

(٧١)

بتاريخ ٢٠١٤/١٠/١٣ م

١ - النظام الأساسي للدولة - ضرائب - الأسس الحاكمة لإنشائها وتعديلها وإلغائها والإعفاء منها .

أرسى النظام الأساسي للدولة الصادر بالمرسوم السلطاني رقم ٩٦/١٠١ أسس ودعائم النظام القانوني للضرائب والتكاليف العامة الأخرى راسماً للمشرع حدود ونطاق هذا النظام - حظر سريان القوانين المنظمة لها بأثر رجعي - المغايرة بين الضرائب العامة وغيرها من التكاليف العامة الأخرى (كالضرائب المحلية والرسوم) - لا يكون إنشاء وتعديل وإلغاء الأولى إلا بقانون ويكون الإعفاء من أدائها في الحالات المنصوص عليها في القانون في حين يكون إنشاء وتعديل وإلغاء الضرائب والرسوم والإعفاء منها بناء على قانون - تطبيق .

٢ - ضرائب - مدى اعتبار فرض الغرامات في القوانين الضريبية من القواعد الموضوعية .

قضى قانون ضريبة الدخل على الشركات الصادر بالمرسوم السلطاني رقم ٨١/٤٧ أن الضريبة تفرض عن كل سنة ضريبية على الدخل الضريبي على أي شركة يكون قد تحقق أو نشأ في عمان أو الذي افترض المدير أنه تحقق أو نشأ كذلك بالنسبة للمسائل المنصوص عليها في المادة (٨) من القانون ذاته - أن الضريبة تكون مستحقة وواجبة السداد وفقاً للقانون المشار إليه ، وتكون ديناً مديناً مستحقاً وواجب السداد للحكومة - أجاز القانون فرض غرامة على المخالفين لأحكامه - قرر المشرع أن القواعد الإجرائية المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل تسري اعتباراً من تاريخ العمل به ، وأن يتم تحديد الدخل الخاضع للضريبة أو الخسارة أو الضريبة أو الضريبة الإضافية باتباع القواعد الموضوعية التي كانت سارية خلال السنة الضريبية التي يتم خلالها تحديد هذا الدخل أو

تلك الخسارة - مؤدى ذلك - أن تحصيل ضريبة الدخل على الشركات وفرض الغرامات المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل على الشركات هي من القواعد الموضوعية ، وليست من القواعد الإجرائية - تطبيق .

٣ - قانون - تطبيقه من حيث الزمان .

استقر إفتاء وزارة الشؤون القانونية على أن القانون يعمل به في مجال تطبيقه الزمني ، فيحكم الوقائع والمراكز القانونية التي تمت تحت سلطانه أي الفترة من تاريخ العمل به حتى تاريخ إلغائه ، ولا يسري بأثر رجعي على الوقائع والمراكز القانونية السابقة عليه إلا بنص خاص يقرر الأثر الرجعي ، وأن القوانين الجديدة تحكم الآثار التي ترتبت من وقت نفاذها ، ولو كانت ناشئة عن مراكز قانونية سابقة عليها ، فتخضع الآثار المستقبلية للقانون الجديد بحكم أثره المباشر - تطبيق .

فبالإشارة إلى كتابكم رقم : المؤرخ في ،
الموافق ، بشأن طلب الإفادة بالرأي القانوني حول مدى اعتبار فرض الجزاءات التي قررتها القوانين الضريبية من القواعد الإجرائية الواردة بمتن المادة (١٩٣) من قانون ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم السلطاني رقم ٢٠٠٩/٢٨ ، ومدى صحة ما ذهبت إليه من عدم تطبيق الجزاءات المتعلقة بعدم تقديم الإقرار .

