

(٣٤)

٢٠٢٢/١٠/٣١ م

ضرائب - ضريبة القيمة المضافة - مدى أحقية الشركة في مطالبة جهة الإدارة بسداد ضريبة القيمة المضافة.

وضع المشرع حكما انتقاليا بشأن التوريدات المتتالية المتعلقة بالعقود التي يكون الخاضع للضريبة قد قام بإبرامها قبل تاريخ العمل بقانون ضريبة القيمة المضافة، أو قبل تاريخ تسجيله لدى جهاز الضرائب، يقضي بأن الضريبة تستحق على التوريدات التي تتم بشكل كلي أو جزئي بعد تاريخ العمل بالقانون، أو بعد تاريخ التسجيل - بحسب الأحوال - متى كان العقد متضمنا نصا يتعلق بالضريبة، أي أن العميل متلقي الخدمة أو السلعة يكون ملتزما بسدادها للخاضع للضريبة مقدم السلعة أو الخدمة - إذا كانت نصوص العقد قد خلت من مثل هذا الحكم، وضع المشرع افتراضا تشريعيًا مفاده أن قيمة العقد تعد متضمنة مبلغ ضريبة القيمة المضافة المستحقة عنه وهي قرينة قانونية قاطعة لا يجوز إثبات عكسها على أن ثمن السلعة أو الخدمة شامل مبلغ الضريبة، بمعنى أن العميل متلقي السلعة أو الخدمة يعد - حكما - أنه قام بسداد هذا المبلغ للخاضع للضريبة مقدم تلك السلعة أو الخدمة ضمن ثمنها - مؤدى ذلك - أن الشركة هي الملتزمة قانونا بسداد الضريبة لجهاز الضرائب، دون أن يكون لها حق الرجوع بقيمته على متلقي السلعة أو الخدمة - تطبيق.

فبالإشارة إلى الكتاب رقم:..... المؤرخ في.....هـ، الموافق.....م، بشأن طلب إبداء الرأي القانوني حول مدى الارتباط بين الضريبة المنصوص عليها في العقد المبرم بين وزارة..... والشركة..... وضريبة القيمة المضافة، ومدى تحمل وزارة..... دفع تلك المستحقات من عدمه.

وتتلخص الوقائع - حسبما يبين من الأوراق - في أن وزارة الصحة تعاقدت مع الشركة..... لتوفير فنيين لتشغيل وصيانة المعدات للوحدات..... التابعة للوزارة في محافظة..... لمدة (5) خمس سنوات للفترة من تاريخ ٢٠١٩/١/١م حتى ٢٠٢٣/١٢/٣١م بقيمة إجمالية تقدر بـ (٢,٠٩٤,٥٣٥,٩٨٠ ر.ع) مليونين وأربعة وتسعين ألفاً وخمسمائة وخمسة وثلاثين ريالاً عمانياً وتسعمائة وثمانين بيسة.

وتذكرون بأنه ورد إلى وزارة..... خطاب الشركة المشار إليها رقم..... بتاريخ..... الذي تضمن طلب تحرير قيمة المبالغ المستحقة لضريبة القيمة المضافة وقدرها (١٠٨٢٦,٣٧٠) عشرة آلاف وثمانمائة وستة وعشرون ريالاً عمانياً وثلاثمائة وسبعون بيسة، إلا أنه لم تتم تسوية تلك المبالغ بسبب تضمن العقد المبرم مع الشركة البند رقم (٢٤ - ١) الوارد في الصفحة رقم (١٥) والذي يقضي بأن تتحمل الشركة دفع جميع الضرائب. وإزاء ذلك، تطالبون معاليكم الإفادة بالرأي القانوني حول مدى أحقية الشركة..... في مطالبة وزارة..... بسداد ضريبة القيمة المضافة.

ورداً على ذلك، يسرني إفادة معاليكم بأن المادة (١) من قانون ضريبة القيمة المضافة الصادر بالمرسوم السلطاني رقم ٢٠٢٠/١٢١ تنص على أنه: " في تطبيق أحكام هذا القانون، يكون للكلمات والعبارات الآتية المعنى المبين قرين كل منها، ما لم يقتض سياق النص معنى آخر:.....
الضريبة: ضريبة القيمة المضافة التي تفرض طبقاً لأحكام هذا القانون على استيراد وتوريد السلع أو الخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع.

