

(٤٨)

٢٠٢١/١٠/١٢ م

ضريبة - ضريبة القيمة المضافة - مدى جواز الإعفاء من تطبيق قانون ضريبة القيمة المضافة على البيع الأول للعقار في المجمعات السياحية المتكاملة .
النظام الأساسي للدولة قضى بأن الضرائب وغيرها من التكاليف العامة أساسها العدالة الاجتماعية، ولا يجوز إنشاء الضرائب العامة وتعديلها والغاءها إلا بقانون، ولا يعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون - أفرد قانون ضريبة القيمة المضافة تنظيمًا متكاملًا لتلك الضريبة إذ حدد حالات الخضوع وعدم الخضوع للضريبة وحالات فرضها بمعدل الصفر، كما حدد حصرا المعاملات المعفاة من الضريبة وليس من بينها الإعفاء الأول لبيع العقار، - أثره -
عدم إعفاء البيع الأول للعقار في المجمعات السياحية المتكاملة من ضريبة القيمة المضافة - تطبيق .

فبالإشارة إلى الكتب المتبادلة، والمنتهية بالكتاب رقم: المؤرخ في هـ، الموافق م، بشأن طلب الإفادة
بالرأي القانوني حول مدى إعفاء شركة الموج مسقط من تطبيق قانون ضريبة القيمة المضافة على البيع الأول للعقار في المجمعات السياحية المتكاملة .
وحاصل وقائع الموضوع - حسبما يبين من الأوراق - أنه ورد إلى وزارة التراث والسياحة طلب من شركة الموج بالإعفاء من تطبيق ضريبة القيمة المضافة على البيع الأول للعقار، وذلك عملاً بنص البند (٨،٦) من اتفاقية التطوير المبرمة بين حكومة سلطنة عمان، ممثلة في وزارة السياحة (آنذاك)، وشركة الموج في ١٠ من يونيو ٢٠٠٦ م، والمصدقة بموجب المرسوم السلطاني رقم ٢٠٠٧/٩ بشأن مشروع الموج مسقط .

وتذكرون أنه بناء على طلب شركة الموج فقد عقد اجتماع بين جهاز الضرائب والشركة بتاريخ ٧ من يونيو ٢٠٢١م، حيث تم التوضيح للشركة بأن الإعفاء من ضريبة القيمة المضافة يقصد به عدم فرض الضريبة على توريدات معينة، ولا يحق الخصم أو استرداد الضريبة المدفوعة على المدخلات في سبيل القيام بهذه التوريدات، مما يعني بأنه في حالة إعفاء البيع الأول للعقار، لن يكون بإمكان شركات التطوير العقاري خصم أو استرداد ضريبة القيمة المضافة المتكبدة على المدخلات بما في ذلك الضريبة المدفوعة على خدمات الإنشاء والتأثيث والتسويق، وأن ضريبة القيمة المضافة على البيع الأول للعقار يتحملها المشتري وليس البائع (شركة الموج)، بحسبان أن الإعفاء الممنوح بموجب البند (٨،٦) من اتفاقية التطوير المشار إليها اقتصر على الرسوم والمبالغ واجبة السداد من قبل الشركة فقط، وعليه فلا يمكن الاعتداد بنص المادة (٨،٦) من الاتفاقية لحصول الشركة على الإعفاء المطلوب. كما تم التوضيح للشركة أن قانون ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم السلطاني رقم ٢٠٢٠/١٢١ قد حدد التوريدات المعفاة من الضريبة، ولم يكن من بينها البيع الأول للعقار، وعليه تعذر على جهاز الضرائب الاستجابة لطلب وزارة التراث والسياحة بإعفاء البيع الأول للعقارات في شركة الموج أو في جميع المشاريع السياحية الكبرى من أحكام القانون بشكل عام، وارتأى عرض الموضوع على وزارة العدل والشؤون القانونية لإبداء رأيها في شأنه.

وإزاء ما تقدم، فإنكم تطالبون بالإفادة بالرأي القانوني وفقا للتكيف القانوني السليم، حول مدى إمكانية إعفاء البيع الأول للعقار في المجمعات السياحية المتكاملة لشركة الموج مسقط من ضريبة القيمة المضافة.

وردا على ذلك، يسرني أن أفيد معاليكم بأن المادة (١٤) من النظام الأساسي للدولة تنص على أنه: "تتمثل المبادئ الاقتصادية للدولة في الآتي: ... - الضرائب وغيرها من التكاليف العامة أساسها العدالة الاجتماعية، ولا يجوز إنشاء الضرائب العامة وتعديلها وإلغاؤها إلا بقانون، ولا يعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون".