وتتلخص وقائع الموضوع - حسبما يبين من الأوراق - في أن قد قام بفحص بعض الأعمال بـ ، وأنه في أثناء الفحص تبين وجود بعض الملاحظات المتعلقة بالملف الضريبي لشركة والشركات المتعاملة معها ، حيث تبين تخفيض الوعاء الضريبي لهذه الشركة للسنوات الضريبية (٢٠٠٥م ، ٢٠٠٦م ، ٢٠٠٧م) ، الأمر الذي ترتب عليه عدم تحصيل الضريبة المستحقة على شركة ، والتي بلغت نحو ريالاً عمانياً ، وقد تضمن رد

على ذلك أنها قامت بتحديد إيرادات الشركة المذكورة بمبالغ تفوق بدرجة كبيرة ما هو مدون بالمستندات تحسبا لأي بيانات لم تظهر أو تطرح في حينه ، وترتب على ذلك أن تم تقدير الإيرادات بالصورة التي تمت بالربط ، وأن تحديد الإيرادات من المسائل التقديرية التي تخضع بحسب الأصل لقناعة واطمئنان من خولته السلطة في تحديدها ، ولأن المسألة تقديرية فلا بد أن يتوافر فيها تلاقي إرادة الطرفين اللذين تمسهما دون إخلال بما تم التوصل إليه من بيانات ومعلومات وتقارير صدرت في هذا الشأن ، وأن ما تم التوصل إليه من إيرادات تقديرية ، وفي ضوء تلك البيانات تم تخفيض الوعاء الضريبي لهذه الشركة .

كما أبدى ملاحظة بشأن قيام بفرض غرامات على الشركة المشار إليها استنادا إلى المادتين (١٧٩) و (١٨٠) من قانون ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم السلطاني رقم ٢٠٠٩/٢٨ بدلا من تطبيق أحكام المواد (٣٧٥ و٣٦٩) من قانون ضريبة الدخل على الشركات الصادر بالمرسوم السلطاني رقم ٨١/٤٧ (الملغى) التي تقضي بتوقيع الجزاءات في حال عدم تقديم إقرار الدخل أو عدم تقديم الإقرار بالدخل الحقيقي ، وعدم الاستجابة للإخطار ، مما ترتب عليه عدم تحصيل مبالغ بنحو ريالاً عمانياً بيسة ، للسنوات من ٢٠٠٥ م ، وحتى ٢٠٠٧ م .

وقد تضمن رد على هذه الملاحظة بأنها اتبعت الطريق الذي رسمه القانون باعتبار أن الجهة المختصة بتطبيق الغرامات المنصوص عليها بالمواد المنوه عنها أولا لجنة ضريبة الدخل؛ لذلك تم إحالة الموضوع الخاص بفرض الغرامات إلى اللجنة ، وبتاريخ ٢٠١٠/١٠/١٨ أصدرت اللجنة قرارها بعدم اختصاصها بنظر الطلب ، وإعادة الموضوع إلى استنادا إلى قانون ضريبة الدخل المشار إليه .

وقد أشارت اللجنة في حيثيات قرارها إلى أن هو المنوط به توقيع الجزاءات الإدارية المنصوص عليها بالمادة (١٨١) من قانون ضريبة الدخل المشار إليه في حالة امتناع الموظف المسؤول عن تقديم بيانات أو حسابات أو سجلات أو أية مستندات أخرى أو الامتناع عن الحضور في الموعد أو المكان المحددين وفقا لما تقضي به المادة (٢٤) من قانون ضريبة الدخل المشار إليه .

أما عن القول بأنه كان يجب تطبيق أحكام المواد (٣٥ ، ٣٦ ، ٣٧) من قانون ضريبة الدخل على الشركات المشار إليه ، فقد أفادت بأنه لا مجال لتطبيقها استنادا إلى نص المادة (١٩٣) من قانون ضريبة الدخل المشار إليه ، التي تقضي بأنه تسري القواعد الإجرائية المنصوص عليها في هذا القانون اعتبارا من تاريخ العمل به في الأول من يناير عام ٢٠١٠ م ، ولما كان الثابت أن مسألة فرض الجزاءات من القواعد الإجرائية ، لذلك قامت بفرض الغرامة بمقدار (١٪) واحد في المائة من فرق الضريبة المستحقة بالنسبة لعامي ٢٠٠٥ م ، و ٢٠٠٦ م ، و (١٠٠) مائة ريال عماني بالنسبة لعام ٢٠٠٧ م ، وعندئذ تكون قد التزمت صحيح حكم القانون .