الشخص: الشخص الطبيعي، أو الاعتباري، ويشمل شركة المحاصة، واتفاقات المشاركة التي تعقد خارج السلطنة، ولا تتخذ شكل شركة.
الخاضع للضريبة: الشخص الذي يمارس النشاط بصفة مستقلة بهدف تحقيق الدخل، وتم تسجيله لدى الجهاز، أو يكون ملزماً بالتسجيل لديه وفقاً لأحكام هذا القانون.

النشاط: النشاط الذي يمارس بصورة مستمرة ومنتظمة، وبصفة خاصة النشاط التجاري أو الصناعي أو المهني أو الحرفي أو الخدمي.

.....

العميل: الشخص الذي يتلقى سلعا، أو خدمات".

وتنص المادة (٢٦) من القانون ذاته على أنه: "تستحق الضريبة على توريد السلع أو الخدمات في أي من التواريخ الآتية، أيها أسبق، وذلك على النحو الذي تحدده اللائحة:

١ - تاريخ التوريد.

٢ - تاريخ إصدار الفاتورة الضريبية.

٣ - تاريخ تسلم المقابل - جزئياً أو كلياً -، وفي حدود المبلغ المتسلم".

وتنص المادة (٢٧) من القانون ذاته على أنه: "تستحق الضريبة على التوريدات التي يترتب عليها إصدار فواتير أو سداد مقابل بشكل متتابع في تاريخ السداد المحدد في الفاتورة أو تاريخ الدفع، أيهما أسبق، وتستحق على الأقل مرة واحدة كل (١٢) اثني عشر شهراً متتالية".

وتنص المادة (٢٨) من القانون ذاته على أنه: "تحدد اللائحة تواريخ استحقاق الضريبة على توريد بطاقات الاتصالات مسبقاً الدفع، أو قسائم الشراء، أو غيرها من التوريدات المماثلة لها".

وتنص المادة (٢٩) من القانون ذاته على أنه: "تستحق الضريبة عند الاستيراد في أي من التواريخ الآتية، بحسب الأحوال:

١ - تاريخ استيراد السلع.

٢ - تاريخ دخول السلع في منفذ الدخول الأول بالتطبيق لأحكام قانون الجمارك الموحد.

٣ - تاريخ الإفراج عن السلع المستوردة عند انتهاء حالة تعليق أداء الضريبة، في حالة خضوعها لأي وضع معلق للضريبة الجمركية وفقا لأحكام قانون الجمارك الموحد".

وتنص المادة (٣٠) من القانون ذاته على أنه: "تستحق الضريبة عند إصدار أي شخص فاتورة يدون فيها مبلغ الضريبة في تاريخ إصدار تلك الفاتورة".

وتنص المادة (٣٨) من القانون ذاته على أنه: "تحتسب الضريبة المستحقة والواجبة السداد لأي خاضع للضريبة عن أي فترة ضريبية، بمقدار الزيادة في إجمالي قيمة ضريبة المخرجات، مخصوما منها إجمالي قيمة ضريبة المدخلات المسموح بخصمها خلال تلك الفترة. ويكون للخاضع للضريبة الحق في استردادها إذا كان إجمالي قيمة ضريبة المخرجات يقل عن إجمالي قيمة ضريبة المدخلات خلال تلك الفترة، أو ترحيلها وخصمها من أي ضريبة مستحقة عن أي فترة ضريبية لاحقة".

وتنص المادة (٤٠) من القانون ذاته على أنه: "يحق للخاضع للضريبة تعديل قيمة الضريبة المستحقة في الحالات الآتية، وذلك وفقا للشروط والضوابط التي تحددها اللائحة:

وتنص المادة (٤١) من القانون ذاته على أنه: "يحق للخاضع للضريبة خصم ضريبة المدخلات عن أي فترة ضريبية، والتي تحملها على توريداته الخاضعة للضريبة أو على السلع التي استوردها خلال تلك الفترة، أو عندما يكون ملزماً بسداد الضريبة باعتباره المتلقي وفقاً لآلية الاحتساب (التكليف) العكسي".