وتنص المادة (٤٧) من قانون ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم رقم ٢٠٢٠/١٢١ على أنه: "تعفى من الضريبة التوريدات الآتية، وذلك وفقا للشروط، والضوابط التي تحددها اللائحة:

- ١ - الخدمات المالية.
- ٢ - خدمات الرعاية الصحية والسلع والخدمات المرتبطة بها.
- ٣ - خدمات التعليم والسلع والخدمات المرتبطة بها.
- ٤ - الأراضي غير المطورة (الأراضي الفضاء).
- ٥ - إعادة بيع العقارات السكنية.
- ٦ - النقل المحلي للركاب.
- ٧ - تأجير العقارات للأغراض السكنية".

ومفاد ما تقدم من نصوص، أن النظام الأساسي للدولة قضى بأن الضرائب وغيرها من التكاليف العامة أساسها العدالة الاجتماعية، ولا يجوز إنشاء الضرائب العامة وتعديلها وإلغاؤها إلا بقانون، ولا يعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون، وقد أفرد المشرع في قانون ضريبة القيمة المضافة تنظيما متكاملا لتلك الضريبة حيث حدد حالات الخضوع وعدم الخضوع

للضريبة وحالات فرضها بمعدل الصفر، كما حدد حصرا المعاملات المعفاة من الضريبة وهي: الخدمات المالية، وخدمات الرعاية الصحية والسلع والخدمات المرتبطة بها، وخدمات التعليم والسلع والخدمات المرتبطة بها، والأراضي غير المطورة (الأراضي الفضاء)، وإعادة بيع العقارات السكنية، والنقل المحلي للركاب، وتأجير العقارات للأغراض السكنية، وليس من بينها الإعفاء الأول لبيع العقار، كما حدد المشرع آليات تنفيذ الإعفاء من الضريبة وحصرها في آليتي الرد والخصم.

وبتطبيق ما تقدم على الحالة المعروضة، ولما كان الثابت من الأوراق أنه بموجب اتفاقية التطوير المبرمة بين حكومة سلطنة عمان، ممثلة في وزارة السياحة (آنذاك)، وشركة الموج في ١٠ من يونيو ٢٠٠٦م، والمصدقة بموجب المرسوم السلطاني رقم ٢٠٠٧/٩ بشأن مشروع الموج مسقط، اتفق الطرفان على أمور منها ما جاء في البند (٣,١) التي تنص على أنه: "تمنح الحكومة، في كل حالة وفق القوانين المعمول بها، لشركة المشروع: ... (٣,١,٤) الحق الحصري في فرض الرسوم على مشتر من الطرف الثالث ومستخدمين من الطرف الثالث وأي أطراف ثالثة أخرى تمنح حقوق ملكية أو استخدام أو تشغيل مناطق من منطقة المشروع حسبما يعتبر ضروريا حسب سلطته التقديرية ... ولتفادي الشك، لا يستبعد ولا يمس هذا الحق بالحق السيادي للحكومة في فرض الضرائب والرسوم أو المساس به"، وكذلك ما جاء في البند رقم (٨,٦) من الاتفاقية ذاتها أنه: "أقر الطرفان واتفقا على أن شركة المشروع لا تدفع أي مدفوعات مالية أو رسوم تحويل أو رسوم تسجيل إلى الحكومة بشأن نقل وبيع كل وحدة إلى الطرف

الثالث المشتري الأول"، وكان المقرر بموجب أحكام النظام الأساسي للدولة أنه لا يجوز إنشاء الضرائب العامة وتعديلها وإلغاؤها إلا بقانون، ولا يعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون، وإذا خلت نصوص قانون الضريبة على القيمة المضافة من نص يقضي بإعفاء البيع الأول للعقار من الضريبة، فإنه لا مناص من القول بعدم إعفاء البيع الأول للعقار في المجمعات السياحية المتكاملة لشركة الموج مسقط من ضريبة القيمة المضافة.

ولا ينال من ذلك ما نص عليه البنودان (٣،١،٤) و(٨،٦) من الاتفاقية المبرمة بين الحكومة وشركة الموج مسقط المشار إليها على نحو ما سبق تفصيله، إذ فضلا عن أن تلك النصوص لا تمنح الشركة المذكورة إعفاء صريحا من الضريبة على القيمة المضافة على البيع الأول للعقار، فإنه لا يجوز تأويل النص لحملة على هذا المعنى، إذ لا يجوز في الحالتين للحكومة بموجب عقد أو اتفاقية ليس لها قوة القانون تقرير إعفاءات ضريبية لمخالفة ذلك لأحكام النظام الأساسي للدولة. لذلك، انتهى الرأي إلى عدم إعفاء البيع الأول للعقار في المجمعات السياحية المتكاملة لشركة الموج مسقط من ضريبة القيمة المضافة.

فتوى رقم (٢١٢٧٤٧٥١٧) بتاريخ ١٢ من أكتوبر ٢٠٢١م