



الدليل التوضيحي إلى نظام ضريبة الدخل

الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/١/١٤٢٥هـ

ولائحته التنفيذية، والأوامر والمراسيم والاتفاقيات، والقرارات والتعاميم والأحكام القضائية

حتى تاريخ ٢٤/٤/١٤٤٤هـ



الأمانة العامة للجان الزكوية والضريبية والجمركية
General Secretariat of Zakat, Tax and Customs Committees

الدليل التوضيحي إلى نظام ضريبة الدخل

الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/١/١٤٢٥هـ

ولانته التنفيذية، والأوامر والمراسيم والاتفاقيات، والقرارات والتعاميم والأحكام القضائية

حتى تاريخ ٢٤/٤/١٤٤٤هـ



الأمانة العامة للجان الزكوية والضريبية والجمركية
General Secretariat of Zakat, Tax and Customs Committees

الدليل التوضيحي إلى نظام ضريبة الدخل

الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/١/١٤٢٥ هـ

ولائحته التنفيذية، والأوامر والمراسيم والاتفاقيات، والقرارات والتعاميم والأحكام القضائية

حتى تاريخ ٢٤/٤/١٤٤٤ هـ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



١	المقدمة
٥	الفصل الأول: تعريفات
٦	المادة الأولى: التعريفات
٢٠	الفصل الثاني: المكلفون بأداء الضريبة
٢١	أولاً: الأشخاص الخاضعون للضريبة
٢١	المادة الثانية: الأشخاص الخاضعون للضريبة
٢٩	ثانياً: مفهوم الإقامة
٢٩	المادة الثالثة
٣٥	ثالثاً: المنشأة الدائمة
٣٥	المادة الرابعة
٤٣	رابعاً: مصدر الدخل (الواقعة المنشئة للضريبة)
٤٣	المادة الخامسة:
٥٣	الفصل الثالث: الوعاء الضريبي وأسعار الضريبة
٥٤	أولاً: الوعاء الضريبي
٥٤	المادة السادسة:
٥٩	ثانياً: أسعار الضريبة
٥٩	المادة السابعة:
٦٥	الفصل الرابع: الدخل الخاضع للضريبة والدخول المعفاة
٦٦	المادة الثامنة:
٦٦	أولاً: الدخل الخاضع للضريبة



٧١	المادة التاسعة: الأرباح أو الخسائر الناتجة عن التخلص من الأصول
٧٦	ثانياً: الدخل المعفاة من الضريبة
٧٦	المادة العاشرة: الدخل المعفاة من الضريبة
٨٢	المادة الحادية عشرة: التبرعات
٨٤	الفصل الخامس: مصاريف تحقيق الدخل
٨٥	أولاً: مصاريف تحقيق الدخل
٨٥	المادة الثانية عشرة: المصاريف المرتبطة بتحقيق الدخل
٩٠	المادة الثالثة عشرة: المصاريف غير الجائز حسمها
٩٥	المادة الرابعة عشرة: الديون المعدومة
٩٩	المادة الخامسة عشرة: الاحتياطيات والمخصصات
١٠٢	المادة السادسة عشرة: مصاريف البحوث والتطوير
١٠٤	المادة السابعة عشرة: الاستهلاك
١١٨	المادة الثامنة عشرة: مصاريف إصلاحات وتحسينات الأصول
١٢٠	المادة التاسعة عشرة: مصاريف المسح الجيولوجي والأعمال التمهيدية لاستخراج الموارد الطبيعية
١٢٢	المادة العشرون: المساهمات في صناديق التقاعد
١٢٧	المادة الحادية والعشرون: ترحيل الخسائر
١٣٢	الفصل السادس: قواعد المحاسبة الضريبية
١٣٣	المادة الثانية والعشرون: السنة الضريبية
١٣٧	المادة الثالثة والعشرون: طريقة المحاسبة
١٣٧	المادة الرابعة والعشرون: المحاسبة وفقاً للمبدأ النقدي



١٣٧.....	المادة الخامسة والعشرون: المحاسبة وفقاً لمبدأ الاستحقاق:
١٤٢.....	المادة السادسة والعشرون: العقود طويلة الأجل.....
١٤٧.....	المادة السابعة والعشرون: المخزون.....
١٤٩.....	الفصل السابع: قواعد إضافية لتحديد الوعاء الضريبي.....
١٥٠.....	المادة الثامنة والعشرون: الممتلكات المشتركة.....
١٥١.....	المادة التاسعة والعشرون: التقويم.....
١٥٢.....	المادة الثلاثون: تحويل العملة.....
١٥٤.....	المادة الحادية والثلاثون: مدفوعات أو مزايا غير مباشرة.....
١٥٦.....	المادة الثانية والثلاثون: التعويضات المستلمة.....
١٥٨.....	المادة الثالثة والثلاثون: استرداد المصاريف المحسومة.....
١٦٠.....	المادة الرابعة والثلاثون: الضريبة التقديرية.....
١٦٨.....	المادة الخامسة والثلاثون: الاتفاقية الدولية.....
١٧١.....	الفصل الثامن: قواعد الضرائب على شركات الأشخاص.....
١٧٢.....	المادة السادسة والثلاثون: أحكام عامة.....
١٧٥.....	المادة السابعة والثلاثون: الضرائب على الشركاء.....
١٧٨.....	المادة الثامنة والثلاثون: أساس التكلفة لحصة الشريك.....
١٨١.....	المادة التاسعة والثلاثون: أساس التكلفة في أصول شركة الأشخاص.....
١٨٣.....	المادة الأربعون: نقل ممتلكات لشركة الأشخاص.....
١٨٤.....	المادة الحادية والأربعون: نقل ملكية أصول من شركة الأشخاص إلى شريك فيها.....
١٨٥.....	المادة الثانية والأربعون: تغيير الشركاء في شركة الأشخاص.....



١٨٦	الفصل التاسع: قواعد الضرائب على شركات الأموال
١٨٧	المادة الثالثة والأربعون: أحكام عامة
١٨٩	الفصل العاشر: ضريبة استثمار الغاز الطبيعي
١٩١	الفصل الحادي عشر: أحكام عامة
١٩٢	المادة السادسة والخمسون: إدارة الضريبة
١٩٥	المادة السابعة والخمسون: تسجيل المكلفين
١٩٩	المادة الثامنة والخمسون: الدفاتر والسجلات
٢٠٥	المادة التاسعة والخمسون: سرية المعلومات
٢٠٨	الفصل الثاني عشر: تقديم الإقرارات والربط وإجراءات الاعتراض والاستئناف
٢٠٩	المادة الستون: الإقرارات
٢١٨	المادة الحادية والستون: حق الهيئة في المعلومات
٢٢٣	المادة الثانية والستون: إجراءات الفحص والربط
٢٢٧	المادة الثالثة والستون: إجراءات مكافحة التجنب الضريبي
٢٣١	المادة الرابعة والستون: الأشخاص المرتبطون والأشخاص الخاضعون لسيطرة واحدة
٢٣٥	المادة الخامسة والستون: المدة النظامية للربط الضريبي
٢٤٠	المادة السادسة والستون: الاعتراض والاستئناف
٢٤٦	المادة السابعة والستون: تشكيل واختصاصات لجان الاعتراض الابتدائية والاستئنافية
٢٦٢	الفصل الثالث عشر: تحصيل الضرائب
٢٦٣	المادة الثامنة والستون: استقطاع الضريبة
٢٧١	المادة التاسعة والستون: تسديد الضريبة



٢٧٤	المادة السبعون: تسديد الضريبة على دفعات معجلة.....
٢٧٨	المادة الحادية والسبعون: تقسيط الضريبة.....
٢٨٣	المادة الثانية والسبعون: استرداد المكلف للمبالغ الزائدة.....
٢٨٦	المادة الثالثة والسبعون: حجز ممتلكات المكلف.....
٢٩٤	المادة الرابعة والسبعون: بيع الممتلكات المحجوزة.....
٢٩٦	المادة الخامسة والسبعون: حجز الأموال المستحقة للمكلف.....
٣٠٠	الفصل الرابع عشر: الغرامات.....
٣٠١	المادة السادسة والسبعون: الغرامة عن عدم تقديم الإقرار.....
٣٠٨	المادة السابعة والسبعون: غرامات التأخير والغش.....
٣١٢	المادة الثامنة والسبعون: مسؤولية المحاسبين القانونيين.....
٣١٥	الفصل الخامس عشر: صلاحيات الوزير.....
٣١٦	المادة التاسعة والسبعون: صلاحيات الوزير.....
٣١٩	الفصل السادس عشر: أحكام ختامية.....
٣٢٠	المادة الثمانون: تاريخ سريان النظام.....
٣٢٢	المادة الحادية والثمانون: الأحكام الانتقالية.....



نظام ضريبة الدخل



المقدمة

الحمد لله رب العالمين، والصلوة والسلام على أشرف المرسلين وخاتم النبيين سيدنا محمد، وعلى آله وصحبه والتابعين، وبعد:

في ظل النهضة التي تعيشها المملكة العربية السعودية في ضفاف رؤيتها الطموحة (٢٠٣٠) تبرز النهضة التشريعية والتنظيمية. ومن منطلق المسؤولية المجتمعية التي تنتهجها الأمانة العامة، أصدرت في وقت مبكر الدليل إلى نظام الدخل والأنظمة الضريبية؛ ليكون مرجعاً استرشادياً لفهم الأنظمة الضريبية، ومراجعتها النظامية والفقهية.

وها هي الآن تنشر نسخة محدثة من دليل نظام ضريبة الدخل مضافاً إليها اللائحة التنفيذية والأوامر والمراسيم والإتفاقيات، والقرارات والتعاميم والأحكام القضائية، وجميع أنواع الأنظمة الضريبية، وألحقت السوابق القضائية الحديثة لعامي ٢٠٢٠م و٢٠٢١م، ليكون هذا الدليل ضمن مجموعة من الأدلة الاسترشادية التفصيلية المتخصصة التي تصدرها الأمانة العامة، ويهدف إلى:

١. إيجاد مرجعية استرشادية شاملة للجان، والأمانة العامة، والمتعاملين والمهتمين بالأنظمة الضريبية.
٢. تسهيل الوصول إلى المواد النظامية، والآراء الفقهية، والقرارات والتعاميم؛ مما يوفر الوقت والجهد على الباحثين، وذلك من خلال جمعها في محتوى واحد.
٣. فهم الترابط بين الأنظمة الضريبية بالأنظمة الأخرى والقواعد المنظمة لأعمال اللجان.
٤. معرفة المواد الواردة بالأنظمة السعودية الأخرى المقيدة أو المكملة لبعض المواد في الأنظمة التي تؤثر في تطبيق الأنظمة الضريبية واستيعابها.
٥. معرفة أوجه التشابه والاختلاف بين الأنظمة الضريبية السعودية وبين أبرز الممارسات الإقليمية والعالمية.

وفي الختام نتمنى أن نكون وفقنا لتحقيق الهدف من الدليل، وتذليل العقبات والصعوبات.

وصلى الله على نبينا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.



التمهيد: ويشمل: أولاً: منهجية تصنيف وترتيب ونقل محتوى المصادر في الدليل:

استمراراً في منهجية عمل الدليل في إصداره الأول، عملت الأمانة العامة على تصنيف وترتيب ونقل محتوى المصادر وفق المنهجية الآتية:

١. اختيار النظام أو اللائحة الرئيسية لكل دليل بحيث يكون هو المتن والمصدر الذي يتم بناء الدليل عليه، وجمع بقية مواد المحتوى بناء على كل مادة من مواد ذلك المصدر.
٢. يكون الاعتماد على آخر نسخة معدلة رسمياً للمصدر الرئيس.
٣. يتم بناء وتقسيم الدليل على أساس موضوعات وتقسيمات وتبويبات المصدر الرئيس.
٤. يبدأ التدرج في وضع الحاشية على متن المصدر الرئيس مع مراعاة منهجية ترتيب المصادر المعتمد لدى الأمانة العامة.
٥. في بعض المواد ووفقاً لتقدير الفريق العلمي، فقد تم تقرير وضع بعض التعليقات لإضفاء مزيد من التوضيح، مع التأكيد على أن التعليقات التي في الدليل لا تعتبر تفسيراً لذلك النص ولا حُجة ملزمة. كما أن هذا الدليل إرشادي لأغراض التوعية والتثقيف فحسب، وقابل للتحديث في أي وقت.
٦. الحرص عند نقل القرارات والمبادئ القضائية أن يكون القرار أو المبدأ وفقاً لما صدر حديثاً من لجان الاستئناف للأعوام عام ٢٠٢٠م و٢٠٢١م، ومتوائماً مع نص المصدر.
٧. عند نقل الأمانة العامة لنصوص محتوى الدليل، فإنها أبقتهما كما هي دون أي تصرف أو تعديل؛ لكونها نصوصاً نظامية لها حجيتها ولا يتم التعديل عليها.
٨. والتزاماً بمنهج البحث العلمي، فقد راعت الأمانة العامة عند نقل النصوص الشرعية والفقهية والقانونية أن يتم العزو في الحاشية وفقاً للمنهج الأكاديمي.
٩. تلافياً لتكرار النقل، فقد أولت الأمانة العامة اهتماماً بالترابط في محتوى الدليل، حيث راعت عدم تكرار نقل المحتوى في الدليل الواحد، وفي حال تطلب الأمر يُكتفى بنقل النص مرة واحدة، وعند ورود النص في موطن آخر من نفس الدليل يُحال إلى النقل الأول منه.
١٠. أبقى الأمانة العامة على بعض المصادر المعدلة في الحاشية لتسهيل الوقوف على التسلسل الزمني للنص وتعديلاته.
١١. وحرصاً على عدم تفويت أي مصدر ذي علاقة بالدليل في حال وجود مشاريع لأنظمة أو لوائح لم تصدر بعد، راعت الأمانة العامة أن يتم تضمينها بالدليل في نسخته القادمة عند تحديثه.