ويبيدي بأن البند (١٣) من المادة (١) من قانون ضريبة الدخل المشار إليه نص على تعريف الضريبة بأنها : " الضريبة التي تفرض على الدخل طبقا لأحكام هذا القانون ولأغراض تطبيق أحكام المواد (١٥٢ ، ١٥٤ ، ١٥٥ ، ١٥٨) تشمل الضريبة الإضافية والجزاءات الإدارية التي تفرض طبقا لأحكام المواد (١٥٦ ، ١٧٩ ، ١٨٠ ، ١٨١) من هذا القانون " ، ومن ثم لا يكون تحديد الدخل الخاضع للضريبة أو الضريبة الإضافية أو الخسارة أو الضريبة من القواعد الإجرائية التي عنتها المادة (١٩٣) من قانون ضريبة الدخل ، وإنما تبقى من القواعد الموضوعية ، مما يرى معه أنه يتعين على

..... تطبيق نصوص المواد (٣٥ ، ٣٦ ، ٣٧) من قانون ضريبة الدخل على الشركات ، وتحصيل فرق الغرامات .
وتذكرون أيضا أن لم تفرض غرامات قدرها
ريال عماني ، نتيجة عدم تطبيقها لأحكام المادتين (٣٥ ، ٣٧) من قانون ضريبة الدخل على الشركات المشار إليه (الملغى) عن ربط الضريبة لعامي ٢٠٠٨ م ، ٢٠٠٩ م نظرا لعدم قيام الشركة بتقديم الإقرارات الضريبية وعدم الاستجابة للإخطار ، وقد أوصى بتطبيق أحكام المادتين المشار إليهما .
وردت على الخطاب المشار إليه ، بأنه قد درج العمل بـ على توقيع الجزاءات المدنية المنصوص عليها بالمادتين (٣٥ ، ٣٦) ليس فقط على الشركة المشار إليها ، وإنما مع كافة الشركات والمؤسسات العاملة بالسلطنة ، إذ إن المجتمع العماني ما زال حديث العهد بنظام الضريبة ، وأن ارتأت إعطاء فرصة لهؤلاء الخاضعين حتى يتفهموا أهمية الإقرار الضريبي والجزاء الذي سيقع على الخاضع للضريبة إذا ما تخلف عن تقديم الإقرار الضريبي ، وعلى أية حال فإن مادة الغرامات الواردة بقانون ضريبة الدخل المشار إليه هي مسألة جوازية ، لذا سيتم عرض موضوع شركة عليه لاتخاذ ما يراه في هذا الشأن .

ويبدي بأن إفتاء وزارة الشؤون القانونية استقر على أن :
" القانون يعمل به في مجال تطبيقه الزماني ، فيحكم الوقائع والمراكز القانونية التي تمت تحت سلطانه أي في الفترة من تاريخ العمل به حتى تاريخ إلغائه ، ولا يسري بأثر رجعي على الوقائع والمراكز القانونية السابقة عليه إلا بنص خاص يقرر الأثر الرجعي ، وأن القوانين الجديدة تحكم الآثار التي ترتبت من وقت نفاذها ، ولو كانت ناشئة عن مراكز قانونية سابقة عليها ، فتخضع الآثار المستقبلية للقانون

الجديد بحكم أثره المباشر " ، كما أن القانون لم يمنح
الحق في الاستثناء من تطبيق مواده بأي حال من الأحوال ، فضلا عن أن المشرع
قد قضى بسريان أحكامه اعتبارا من الأول من يناير ٢٠١٠ م ، ولم يترك الأمر
لاجتهادات

كما أن ما ذهب إليه في تطبيق حكم المادة (١٩٣) من قانون
ضريبة الدخل هو خلاف ما توخاه المشرع من تمييز القواعد الإجرائية لارتباطها
بتطبيق القانون من حيث الزمان كونها إجراءات تتم في وقت تنفيذها ، بخلاف
الإجراءات الموضوعية التي تحكم الحالة وقت حدوثها .

وإزاء الخلاف بين ، و..... حول مدى اعتبار
فرض الجزاءات التي قررتها القوانين الضريبية من القواعد الإجرائية الواردة
بمتمن المادة (١٩٣) من قانون ضريبة الدخل المشار إليه ، ومدى صحة ما ذهب
إليه من عدم تطبيق الجزاءات المتعلقة بعدم تقديم الإقرار ،
فإنكم تطلبون الرأي في الموضوع .

