

بتاريخ ٢١/١٠/٢٠١٥م

ضريبة - ضريبة الدخل - كيفية سداد المستحقات الضريبية وتحصيلها - ضوابط التحصيل عن طريق الشيك .

حدد المشرع بموجب أحكام اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم ٢٠١٢/٣٠ كيفية سداد المستحقات الضريبية وتحصيلها - من بينها - أن يتم سداد الضريبة وغيرها من المبالغ المستحقة طبقا لقانون ضريبة الدخل بطرق معينة حددها حصرا ، من بينها السداد بموجب شيكات مصرفية لصالح الأمانة العامة للضرائب بوزارة المالية - لم يستلزم المشرع أن يكون الشيك معتمدا من المصرف المسحوب عليه ، كما هو الحال في الشيك الذي يجوز قبوله سدادا للإيرادات العامة المنصوص عليها في اللائحة التنفيذية للقانون المالي - أجازت هذه اللائحة سداد الضريبة المستحقة على أقساط بناء على طلب الشخص المدين بالضريبة إذا توافرت شروط معينة ، منها أن يثبت المدين بالضريبة عدم مقدرته على سداد الضريبة المستحقة عليه بالكامل دفعة واحدة ، وأن يقدم خلال (١٥) خمسة عشر يوما من تاريخ إخطاره بقرار الموافقة على طلب التقسيط شيكا بقيمة القسط الأول أو الدفعة التي تحددها الأمانة العامة للضرائب والضمانات أو التأمينات بقيمة جميع المبالغ المستحقة عليه ، على أن يظل هذا الضمان ساريا طوال مدة التقسيط ، وحتى إتمام السداد بالكامل - وردت عبارة النص بجواز سداد الضريبة المستحقة على أقساط بموجب شيك عامة دون لزوم اعتماده من المصرف المسحوب عليه ، وإنما اقتصر النص على لزوم تقديم المدين بالضريبة مع الشيك ضمانات أو تأمينات بقيمة جميع المبالغ المستحقة عليه

- مؤدى ذلك - خضوع ضريبة الدخل لأحكام خاصة ، ومغايرة لتلك التي تخضع لها الإيرادات الحكومية بصفة عامة - تطبيق .

فبالإشارة إلى الكتاب رقم : ..... بتاريخ ..... ، الموافق ..... ، بشأن طلب إبداء الرأي القانوني حول مدى إلزام الأمانة العامة للضرائب بتطبيق نص المادة (٣١٤) من اللائحة التنفيذية للقانون المالي .  
و تتلخص وقائع الموضوع - حسبما يبين من الأوراق - في أنه لدى قيام جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة بفحص بعض الأعمال المالية لدى الأمانة العامة للضرائب ، لاحظ أن الأخيرة قبلت شيكات آجلة السداد دون اعتمادها من البنك الصادرة عنه ، وذلك عن المستحقات الضريبية على شركة ..... للسنوات من ٢٠٠٩ م وحتى ٢٠١٣ م ، والتي بلغت ..... ريالاً عمانياً ، فأوصى الجهاز بمطالبة الشركة باعتماد الشيكات المقدمة من البنك الصادرة عنه ، وتقديم ضمان بنكي بقيمة المبالغ المستحقة التي تمت الموافقة على تقسيطها .  
وتذكرون أن وزارة المالية أفادت بكتابها رقم : ..... المؤرخ في ..... ، بأن قبول الأمانة العامة للضرائب لشيكات غير معتمدة من المصرف يأتي تطبيقاً لقانون ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية اللذين لم يرد بهما - من ضمن شروط سداد الضريبة المستحقة على أقساط - ضرورة أن تكون الشيكات معتمدة ، وأبدي الجهاز أن الأمانة العامة للضرائب من الجهات الحكومية الملزمة بتطبيق أحكام القانون المالي ولائحته التنفيذية طالما أن قانون ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية لم يرد بهما نص بالاشتراطات الواجب توافرها في الشيك المقدم من قبل المدين بالضريبة .

وإزاء ما تقدم فإنكم تطلبون الرأي .

ورداً على ذلك :

نفيد بأن المادة (٢) من اللائحة التنفيذية للقانون المالي الصادرة بالقرار الوزاري رقم ٢٠٠٨/١١٨ ، تنص على أنه : " تسري هذه اللائحة على :

١ - جميع الوحدات الحكومية ودون إخلال باللوائح المالية الصادرة بالتطبيق للنظم المالية الخاصة التي تكون مقررة لأي منها بمقتضى قوانين أو مراسيم سلطانية .

٢ - الهيئات والمؤسسات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة ودون إخلال بالاستقلال المالي الذي ينص عليه المرسوم السلطاني الصادر بشأنها " .