كما حرصت الأمانة العامة على مشاركة العديد من بيوت الخبرة المحلية، والمستشارين والمختصين في الجانب الزكوي والضريبي والجمركي، والباحثين المهتمين بالمجال، للمساهمة في تحقيق الدليل للأهداف التي رسمتها الأمانة العامة لإعداده؛ ليكون امتدادًا للإصدار الأول منه، ومُحققًا لتطلعات الأمانة العامة بأن يملأ هذا الدليل فراغًا علميًا يساهم في إبراز جهود المملكة العربية السعودية الرائدة في مجال الزكاة، والضريبة، والجمارك. وختامًا:

فإن هذا الدليل ما هو إلا مشروع موسوعي جاء لجمع وتوثيق وإبراز مسيرة التشريعات الزكوية والضريبية والجمركية في بلادنا المباركة، وبيان لاستمرار النهضة التي تقوم بها في ظل توجيهات القيادة الرشيدة التي لم تألُ جهدًا في تسخير كافة الإمكانيات لهذا الجانب الشرعي والحيوي والتنموي.



ثانياً: المصادر والمراجع:

في سبيل تحقيق أهداف إعداد الدليل، حرصت الأمانة العامة على ضمان استيعاب محتوى الدليل لكافة المصادر ذات العلاقة؛ لذلك فقد تضمن الدليل المصادر التالية:

- الأوامر الملكية.
- قرارات مجلس الوزراء.
- المصادر الفقهية.
- الأنظمة ذات العلاقة وتعديلاتها.
- الاتفاقيات الدولية والإقليمية.
- اللوائح التنفيذية وتعديلاتها.
- القرارات والتعاميم الوزارية الصادرة.
- القرارات والمبادئ القضائية.
- الممارسات والمعايير العالمية.
- القواعد والتعليمات.
- الأدلة الاسترشادية.



الفصل الأول: تعريفات



كلمات مفتاحية:

الوزير- الوزارة- الهيئة- الإيرادات- الضريبة- الشخص- المكلف- النشاط- الإتاوة- حقوق التأليف- براءات الاختراع- التصاميم- الأسرار الصناعية- العلامات والأسماء التجارية- المعرفة- أسرار التجارة- الشهرة- خبرات صناعية أو تجارية أو علمية- حق استغلال الموارد الطبيعية والمعدنية- المملكة- الدولة- شركة الأموال- شركة الأشخاص- المقيم- غير المقيم- المواطن السعودي- الدفاتر التجارية- استثمار الغاز الطبيعي- نقل الغاز الطبيعي- اللائحة- الدين- المدين- الرسم- الأجر- الجزاءات والغرامات- يوم عمل.

المادة الأولى: التعريفات

يقصد بالكلمات والعبارات الآتية - أينما وردت في هذا النظام - المعاني الموضحة بعدها ما لم يقتض السياق معنًى آخر:
الوزير: وزير المالية.

الهيئة: هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

الضريبة: ضريبة الدخل المفروضة بمقتضى هذا النظام.

الشخص: أي شخص طبيعي أو اعتباري.

المكلف: الشخص الخاضع للضريبة بمقتضى هذا النظام.

النشاط: النشاط التجاري بكل صوره، أو المهني، أو الحرفي، أو أي نشاط آخر مشابه يقصد منه تحقيق الربح، ويشمل استخدام المال المنقول وغير المنقول.

الإتاوة: الدفعات المستلمة مقابل استخدام الحقوق الفكرية أو الحق في استخدامها، والتي تشمل ولا تقتصر على حقوق التأليف، وبراءات الاختراع، والتصاميم، والأسرار الصناعية، والعلامات والأسماء التجارية، والمعرفة، وأسرار التجارة، والأعمال، والشهرة، والدفعات المستلمة مقابل معلومات تتعلق بخبرات صناعية أو تجارية أو علمية، أو مقابل تخويل حق استغلال الموارد الطبيعية والمعدنية.

المملكة: هي الأراضي والمياه الإقليمية للمملكة العربية السعودية، ومجالها الجوي، وما يخصها من حقوق في المنطقة المقسومة بينها وبين دولة الكويت، ويشمل ذلك المناطق البحرية وشبه البحرية التي تمارس المملكة عليها السيادة وحقوق السيادة، أو الولاية بمقتضى القانون الدولي.



شركة الأموال: الشركة المساهمة، أو الشركة ذات المسؤولية المحدودة، أو شركة التوصية بالأسهم، وتعد صناديق الاستثمار شركات أموال لأغراض هذا النظام.

شركة الأشخاص: الشركة التضامنية، أو شركة المحاصّة، أو شركة التوصية البسيطة.

المقيم: الشخص الطبيعي أو الشركة ممن تنطبق عليهم شروط الإقامة المحددة في المادة الثالثة من هذا النظام، أو أية إدارة حكومية، أو وزارة، أو هيئة عامة، أو أي شخص اعتباري، أو أية هيئة مؤسسة في المملكة.

غير المقيم: كل شخص لا تنطبق عليه صفة المقيم.

المواطن السعودي: الشخص الذي يحمل الجنسية السعودية، ومن يعامل معاملته.

الدفاتر التجارية: مجموعة الدفاتر التجارية التي يحتفظ بها المكلف، والتي يجب أن تسجل بها جميع المعاملات التجارية، والموصوفة بالمرسوم الملكي ذي الرقم (م/٦١) والتاريخ ١٢/١٧/١٤٠٩هـ، ولائحته التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري ذي الرقم (٦٩٩) والتاريخ ١٤١٠/٧/٢٩هـ، والمعدلة بالقرار الوزاري ذي الرقم (١١١٠) والتاريخ ١٢/٢٤/١٤١٠هـ، وأية تعديلات لاحقة له.

استثمار الغاز الطبيعي: نشاط أعمال التنقيب عن الغاز الطبيعي غير المصاحب وإنتاجه، بما في ذلك مكثفات الغاز، وكذلك نشاط أعمال تجميع وتنقية ومعالجة وتجزئة ونقل الغاز الطبيعي المصاحب وغير المصاحب وسوائلهما، ومكثفات الغاز، والعناصر المصاحبة الأخرى.

نقل الغاز الطبيعي: عملية نقل الغاز الطبيعي المصاحب وغير المصاحب من معامل التنقية إلى معامل المعالجة وإلى معامل التجزئة، أو نقله من أي من هذه المعامل إلى مرافق المستهلكين، وكذلك نقل مكثفات الغاز وسوائله، ولا يشمل ذلك شبكات التوزيع المحلية وخطوط الأنابيب التي ينشئها غير منتج للغاز بعد نقاط البيع الرسمية.

اللائحة: اللائحة التنفيذية لهذا النظام.

أي كلمة أو عبارة لم يرد لها تعريف محدد في هذا الفصل ينطبق عليها التعريف الخاص بها الوارد في الأنظمة الأخرى المطبقة في المملكة، وبما لا يتعارض مع أحكام هذا النظام.



اللائحة التنفيذية

المادة الثانية:

«يقصد بالنشاط الخاضع للضريبة: جميع أوجه النشاط على اختلاف أنواعها؛ كالنشاط التجاري، والصناعي، والزراعي، والخدمي، وأعمال البنوك، والتأمين، والاستثمارات باختلاف أنواعها أو مجالاتها، وعمليات النقل، وتأجير الممتلكات المنقولة وغير المنقولة، الملموسة وغير الملموسة، وكذلك النشاط المهني أو الحرفي، أو أي نشاط آخر مشابه القصد منه تحقيق الربح، كالوكالات وأعمال السمسرة... ونحوها، ولا يشمل ذلك الاقتصار على فتح الحسابات البنكية بمختلف أنواعها (جارية، لأجل، ادخار)، أو المتاجرة في أسهم شركة مسجلة في السوق المالية في المملكة من قبل شخص طبيعي مقيم».

الاتفاقيات الدولية ذات الصلة

اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي مع مصر: التي تمت الموافقة عليها بالمرسوم الملكي رقم (م/٨٣) بتاريخ ١٤٣٨/٨/٦هـ، وقرار مجلس الوزراء رقم (٤٨٩) بتاريخ ١٤٣٨/٨/٥هـ. وتضمنت في المادة (٤) منها تعريف بعض المصطلحات ذات الصلة (مادة ٣ منها)، وكذلك مفهوم المقيم (في المادة ٤ منها)، والمنشأة الدائمة (في المادة ٥)، وماهية الضرائب على الدخل (في المادة ٦ منها)، والأرباح التجارية (في المادة ٧ منها)، وماهية المشروعات المشتركة (في المادة ٩ منها). هذا إلى جانب العديد من الإشكاليات الأخرى خاصة المعاملة الضريبية لبعض الأشخاص من حيث صفاتهم.

اتفاقية الإعفاء الضريبي على النقل الجوي مع سنغافورة: التي تناولت في المادة الثانية منها التعريفات ذات الصلة بها، وأبرزها: طرف متعاقد- الطرف المتعاقد الآخر - مؤسسة النقل الجوي لطرف متعاقد- عمليات النقل الجوي- النقل الدولي- سلطة مختصة- شخص.

كما تضمنت المادة الثالثة منها ماهية الدخل والأرباح الخاضعة للاتفاقية، وجميع هذه المفاهيم لا تخرج عن المفاهيم الواردة بالنظام.

اتفاقية الإعفاء المتبادل من الضرائب والرسوم الجمركية مع جمهورية إثيوبيا الفيدرالية: بالمرسوم الملكي رقم (م/٨) بتاريخ ١٤٣٢/١/٢٩هـ، والتي تناولت في المادة الثانية منها التعريفات ذات الصلة بها، وأبرزها: دولة متعاقدة- الدولة المتعاقدة الأخرى- الضريبة- مؤسسة النقل الجوي لدولة متعاقدة- عمليات النقل الجوي- السلطة المختصة- المواطن- مدفوعات أخرى.

وجميع هذه المفاهيم لا تخرج عن المفاهيم الواردة بالنظام.



كما تضمنت اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بتبادل الإعفاء من الضرائب والرسوم على نشاطات الملاحة الجوية مع تونس بالمرسوم الملكي رقم (م/٥٠) بتاريخ ١٦/١٠/١٤٠٩هـ، تعريف بعض المصطلحات ذات الصلة بها، وجميع هذه المفاهيم لا تخرج عن المفاهيم الواردة بالنظام.

وكذلك الأمر بالنسبة للتعريفات الواردة بالمادة الثانية من اتفاقية تبادل الإعفاء الضريبي على الدخل المتحقق من التشغيل الدولي للسفن أو الطائرات مع الولايات المتحدة بالمرسوم الملكي رقم (م/٢١) بتاريخ ٢٤/١٠/١٤٢٠هـ.

اتفاقية بين حكومة المملكة وحكومة جمهورية العراق لتجنب الازدواج الضريبي المنشورة في جريدة أم القرى يوم ١٥ أكتوبر ٢٠٢١ م، وفيها:

المادة (٣) تعريفات عامة: «١. لأغراض هذه الاتفاقية، ما لم يقتض سياق النص خلاف ذلك:

أ. يعني مصطلح «المملكة العربية السعودية» إقليم المملكة العربية السعودية، الذي يشمل أيضاً المناطق الواقعة خارج المياه الإقليمية التي تمارس المملكة العربية السعودية على مياهها وقاع بحرها والطبقات الواقعة تحت التربة ومواردها الطبيعية حقوق السيادة والولاية بمقتضى نظامها والقانون الدولي.

ب. يعني مصطلح «جمهورية العراق» إقليم العراق، ويشمل أراضي العراق بما في ذلك مياهه الإقليمية والفضاء الجوي الذي يعلوها، الذي تملك عليه الدولة حقوق السيادة والاختصاص وفقاً للتشريعات الوطنية والقانون الدولي.

ج. تعني عبارتا «دولة متعاقدة» و«الدولة المتعاقدة الأخرى» المملكة العربية السعودية أو جمهورية العراق بحسب ما يقتضيه سياق النص.