وتنص المادة (٤٢) من القانون ذاته على أنه: "تخصم ضريبة المدخلات في حال قيام الخاضع للضريبة بتوريدات خاضعة للضريبة، وأخرى معفاة من الضريبة، أو إذا كانت التوريدات الخاضعة للضريبة أو السلع المستوردة يتم استخدام جزء منها لغير أغراض النشاط، وفقاً للشروط والإجراءات التي تحددها اللائحة".

وتنص المادة (٤٥) من القانون ذاته على أنه: "يلتزم الخاضع للضريبة بتعديل ضريبة المدخلات التي سبق أن خصمها عند تلقيه السلع والخدمات الموردة له في الحالات الآتية، وذلك وفقاً للشروط، والإجراءات التي تحددها اللائحة:.....".

وتنص المادة (٤٦) من القانون ذاته على أنه: "يحق للخاضع للضريبة خصم ضريبة المدخلات التي سبق له أن تحملها على توريداته الخاضعة للضريبة، أو على السلع التي استوردها خلال الفترة التي تسبق تاريخ التسجيل، وذلك وفقاً للشروط، والأوضاع التي تحددها اللائحة".

وتنص المادة (٨١) من القانون ذاته على أنه: "يلتزم بسداد الضريبة إلى الجهاز كل من:

- ١ - الخاضع للضريبة عند قيامه بتوريد السلع أو الخدمات.
- ٢ -
- ٣ - المستورد عند استيراد السلع وفقاً لأحكام قانون الجمارك الموحد.
- ٤ - الشخص الذي يدون مبلغ الضريبة على الفاتورة الصادرة منه".

وتنص المادة (١٠٥) من القانون ذاته على أنه: "تستحق الضريبة بالنسبة للتوريدات المتتالية المتعلقة بالعقود التي تم إبرامها قبل تاريخ العمل بهذا القانون، أو قبل تاريخ التسجيل، على التوريد الذي يتم بشكل - كلي أو جزئي - بعد تاريخ العمل بهذا القانون، أو بعد تاريخ التسجيل، بحسب الأحوال. وإذا لم يتضمن العقد نصا يتعلق بالضريبة، يعتبر المقابل متضمنا للضريبة إذا كانت مستحقة وفقا لأحكام هذا القانون، وذلك على النحو الذي تحدده اللائحة".

ومن حيث إن المادة (٢١١) من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة القيمة المضافة الصادرة بقرار رئيس جهاز الضرائب رقم ٢٠٢١/٥٣ تنص على أنه: "لأغراض تطبيق أحكام المادة (١٠٥) من القانون، وفي حال لم يتضمن العقد أو الاتفاق الذي ينظم توريد السلع أو الخدمات نصا يتعلق بالضريبة، يعتبر المقابل أو المبالغ المستحقة متضمنة للضريبة.

وفي حال تضمن العقد نصا يتعلق بالضريبة، تستحق الضريبة على قيمة التوريدات على أساس أن الضريبة غير متضمنة في حال ذكر صراحة أن المقابل أو المبالغ المستحقة هي دون الضريبة، أو على أساس أن الضريبة متضمنة في جميع الحالات الأخرى".

ومفاد هذه النصوص، أن ضريبة القيمة المضافة تفرض على استيراد وتوريد السلع أو الخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع، وتأكيدا من المشرع على فلسفة تلك الضريبة من حيث كونها ضريبة على الاستهلاك يتحمل عبئها العميل متلقي السلعة أو الخدمة وحده دون الخاضع للضريبة، وبعد أن عرف الخاضع للضريبة بأنه الشخص الذي يمارس نشاطا تجاريا أو صناعيا