وردا على ذلك نفيد بأنه بتاريخ ١١/٦/١٩٩٦ م صدر النظام الأساسي للدولة
بالمرسوم السلطاني رقم ٩٦/١٠١ وعمل به اعتبارا من هذا التاريخ .
وتنص المادة (١١) من هذا النظام على أن: " المبادئ الاقتصادية :

١ - الضرائب والتكاليف العامة أساسها العدل وتنمية الاقتصاد الوطني .

٢ - إنشاء الضرائب العامة وتعديلها والغاؤها لا يكون إلا بقانون ، ولا يعفى

أحد من أدائها كلها أو بعضها إلا في الأحوال المبينة في القانون .

ولا يجوز استحداث ضريبة أو رسم أو أي حق مهما كان نوعه بأثر رجعي " .

وتنص المادة (٣٩) من النظام ذاته على أن: " أداء الضرائب والتكاليف العامة واجب وفقا للقانون "

وتنص المادة (٥٧) من النظام ذاته على أنه: " يبين القانون الأحكام الخاصة بالمسائل التالية والجهات المسؤولة عنها :

- تحصيل الضرائب والرسوم وغيرها من الأموال العامة وإجراءات صرفها
-

وتنص المادة (٧٥) من النظام ذاته على أنه: " لا تسري أحكام القوانين إلا على ما يقع من تاريخ العمل بها ولا يترتب عليها أثر فيما وقع قبل هذا التاريخ إلا إذا نص فيها على خلاف ذلك ولا يشمل هذا الاستثناء القوانين الجزائية وقوانين الضرائب وقوانين الرسوم "

كما تنص المادة (٨) من قانون ضريبة الدخل على الشركات الصادر بالمرسوم السلطاني رقم ٨١/٤٧ على أنه: " طبقا لهذا القانون تفرض الضريبة عن كل سنة ضريبية على الدخل الضريبي لأي شركة يكون قد تحقق أو نشأ في عمان أو الذي افترض المدير أنه تحقق أو نشأ كذلك بالنسبة لما يأتي:

وتنص المادة (٢٧) من القانون ذاته على أن: " أي ضريبة مستحقة وواجبة السداد وفقا لهذا القانون تكون دينا مدينا مستحقا وواجب السداد للحكومة "

وتنص المادة (٣٥) من القانون ذاته على أن: " أي شركة تتخلف عن تقديم الإقرار المبدئي عن إجمالي دخلها عن أي سنة ضريبية خلال الفترة المنصوص عليها في المادة (١٦) ، يجوز للوزير أن يخول المدير صلاحية فرض غرامة - مقدارها نصف قيمة الضريبة واجبة السداد من تلك الشركة - على الشركة المذكورة أو على أي شخص كان موظفا مسؤولا بتلك الشركة خلال تلك الفترة أو عليهما معا .

على أنه إذا كانت الغرامة المحسوبة بناء على هذه المادة تقل عن خمسة وعشرين ريالاً عمانياً أو لم يكن لتلك الشركة دخل خاضع للضريبة فإن الغرامة المنصوص عنها بهذه المادة يتعين أن تكون خمسة وعشرين ريالاً عمانياً .
وتنص المادة (٣٦) من القانون ذاته على أنه: " إذا ما أدى إهمال أي شركة في القيام بأي من إجراءات هذا القانون في أي سنة ضريبية إلى :
أ - عدم الإعلان عن دخلها الحقيقي في إقرار إجمالي دخلها .
ب - أو عدم إعطاء معلومات صحيحة أو إخفاء معلومات عن أي أمر يتعلق بالتزاماتها الضريبية .

فإنه - ودون المساس بأية التزامات أخرى يفرضها هذا القانون - يجوز للجنة الضريبية أن تفرض على تلك الشركة أو على أي موظف كان مسؤولاً عن تلك الشركة خلال تلك السنة الضريبية أو على كل من الشركة وذلك الموظف غرامة مقدارها (٢٥%) خمسة وعشرون في المائة من قيمة الضريبة المستحقة عما أسقطته الشركة من إقرارها بالدخل إذا تم تحديد الضريبة عن تلك السنة الضريبية بناء على الدخل الخاضع للضريبة حسبما جاء بإقرار الدخل عن تلك السنة الضريبية ، أو إذا قبلت تلك المعلومات غير الصحيحة ، أو إذا لم يتم اكتشاف ذلك الإسقاط " .