د. يشمل مصطلح «شخص» أي فرد، وأي شركة، وأي كيان آخر من الأشخاص، بما في ذلك الدولة وأقسامها السياسية والإدارية أو سلطاتها المحلية.

هـ. يعني مصطلح «شركة» أي شخص ذي صفة اعتبارية أو أي كيان يعامل على أنه شخص ذو صفة اعتبارية لأغراض الضريبة.

و. تعني عبارتا «مشروع تابع لدولة متعاقدة» و«مشروع تابع للدولة المتعاقدة الأخرى» على التوالي مشروعاً يباشره مقيم في دولة متعاقدة، ومشروعاً يباشره مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى.

ز. تعني عبارة «نقل دولي» أي نقل بسفينة أو طائرة أو مركبة طرق يتولّى تشغيلها مشروع يوجد مركز إدارته الفعلي في دولة متعاقدة، ما عدا الحالات التي يتم فيها تشغيل السفينة أو الطائرة أو المركبة بين أماكن تقع داخل الدولة المتعاقدة الأخرى فقط.

ح. يعني مصطلح «مواطن»: ١- أي فرد حائز على جنسية دولة متعاقدة. ٢- أي شخص ذي صفة اعتبارية، أو شركة أشخاص، أو جمعية تستمد ذلك الوضع من الأنظمة أو القوانين النافذة في دولة متعاقدة.



ط. يعني مصطلح «السلطة المختصة»: ١- بالنسبة إلى المملكة العربية السعودية، وزارة المالية ويمثلها وزير المالية أو ممثله المفوض. ٢- بالنسبة إلى جمهورية العراق، وزير المالية أو من يمثله قانونًا.

٢. عند تطبيق هذه الاتفاقية في أي وقت من قبل دولة متعاقدة، فإن أي عبارة أو مصطلح لم يرد له تعريف فيها، وما لم يقتض سياق النص خلاف ذلك، يكون له المعنى نفسه في ذلك الوقت بموجب نظام تلك الدولة المتعاقدة فيما يتعلق بالضرائب التي تطبق عليها هذه الاتفاقية، ويرجح أي معنى وفقًا للأنظمة أو القوانين الضريبية المطبقة في تلك الدولة على أي معنى معطى للعبارة أو للمصطلح وفقًا للأنظمة أو القوانين الأخرى في تلك الدولة المتعاقدة».

المادة (٤) المقيم: «١. لأغراض هذه الاتفاقية تعني عبارة «مقيم في دولة متعاقدة»:

أ. أي شخص يخضع -وفقًا لنظام تلك الدولة- للضريبة فيها بسبب سكنه، أو إقامته، أو مكان تأسيسه، أو محل إدارته، أو أي معيار آخر ذي طبيعة مماثلة. وتشمل أيضًا تلك الدولة أو أيًا من أقسامها السياسية والإدارية أو سلطاتها المحلية.

ب. أي شخص ذي صفة اعتبارية مؤسس وفقًا للأنظمة أو قوانين دولة متعاقدة، ومعفى بشكل عام من الضرائب أو غير خاضع للضريبة في تلك الدولة، وقائم ومستمر فيها إما:

- لغرض ديني، أو خيري، أو تعليمي، أو علمي، أو أي غرض آخر مماثل.

- أو لتوفير معاشات تقاعدية أو منافع أخرى مماثلة للموظفين.

لكن لا تشمل هذه العبارة أي شخص خاضع للضريبة في تلك الدولة فيما يتعلق فقط بالدخل من مصادر في تلك الدولة أو رأس مال موجود فيها.

٢. عندما يكون فرد - وفقًا لأحكام الفقرة (١) من هذه المادة - مقيمًا في كلتا الدولتين المتعاقدين، فإن وضعه عندئذٍ يتحدد كالآتي:

أ. يعد مقيمًا فقط في الدولة المتعاقدة التي يتوافر له سكن دائم فيها، فإن توافر له سكن دائم في كلتا الدولتين المتعاقدين، يُعدُّ مقيمًا فقط في الدولة المتعاقدة التي تكون فيها علاقاته الشخصية والاقتصادية أوثق (مركز المصالح «الحيوية»).

ب. إذا لم يكن ممكنًا تحديد الدولة المتعاقدة التي فيها مركز مصالحه الحيوية، أو لم يتوافر له سكن دائم في أي من الدولتين المتعاقدين، يُعدُّ مقيمًا فقط في الدولة المتعاقدة التي فيها سكنه المعتاد.

ج. إذا كان له سكن معتاد في كلتا الدولتين المتعاقدين أو لم يكن له سكن معتاد في أي منهما، يعد مقيمًا فقط في الدولة المتعاقدة التي يكون مواطنًا فيها.



د. إذا كان مواطنًا في كلتا الدولتين المتعاقبتين أو لم يكن مواطنًا في أي منهما، تسوي السلطتان المختصتان في الدولتين المتعاقبتين الموضوع بالاتفاق المشترك.

٣. عندما يُعدُّ شخص ما - غير الفرد - وفقًا لأحكام الفقرة (١) من هذه المادة مقيمًا في كلتا الدولتين المتعاقبتين، فإن على السلطات المختصة في الدولتين المتعاقبتين أن تسعى عن طريق الاتفاق المشترك إلى تحديد الدولة المتعاقدة التي يعد الشخص مقيمًا فيها لأغراض هذه الاتفاقية، مع الأخذ في الاعتبار مركز إدارته الفعلي، والمكان الذي تأسس فيه، وأية عوامل أخرى ذات صلة.

المادة (٥) المنشأة الدائمة: «١. لأغراض هذه الاتفاقية، تعني عبارة «المنشأة الدائمة» المقر الثابت للعمل الذي يتم من خلاله مزاوله نشاط المشروع كليًا أو جزئيًا.

٢. تشمل عبارة «المنشأة الدائمة» بصفة خاصة: (أ) مركز إدارة. (ب) فرع. (ج) مكتب. (د) مصنع. (هـ) ورشة. (و) منجم، وبئر النفط، وحقل الغاز، ومقلع، ومحجر، أو أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية. (ز) مزرعة أو حقل.

٣. تشمل عبارة «المنشأة الدائمة» أيضًا:

أ. موقع بناء أو إنشاء، أو مشروع تجميع أو تركيب، أو أعمالاً إشرافية متعلقة بها، لكن بشرط أن يستمر مثل هذا الموقع أو المشروع أو تلك الأعمال مدة تزيد على ١٨٣ يومًا خلال أي مدة اثني عشر شهرًا.

ب. توفير خدمات بما فيها الخدمات الاستشارية من قبل مشروع من خلال موظفين أو عاملين آخرين يوظفهم المشروع لهذا الغرض، لكن بشرط أن تستمر الأعمال من هذا النوع في الدولة المتعاقدة لمدة أو مدد تزيد في مجموعها على ١٨٣ يومًا خلال أي مدة اثني عشر شهرًا.

ج. أي أنشطة يمارسها مشروع دولة متعاقدة تتعلق أو ترتبط باستكشاف أو استخراج أو أي أنشطة أخرى تتعلق باستغلال الموارد الطبيعية، ولكن بشرط أن تستمر هذه الأنشطة لمدة أو مدد تزيد في مجموعها عن ثلاثين (٣٠) يومًا خلال أي مدة اثني عشر شهرًا.

٤. مع مراعاة أحكام الفقرة (٣) من هذه المادة، عندما يقوم مشروع تابع لدولة متعاقدة بتنفيذ أنشطة في الدولة المتعاقدة الأخرى في مقر يشكل موقع بناء أو إنشاء أو مشروع تركيب، أو يقوم بأنشطة إشرافية مرتبطة بذلك المقر، وكان تنفيذ هذه الأنشطة يتم خلال فترات زمنية لا تصل في مجموعها إلى أكثر من (٦) أشهر؛ وعندما يقوم بتنفيذ أنشطة مرتبطة في نفس موقع البناء أو الإنشاء أو مشروع التركيب خلال فترات زمنية مختلفة من قبل مشروع أو أكثر مرتبطة بشكل وثيق مع المشروع المذكور أولاً، تضاف هذه الفترات الزمنية المختلفة إلى إجمالي الفترة الزمنية التي خلالها نُفذ المشروع المذكور أولاً إلى الأنشطة في موقع البناء أو الإنشاء أو مشروع التركيب.

٥. على الرغم من الأحكام السابقة في هذه المادة، لا تشمل عبارة «المنشأة الدائمة»:



أ. استخدام التسهيلات لغرض تخزين أو عرض السلع أو البضائع التي يملكها المشروع فقط.

ب. الاحتفاظ بمخزون من السلع أو البضائع التي يملكها المشروع لغرض التخزين أو العرض فقط.

ج. الاحتفاظ بمخزون من السلع أو البضائع التي يملكها المشروع فقط لغرض المعالجة من قبل مشروع آخر.

د. الاحتفاظ بمقر ثابت للعمل فقط لأجل شراء سلع أو بضائع أو جمع معلومات للمشروع.

هـ. الاحتفاظ بمقر ثابت للعمل فقط لأجل القيام بأي نشاط آخر للمشروع.

و. الاحتفاظ بمقر ثابت للعمل فقط لأي مزيج من الأنشطة المذكورة في الفقرات الفرعية من (أ) إلى (هـ) من هذه المادة، بشرط أن يكون هذا النشاط أو في حالة الفقرة الفرعية (و) النشاط الكلي للمقر الثابت للعمل الناتج من هذا المزيج له طبيعة تحضيرية أو مساعدة.

٦. على الرغم من أحكام الفقرتين (١) و(٢) من هذه المادة، لكن مع مراعاة أحكام الفقرة (٧) من هذه المادة إذا كان شخص يعمل في دولة متعاقد نيابة عن مشروع، وكذلك:

أ. لديه صلاحية لإبرام عقود بشكل معتاد، أو أنه بشكل معتاد يقوم بالدور الرئيس المؤدي لإبرام العقود، والتي يتم إبرامها بشكل روتيني من قبل المشروع دون تعديل جوهري، وتكون هذه العقود باسم المشروع، أو لنقل ملكية، أو منح حق استخدام ممتلكات مملوكة لذلك المشروع، أو أن المشروع له الحق في استخدامها، أو من أجل تقديم خدمات من قبل المشروع.

ب. أو أنه ليس لديه مثل هذه الصلاحية، لكنه يحتفظ في تلك الدولة بشكل معتاد بمخزون من سلع أو بضائع تعود للمشروع يُورَد منها بشكل منتظم سلع أو بضائع نيابة عن المشروع.

فإن ذلك المشروع يعد له منشأة دائمة فيما يتعلق بأي نشاطات يقوم بها ذلك الشخص للمشروع، ما لم تكن نشاطات مثل ذلك الشخص مقتصرة على تلك الواردة في الفقرة (٤) من هذه المادة، والتي لو تمت ممارستها من خلال مقر ثابت للعمل لن تجعل هذا المقر منشأة دائمة بموجب أحكام تلك الفقرة.

٧. لا تنطبق الفقرة (٦) من هذه المادة إذا كان الشخص الذي يمارس عملاً في دولة متعاقد نيابة عن مشروع في الدولة المتعاقد الأخرى ينفذ العمل في الدولة المتعاقد المذكورة أولاً كوكيل مستقل، ويعمل للمشروع بالأسلوب المعتاد لذلك العمل. لكن إذا عمل شخص حصرياً أو بشكل شبه حصري بالنيابة عن مشروع أو أكثر يرتبط بها بشكل وثيق، فلا يعد ذلك الشخص وكياً مستقلاً بالمعنى المقصود في هذه الفقرة بشأن أيٍّ من مثل هذه المشاريع.



٨. إن كون شركة مقيمة في دولة متعاقدة تسيطر على شركة أو مسيطر عليها من قبل شركة مقيمة بالدولة المتعاقدة الأخرى، أو تزاوُل عملاً في تلك الدولة الأخرى (سواء من خلال منشأة دائمة أو غيرها)، فإن ذلك الواقع في حد ذاته لا يجعل أيًا من الشركتين منشأة دائمة للشركة الأخرى.
٩. لأغراض هذه المادة، يعتبر الشخص مرتبطاً بشكل وثيق بمشروع أو شخص، إذا كان بناءً على جميع الحقائق والظروف ذات الصلة، يسيطر أحدهما على الآخر، أو كان الاثنان تحت سيطرة نفس الأشخاص أو المشاريع. وفي جميع الأحوال يعد الشخص مرتبطاً بشكل وثيق بمشروع أو شخص إذا:
 - امتلك أحدهما، بشكل مباشر أو غير مباشر، نسبة تزيد عن ٥٠٪ من الحصص في الآخر.
 - أو في حالة شركة امتلك أحدهما نسبة تزيد عن ٥٠٪ من مجموع الأصوات وقيمة أسهم الشركة أو من حصة رأس مال الشركة.
 - امتلك شخص آخر، بشكل مباشر أو غير مباشر، نسبة تزيد عن ٥٠٪ من الحصص في الشخص أو المشروع.
 - في حال شركة امتلك شخص آخر نسبة تزيد عن ٥٠٪ من مجموع الأصوات وقيمة أسهم الشركة أو من حصة رأس مال الشركة».

