

(٧٤)

بتاريخ ٣١/١٢/٢٠١٥م

١ - وزارة الشؤون القانونية - مناط ولايتها بإبداء الرأي القانوني .

المستقر عليه في إفتاء وزارة الشؤون القانونية أن استجلاء رأيها يستلزم أن تكون ثمة حالة واقعية ترتبط بمركز قانوني قائم فعلا ، أو تتصل بالآثار التي تترتب على هذا المركز ، وأن يتمخض عن ذلك مشكلة أو اختلاف في الرأي حول المركز القانوني أو آثاره ، يغم على الجهة المعنية الوصول إلى رأي قاطع في شأنه .

٢ - ضريبة - أساس وأداة فرضها والإعفاء منها .

أرسى النظام الأساسي للدولة أسس ودعائم النظام القانوني للضرائب والتكاليف العامة الأخرى ، راسما للمشرع حدود ونطاق هذا النظام - أساس فرض الضريبة - العدل وتنمية الاقتصاد الوطني - مؤدى ذلك - أن إنشاء الضرائب العامة وتعديلها وإلغائها لا يكون إلا بقانون - ولا يعفى أحد من أدائها كلها أو بعضها إلا في الأحوال المبينة في القانون - أساس ذلك - أن أداء الضريبة واجب قانوني على المكلفين بأدائها - أحال النظام الأساسي للدولة إلى القانون تحديد الجهة المنوط بها تحصيلها وإجراءات صرفها .

٣ - ضريبة الدخل على الشركات - شروط فرضها ، والاستثناء الوارد عليها .

تفرض الضريبة وفقا لقانون ضريبة الدخل على الشركات الصادر بالمرسوم السلطاني رقم ٨١/٤٧ عن كل سنة ضريبية على الدخل الضريبي لأي شركة تجارية أو منشأة مستقرة في عمان تدعمها شركة أو مؤسسة أجنبية شريطة أن

يكون الدخل قد تحقق أو نشأ في عمان - أورد المشرع حكما خاصا لبعض الحالات الخاصة فقرر صراحة إخضاع هذه الحالات للضريبة ، وذلك خروجاً على المبدأ العام الذي انتهجه في المادة (٨) من قانون ضريبة الدخل ، والذي يسري على الشركات بالمفهوم الوارد في المادة (٢) منه - وحدد معدل الضريبة بواقع (١٠٪) عشرة في المائة ، وحصر المبالغ التي تخضع للضريبة فيما ذكره تحديداً في الجدول الثاني البند (ج/٣) الفقرة (٢) - واستثناء من الأحكام المنصوص عليها في القانون قرر احتساب الضريبة على الدخل الإجمالي ، وهو على هذا النحو يكون قد خرج على حدود وضوابط المادة (٨) إذ إنه لم يشترط تحقق الدخل (المبالغ المذكورة آنفاً) أو نشأته في عمان ، بل افترض ذلك ، وأقام قرينة لا تقبل إثبات عكسها ، مفادها أن هذه المبالغ المحددة حصراً قد تحققت أو نشأت في عمان ؛ ومن ثم تخضع وجوباً للضريبة ، وكل هذه الأحكام على نحو ما يبين إنما هي خروج على القواعد العامة التي سار عليها المشرع في القانون على نحو يتعذر معه القول بوجوب قراءة الحالة المنصوص عليها في الجدول الثاني البند (ج/٣) مع المادة (٨) من القانون ذاته ؛ وذلك لأن المشرع خرج على هذه الأحكام التي ضمنها في المادة (٨) على نحو لا يسوغ معه الجمع بين القاعدة والاستثناء الوارد عليها في مفهوم واحد ، والقول بضرورة فهم الحالة الواردة في الجدول الثاني البند (ج/٣) في ضوء ذات الضوابط الواردة في المادة (٨) ، وإلا فعلى ماذا يكون قد ورد الاستثناء إذا أخضعناه لذات حكم القاعدة - تطبيق .

فبالإشارة إلى كتاب معاليكم رقم : المؤرخ في ،
الموافق ، بشأن الإفادة بالرأي القانوني حول مدى إمكانية
فرض ضريبة الخصم من المنبع على بعض الشركات .