وتنص المادة (٣٧) من القانون ذاته على أنه: " إذا أدى إهمال الموظف المسؤول عن أي شركة إلى :

١ - عدم تقديمه - للمدير خلال الوقت المحدد - أي بيان مفروض عليه أو على الشركة تقديمه بموجب هذا القانون أو بموجب أي إخطار معلن إليه .

٢ - أو عدم تقديمه لأي حسابات أو سجلات أو قوائم أصول والتزامات أو أي وثيقة أخرى لفحصها أو حفظها من قبل المدير طبقا لمتطلبات أي إخطار له طبقا للفقرتين (١) ، (٢) من المادة (١٨).

٣ - أو تخلف عن الحضور في الزمان والمكان المحددين في أي إخطار له بموجب الفقرة (٣) من المادة (١٨).

٤ - أو امتناعه عن الإجابة على أي أسئلة وجهت إليه بطريقة قانونية أو تقديم أي معلومات مطلوبة منه بموجب هذا القانون .

٥ - أو تقديم أي معلومات خاطئة أو امتناعه عن تقديم معلومات صحيحة فيما يتعلق بأي أمر أو شيء يتعلق بالالتزام الضريبي للشركة التي تستخدمه ، أو لأي شركة أخرى .

فإنه عندها - ودون المساس بأي التزامات أخرى يفرضها هذا القانون- يجوز للجنة الضريبية أن تفرض على تلك الشركة أو على ذلك الموظف المسؤول في الشركة أو على كل من تلك الشركة وذلك الموظف المسؤول غرامة مقدارها (٢٥٠٠) ألفان وخمسمائة ريال عماني "

وينص البند رقم (١٣) من المادة (١) من قانون ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم السلطاني رقم ٢٠٠٩/٢٨ على أن : " الضريبة: الضريبة التي تفرض على الدخل طبقا لأحكام هذا القانون ، ولأغراض تطبيق أحكام المواد (١٥٢) و(١٥٤) و (١٥٥) و (١٥٨) تشمل الضريبة الإضافية والجزاءات الإدارية التي تفرض طبقا لأحكام المواد (١٥٦) و (١٧٩) و (١٨٠) و (١٨١) من هذا القانون "

وتنص المادة (١٥٢) من القانون ذاته على أن : " يلتزم مالك المؤسسة أو مالك المنشأة المستقرة أو الشركة العمانية بسداد الضريبة إلى الأمانة العامة في الموعد المحدد .

ويكون الشركاء في شركة المحاصة مسؤولين بالتضامن فيما بينهم عن سداد الضريبة المستحقة "

وتنص المادة (١٥٣) من القانون ذاته على أنه : " مع عدم الإخلال بحكم المادة (١٥٦) من هذا القانون يجوز سداد الضريبة المستحقة والواجبة السداد على أقساط وفقا للشروط والقواعد والضمانات التي تحددها اللائحة التنفيذية للقانون ، على أن يكون للأمين العام - دون غيره - الاستثناء من هذه الشروط أو القواعد أو الضمانات في حالات الضرورة التي يقدرها "

وتنص المادة (١٥٤) من القانون ذاته على أن : " في حالة عدم الوفاء بالضريبة المستحقة والواجبة السداد في المواعيد المحددة يتم تحصيلها جبرا باتباع الإجراءات المقررة للتنفيذ الإداري بمقتضى نظام تحصيل الضرائب والرسوم وغيرها من المبالغ المستحقة لوحدات الجهاز الإداري للدولة المشار إليه " . وتنص المادة (١٥٥) من القانون ذاته على أنه : " يتبع لتحصيل الضريبة من الغير الإجراءات المنصوص عليها في نظام تحصيل الضرائب والرسوم وغيرها من المبالغ المستحقة لوحدات الجهاز الإداري للدولة المشار إليه "

وتنص المادة (١٥٦) من القانون ذاته على أن : " تفرض ضريبة إضافية بواقع (١ %) واحد في المائة شهريا من قيمة المبلغ غير المسدد من الضريبة المستحقة والواجبة السداد ، وتحسب عن الفترة التي لم تسدد فيها هذه الضريبة . ويجوز للأمين العام الإعفاء من الضريبة الإضافية - كليا أو جزئيا - وفقا للقواعد التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون "

وتنص المادة (١٥٨) من القانون ذاته على أن : " يكون للخاضع للضريبة الحق في استرداد الضريبة إذا ثبت أن الضريبة التي سددتها عن أي سنة ضريبية تجاوز الضريبة المستحقة من واقع ربط نهائي عن تلك السنة ، وذلك بعد خصم أي مبلغ ضريبة يكون مستحقا عليه عن أي سنة ضريبية أخرى .