المادة (٦): الدخل من الممتلكات غير المنقولة:

١. الدخل الذي يحصل عليه مقيم في دولة متعاقدة من ممتلكات غير منقولة (بما في ذلك الدخل من الزراعة أو استغلال الغابات) كائنة في الدولة المتعاقدة الأخرى، يجوز إخضاعه للضريبة في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى.
٢. يكون لعبارة «الممتلكات غير المنقولة» المعنى الوارد لها وفقاً لنظام الدولة المتعاقدة التي فيها الممتلكات المعنية. وعلى أي حال، فإن العبارة تشتمل على الملكية الملحقة بالممتلكات غير المنقولة والثروة الحيوانية والمعدات المستخدمة في الزراعة واستغلال الغابات والحقوق التي تطبق في شأنها أحكام النظام العام المتعلقة بملكية الأراضي، وحقوق الانتفاع بالممتلكات غير المنقولة، والحقوق في المدفوعات المتغيرة أو الثابتة مقابل الاستغلال أو الحق في استغلال الترسبات المعدنية والمصادر والموارد الطبيعية الأخرى، ولا تعد السفن والطائرات من الممتلكات غير المنقولة.
٣. تطبق أحكام الفقرة (١) من هذه المادة على الدخل الناتج من استخدام الممتلكات غير المنقولة بصورة مباشرة أو تأجيرها، أو استغلالها بأي شكل آخر.
٤. تطبق أيضاً أحكام الفقرتين (١) و(٣) من هذه المادة على الدخل من الممتلكات غير المنقولة لمشروع، وعلى الدخل من الممتلكات غير المنقولة المستخدمة لأداء خدمات شخصية مستقلة».



الأنظمة ذات العلاقة

* نظام الشركات الجديد الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١٣٢) وتاريخ ٠١/١٢/١٤٤٣هـ، وفيه:

- المادة (١): «١- يقصد بالكلمات والعبارات الآتية -أيما وردت في هذا النظام- المعاني الموضحة أمام كل منها، ما لم يقتض السياق غير ذلك: المملكة: المملكة العربية السعودية. النظام: نظام الشركات. اللوائح: اللوائح الصادرة تنفيذاً لأحكام النظام. الوزارة: وزارة التجارة. الوزير: وزير التجارة. الهيئة: هيئة السوق المالية. الجهة المختصة: الوزارة، إلا ما يتعلق بشركات المساهمة المدرجة في السوق المالية فتكون الهيئة. الأقارب: أ- الآباء والأمهات، والأجداد والجندات وإن علوا. ب- الأولاد وأولادهم وإن نزلوا. ج- الأزواج والزوجات. اليوم: اليوم التقويمي، سواءً أكان يوم عمل أم لا. ٢- دون إخلال بأحكام النظام، تضمن اللوائح التعريفات للكلمات والعبارات الأخرى الواردة في النظام.»
- المادة (٢): **تعريف الشركة:** «الشركة كيان قانوني يؤسس وفقاً لأحكام النظام، بناءً على عقد تأسيس أو نظام أساس يلتزم بمقتضاه شخصان أو أكثر بأن يساهم كلٌّ منهم في مشروع يستهدف الربح بتقديم حصة من مال أو عمل أو منهما معاً لاقسام ما ينشأ عن هذا المشروع من ربح أو خسارة، واستثناءً من ذلك يجوز - وفقاً لأحكام النظام - أن تؤسس الشركة بالإرادة المنفردة لشخص واحد، ويجوز تأسيس شركات غير ربحية وفقاً لما ورد في الباب (السابع) من النظام.»
- المادة (٣): **جنسية الشركة:** «تعد الشركة التي تؤسس وفقاً لأحكام النظام سعودية الجنسية، ويجب أن يكون مركزها الرئيس في المملكة.»
- المادة (٣٥): **تعريف شركة التضامن:** «شركة التضامن: هي شركة يؤسسها شخصان أو أكثر من ذوي الصفة الطبيعية أو الاعتبارية يكونون فيها مسؤولين شخصياً في جميع أموالهم وبالتضامن عن ديون الشركة والتزاماتها، ويكتسب الشريك فيها صفة التاجر.»
- المادة (٥١): **تعريف شركة التوصية البسيطة:** «١- شركة التوصية البسيطة: هي شركة تتكون من فريقين من الشركاء، فريق يضم على الأقل شريكاً من ذوي الصفة الطبيعية أو الاعتبارية، يكون مسؤولاً شخصياً في جميع أمواله وبالتضامن عن ديون الشركة والتزاماتها، وفريق آخر يضم على الأقل شريكاً من ذوي الصفة الطبيعية أو الاعتبارية موصياً، لا يكون مسؤولاً عن ديون الشركة والتزاماتها إلا في حدود حصته في رأس مال الشركة. ولا يكتسب الشريك الموصي صفة التاجر. ٢- يخضع الشركاء المتضامنون في شركة التوصية البسيطة للأحكام المطبقة على الشركاء في شركة التضامن. ٣- تطبق على شركة التوصية البسيطة أحكام شركة التضامن فيما لم يرد به نص خاص في هذا الباب.»
- المادة (١٩٧): **تعريف الشركة المهنية:** «الشركة المهنية هي شركة يؤسسها شخص أو أكثر من المرخص لهم نظاماً في ممارسة مهنة حرة واحدة أو أكثر، أو منهم مع غيرهم، ويكون غرضها ممارسة تلك المهنة.»
- المادة (٥٨): **تعريف شركة المساهمة:** «شركة المساهمة: هي شركة يؤسسها شخص واحد أو أكثر، من ذوي الصفة الطبيعية أو الاعتبارية، ويكون رأس مالها مقسماً إلى أسهم قابلة للتداول، وتكون الشركة وحدها مسؤولة عن الديون والالتزامات المترتبة عليها أو الناشئة عن نشاطها، وتقتصر مسؤولية المساهم على أداء قيمة



الأسهام التي اكتتب فيها».

- المادة (١٥٦): تعريف الشركة ذات المسؤولية المحدودة: «الشركة ذات المسؤولية المحدودة: هي شركة يؤسسها شخص واحد أو أكثر من ذوي الصفة الطبيعية أو الاعتبارية، وتعد ذمتها مستقلة عن الذمة المالية لكل شريك فيها أو المالك لها. وتكون الشركة وحدها مسؤولة عن الديون والالتزامات المترتبة عليها أو الناشئة عن نشاطها، ولا يكون المالك لها ولا الشريك فيها مسؤولاً عن هذه الديون والالتزامات إلا بقدر حصته في رأس المال».
- المادة (١٨٥): تعريف الشركة غير الربحية: «١- الشركة غير الربحية العامة: هي شركة تتخذ شكل شركة المساهمة وليس لها اتخاذ أي شكل آخر، وتنفق الأرباح المتحققة من ممارسة نشاطها في أي من المصارف والمجالات غير الربحية العامة التي تهدف حصراً إلى خدمة المجتمع بعمومه. وتحدد الوزارة بالتنسيق مع المركز الوطني لتنمية القطاع غير الربحي تلك المصارف والمجالات. ٢- الشركة غير الربحية الخاصة: هي شركة تتخذ شكل الشركة ذات المسؤولية المحدودة، أو شركة المساهمة، أو شركة المساهمة المبسطة، وليس لها اتخاذ أي شكل آخر، وتنفق الأرباح المتحققة من ممارسة نشاطها في أي من المصارف والمجالات غير الربحية. ٣- يحظر على الشركة غير الربحية طرح أسهمها للاكتتاب العام. ٤- تسري على الشركة غير الربحية فيما لم يرد به نص في هذا الباب الأحكام الخاصة بشكل الشركة الذي تتخذه، وبما لا يتعارض مع طبيعتها».

* اللائحة التنفيذية لنظام الاستثمار التعديني الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١٤٠) وتاريخ ١٩/١٠/١٤٤١هـ، وفيها:

- المادة (١): التعريفات: «٣٣. الدخل الخاضع للضريبة: دخل المرخص له برخصة استغلال لمعادن الفئة (أ) الذي يتم تحديده بموجب أنظمة الضرائب ذات الصلة لشركة الأموال المقيمة في المملكة».
- ١. المرسوم الملكي رقم (م/٧٠) بتاريخ ١١/٧/١٤٣٩هـ: بالموافقة على إلغاء الفصل العاشر وتعديل عدد من المواد والفقرات من نظام ضريبة الدخل رقم (م/١) لعام ١٤٢٥هـ، الذي رسم الآتي:
أولاً: الموافقة على تعديل نظام ضريبة الدخل (م/١) لعام ١٤٢٥هـ.
١. إلغاء الفصل العاشر: «ضريبة استثمار الغاز الطبيعي».
- ٢. إضافة تعريف (استثمار الغاز الطبيعي) وتعريف (نقل الغاز الطبيعي) إلى المادة (الأولى) بالنصين التاليين:
- استثمار الغاز الطبيعي: نشاط أعمال التنقيب عن الغاز الطبيعي غير المصاحب وإنتاجه بما في ذلك مكثفات الغاز، وكذلك نشاط أعمال تجميع وتنقية ومعالجة وتجزئة ونقل الغاز الطبيعي المصاحب وغير المصاحب وسوائلهما، ومكثفات الغاز، والعناصر المصاحبة الأخرى.
- نقل الغاز الطبيعي: عملية نقل الغاز الطبيعي المصاحب وغير المصاحب من معامل التنقية إلى معامل المعالجة وإلى معامل التجزئة، أو نقله من أي من هذه المعامل إلى



مرافق المستهلكين، وكذلك نقل مكثفات الغاز وسوائله، ولا يشمل ذلك شبكات التوزيع المحلية وخطوط الأنابيب التي ينشئها غير منتج للغاز بعد نقاط البيع الرسمية».

• **نظام المحكمة التجارية:** الذي تضمن في الفصل الثاني منه التعريفات ذات الصلة بالشركات؛ وأبرز ما ورد به المادة (١): «الشركة عقد بين اثنين فأكثر يلتزم به تصرف مخصص لتحصيل ربح مشروع، وهي ثلاثة أنواع: شركة المفاوضة، وشركة العنان، وشركة المضاربة».

• **نظام إيرادات الدولة الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٦٨) بتاريخ ١٨/١١/١٤٣١هـ:** الذي تضمن في المادة الأولى منه تعريف بعض المصطلحات ذات الصلة بنظام ضريبة الدخل التي تنص على النحو التالي:

يقصد بالعبارات والمصطلحات الآتية - أيما وردت في هذا النظام - المعاني المبينة أمامها، ما لم يقتض السياق خلاف ذلك:

الدولة: المملكة العربية السعودية.

الوزارة: وزارة المالية.

الوزير: وزير المالية.

الجهة: كل وزارة، أو مصلحة، أو مؤسسة عامة، أو هيئة عامة.

النظام: نظام إيرادات الدولة.

اللائحة: اللائحة التنفيذية للنظام.

الإيرادات: الموارد المالية التي تحصل عليها الدولة في شكل تدفقات مالية.

الدين: كل مال مستحق للدولة.

المدين: كل شخص ذي صفة طبيعية أو اعتبارية في ذمته مال للدولة.

الضريبة: اقتطاع مالي إلزامي من دخل شخص ذي صفة، طبيعية أو اعتبارية، أو ثروته يُدفع للدولة دون مقابل من أجل تحقيق نفع عام.

الرسم: مبلغ من النقود يسدده المستفيد للدولة إلزامًا مقابل خدمة عامة ذات نفع خاص تقدم له.

الأجر: مبلغ من النقود يدفع مقابل نفع خاص للاستفادة من الخدمة المقدمة.

الجزاء والغرامات: مبالغ نقدية تفرض على مخالف الأنظمة.

يوم عمل: أيام العمل طبقًا لأيام العمل الرسمية في الدولة.



قرارات مجلس الوزراء

القرار رقم (٣٦٩) بتاريخ ١٤٣٩/٧/١٠ هـ بالموافقة على تعديل نظام ضريبة الدخل رقم (١/م) لعام ١٤٢٥ هـ على النحو الذي تضمنه المرسوم الملكي رقم (م/٧٠) بتاريخ ١٤٣٩/٧/١١ هـ المشار إليه مسبقاً.

قرار مجلس الوزراء رقم (٦٧٨) بتاريخ ١٤٤٣/١١/٢٩ هـ بالموافقة على نظام الشركات، والذي تضمن الآتي:

أولاً: الموافقة على نظام الشركات بالصيغة المرفقة.