وتتلخص وقائع الموضوع - حسبما يبين من الأوراق - في أن جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة قد قام بفحص بعض الأعمال بالأمانة العامة للضرائب ، وتبين لديه عدم التزام بعض الشركات التي لها منشأة مستقرة في السلطنة بخخص ضريبة الدخل من المنبع ، مقابل مبالغ الإتاوات وأتعاب الإدارة وإيجار المعدات والآلات ، بالمخالفة للبند (ج) من الجدول الثاني الملحق بقانون ضريبة الدخل على الشركات الصادر بالمرسوم السلطاني رقم ٨١/٤٧ الساري على هذه الوقائع ، وذلك على النحو الآتي :

عدم التزام شركة باستقطاع ضريبة الخضم من المنبع من قيمة استئجار معدات من الخارج بلغت ريالاً عمانياً للأعوام ٢٠٠٠م ، ٢٠٠١م .

عدم التزام شركة بخخص ضريبة المنبع من المبالغ المسددة مقابل الإدارة مبلغاً وقدره ريالاً عمانياً .

عدم التأكد من استحقاق ضريبة المنبع من مبالغ ، جملتها ريالاً عمانياً ، ومبلغ جملته ريالاً عمانياً مقابل تطوير بعض البرامج لشركة

وتذكرون أن جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة كان قد أوصى بتحصيل ضريبة الخضم من المنبع مقابل مبالغ الإتاوات وأتعاب الإدارة وإيجار المعدات والآلات عن تلك الشركات المعروضة حالاتها .

وتبدون أن الأمانة العامة للضرائب قد قامت بالرد على ملاحظات جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة على النحو الآتي :

الشركة الأولى : أن ضريبة الخضم من المنبع لا تنطبق على الحالة الواردة في الملاحظة ، باعتبار أن واقعة التأجير تمت خارج إقليم السلطنة ، وأن المبدأ الذي

يقوم عليه نظام ضريبة الخصم من المنبع هو تحقق الدخل داخل إقليم الدولة التي تفرض الضريبة لشركة ليس لها منشأة مستقرة كائنة فيها ، كون أن واقعة تحقق الدخل تمت داخل إقليمها ، أخذاً بمبدأ إقليمية الضريبة .

الشركة الثانية : أن خدمات الإدارة التي قدمت كانت خارج السلطنة ، وأن هذه الخدمات في طبيعتها خدمات فنية .

الشركة الثالثة : أن سداد المبالغ المذكورة كانت مقابل تراخيص برامج الحاسب الآلي ، وأنها سوف تنظر في الأمر عند إعداد الربوط في المستقبل ، والتأكد مما إذا كانت هذه المبالغ أو أمثالها تستحق معها فرض ضريبة المنبع لاتخاذ الإجراء المناسب .

وتبدون أن البند (ج/٣) من الجدول الثاني الملحق بقانون ضريبة الدخل على الشركات المشار إليه والمعدل بالمرسوم السلطاني رقم ٢٠٠٠/٦٨ قد قضى بأن تقوم الشركة أو المنشأة المستقرة في السلطنة بخصم مبلغ الضريبة من المنبع بواقع (١٠%) عشرة في المائة من الدخل الإجمالي ، وذلك عن المبالغ التي تسددها إلى الشركات الأجنبية التي ليست لها منشأة مستقرة في السلطنة مقابل أتعاب الإدارة أو إيجار المعدات والآلات والأجهزة ، أو مقابل نقل الخبرة الفنية ، أو مقابل الأبحاث والتطوير ، أو الإتاوات ، حيث لم يشترط هذا البند تحقق الدخل داخل السلطنة ، مما كان يستوجب معه استقطاع ضريبة الخصم من المنبع من كل دخل تحقق لشركة أجنبية ليس لها منشأة مستقرة في السلطنة .

وإزاء الخلاف في الرأي بين جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة ، والأمانة العامة للضرائب حول مدى إمكانية فرض ضريبة الخصم من المنبع على الشركات المذكورة ، فإنكم تطلبون الرأي في الموضوع .