ويكون الاسترداد بناء على طلب يقدم منه إلى الأمانة العامة خلال (٥) خمس سنوات من تاريخ انتهاء السنة الضريبية التي نشأ خلالها الحق في الاسترداد ، وإسقط هذا الحق " .

وتنص المادة (١٧٩) من القانون ذاته على أنه : " يجوز للأمين العام في حالة تخلف الخاضع للضريبة عن تقديم الإقرار المبدئي أو النهائي عن أي سنة ضريبية خلال الموعد المحدد لكل منهما فرض غرامة على الخاضع للضريبة لا تقل عن (١٠٠) مائة ريال عماني ، ولا تزيد على (١٠٠٠) ألف ريال عماني " .

وتنص المادة (١٨٠) من القانون ذاته على أنه : " يجوز للأمين العام في حالة عدم إعلان الخاضع للضريبة عن الدخل الحقيقي في إقرار الدخل بالنسبة لأي سنة ضريبية ، فرض غرامة لا تزيد على (٢٥٪) خمسة وعشرين في المائة من الفرق بين قيمة الضريبة على أساس الدخل الحقيقي الخاضع للضريبة ، وقيمة الضريبة من واقع الإقرار السابق تقديمه " .

وتنص المادة (١٨١) من القانون ذاته على أنه : " دون إخلال بالحاكمة الجزائية ، يجوز للأمين العام فرض غرامة لا تتجاوز (٢٥٠٠) ألفين وخمسمائة ريال عماني في الحالات الآتية :

١ - الامتناع عن تقديم أي بيانات أو معلومات أو حسابات أو سجلات محاسبية أو أي مستندات أخرى يكون مطلوباً تقديمها من الخاضع للضريبة أو أي شخص آخر يكون مطالباً بتقديمها وفقاً لأحكام هذا القانون في الموعد المحدد لهذا الغرض .

٢ - الامتناع عن الحضور في الموعد والمكان المحددين وفقاً للمادة (٢٤) من هذا القانون .

٣ - الامتناع عن الإجابة عن أي أسئلة توجهه بطريقة قانونية تتعلق بالخاضع للضريبة .

ويجوز فرض الغرامة المنصوص عليها في هذه المادة على العامل المسؤول لدى الخاضع للضريبة أو عليهما معا " .

وتنص المادة (١٩٣) من القانون ذاته على أنه : "

١- تسري القواعد الإجرائية المنصوص عليها في هذا القانون اعتبارا من تاريخ العمل به ، وعلى أن يتم تحديد الدخل الخاضع للضريبة أو الخسارة أو الضريبة أو الضريبة الإضافية باتباع القواعد الموضوعية التي كانت سارية خلال السنة الضريبية التي يتم خلالها تحديد هذا الدخل أو تلك الخسارة .

٢ -
..... "

وحيث إن مفاد هذه النصوص أن النظام الأساسي للدولة - جريا على نهج الدساتير في النظم المقارنة - قد أرسى أسس ودعائم النظام القانوني للضرائب والتكاليف العامة الأخرى ، راسما للمشرع حدود ونطاق هذا النظام ، حيث بين أن العدل وتنمية الاقتصاد الوطني هما أساس فرض الضريبة وغيرها من التكاليف العامة ، جاعلا من أدائها واجبا قانونيا على المكلفين بأدائها ، مقررًا حظر سريان القوانين المنظمة لها بأثر رجعي ، موجبا على المشرع تحديد الجهة المنوط بها تحصيلها وإجراءات صرفها ، مغايرا بين الضرائب العامة وبين غيرها من التكاليف العامة الأخرى (كالضرائب المحلية والرسوم) ، مستلزما أن يكون إنشاء وتعديل وإلغاء الأولى بقانون ، وأن يكون الإعفاء من أدائها في الحالات المنصوص عليها في القانون ، تاركا الثانية للقواعد العامة المستقرة في هذا الشأن ، والتي تقضي بأن يكون إنشاء وتعديل وإلغاء الضرائب والرسوم والإعفاء منها بناء على قانون .