ثانياً: لا يخل ما ورد في النظام - المشار إليه في البند (أولاً) من هذا المرسوم - بالأحكام والاختصاصات والصلاحيات المقررة للبنك المركزي السعودي وهيئة السوق المالية بناءً على الأحكام النظامية ذات الصلة.

ثالثاً: على الشركات القائمة عند نفاذ النظام - المشار إليه في البند (أولاً) من هذا المرسوم - تعديل أوضاعها وفقاً لأحكامه خلال مدة لا تزيد على (سنتين) تبدأ من تاريخ نفاذه.

واستثناءً من ذلك، تحدد وزارة التجارة وهيئة السوق المالية - كلٌ فيما يخصه - الأحكام الواردة فيه التي تخضع لها تلك الشركات خلال تلك المدة.

رابعاً: على سمو نائب رئيس مجلس الوزراء ووزراء ورؤساء الأجهزة المعنية المستقلة - كلٌ فيما يخصه - تنفيذ مرسومنا هذا.

قرار مجلس الوزراء رقم (٥٧٠) وتاريخ ١٤٤٢/٩/٢٢ هـ بتنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي تضمن في مادته الأولى:

يكون للمصطلحات والعبارات الآتية المعاني الموضحة أمام كلٍ منها:

الهيئة: هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

الوزير: وزير المالية.

المجلس: مجلس إدارة الهيئة.

الرئيس: رئيس المجلس.



المحافظ: محافظ الهيئة.

المكلفون: الأشخاص - الطبيعيون أو الاعتباريون - الخاضعون للزكاة أو الضريبة أو الرسوم الجمركية بمقتضى الأنظمة واللوائح والتعليمات ذات العلاقة.

المنافذ الجمركية: المنافذ التي تقع تحت مسؤولية الهيئة، سواء أكانت برية أم بحرية أم جوية.

التنظيم: تنظيم الهيئة.»

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (١٩) لسنة ٢٠٠٥: «في تطبيق أحكام هذا القانون، يقصد بالألفاظ والعبارات التالية المعنى المبين أمام كلٍ منها:

الضريبة: الضريبة على الدخل.

الوزير: وزير المالية.

رئيس المصلحة: رئيس مصلحة الضرائب العامة.

الممول: الشخص الطبيعي أو الشخص الاعتباري الخاضع للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون.

شركات الأموال: شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة.

شركات الأشخاص: شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة.

شركة الو اقع: الشركة التي تقوم بين أشخاص طبيعيين دون استيفاء إجراءات الانعقاد أو الشهر، فيما عدا الحالات الناشئة عن ميراث منشأة فردية.

المشروع: الكيان الاقتصادي الذي يزاول النشاط الأصلي في مصر أو المنشأة الدائمة في مصر التابعة لكيان اقتصادي في الخارج.

الشخص المرتبط: كل شخص يرتبط بممول بعلاقة تؤثر في تحديد وعاء الضريبة بما في ذلك:

١. الزوج والزوجة والأصول والفروع.



٢. شركة الأموال التي يمتلك فيها بشكل مباشر أو غير مباشر (٥٠٪) على الأقل من عدد الأسهم، أو قيمتها، أو من حقوق التصويت.

٣. شركات الأشخاص والشركاء المتضامنون والموصون فيها.

٤. أي شركتين أو أكثر يملك شخص آخر (٥٠٪) على الأقل من عدد الأسهم، أو قيمتها، أو حقوق التصويت في كليهما.

السعر المحايد: السعر الذي يتم التعامل بمقتضاه بين شخصين غير مرتبطين أو أكثر، ويتحدد وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل.

الإتاوات: المبالغ المدفوعة - أيًا كان نوعها - مقابل استعمال أو الحق في استعمال حقوق النشر الخاصة بعمل أدبي أو فني أو علمي، بما في ذلك أفلام السينما، وأي براءة اختراع، أو علامة تجارية، أو تصميم، أو نموذج، أو خطة، أو تركيبة، أو عملية سرية، أو مقابل استعمال أو الحق في استعمال معدات صناعية، أو تجارية، أو علمية، أو معلومات متعلقة بالخبرة الصناعية أو التجارية أو العلمية.

التعليق

كعادة النظام في توضيح المصطلحات التي قد تثير في الذهن لبساً أو يقع الاختلاف في معناها، فقد أورد في هذه المادة توضيحاً لعدد من المصطلحات الواردة في النظام ولائحته، وهذا ما لم يقتض سياق العبارة الوارد فيها المصطلح معني آخر له. أما ما عدا ذلك من مصطلحات قد يتضمنها النظام، فيتم الرجوع - بشأن معناها - إلى الأنظمة واللوائح الأخرى المطبقة في المملكة، فإن لم يكن لها تعريف نظامي، فيُسترشد بشأنها بشروح الفقه وتفسير القضاء، وتتمثل المصطلحات التي تتضمنها هذه المادة في الآتي: الوزير- الهيئة- الضريبة- الشخص- المكلف- النشاط- الإتاوة- المملكة- المقيم- غير المقيم- المواطن السعودي- الدفاتر التجارية- استثمار الغاز الطبيعي- نقل الغاز الطبيعي- اللائحة- شركة الأشخاص (والتي تشمل الشركة التضامنية، أو شركة المحاصصة، أو شركة التوصية البسيطة)، وهذا إلى جانب شركة الأموال التي يقصد بها شركة المساهمة، أو الشركة ذات المسؤولية المحدودة، أو شركة التوصية بالأسهم. وتعد صناديق الاستثمار شركات أموال لأغراض هذا النظام. ويلاحظ أن النظام قد اعتبر صناديق الاستثمار من قبيل شركات الأموال، علماً بأن لائحة صناديق الاستثمار- الصادرة عن مجلس هيئة السوق المالية بموجب القرار رقم (١-٢١٩-٢٠٠٦) وتاريخ ١٤٢٧/١٢/٣ هـ- لم تعترف لهذه الصناديق بالشخصية القانونية المستقلة. كما أن آلية طرح وحدات هذه الصناديق تختلف عن إجراءات طرح وتداول الأوراق المالية التي تصدرها شركات الأموال.



الفصل الثاني: المكلفون بأداء الضريبة



نطاق سريان النظام من حيث الأشخاص والمكان، وفيه:

- * الأشخاص الخاضعون للضريبة
- * المنشأة الدائمة
- * مفهوم الإقامة
- * مصدر الدخل

أولاً: الأشخاص الخاضعون للضريبة

شركة الأموال المقيمة- الشخص السعودي- الشخص الطبيعي- منشأة دائمة- مجال إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية- مجال استثمار الغاز الطبيعي

كلمات مفتاحية:

المادة الثانية: الأشخاص الخاضعون للضريبة

أ. شركة الأموال المقيمة عن الحصص المملوكة بشكل مباشر أو غير مباشر للأشخاص غير السعوديين، وكذلك عن الحصص المملوكة بشكل مباشر أو غير مباشر للأشخاص العاملين في إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية في إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية في شركات الأموال المقيمة المدرجة في السوق المالية السعودية، والحصص المملوكة بشكل مباشر أو غير مباشر لهذه الشركات في شركات الأموال.

ب. الشخص الطبيعي المقيم غير السعودي الذي يمارس النشاط في المملكة.

ج. الشخص غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة.

د. الشخص غير المقيم الذي لديه دخل خاضع للضريبة من مصادر في المملكة دون أن يكون له منشأة دائمة فيها.

هـ. الشخص الذي يعمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي.

و. الشخص الذي يعمل في مجال إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية.



اللائحة التنفيذية

المادة الأولى: «الأحكام العامة»:

١. تطبق أحكام نظام ضريبة الدخل على:

أ. شركات الأموال المقيمة عن الحصص المملوكة بشكل مباشر أو غير مباشر لأشخاص غير سعوديين، باستثناء حصصهم في شركات الأموال المقيمة المدرجة أسهمها في السوق المالية التي يتم تملكها بقصد المضاربة من خلال التداول في السوق المالية السعودية.

ب. الحصص المملوكة بشكل مباشر أو غير مباشر للأشخاص العاملين في إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية، سواء كانوا أشخاصًا طبيعيين أم اعتباريين، مقيمين أم غير مقيمين. ويستثنى من ذلك الحصص المملوكة بشكل مباشر أو غير مباشر للأشخاص العاملين في إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية في شركات الأموال المقيمة المدرجة في السوق المالية السعودية، وحصص هذه الشركات المملوكة بشكل مباشر أو غير مباشر في شركات الأموال.

ج. يحتسب الوعاء الضريبي لشركة الأموال المقيمة بشكل مستقل عن الوعاء الضريبي للمساهمين أو الشركاء فيها أو الشركات التابعة لها، حتى لو تم توحيدها للأغراض المحاسبية، ولا يدخل ضمن الوعاء نصيبها من الأرباح أو الخسائر الناتجة عن استثماراتها التي يتم التصريح عنها وفقًا لطريقة حقوق الملكية. ويقصد بالشركات التابعة الشركات المملوكة بنسبة تزيد على ٥٠٪ من رأسمالها أو التي تملك السيطرة على تشكيل مجلس إدارتها.

د. الأشخاص غير المقيمين، سواء كانوا طبيعيين أم اعتباريين، سعوديين أم غير سعوديين، ممن يمارسون النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة فيها، أو يحققون دخلًا من مصادر في المملكة.^(١)

٢. يخضع الشخص غير المقيم الذي يحقق دخلًا من مصادر في المملكة، دون أن يكون له فيها منشأة دائمة، للضريبة على النحو الآتي:

- إذا كان الدخل من الدخول المحددة في المادة الثامنة والستين من النظام، يخضع لضريبة الاستقطاع وفقًا للقواعد التي حدتها تلك المادة.

٣. تطبق أحكام نظام ضريبة الدخل على كل شخص طبيعي أو اعتباري، سعودي أو غير سعودي يعمل في مجال استثمار ونقل الغاز الطبيعي.

(١) قد كانت هذه الفقرة تنص على أن: «١. تطبق أحكام نظام ضريبة الدخل على شركات الأموال المقيمة عن الحصص المملوكة بشكل مباشر أو غير مباشر لأشخاص غير سعوديين، وعن الحصص المملوكة بشكل مباشر أو غير مباشر للأشخاص العاملين في إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية، سواء كانوا أشخاصًا طبيعيين أم اعتباريين، مقيمين أم غير مقيمين. ولا يدخل ضمن حصص الشركاء غير السعوديين في شركات الأموال المقيمة المدرجة أسهمها في السوق المالية، الحصص التي يتم تملكها من غير السعوديين بقصد المضاربة من خلال التداول في السوق المالية السعودية... كما تطبق أحكام النظام على الأشخاص غير المقيمين، سواء كانوا طبيعيين أم اعتباريين، سعوديين أم غير سعوديين، ممن يمارسون النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة فيها، أو يحققون دخلًا من مصادر في المملكة».



الاتفاقيات الدولية ذات الصلة

* اتفاقية بين حكومة المملكة وحكومة جمهورية العراق لتجنب الازدواج الضريبي - سبقت الإشارة إليها - وفيها:

- المادة (٤) المقيم: سبق ذكرها^(١).

- المادة (٥) المنشأة الدائمة: سبق ذكرها^(٢).

* اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي مع مقدونيا: تمت الموافقة عليها بالمرسوم الملكي رقم (م/٢٣) وتاريخ ١١/٤/١٤٣٣هـ، وتضمنت في المادة الرابعة منها مفهوم المقيم وفقاً لما اتفق عليه الطرفان، وفي المادة الخامسة تضمنت ماهية المنشأة الدائمة.

* اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي مع الصين الشعبية: تمت الموافقة عليها بالمرسوم الملكي رقم (م/٤١) وتاريخ ٢٣/٦/١٤٢٧هـ، وتضمنت في المادة الثالثة منها مفهوم مصطلحي «الشخص والشركة» بجانب مصطلحات أخرى، وفي المادة الرابعة منها مفهوم المقيم، وفي

* اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي مع إيطاليا: تمت الموافقة عليها بالمرسوم الملكي رقم (م/٨) وتاريخ ١٩/٢/١٤٢٩هـ، وتضمنت في المادة الرابعة منها مفهوم المقيم، وفي المادة الخامسة المنشأة الدائمة.

* اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي مع روسيا: تمت الموافقة عليها بالمرسوم الملكي رقم (م/٨٧) وتاريخ ٢/١١/١٤٢٨هـ، وتضمنت في المادة الرابعة منها مفهوم المقيم، وفي المادة الخامسة المنشأة الدائمة.

(١) انظر: ص ١٣ (المادة (١) من هذا النظام).

(٢) انظر: ص ١٤ (المادة (١) من هذا النظام).

الأنظمة ذات العلاقة

المرسوم الملكي (م/١٥٣) وتاريخ ٥/١١/١٤٤١هـ، المعدل للفقرة (أ) من المادة (الثانية) من نظام ضريبة الدخل النافذ.