وتنص المادة (٣١٤) من اللائحة ذاتها ، على أنه : " لا يجوز لأي وحدة حكومية قبول الشيك ما لم تتوافر في شأنه الشروط الآتية :

١ - أن يكون مسحوبا على أحد المصارف المرخص لها طبقا لأحكام القانون المصرفي الصادر بالمرسوم السلطاني رقم ٢٠٠٠/١١٤ .

٢ - أن يتوافر في الشيك الشروط المحددة قانونا ، وبصفة خاصة توقيع الساحب المدين بالإيراد .

٣ - أن يكون الشيك مسحوبا لصالح الوحدة الحكومية المستحق لها الإيراد ، ومعتدا من المصرف المسحوب عليه وفقا لحكم المادة (٥٢٧) من قانون التجارة المشار إليه .

٤ - ألا يكون الشيك صادرا بتاريخ لاحق للتاريخ المحدد لسداد الإيراد " .

كما تنص المادة (١٤٩) من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم ٢٠١٢/٣٠ ، على أنه : " يكون سداد الضريبة أو غيرها من المبالغ المستحقة طبقا للقانون بإحدى الطرق الآتية :

- ١ - نقدا مقابل إصدار إيصال .
  - ٢ - سحب شيكات مصرفية لصالح الأمانة العامة للضرائب بوزارة المالية .
  - ٣ - .....
  - ..... "
- ونصت المادة (١٥١) من اللائحة ذاتها ، على أنه : "يجوز سداد الضريبة المستحقة على أقساط بناء على طلب الشخص المدين بالضريبة إذا توافرت الشروط الآتية :
- ١ - أن يثبت المدين بالضريبة عدم مقدرته على سداد الضريبة المستحقة عليه بالكامل دفعة واحدة .
  - ٢ - أن يكون التقسيط على أقساط شهرية ، ويجوز - في حالات الضرورة - التقسيط على أقساط ربع سنوية .
  - ٣ - ألا تزيد عدد سنوات التقسيط على عدد السنوات التي استحققت عنها الضريبة الواجبة السداد ، ويجوز - في حالات الضرورة - أن تزيد عدد سنوات التقسيط على ذلك .
  - ٤ - أن يقدم المدين بالضريبة خلال (١٥) خمسة عشر يوما من تاريخ إخطاره بقرار الموافقة على طلب التقسيط شيكا بقيمة القسط الأول أو الدفعة التي تحددها الأمانة العامة والضمانات أو التأمينات بقيمة جميع المبالغ المستحقة عليه ، على أن يظل هذا الضمان ساريا طوال مدة التقسيط ، وحتى إتمام السداد بالكامل " .
- وتنص المادة (٥٢٧) من قانون التجارة الصادر بالمرسوم السلطاني رقم ٩٠/٥٥ ، على أنه : " لا قبول في الشيك ، وإذا كتبت على الشيك عبارة القبول اعتبرت

كأن لم تكن ومع ذلك يجوز للمسحوب عليه أن يؤشر على الشيك بما يفيد اعتماده ، ويعني ذلك وجود مقابل الوفاء في تاريخ التأشير " .

ويستفاد من النصوص السابقة أن المشرع حدد نطاق سريان أحكام اللائحة التنفيذية للقانون المالي المشار إليها ، حيث قرر سريانها على جميع الوحدات الحكومية دون الإخلال باللوائح المالية الخاصة بأي من تلك الوحدات المطبقة لنظم مالية تكون مقررمة بمقتضى قوانين أو مراسيم سلطانية ، وقد تضمنت أحكام اللائحة ذاتها في معرض بيان طرق تحصيل الإيرادات الحكومية بصفة عامة الشروط الواجب توافرها لقبول الشيك حيث لم تجز اللائحة لأي وحدة حكومية قبول الشيك ما لم تتوافر فيه شروط معينة ، منها أن يكون مسحوبا لصالح الوحدة الحكومية المستحق لها الإيراد ، وأن يكون معتمدا من المصرف المسحوب عليه وفقا لحكم المادة (٥٢٧) من قانون التجارة التي أجازت للمسحوب عليه أن يؤشر على الشيك بما يفيد اعتماده ، ويعني ذلك وجود مقابل الوفاء في تاريخ التأشير ، كما حدد المشرع بموجب أحكام اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل سالفة الإشارة كيفية سداد المستحقات الضريبية وتحصيلها ، ومن بين تلك الأحكام ، أن يتم سداد الضريبة وغيرها من المبالغ المستحقة طبقا لقانون ضريبة الدخل بطرق معينة حددها حصرا ، ذكر من بينها السداد بموجب شيكات مصرفية لصالح الأمانة العامة للضرائب بوزارة المالية ، ولم يستلزم المشرع أن يكون الشيك معتمدا من المصرف المسحوب عليه ، كما هو الحال في الشيك الذي يجوز قبوله سدادا للإيرادات العامة المنصوص عليها في اللائحة التنفيذية للقانون المالي ، وفي السياق ذاته أجازت هذه اللائحة سداد الضريبة المستحقة على أقساط بناء