والمستفاد من قانون ضريبة الدخل على الشركات المشار إليه (الملغى) ، أن الضريبة تفرض عن كل سنة ضريبية على الدخل الضريبي على أي شركة يكون قد تحقق أو نشأ في عمان أو الذي افترض المدير أنه تحقق أو نشأ كذلك بالنسبة للمسائل المنصوص عليها في المادة (٨) من القانون ذاته ، وأن الضريبة تكون مستحقة وواجبة السداد وفقا للقانون المشار إليه وتكون دينا مدينا مستحقا وواجب السداد للحكومة ، وأن أي شركة تتخلف عن تقديم الإقرار المبدئي عن إجمالي دخلها عن أي سنة ضريبية ، يجوز للوزير أن يخول المدير صلاحية فرض غرامة - مقدارها نصف قيمة الضريبة واجبة السداد من تلك الشركة - على الشركة المذكورة أو على أي شخص كان موظفا مسؤولا بتلك الشركة خلال تلك الفترة أو عليهما معا ، أما إذا أدى إهمال الشركة إلى عدم الإعلان عن دخلها الحقيقي في إقرار إجمالي دخلها ، أو عدم إعطاء معلومات صحيحة ، أو إخفاء معلومات عن أي أمر يتعلق بالتزاماتها الضريبية ، يجوز للجنة الضريبية أن تفرض على تلك الشركة غرامة مقدارها (٢٥%) خمسة وعشرون في المائة من قيمة الضريبة المستحقة عما أسقطته الشركة من إقرارها بالدخل ، كما أن قانون ضريبة الدخل قد خول الأمين العام في حالة تخلف الخاضع للضريبة عن تقديم الإقرار المبدئي أو النهائي عن أي سنة ضريبية خلال الموعد المحدد بأن يفرض عليه غرامة لا تقل عن (١٠٠) مائة ريال عماني ولا تزيد على (١٠٠٠) ألف ريال عماني ، كما أجاز له في حالة عدم إعلان الخاضع للضريبة عن الدخل الحقيقي في إقرار الدخل بالنسبة لأي سنة ضريبية فرض غرامة لا تزيد على (٢٥%) خمسة وعشرين في المائة من الفرق بين قيمة الضريبة على أساس الدخل الحقيقي الخاضع للضريبة ، وقيمة الضريبة من الواقع الإقرار السابق تقديمه ،

وأن القواعد الإجرائية المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل تسري اعتباراً من تاريخ العمل به ، وعلى أن يتم تحديد الدخل الخاضع للضريبة أو الخسارة أو الضريبة أو الضريبة الإضافية باتباع القواعد الموضوعية التي كانت سارية خلال السنة الضريبية التي يتم خلالها تحديد هذا الدخل أو تلك الخسارة .

وحيث إنه على هُدًى ما تقدم ، وكان البين من الأوراق ، أن لم تقم بفرض الغرامات على شركة بناء على أحكام المواد (٣٥ و ٣٦ و ٣٧) من قانون ضريبة الدخل على الشركات (الملغى) ، وإنما فرضت الغرامات بناء على أحكام المادتين (١٧٩ و ١٨٠) من قانون ضريبة الدخل نتيجة عدم تقديم الإقرار وتضمينه الدخل الحقيقي عن السنوات الضريبية (٢٠٠٥م و ٢٠٠٦م و ٢٠٠٧م) ، مما ترتب عليه عدم تحصيل الضريبة المستحقة على الشركة المذكورة ، بالإضافة إلى عدم قيامها بفرض غرامات قدرها ريال عماني ، نتيجة عدم تطبيقها لأحكام المواد (٣٥ ، ٣٧) من قانون ضريبة الدخل على الشركات المشار إليه (الملغى) عن ربط الضريبة لعامي ٢٠٠٨م ، ٢٠٠٩م نظراً لعدم قيام الشركة بتقديم الإقرارات الضريبية وعدم الاستجابة للإخطار ، وكل ذلك استناداً إلى ما جاء بحكم المادة (١٩٣) من قانون ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم السلطاني رقم ٢٠٠٩/٢٨ .