أو مهنيا أو حرفيا أو خدميا بصورة مستمرة ومنتظمة وبصفة مستقلة بهدف تحقيق الدخل ويكون مسجلا لدى الجهاز أو ملزما قانونا بالتسجيل، فقد حدد التزاماته ومن أهمها تحصيل مبلغ الضريبة ضمن أو مع ثمن السلعة أو الخدمة التي يقدمها، ثم توريدها إلى الجهاز، كما حدد حقوقه ومن أهمها حقه في خصم مبلغ ضريبة القيمة المضافة الذي سبق له سداده عند شراء أو استيراد السلعة أو الخدمة أو مستلزمات أو مدخلات إنتاجها من مبلغ ضريبة القيمة المضافة الذي يكون قد قام بتحصيله من متلقي السلعة أو الخدمة وملتزمنا قانونا بسدادها للجهاز، وكذلك حقه في استرداد مبلغ ضريبة القيمة المضافة من الجهاز في حال كانت الضريبة التي تحملها بمناسبة ممارسة نشاطه تزيد على قيمة الضريبة التي قام بتحصيلها وسدادها للجهاز، وذلك على النحو المبين تفصيلا في القانون ولائحته التنفيذية.

وانطلاقا مما تقدم، فقد وضع المشرع حكما انتقاليا بشأن التوريدات المتتالية المتعلقة بالعقود التي يكون الخاضع للضريبة قد قام بإبرامها قبل تاريخ العمل بقانون ضريبة القيمة المضافة، أو قبل تاريخ تسجيله لدى الجهاز، يقضي بأن الضريبة تستحق على التوريدات التي تتم بشكل كلي أو جزئي بعد تاريخ العمل بالقانون، أو بعد تاريخ التسجيل - بحسب الأحوال - متى كان العقد متضمنا نصا يتعلق بالضريبة، أي أن العميل متلقي الخدمة أو السلعة يكون ملتزما بسدادها للخاضع للضريبة مقدم السلعة أو الخدمة، أما إذا كانت نصوص العقد قد خلت من مثل هذا الحكم، فقد وضع المشرع افتراضا تشريعيًا مفاده أن قيمة العقد تعد متضمنة مبلغ ضريبة القيمة المضافة المستحقة عنه، أي أن المشرع قد أقام قرينة قانونية قاطعة لا يجوز إثبات عكسها على أن ثمن السلعة أو الخدمة شامل مبلغ

الضريبة، بمعنى أن العميل متلقي السلعة أو الخدمة يعد - حكما - أنه قام بسداد هذا المبلغ للخاضع للضريبة مقدم تلك السلعة أو الخدمة ضمن ثمنها، ومن ثم يكون الأخير وحده هو الملتزم قانونا بسداده لجهاز الضرائب، دون أن يكون له حق الرجوع بقيمته إلى متلقي السلعة أو الخدمة.

وبناء على ما تقدم، ومن حيث إن الثابت من الأوراق أن العقد المبرم بين وزارة..... والشركة..... مدته (5) خمس سنوات تبدأ من ٢٠١٩/١/١م - أي قبل إصدار قانون ضريبة القيمة المضافة والعمل به - وتنتهي في ٢٠٢٣/١٢/٣١م، كما أن نصوصه قد خلت من حكم يتعلق بضريبة القيمة المضافة يتفق وأحكام قانون ضريبة القيمة المضافة المشار إليه، وبناء عليه، فإن ثمن الخدمة موضوع العقد يعد - حكما - متضمنا مبلغ ضريبة القيمة المضافة المستحقة عنه قانونا، ولا يجوز لطرفي العقد إثبات عكس ذلك، ومن ثم فإن الشركة المذكورة تكون وحدها هي الملتزمة قانونا بسداد هذا المبلغ إلى جهاز الضرائب، ولا يحق لها الرجوع بقيمته إلى وزارة..... التي تعد - حكما - أنها قامت بسداده لتلك الشركة ضمن ثمن الخدمة موضوع العقد. لذلك؛ انتهى الرأي إلى عدم أحقية الشركة..... في مطالبة وزارة..... بسداد مبلغ ضريبة القيمة المضافة المستحق عن العقد موضوع طلب الرأي، وذلك على النحو المبين في الأسباب.

فتوى رقم (٢٢٢٧٧٠٥٢٤) بتاريخ ٣١ من أكتوبر ٢٠٢٢م