المرسوم الملكي رقم (م/٢٣) وتاريخ ١١/٤/١٤٣٣هـ المشار إليه.

نظام المحكمة التجارية الذي تضمنت المادة (١٣) منه ما يلي:

«شركة العنان هي الشركة المنعقدة بين اثنين فأكثر على رأس مال معلوم، لكلٍ من الشركاء حصة معينة فيه، ولا يتحمل الشريك ضرراً ولا خسارة زيادة على حصته من رأس المال».



وفي المادة (١٤) ورد الآتي: «من فروع شركة العنان المساهمة، وهي الشركة المنعقدة على رأس مال معلوم يقسم إلى أسهم، وتقسم الأسهم إلى حصص متساوية المبالغ من غير تسمية أصحاب الحصص، ويتولى إدارتها وكلاء مختارون، ويجوز تعيينهم وعزلهم وتنصيبهم، والمديرون هم المسؤولون عن الأعمال الموكولة إلى عهدتهم، وليسوا بمدنيين ولا كافلين لتعهدات الشركة».

* نظام الشركات لعام ١٤٤٣هـ - سبقت الإشارة إليه - وفيه:

- المادة (٣): سبقت الإشارة إليها.

- المادة (١٨٥): تعريف الشركة غير الربحية، سبقت الإشارة إليها.

- المادة (١٩٦): الإعفاءات: «استثناءً من الأنظمة ذات العلاقة، تضع هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، بالتنسيق مع الوزارة، الضوابط اللازمة لعدم خضوع الشركات غير الربحية لأحكام جباية الزكاة وإعفاءها من الضرائب، وحسم التبرعات المقدمة إلى هذه الشركات عند تحديد الوعاء الضريبي للمكلف».

المبادئ والسوابق القضائية

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ١٥٨٩ وتاريخ ١٤٣٧/٠٨/٠٢هـ، ونص الشاهد منه: «ممارسة الخاضع لضريبة الدخل نشاطه داخل المملكة يترتب عليه أحقية الهيئة في حساب الضريبة على الإيرادات التي حققها خلال سنوات نشاطه بالمملكة ولو كانت عن أعمال منفذة بالخارج».

قرارات مجلس الوزراء

قرار مجلس الوزراء رقم (٦٧٨) بتاريخ ١٤٤٣/١١/٢٩هـ بالموافقة على نظام الشركات السابقة الإشارة إليه.



القرارات الوزارية

القرار رقم (٢٠٨٣) وتاريخ ١٤٣٨/٦/١ هـ المعدل للفقرة (أ) من المادة (الأولى) من اللائحة التنفيذية. (هذا التعديل غير سار)

القرار رقم (١٧٢٧) وتاريخ ١٤٣٩/٥/٢٥ هـ بتعديل بعض مواد من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، والذي قرر الآتي:

أولاً: يعدل نص الفقرة (أ) من المادة (الأولى) لتصبح على النحو التالي:

«١. تطبق أحكام نظام ضريبة الدخل على شركات الأموال المقيمة عن الحصص المملوكة بشكل مباشر أو غير مباشر لأشخاص غير سعوديين، وعن الحصص المملوكة بشكل مباشر أو غير مباشر للأشخاص العاملين في إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية، سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أم اعتباريين، مقيمين أم غير مقيمين. ولا يدخل ضمن حصص الشركاء غير السعوديين في شركات الأموال المقيمة المدرجة أسهمها في السوق المالية، الحصص التي يتم تملكها من غير السعوديين بقصد المضاربة من خلال التداول في السوق المالية السعودية. ويقصد بالملكية غير المباشرة الملكية حتى المستوى الثاني.

ويحتسب الوعاء الضريبي لشركة الأموال المقيمة بشكل مستقل عن الوعاء الضريبي للمساهمين أو الشركاء فيها أو الشركات التابعة لها حتى لو تم توحيدها للأغراض المحاسبية، ولا يدخل ضمن الوعاء نصيبها من الأرباح أو الخسائر الناتجة عن استثماراتها التي يتم التصريح عنها وفقاً لطريقة حقوق الملكية. ويقصد بالشركات التابعة الشركات المملوكة بنسبة تزيد على ٥٠٪ من رأسمالها أو التي تملك السيطرة على تشكيل مجلس إدارتها.

كما تطبق أحكام النظام على الأشخاص غير المقيمين، سواء كانوا طبيعيين أم اعتباريين، سعوديين أم غير سعوديين، ممن يمارسون النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة فيها، أو يحققون دخلاً من مصادر في المملكة».

القرار الوزاري رقم (٢٥٦٨) وتاريخ ١٤٤٠/٨/١٢ هـ بتعديل وحذف مواد من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، والذي قرر الآتي:

أولاً: الموافقة على تعديل اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بالقرار الوزاري رقم (١٥٣٥) وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١ هـ، لتكون على النحو التالي:

١- إضافة فقرة جديدة تحمل الترتيب (٣) إلى المادة (الأولى) بالنص التالي:

٣- تطبق أحكام نظام ضريبة الدخل على كل شخص طبيعي أو اعتباري، سعودي أو غير سعودي يعمل في مجال استثمار ونقل الغاز الطبيعي.



* القرار الوزاري رقم (٥١٢٢) وتاريخ ١٤٤١/١٢/٢٤هـ، والذي قرر الآتي:

أولاً: تعديل الفقرة (١) من المادة الأولى (أحكام أساسية) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل؛ ليصبح النص بعد التعديل:

تطبق أحكام نظام ضريبة الدخل على:

أ. شركات الأموال المقيمة عن الحصاص المملوكة بشكل مباشر أو غير مباشر لأشخاص غير سعوديين، باستثناء حصصهم في شركات الأموال المقيمة المدرجة أسهمها في السوق المالية التي يتم تملكها بقصد المضاربة من خلال التداول في السوق المالية السعودية.

ب. الحصاص المملوكة بشكل مباشر أو غير مباشر للأشخاص العاملين في إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية، سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أم اعتباريين، مقيمين أم غير مقيمين. ويستثنى من ذلك الحصاص المملوكة بشكل مباشر أو غير مباشر للأشخاص العاملين في إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية في شركات الأموال المقيمة المدرجة في السوق المالية السعودية، وحصاص هذه الشركات المملوكة بشكل مباشر أو غير مباشر في شركات الأموال.

ج. يحتسب الوعاء الضريبي لشركة الأموال المقيمة بشكل مستقل عن الوعاء الضريبي للمساهمين أو الشركاء فيها أو الشركات التابعة لها، حتى لو تم توحيدها للأغراض المحاسبية، ولا يدخل ضمن الوعاء نصيبها من الأرباح أو الخسائر الناتجة عن استثماراتها التي يتم التصريح عنها وفقاً لطريقة حقوق الملكية. ويقصد بالشركات التابعة الشركات المملوكة بنسبة تزيد على ٥٠٪ من رأسمالها أو التي تملك السيطرة على تشكيل مجلس إدارتها

د. الأشخاص غير المقيمين، سواء كانوا طبيعيين أم اعتباريين، سعوديين أم غير سعوديين، ممن يمارسون النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة فيها، أو يحققون دخلاً من مصادر في المملكة.

ثانياً: يسري التعديل المشار إليه في البند (أولاً) من هذا القرار على السنوات المالية التي تبدأ في أو بعد ١/١/٢٠٢٠م.

ثالثاً: يُبَلَّغ القرار إلى من يلزمه تنفيذه.



آراء الفقه والشرح للأنظمة الضريبية

للالتزام بالضريبة طرفان؛ الأول: هو الدائن، ممثلاً في الإدارة الضريبية، والثاني: هو المدين، ممثلاً في المكلف بالضريبة. ويُعرف المكلف بأنه: «كل شخص ملزم بدفع الضريبة أو اقتطاعها أو توريدها». كما يعرف بأنه: «الشخص الطبيعي أو الشخص الاعتباري الخاضع للضريبة وفقاً لأحكام القانون»؛ وعليه فإن الشخص المكلف بالضريبة هو الذي يقع عليه قانوناً الالتزام بها، فإن لم يتوفر شرط الالتزام بالضريبة - كما يحدده القانون - لا يكون مدينًا بمبلغها للخزانة.

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

ب) الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحهم الأساسية.

ج) الأشخاص الذين يمارسون نشاطاً مهنيًا بالجزائر سواء كانوا أجراء أم لا.

٣- مَمَّن يُعتبر كذلك أن موطن تكليفهم يوجد في الجزائر: أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي، والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم».

وتنص المادة (٤) من ذات القانون على أن: «يخضع كذلك لضريبة الدخل -سواء أكان موطن تكليفهم في الجزائر أم لا- الأشخاص ذُؤو الجنسية الجزائرية أو الأجنبية الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يُحوَّل فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى اتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى».

كما تنص المادة (٥) من ذات القانون على أن: «يعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي:

(١) الأشخاص الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجبائي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي.

(٢) السفراء، والأعوان الدبلوماسيون، والقناصل، والأعوان القنصليون من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين».



التعليق

حصر النظام -في المادتين المشار إليهما- النطاق الشخصي لنظام ضريبة الدخل في الأشخاص الآتي ذكرهم:

١. شركات الأموال المقيمة عن الحصص المملوكة بشكل مباشر أو غير مباشر للأشخاص غير السعوديين، وكذلك عن الحصص المملوكة بشكل مباشر أو غير مباشر للأشخاص العاملين في إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية، سواء كانوا أشخاصًا طبيعيين أم اعتباريين، مقيمين أم غير مقيمين.
٢. الشخص الطبيعي المقيم غير السعودي الذي يمارس نشاطًا خاضعًا لضريبة الدخل في المملكة.
٣. الشخص غير المقيم -سواءً أكان شخصًا طبيعيًا أم اعتباريًا، سعوديًّا أم غير سعودي- إذا كان يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة، أو كان لديه دخلٌ خاضعٌ للضريبة من مصادر في المملكة. وقد أوضحت الفقرة (د) من المادة الرابعة من النظام أنه «يعد الشريك غير المقيم في شركة أشخاص مقيمة مالكًا لمنشأة دائمة في المملكة على شكل حصة في شركة الأشخاص».
٤. أي شخص - طبيعي أو اعتباري، سعودي أو غير سعودي - يعمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي أو في مجال إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية.



ثانياً: مفهوم الإقامة

الإقامة- الشخص الطبيعي- السنة الضريبية- مسكن دائم- جزء من اليوم- يوم كامل- عبور بين نقطتين خارجها- منشأة- نظام الشركات.

كلمات مفتاحية:

المادة الثالثة

أ- يعد الشخص الطبيعي مقيماً في المملكة في السنة الضريبية إذا توافر فيه أي من الشرطين الآتيين:

١. أن يكون له مسكن دائم في المملكة، وأن يقيم في المملكة لمدة لا تقل في مجموعها عن ثلاثين (٣٠) يوماً في السنة الضريبية.

٢. أن يقيم في المملكة لمدة لا تقل عن مائة وثلاثة وثمانين (١٨٣) يوماً في السنة الضريبية.

لأغراض هذه الفقرة، تعد الإقامة في المملكة لجزء من اليوم إقامةً ليوم كامل، ولا تعد إقامة شخص في المملكة وهو في حالة عبور بين نقطتين خارجها (ترانزيت).

ب- تعد الشركة مقيمة في المملكة خلال السنة الضريبية إذا توافر فيها أي من الشرطين الآتيين:

١. أن تكون منشأة وفقاً لنظام الشركات.

٢. أن تقع إدارتها الرئيسية في المملكة.



اللائحة التنفيذية

المادة الثالثة:

١. يعد الشخص الطبيعي مقيمًا في المملكة خلال السنة الضريبية، إذا كان له مسكن دائم في المملكة، وأن يتواجد بالمملكة لمدة لا تقل في مجموعها عن ثلاثين يومًا متصلة أو متفرقة خلال السنة الضريبية.
٢. كما يعد الشخص الطبيعي مقيمًا في المملكة أيضًا عند تواجده فيها لمدة لا تقل عن مائة وثلاثة وثمانين يومًا متصلة أو متفرقة، حتى لو لم يكن له مسكن دائم فيها. يقصد بالسكن الدائم المسكن المملوك للشخص الطبيعي، أو المستأجر بعقود إيجار خلال السنة الضريبية لا تقل في مجموعها عن سنة، أو السكن المؤمن للشخص الطبيعي من أية جهة أخرى خلال السنة الضريبية لمدة لا تقل عن سنة.
٣. يؤخذ بجنسية الشخص لتحديد مكان إقامته حيث يعد الشخص - الطبيعي أو الاعتباري - غير مقيم في المملكة إذا لم تنطبق عليه شروط الإقامة المحددة في النظام وهذه اللائحة بغض النظر عن جنسيته.