ولما كان تحديد الدخل الخاضع للضريبة أو الخسارة أو الضريبة أو الضريبة الإضافية يتم باتباع القواعد الموضوعية التي كانت سارية خلال السنة الضريبية التي يتم خلالها تحديد هذا الدخل أو تلك الخسارة وفقاً لعجز الفقرة الأخيرة من المادة (١٩٣) من قانون ضريبة الدخل ، ومن ثم فإن تحصيل ضريبة الدخل على الشركات عن السنوات المشار إليها وتطبيق الغرامات المنصوص عليها في المواد

سالفه الذكر يجب أن يتم وفقا للأحكام المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل على الشركات ، وليس طبقا لقانون ضريبة الدخل باعتبار أن هذه الأحكام هي من القواعد الموضوعية ، وليست من القواعد الإجرائية ، إذ إن إعمال نص المادة (١٩٣) من قانون ضريبة الدخل يسري بأثر مباشر على الوقائع التي حدثت من تاريخ العمل به في ٢٠١٠/١/١ م دون أن يمتد سريانه على الوقائع التي نشأت قبل صدوره ، وبما لا يمس الضريبة بما فيها الغرامات التي يتم فرضها نتيجة عدم تقديم الإقرار وتضمينه الدخل الحقيقي وفقا لأحكام قانون ضريبة الدخل على الشركات (الملغى) ، والقول بغير ما من شأنه إهدار الأحكام الخاصة بفرض الضريبة والغرامة المنصوص عليها في هذا القانون ، وآلية تقديرها ، والإجراءات التي يجب اتخاذها في السنوات الضريبية (٢٠٠٥ م ، ٢٠٠٦ م ، ٢٠٠٧ م ، ٢٠٠٨ م ، ٢٠٠٩ م) .

وحيث إنه متى كان ما تقدم فإنه كان يتعين على
تطبيق نصوص قانون ضريبة الدخل على الشركات (الملغى) على الوقائع التي تمت خلال فترة سريان أحكامه ، دون التذرع بنص المادة (١٩٣) من قانون ضريبة الدخل ، وذلك لما استقر عليه إفتاء وزارة الشؤون القانونية من أن القانون يعمل به في مجال تطبيقه الزمني ، فيحكم الوقائع والمراكز القانونية التي تمت تحت سلطانه أي الفترة من تاريخ العمل به حتى تاريخ إلغائه ، ولا يسري بأثر رجعي على الوقائع والمراكز القانونية السابقة عليه إلا بنص خاص يقرر الأثر الرجعي ، وأن القوانين الجديدة تحكم الآثار التي ترتبت من وقت نفاذها ، ولو كانت ناشئة عن مراكز قانونية سابقة عليها ، فتخضع الآثار المستقبلية للقانون الجديد بحكم أثره المباشر .

ولما كان ما تقدم ، فإن ملاحظات بشأن الشركة المشار إليها تكون متفقة وأحكام القانون ، مما كان يتعين معه - والحال كذلك - على تحصيل الضريبة المستحقة على شركة وفرض الغرامات عن السنوات الضريبية (٢٠٠٥ م ، ٢٠٠٦ م ، ٢٠٠٧ م ، ٢٠٠٨ م ، ٢٠٠٩ م) وفقاً لأحكام المواد (٣٥ ، ٣٦ ، ٣٧) من قانون ضريبة الدخل على الشركات (الملغى) ، والمعمول به خلال تلك الفترة ، وليس وفقاً لقانون ضريبة الدخل باعتبار أن فرض الغرامة - وكما سلف البيان - هو حكم موضوعي ، وليس قاعدة إجرائية . لذلك انتهى الرأي ، إلى اعتبار الغرامات التي قررتها القوانين الضريبية من القواعد الموضوعية ، وعدم صحة ما ذهبت إليه من عدم تطبيق أحكام المواد (٣٥ ، ٣٦ ، ٣٧) من قانون ضريبة الدخل على الشركات (الملغى) عن السنوات الضريبية من ٢٠٠٥ م وإلى ٢٠٠٩ م ، وذلك على النحو المبين بالأسباب .

فتوى رقم (وش ق م / و / ٢٢ / ١٩٥٨ / ٧ / ٢٠١٤ م) بتاريخ ١٠ / ١٣ / ٢٠١٤ م