ونفيد أن المستقر عليه - في إفتاء وزارة الشؤون القانونية - أن استجلاء رأيها

يستلزم أن تكون ثمة حالة واقعية ترتبط بمركز قانوني قائم فعلا ، أو تتصل بالآثار التي تترتب على هذا المركز ، وأن يتمخض عن ذلك مشكلة أو اختلاف في الرأي حول المركز القانوني أو آثاره ، يغم على الجهة المعنية الوصول إلى رأي قاطع في شأنه ، ولما كان الثابت من الأوراق المرفقة بكتاب طلب الرأي ، فيما يتعلق بالشركة الثالثة ، أن ليس ثمة حالة واقعية كائنة بالفعل تتعلق بمسألة مدى اعتبار مقابل تراخيص برامج الحاسب الآلي من قبيل الإتاوات ؛ ومن ثم إخضاعها لضريبة الخصم من المنبع ، وإنما يتعلق الأمر بإجراءات مستقبلية ، ووقائع غير مؤكدة الحدوث ، مما ينحسر الرأي عنها ، بحيث يقتصر على الوقائع المتعلقة بالشركتين - الأولى والثانية - المعروضة حالتهما ، والتي تتمثل في مسألة مدى إمكانية إلزامهما ، باعتبار أن لهما منشأة مستقرة في عمان ، باستقطاع ضريبة الخصم من المنبع من الدخل الذي ينشأ خارج عمان ، والذي تحققه الشركات الأجنبية التي ليست لها منشأة مستقرة فيها .

وحيث إن المادة (١١) من النظام الأساسي للدولة الصادر بالمرسوم السلطاني رقم ٩٦/١٠١ ، تنص على أنه : "
- الضرائب والتكاليف العامة أساسها العدل ، وتنمية الاقتصاد الوطني .
- 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 أنه : " أداء الضرائب والتكاليف العامة واجب وفقا للقانون " .

وتنص المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل على الشركات الصادر بالمرسوم السلطاني رقم ٨١/٤٧ (الملغى) - الحاكم للواقعة المعروضة - على أنه : " في هذا القانون ، وما لم يقض النص غير ذلك
.....

٤ - الشركة تعني :

(أ) أي شركة تجارية أو مدنية ، أيا كان شكلها القانوني أو الغرض من تأسيسها ، وسواء كانت من الشركات المنصوص عليها في قانون الشركات التجارية رقم ٤ لسنة ١٩٧٤ ، أو في أي قانون آخر ، وتشمل شركات المحاصة .

(ب) أي منشأة مستقرة في عمان تدعمها شركة أو مؤسسة أجنبية ، أو يعتبرها الأمين العام أنها مدعومة من شركة أو مؤسسة أجنبية " .

١١ - منشأة مستقرة : تعني مقرا ثابتا للنشاط يباشر فيه المشروع كلاً أو جزءاً من نشاطه .

ولفظ " منشأة مستقرة " يشمل بصفة خاصة الآتي " .

وتنص المادة (٨) من القانون ذاته ، على أنه : " طبقاً لهذا القانون تفرض الضريبة عن كل سنة ضريبية على الدخل الضريبي لأي شركة يكون قد تحقق أو نشأ في عمان أو الذي افترض الأمين العام أنه تحقق أو نشأ كذلك بالنسبة لما يلي :

١ - أرباح ومكاسب من :

(أ) أي نشاط .

(ب) أي حق يمنح لأي شخص في الانتفاع أو تشغيل أي عقار .

٢ - فوائد وخصومات .

٣ - إتاوات .

٣ - مكررا - إيجار المعدات والآلات والأجهزة .

٣ - مكررا (١) - الأتعاب مقابل الإدارة ، والمبالغ مقابل نقل الخبرة الفنية أو مقابل الأبحاث والتطوير .

٤ - أي مبالغ معتبرة كأنها دخل تحت هذا القانون .

٥ - أي دخل من أي مصدر آخر .

وورد في الجدول الثاني " معدلات الضريبة " الملحق بالقانون ذاته النص على أنه : " تحسب الضريبة على الدخل - في تطبيق أحكام هذا القانون - وفقا للمعدلات والقواعد المحددة في الفقرات الثلاث الآتية :

١ -

٢ -

٣ - المعدلات التي تطبق في الحالات الخاصة :

أ -

ب -

ج - الشركات الأجنبية التي ليست لها منشأة مستقرة في عمان ، وتتقاضى مبالغ معينة من شركات أو منشآت مستقرة كائنة في عمان : يحدد معدل الضريبة بواقع (١٠٪) عشرة في المائة ، وبمراعاة ما يأتي :

تشمل المبالغ المشار إليها الأنواع الآتية : الإتاوات ، أو الأتعاب مقابل الإدارة ، أو إيجار المعدات أو الآلات أو الأجهزة ، أو المبالغ مقابل نقل الخبرة الفنية ، أو المبالغ مقابل الأبحاث والتطوير .

تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي ، وذلك استثناء من الأحكام المنصوص عليها في القانون .

تكون الشركة أو المنشأة المستقرة التي تقوم بدفع أي من الإتاوات أو الأتعاب أو الإيجارات أو المبالغ مما هو منصوص عليه في البند (ج/١) السابق ، مسؤولة عن خصم الضريبة من المنبع وتوريدها إلى الأمانة العامة وفقا للقواعد التي يصدر بتحديددها قرار من الوزير .