الاتفاقيات الدولية ذات الصلة

* اتفاقية بين حكومة المملكة وحكومة جمهورية العراق لتجنب الازدواج الضريبي - سبقت الإشارة إليها - وفيها:

- المادة (٤): المقيم: سبق ذكرها^(١).

(١) انظر: ص ١٣ (المادة (١) من هذا النظام).



الأنظمة ذات العلاقة

نظام الشركات لعام ١٤٤٣هـ - سبق الإشارة إليه - والذي تضمن في الفصل الأول والمعنون بـ «تأسيس الشركة» المواد (٤- ١٥) الأحكام النظامية التي تتعلق بهذا التأسيس، كما تضمن هذا النظام عددًا من المواد المتفرقة الأخرى التي تتعلق بهذا التأسيس. وأبرز هذه المواد ما يلي:

• المادة (٤): أشكال الشركات: «تتخذ الشركة التي تؤسس وفقًا لأحكام النظام أحد الأشكال الآتية: أ- شركة التضامن. ب- شركة التوصية البسيطة. ج- شركة المساهمة. د- شركة المساهمة المبسطة. هـ- الشركة ذات المسؤولية المحدودة».

• المادة (١٩٧): تعريف الشركة المهنية: سبق الإشارة إليها.

• المادة (١٩٨): شكل الشركة المهنية: «تتخذ الشركة المهنية أيًا من أشكال الشركات الواردة في المادة (الرابعة) من النظام».

• المادة (٥) اسم الشركة: «١- يكون لكل شركة اسم تجاري باللغة العربية أو بلغة أخرى، ويجوز أن يكون الاسم مشتقًا من غرضها، أو اسمًا مميزًا، أو اسم واحد أو أكثر من الشركاء أو المساهمين فيها الحاليين أو السابقين، أو منهما معًا، مع مراعاة ألا يكون مخالفًا لنظام الأسماء التجارية والأنظمة الأخرى واللوائح المعمول بها في المملكة. ٢- يجب الحصول على موافقة الشريك أو المساهم، أو ورثته إذا توفّي ولم يوافق، وذلك في الحالة التي يشتمل فيها الاسم التجاري على أيٍّ من أسماء الشركاء أو المساهمين السابقين في الشركة. ٣- يجب أن يقترن بالاسم التجاري ما يبين شكل الشركة. ٤- يجوز تعديل الاسم التجاري للشركة وفقًا للأوضاع المقررة لتعديل عقد تأسيس الشركة أو نظامها الأساس، ولا يترتب على التعديل المساس بحقوق الشركة، أو التزاماتها، أو الإجراءات النظامية التي اتخذتها أو أتخذت في مواجهتها قبل التعديل».

• المادة (٦): طلب تأسيس الشركة: «١- يعد مؤسسًا كل من اشترك فعليًا في تأسيس الشركة وساهم في رأس مالها بحصة نقدية أو عينية. ٢- يقدم المؤسسون طلب تأسيس الشركة وقيدها إلى السجل التجاري، مرافقًا له عقد التأسيس أو النظام الأساس، والبيانات والوثائق اللازمة وفقًا لشكل الشركة. ٣- يبتُّ السجل التجاري في الطلب المستوفي البيانات والوثائق اللازمة وفقًا لأحكام النظام. ٤- في حال رفض الطلب يجب أن يكون مسببًا، ويحق للمؤسسين التظلم أمام الوزارة خلال (ستين) يومًا من تاريخ إبلاغهم برفض الطلب. ٥- في حال رفض التظلم أو إذا لم يبت فيه خلال (ثلاثين) يومًا من تاريخ تقديمه، يحق للمؤسسين التظلم أمام الجهة القضائية المختصة».

• المادة (٧): وثائق تأسيس الشركة: «١- يكون لكل شركة تؤسس وفقًا لأحكام النظام عقد تأسيس، عدا شركة المساهمة وشركة المساهمة المبسطة والشركة ذات المسؤولية المحدودة المملوكة لشخص واحد، فيكون لكلٍ منها نظام أساس. ٢- يجب أن يشتمل عقد تأسيس الشركة أو نظامها الأساس على الأحكام والشروط والبيانات



التي يتطلبها النظام، وبما يتناسب مع شكل الشركة. ٣- يجب أن يكون عقد تأسيس الشركة أو نظامها الأساس باللغة العربية، ويجوز أن يكون مقروناً بترجمة إلى لغة أخرى. ٤- تُعد الوزارة نماذج استرشادية لعقود تأسيس الشركات وأنظمتها الأساسية وذلك بما يتناسب مع شكل الشركة».

المادة (٨): قيد وثائق تأسيس الشركة: «١- يجب أن يكون عقد تأسيس الشركة أو نظامها الأساس، وأي تعديل يطرأ عليه، مكتوباً، وإلا كان العقد أو النظام الأساس أو التعديل باطلاً، ويكون تأسيس الشركة أو تعديل عقد تأسيسها أو نظامها الأساس بعد استيفاء ما يلزم من متطلبات وفق ما ينص عليه النظام واللوائح. ٢- يجب أن يقيد المؤسسون أو الشركاء أو مديرو الشركة أو أعضاء مجلس إدارتها - بحسب الأحوال - عقد تأسيس الشركة أو نظامها الأساس وما يطرأ عليه من تعديل لدى السجل التجاري. ويُشهر السجل التجاري ما يلزم من بيانات أو وثائق وفقاً لأحكام النظام واللوائح. ويكون من سبب من هؤلاء في عدم قيد الوثائق لدى السجل التجاري مسؤولاً بالتضامن عن التعويض عن الضرر الذي يصيب الشركة، أو الشركاء، أو المساهمين، أو الغير جزاءً عدم القيد. ٣- يتاح للغير الاطلاع على البيانات والوثائق المنصوص عليها في الفقرة (٢) من هذه المادة. وتعد البيانات والوثائق المستخرجة من السجل التجاري حجة في مواجهة الشركة والغير. ٤- لا يجوز الاحتجاج على الغير بعقد تأسيس الشركة أو نظامها الأساس أو بأي تعديل عليه إلا بعد القيد لدى السجل التجاري، وإذا لم يُقيد بيان أو أكثر يكون وحده غير نافذ في مواجهة الغير».

المادة (٩): اكتساب الشخصية الاعتبارية: «١- تكتسب الشركة الشخصية الاعتبارية بعد قيدها لدى السجل التجاري، ومع ذلك تكون للشركة خلال مدة التأسيس شخصية اعتبارية بالقدر اللازم لتأسيسها، بشرط إتمام عملية التأسيس. ٢- يترتب على قيد الشركة لدى السجل التجاري انتقال جميع العقود والأعمال التي أجراها المؤسسون لحسابها إلى ذمتها، وتحمل الشركة جميع المصروفات التي أنفقوها في سبيل تأسيس الشركة. ٣- إذا لم تُستوفَ إجراءات تأسيس الشركة على النحو المبين في النظام، يكون الأشخاص الذين تعاملوا أو تصرفوا باسم الشركة أو لحسابها مسؤولين شخصياً، في جميع أموالهم وبالتضامن، في مواجهة الغير، عن الأفعال والتصرفات التي صدرت عنهم خلال مدة التأسيس».

المادة (٥٢): بيانات عقد التأسيس: «يجب أن يشمل عقد تأسيس شركة التوصية البسيطة بصفة خاصة على البيانات الآتية: أ- أسماء الشركاء وبياناتهم. ب- اسم الشركة. ج- المركز الرئيس للشركة. د- غرض الشركة. هـ- رأس مال الشركة وتوزيعه على الشركاء، وتعريف كافٍ بالحصة التي تعهد كل شريك بتقديمها وموعد استحقاقها. و- مدة الشركة، إن وجدت. ز- إدارة الشركة. ح- قرارات الشركاء، والنصاب اللازم لصدورها. ط- كيفية توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء. ي- تاريخ بدء السنة المالية وانتهائها. ك- انقضاء الشركة. ل- أي أحكام أو شروط أو بيانات أخرى يتفق الشركاء على تضمينها في عقد تأسيس الشركة ولا تتعارض مع أحكام النظام».

المادة (٦٣): الاكتتاب خلال مرحلة التأسيس: «للوزارة والهيئة وضع الضوابط والإجراءات، وتحديد الوثائق والموافقات اللازمة لتأسيس شركة مساهمة تطرح أسهمها للاكتتاب العام خلال مرحلة التأسيس، أو تدرج في السوق المالية».



قرارات مجلس الوزراء

القرار الوزاري رقم (٢١٩٤) الصادر بتاريخ ١٢/٧/١٤٣٢هـ

قرار مجلس الوزراء رقم (٦٧٨) بتاريخ ٢٩/١١/١٤٤٣هـ بالموافقة على نظام الشركات السابقة الإشارة إليه.

المبادئ والسوابق القضائية

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ١٦٦٣ وتاريخ ٢٧/٣/١٤٣٨هـ، ونص الشاهد منه: «الشركة المسجلة بالمملكة وفقاً لنظام الشركات تُعدُّ شركة مقيمة وليست فرعاً لشركة أجنبية، ويترتب عليه اعتبار عوائد القروض المدفوعة للمركز الرئيس بالخارج من المصاريف جائزة الحسم» (القرار رقم: ١٦٦٣ لسنة ١٤٣٨هـ)

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

حددت المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م مفهوم «الشخص الطبيعي المقيم» على النحو التالي: «في تطبيق أحكام هذا القانون يكون الشخص الطبيعي مقيماً في مصر في أي من الأحوال الآتية:

- إذا كان له وطن دائم في مصر.
 - المقيم في مصر مدة تزيد على ١٨٣ يوماً متصلة أو متقطعة خلال اثني عشر شهراً.
 - المصري الذي يؤدي مهام وظيفته في الخارج ويحصل على دخله من خزانة مصرية. ويكون الشخص الاعتباري مقيماً في مصر في أي من الأحوال الآتية:
 - أ. إذا كان قد تأسس وفقاً للقانون المصري.
 - ب. إذا كان مركز إدارته الرئيسي أو الفعلي في مصر.
 - ج. إذا كان شركة تملك فيها الدولة أو أحد الأشخاص الاعتبارية العامة أكثر من (٥٠٪) من رأس مالها.
- وتبين اللائحة التنفيذية لهذا القانون قواعد تحديد الموطن الدائم ومركز الإدارة الفعلي.



التعليق

لمزيد من التوضيح لمفهوم مصطلحي «الشخص المقيم» و«الشخص غير المقيم» الواردين في عجز المادة (٢) من النظام -السابقة الإشارة إليهما ضمن المادة (١) من النظام- ميّزت المادة الثالثة الموسومة بمفهوم «الإقامة» بين الأشخاص الطبيعيين والأشخاص الاعتباريين (الشركات ومن في حكمها؛ كالجهات الحكومية وغيرها) فيما يخص المعيار الذي يُعتدُّ به للقول بتوافر شرط الإقامة، مناط التحمل بعبء ضريبة الدخل.

في حالة الشخص الطبيعي، يجب أن يتوفر فيه شرط التواجد الجسدي (الإقامة الفعلية) مدة من الزمن، تختلف بحسب امتلاكه لمسكن دائم في المملكة من عدمه؛ فإذا كان له مسكن دائم في المملكة، فإنه يكفي ثلاثون (٣٠) يومًا في السنة الضريبية، متصلة كانت أم منفصلة. أما في غير ذلك من الحالات، فيجب أن يثبت إقامته مدة لا تقل عن مائة وثلاثة وثمانين (١٨٣) يومًا في السنة الضريبية، حتى لو لم يكن له مسكن دائم فيها، وهذا مع مراعاة أن بقاء الشخص داخل المملكة لجزء من اليوم يُحتسب إقامة يوم كامل، شريطة ألا يكون سبب تواجده على إقليمها العبور بين نقطتين (مطارين أو ميناءين أجنبيين- ترانزيت).

ودرءًا لأي تنازع، ولتوحيد المفاهيم المعتمدة لدى الإدارة الضريبية، حددت اللائحة التنفيذية للنظام ماهية «السكن الدائم»؛ إذ عرفته بأنه: «المسكن المملوك للشخص الطبيعي، أو المستأجر بعقود إيجار خلال السنة الضريبية لا تقل مدد إيجارها في مجموعها عن سنة، أو السكن المؤمن للشخص الطبيعي من أية جهة أخرى خلال السنة الضريبية لمدة لا تقل عن سنة».

كما أكدت اللائحة على ضرورة ألا تُتخذ جنسية الشخص معيارًا لتحديد مكان إقامته، وهو حكم يتفق مع المنطق القانوني.

أما في حالة الشخص الاعتباري التجارية (الشركات)، فإنه يكفي لتحقيق شرط الإقامة تحقق أحد الفرضين التاليين:

الأول: أن تكون الشركة منشأة وفقًا لنظام الشركات السعودي.

الثاني: أن يقع مركز إدارة الشركة الرئيس في المملكة.