على طلب الشخص المدين بالضريبة إذا توافرت شروط معينة منها أن يثبت المدين بالضريبة عدم مقدرته على سداد الضريبة المستحقة عليه بالكامل دفعة واحدة ، وأن يقدم خلال (١٥) خمسة عشر يوما من تاريخ إخطاره بقرار الموافقة على طلب التقسيط شيكا بقيمة القسط الأول أو الدفعة التي تحددها الأمانة العامة للضرائب والضمانات أو التأمينات بقيمة جميع المبالغ المستحقة عليه ، على أن يظل هذا الضمان ساريا طوال مدة التقسيط وحتى إتمام السداد بالكامل ، وقد وردت عبارة النص بجواز سداد الضريبة المستحقة على أقساط بموجب شيك عامة دون لزوم اعتماده من المصرف المسحوب عليه ، وإنما اقتصر النص على لزوم تقديم المدين بالضريبة مع الشيك ضمانات أو تأمينات بقيمة جميع المبالغ المستحقة عليه ، وهو ما يؤكد بقريضة قاطعة الدلالة خضوع ضريبة الدخل لأحكام خاصة ومغايرة لتلك التي تخضع لها الإيرادات الحكومية بصفة عامة .

وحيث إن مؤدى ما سبق بيانه أن المشرع قرر - لحكمة أدركها ومصلحة اعتبرها - أحكاما خاصة بموجب قانون ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية لطرق وشروط تحصيل الضريبة على الدخل ، حيث مايزها عن طرق تحصيل الإيرادات الحكومية التي انتظمتها أحكام اللائحة التنفيذية للقانون المالي حيث لم يشترط في الشيك شكلا معيناً ، ولما كان الأصل المستقر عليه في تفسير النصوص أن النص الخاص يقيد النص العام ، وأن المطلق يبقى على إطلاقه ، والعام يبقى على عمومه ما لم يقد دليل على تقييده أو تخصيصه نصاً أو دلالة ، فإن النص الوارد في اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل المشار إليه يعد نصاً خاصاً ، مما يسوغ

معه سداد الضريبة أو غيرها من المبالغ المستحقة طبقا لقانون ضريبة الدخل بموجب شيكات مصرفية من غير لزوم قيدها بأن تكون معتمدة من المصرف المسحوب عليه ، والقول بغير ذلك يعد خروجاً على قواعد تفسير النصوص ، كما أن المشرع لو أراد اشتراط أن يكون الشيك المسحوب سداداً لضريبة الدخل لصالح الأمانة العامة للضرائب معتمداً من المصرف المسحوب عليه لما أعوزه النص على ذلك صراحة في اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل .

وبتطبيق ما تقدم على الوقائع المعروضة ، ولما كان الثابت أن الأمانة العامة للضرائب قبلت شيكات آجلة السداد دون اعتمادها من البنك الصادرة عنه ، وذلك عن المستحقات الضريبية على شركة ..... للسنوات من ٢٠٠٩م وحتى ٢٠١٣م ، وإذ أوصى جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة بمطالبة الشركة باعتماد الشيكات المقدمة من البنك الصادرة عنه وتقديم ضمان بنكي بقيمة المبالغ المستحقة التي تمت الموافقة على تقسيطها ، فإنه إعمالاً لما سلف بيانه ، يكون ما قامت به الأمانة العامة للضرائب متفقاً وصحيحاً حكم القانون ، ولا سند يلزمها بتطبيق حكم المادة (٣١٤) من اللائحة التنفيذية للقانون المالي المشار إليها ؛ إذ أحلها المشرع في إفصاح جهير من ذلك الحكم بتقرير نصوص خاصة تسري عليها بما يتفق مع طبيعتها .

لذلك انتهى الرأي ، إلى عدم إلزام الأمانة العامة للضرائب بتطبيق نص المادة (٣١٤) من اللائحة التنفيذية للقانون المالي المشار إليها ، وذلك على النحو المبين بالأسباب .

فتوى رقم ( وش ق / م و / ٢٢ / ٧ / ٢١٣٠ / ٢٠١٥ م ) بتاريخ ٢١ / ١٠ / ٢٠١٥ م