في حالة إخلال الشركة أو المنشأة المستقرة بالتزامها بخصم الضريبة المستحقة وتوريدها تتخذ الإجراءات المنصوص عليها في المواد أرقام ٢٧ و ٣٠ و ٣١ و ٣٢ و ٣٩ من القانون " .

والمستفاد من النصوص سالفه الذكر أن النظام الأساسي للدولة 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 ، وأن يكون إنشاء الضرائب العامة وتعديلها وإلغاؤها بقانون ، وألا يعفى أحد من أدائها كلها أو بعضها إلا في الأحوال المبينة في القانون ، وأن أداءها واجب قانوني على المكلفين بأدائها ، وأحال إلى القانون تحديد الجهة المنوط بها تحصيلها وإجراءات صرفها .

وقرر المشرع بموجب قانون ضريبة الدخل على الشركات الصادر بالمرسوم السلطاني رقم ٨١/٤٧ (الملغى) في المادة (٨) منه ، أن الضريبة تفرض عن كل سنة ضريبية على الدخل الضريبي لأي شركة تجارية أو منشأة مستقرة في عمان تدعمها شركة أو مؤسسة أجنبية شريطة أن يكون الدخل قد تحقق أو نشأ في عمان ، وأورد المشرع في الجدول الثاني حكما خاصا لبعض الحالات الخاصة كما ذكر ذلك صراحة فقرر إخضاعها للضريبة - خروجها على المبدأ العام الذي انتهجه في المادة (٨) منه ، والذي يسري على الشركات بالمفهوم الوارد في المادة (٢) منه ، وحدد معدل الضريبة بواقع (١٠٪) عشرة في المائة ، وحصر المبالغ التي تخضع للضريبة فيما ذكره تحديدا في الجدول الثاني البند (٣/ج) الفقرة (٢) واستثناء من الأحكام المنصوص عليها في القانون قرر احتساب الضريبة على الدخل الإجمالي ، وهو على هذا النحو يكون قد خرج على حدود وضوابط المادة (٨) إذ إنه لم يشترط تحقق الدخل (المبالغ المذكورة آنفا) أو نشأته في عمان ، بل افترض ذلك ، وأقام

قرينة لا تقبل إثبات عكسها ، مفادها أن هذه المبالغ المحددة حصرا قد تحققت أو نشأت في عمان ؛ ومن ثم تخضع وجوبا للضريبة وكل هذه الأحكام على نحو ما يبين إنما هي خروج على القواعد العامة التي سار عليها المشرع في القانون على نحو يتعذر معه القول بوجوب قراءة الحالة المنصوص عليها في الجدول الثاني البند (ج/٣) مع المادة (٨) من القانون ذاته ؛ وذلك لأن المشرع - وعلى نحو ما أسلفنا - خرج على هذه الأحكام التي ضمنها في المادة (٨) على نحو لا يسوغ معه الجمع بين القاعدة والاستثناء الوارد عليها في مفهوم واحد ، والقول بضرورة فهم الحالة الواردة في الجدول الثاني البند (ج/٣) في ضوء الضوابط ذاتها الواردة في المادة (٨) وإلا فعلى ماذا يكون قد ورد الاستثناء إذا أخضعناه لحكم القاعدة ذاتها .

وبالتطبيق على ما تقدم ، ولما كان الثابت من الأوراق أن الحالتين الأولى والثانية ، هما مثار الخلاف بين جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة ، والأمانة العامة للضرائب تتعلق بخدمات تقدمها شركات أجنبية ليس لها منشأة مستقرة في عمان من استئجار معدات ومقابل الإدارة ، ولما كانت الخدمات المشار إليها من بين الحالات التي تفرض عليها معدل الضريبة بواقع (١٠٪) عشرة في المائة في ضوء ما ورد في الجدول الثاني المشار إليه ؛ ومن ثم تخضع هاتان الشركتان لضريبة الخضم من المنبع من الدخل الذي تحققه الشركتان المشار إليهما وفقا لما نص عليه المشرع في الجدول الثاني : البند (ج/٣) .

لذلك انتهى الرأي ، إلى إمكانية فرض ضريبة الخضم من المنبع على الشركتين المعروضة حالتهما على النحو المبين بالأسباب .

فتوى رقم (و ش ق / م و / ٢٢ / ٧ / ٢٥٨٥ / ٢٠١٥ م) بتاريخ ٣١ / ١٢ / ٢٠١٥ م