول إلى الالتواء بها عن سياقها ، أو يعتبر تشويهاً لها سواء بفصلها عن موضوعها ، أو بمجاوزتها



الأغراض المقصودة منها ، ذلك أن المعاني التي تدل عليها هذه النصوص ، والتي ينبغي الوقوف عندها ، هي تلك التي تعتبر كاشفة عن حقيقة محتواها ، مفصحة عما قصده المشرع منها ، مبينة عن حقيقة وجهته وغاياته من إيرادها ، ملقبة الضوء على ما عناه بها ، ومرد ذلك أن النصوص التشريعية لا تصاغ في الفراغ ، ولا يجوز انتزاعها من واقعها محمدا بمراعاة المصلحة المقصود منها ، وهي المصلحة التي يتعين أن تدور هذه النصوص في فلكها ، ويفترض دوما أن المشرع رمى إلى بلوغها ، متخذا من صياغته للنصوص التشريعية سبيلا إليها ، ومن ثم تكون هذه المصلحة غاية نهائية لكل نص تشريعي ، وإطارا لتحديد معناه ، وموطنا لضمان الوحدة العضوية للنصوص التي ينتظمها العمل التشريعي ، بما يزيل التعارض بين أجزائها ، ويكفل اتصال أحكامها وتكاملها وترابطها فيما بينها ، لتغدو جميعها منصرفة إلى الوجهة عينها التي ابتغاها المشرع من وراء تقريرها .

وحيث إنه على هدي ما تقدم ، فإن البضائع التي يتم استيرادها من خارج السلطنة إلى المنطقة الاقتصادية الخاصة بالدقم ، والبضائع التي يتم تصديرها من المنطقة إلى الخارج تعفى من الضريبة الجمركية دونما الحاجة إلى صدور قرار من الوزير المسؤول عن الشؤون المالية .

وأما فيما يتعلق بطلبكم الرأي حول ما إذا كان الإعفاء مقصورا على واردات هيئة المنطقة الاقتصادية الخاصة بالدقم ، أو يشمل المنشآت والمشاريع الكائنة بالمنطقة الاقتصادية ، وحدود هذا الإعفاء ، وآلية تطبيقه .

فنفيد بأن الإعفاء المنصوص عليه في المادة الخامسة من المرسوم السلطاني رقم ٢٠١١/١١٩ المشار إليها جاء عاما لجميع البضائع التي يتم استيرادها من خارج السلطنة إلى المنطقة الاقتصادية الخاصة بالدقم ، والبضائع التي يتم تصديرها من المنطقة إلى الخارج ، ولم يقصرها على جهة دون أخرى ، ولم يحدده بحدود معينة إلا في الحالة المنصوص عليها في عجز هذه المادة ، وهو أن تعامل البضائع التي تخرج من المنطقة إلى أي مكان داخل السلطنة معاملة البضائع الأجنبية ولو اشتملت على مواد أولية أو مكونات محلية ، وأما آلية تطبيق هذا الإعفاء ، فإنه لا يعدو أن يكون محض مسائل فنية ينظر فيها أهل الاختصاص ، ولا يندرج ضمن المسائل التي تختص بها وزارة الشؤون القانونية .

لذلك انتهى الرأي ، إلى إعفاء البضائع التي يتم استيرادها من خارج السلطنة إلى المنطقة الاقتصادية الخاصة بالدقم ، والبضائع التي يتم تصديرها من المنطقة إلى الخارج من الضريبة الجمركية دونما الحاجة إلى صدور قرار من الوزير المسؤول عن الشؤون المالية ، وذلك على النحو المبين بالأسباب .

فتوى رقم ( و ش ق / م و ٢٣ / ١ / ١٧١٠ / ٢٠١٤ ) بتاريخ ٧ / ٩ / ٢٠١٤ م