ثالثاً: المنشأة الدائمة

المنشأة الدائمة- غير المقيم- نشاط- مواقع الإنشاء- مرافق التجميع- ممارسة الأعمال الإشرافية- التركيبات- أعمال المسح للموارد الطبيعية- معدات الحفر- السفن- تخزين بضاعة أو منتجات، أو عرضها، أو توريدها- مخزون من بضاعة- شراء بضاعة- تجميع المعلومات.

كلمات مفتاحية:

المادة الرابعة

أ. تتألف المنشأة الدائمة لغير المقيم في المملكة - ما لم يرد خلاف ذلك في هذه المادة - من مكان دائم لنشاط غير المقيم الذي يمارس من خلاله النشاط، كلياً أو جزئياً. ويدخل في ذلك النشاط الذي يقوم به غير المقيم من خلال وكيل له.

ب. تعد الحالات الآتية منشأة دائمة:

- مواقع الإنشاء، ومرافق التجميع، وممارسة الأعمال الإشرافية المتعلقة بها.
- التركيبات والمواقع المستخدمة في أعمال المسح للموارد الطبيعية، ومعدات الحفر، والسفن المستخدمة في مسح الموارد الطبيعية، وممارسة الأعمال الإشرافية المتعلقة بها.
- قاعدة ثابتة يمارس منها الشخص الطبيعي غير المقيم نشاطه.
- فرع شركة غير مقيمة مصرح له بمزاولة الأعمال في المملكة.
- ج. لا يعد المكان منشأة دائمة لغير المقيم في المملكة إذا استخدم في المملكة للأغراض الآتية فقط:
 - تخزين أو عرض أو توريد بضاعة أو منتجات تعود إلى غير المقيم.
 - الإبقاء على مخزون من بضاعة أو منتجات تعود إلى غير المقيم لغرض المعالجة من قبل شخص آخر.
 - شراء بضاعة أو منتجات لغرض تجميع المعلومات فقط لغير المقيم.



- أداء نشاطات أخرى ذات طبيعة إعدادية أو مُساعدة لمصلحة غير المقيم.
- إعداد العقود للتوقيع عليها والمتعلقة بقروض، أو توريد بضائع، أو أعمال خدمات فنية.
- تنفيذ أي مجموعة من النشاطات المشار إليها في الفقرات الفرعية الأولى وحتى الخامسة من هذه الفقرة.
- د. يعد الشريك غير المقيم في شركة أشخاص مقيمة مالكا لمنشأة دائمة في المملكة على شكل حصة في شركة الأشخاص.

اللائحة التنفيذية

المادة الرابعة:

١. يقصد بالوكيل المشار إليه في المادة الرابعة من النظام: الوكيل غير المستقل الذي يتمتع بأي من الصلاحيات الآتية:
 - أ. إجراء المفاوضات نيابة عن غير المقيم.
 - ب. إبرام العقود نيابة عن غير المقيم.
 - ج. أن يكون لديه رصيد من السلع في المملكة مملوكة لغير المقيم يلبي منها بانتظام طلبات العملاء نيابة عن غير المقيم.
٢. يعد المكان الذي يمارس فيه غير المقيم نشاط التأمين و/أو إعادة التأمين من خلال وكيل له بمثابة منشأة دائمة لغير المقيم، حتى لو لم يصح للوكيل بالتفاوض وإنجاز العقود نيابة عن غير المقيم.

الاتفاقيات الدولية ذات الصلة

* الاتفاقية بين حكومة المملكة وحكومة جمهورية العراق لتجنب الازدواج الضريبي -سبق الإشارة إليها- وفيها:

المادة (٥): المنشأة الدائمة: سبق ذكرها^(١).

(١) انظر: ص ١٤ (المادة (١) من هذا النظام).



المبادئ والسوابق القضائية

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ١٤٨٥ وتاريخ ١٤٣٦/٠٤/٠٦ هـ، ونص الشاهد منه: «المبالغ المدفوعة من مصدر في المملكة لجهة غير مقيمة لها منشأة دائمة داخل المملكة لا تخضع لضريبة الاستقطاع».

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ٤٦-٢٠٢٠-IR وتاريخ ١٤٤١/١١/٠٨ هـ، ونص الشاهد منه: «نصت المادة الرابعة من النظام على أن من ضمن الأشخاص الخاضعين لأحكام الضريبة المنشأة الدائمة التي تأخذ شكل فرع لشركة غير مقيمة مصرح له بمزاولة الأعمال في المملكة؛ وعليه فإن ضريبة الاستقطاع تكون واجبة التوريد من قبل المالك عند تحقق قيام ذلك الفرع بأداء ودفع مبالغ للمركز الرئيس مقابل خدمات استفاد منها الفرع في تنفيذ أعماله في المملكة».

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تضمنت المادة الرابعة من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ م تعريفاً للمنشأة الدائمة بأنها: «كل مكان ثابت للأعمال يتم من خلاله تنفيذ كل أو بعض أعمال المشروعات الخاصة لشخص غير مقيم في مصر، وتشمل على الأخص:

أ. محل الإدارة.

ب. الفرع.

ج. المبنى المستخدم كمنفذ للبيع.

د. المكتب.

هـ. المصنع.

و. الورشة.

ز. المنجم، أو حقل البترول، أو بئر الغاز، أو المحجر، أو أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية، بما في ذلك الأخشاب أو أي إنتاج آخر من الغابات.



ح. المزرعة أو الغراس.

ط. موقع البناء، أو مشروع الإنشاء، أو التجميع، أو التجييزات، أو الأنشطة الإشرافية المرتبطة بشيء من ذلك. ويعتبر في حكم المنشأة الدائمة الشخص الذي يعمل لحساب مشروع تابع متى كانت له سلطة إبرام العقود باسم المشروع واعتمادها، ما لم تقتصر أوجه نشاطه على شراء السلع أو البضائع للمشروع. ولا يعتبر منشأة دائمة ما يأتي:

١. الانتفاع بالتسهيلات الخاصة لأغراض التخزين، وعرض البضائع والسلع المملوكة للمشروع فقط.
 ٢. الاحتفاظ برصيد من السلع أو البضائع المملوكة للمشروع لأغراض التخزين أو العرض.
 ٣. الاحتفاظ برصيد من السلع أو البضائع المملوكة للمشروع لغرض إعادة تصنيعها فقط بواسطة مشروع آخر.
 ٤. الاحتفاظ بمكان ثابت لنشاط يباشر فقط شراء البضائع أو السلع أو تجميع المعلومات للمشروع.
 ٥. الاحتفاظ بمكان ثابت لنشاط يباشره فقط القيام بأي عمل ذي صفة تمهيدية أو مساعدة للمشروع.
 ٦. الاحتفاظ بمكان للعمل تزاوُل فيه أي مجموعة من الأنشطة المشار إليها في البنود السابقة، بشرط أن يكون النشاط الإجمالي للمكان الثابت للعمل والنتائج من مجموعة هذه الأنشطة ذا صفة تمهيدية أو مساعدة فقط.
 ٧. الأعمال الصناعية والتجارية التي تقوم بها شركة أجنبية عن طريق سمسار أو وكيل عام بالعمولة، أو أي وكيل آخر ذي طبيعة مستقلة، ما لم يثبت أن هذا السمسار أو الوكيل قد كرّس معظم جهده خلال الفترة الضريبية لصالح الشركة الأجنبية. ولا تعني سيطرة شركة غير مقيمة على شركة أخرى مقيمة أن تصبح الشركة منشأة دائمة للأخرى.
- ويتفق هذا التعريف مع تعريف المنشأة الدائمة في الاتفاقيات النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أو نموذج الأمم المتحدة، التي نصت في المادة (١/٥) من نموذج D.C.E.O على أن المنشأة الدائمة هي: المقر أو المكان الثابت الذي يُزاوُل من خلاله كل نشاط المشروع أو بعضه.

*** عناصر المنشأة الدائمة:**

يتضح من تعريف المنشأة الدائمة أنه يتضمن عناصر أساسية يمكن إبرازها في الآتي:



- أولاً: تنظيم مادي دائم لمباشرة الأعمال:

وهذا العنصر عبارة عن المقر أو المكان الثابت الذي يمكن أن يشار إليه بالمنشأة، والمنشأة هي تنظيم مادي جوهره المكان الذي يتم إعداده في ضوء النشاط الذي يزاوله المشروع، سواء أكان نشاطاً تجارياً أم صناعياً أم خدمياً. ويتطلب هذا العنصر ضرورة توافر قدر من الثبات والاستقرار لهذا التنظيم، سواء أكان هذا الاستقرار مكانياً أم زمانياً.

ويتحقق الاستقرار المكاني بمجرد وجود مقر ثابت لمزاولة النشاط بصرف النظر عن مدة استمرار النشاط. كما يتحقق الاستقرار الزمني باستمرار مزاولة النشاط لمدة معينة كما هو الحال في مواقع البناء أو مشروع الإنشاء.

وللحكم على وجود الاستقرار الزمني ينبغي البحث في طبيعة المشروع لا في المدة التي قضاها في الدولة، فوجود محل تجارى أو مصنع يعتبر ذا طبيعة دائمة ولو توقف المحل أو أغلق المصنع بعد فترة قليلة لوفاء صاحبة أو لتعسر أوضاعه المالية.

وفي المقابل، يعتبر نشاط المعرض وأعمال السيرك القادم من دولة أجنبية أخرى من الأعمال ذات الطبيعة الوقتية غير الدائمة ولو استغرق وقتاً طويلاً نسبياً.

- ثانياً: أن يكون التنظيم مولدًا للربح أو مساهمًا في توليده:

وهذا العنصر بديهي؛ إذ إن الضريبة ترتبط بالربح وجوداً وعدمًا، وهذا يحقق سيادة الدولة في فرض الضريبة، وهو اعتبار الدولة الكائن بها هذا التنظيم مصدر دخل. ومما لا شك فيه أن هذا يتحقق في كافة الأنشطة الاستخراجية، أو الصناعية، أو الزراعية، أو المالية، كما هو الحال في الفرع، أو المصنع، أو الورشة، أو المنجم، أو المزرعة... إلخ.

- ثالثاً: أن يتمتع التنظيم ببعض مظاهر الاستقلال:

ويقوم هذا العنصر على أساس أن تكون إدارة هذا التنظيم عن طريق ممثل عن المشروع مفوض من السلطات فيما يستطيع أن يتعهد به نيابة عن هذا التنظيم ولحسابه. وعلى ذلك: إذا كان يقوم على إدارة التنظيم شخص لا يتمتع بأية سلطة في إدارة التنظيم، فهو من ثم تابع في علاقته بالمنشأة الأم، وفي مثل هذه الحالة لا نكون بصدد منشأة دائمة أو مستقرة من الناحية الضريبية (مثال: مكتب يتلقى أوامر الشراء من المركز الرئيس للمنشأة وينقلها إلى الغير، ويتحقق من عمليات التوريد).



وهذا الاستقلال المالي والقانوني هو الذي يميز الممثل المستقل للمشروع عن الممثل التابع له، فالممثل المستقل هو الذي يقوم بعمل تجاري ويتحمل مخاطر وكالته، ومن ثم تكون له شخصية مهنية مستقلة.

ولما كانت فكرة المنشأة الدائمة من صنع القانون الضريبي الدولي؛ فقد تكفلت الاتفاقيات النموذجية -سواء أكانت صادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أم التابعة للأمم المتحدة- ببيان ما يعد من قبيل المنشأة الدائمة وما لا يعد، وراعت في كليهما -قدر الإمكان- صالح الدول المتقدمة أو النامية طبقاً لموقف كل اتفاقية. وقد أوضحت المادة الرابعة من القانون ما تشمله عبارة المنشأة الدائمة على وجه الخصوص، ومنها: محل الإدارة، الفروع، المبنى المستخدم كمنفذ بيع، المكتب، المصنع، الورشة، المنجم، أو حقل البترول، أو بئر الغاز، أو المحجر، أو أي إنتاج آخر من الغابات أو المزرعة أو الغرس.

كما أشار هذا التعريف إلى أن عبارة المنشأة الدائمة تشمل موقع البناء، أو المشروع، أو الإنشاء، أو التجميع، أو التجهيزات، أو الأنشطة الإشرافية المرتبطة بشيء من ذلك.

كما أوضحت المادة الرابعة من القانون ما لا تشمله عبارة المنشأة الدائمة، ومنها:

١. الانتفاع بالتسهيلات الخاصة لأغراض التخزين وعرض البضائع والسلع المملوكة للمشروع فقط.
 ٢. الاحتفاظ برصيد من السلع أو البضائع المملوكة للمشروع لأغراض التخزين أو العرض.
 ٣. الاحتفاظ برصيد من السلع أو البضائع المملوكة للمشروع لغرض إعادة تصنيعها فقط بواسطة مشروع آخر.
 ٤. الاحتفاظ بمكان ثابت لنشاط مباشر فقط شراء البضائع أو السلع أو تجميع معلومات المشروع.
 ٥. الاحتفاظ بمكان ثابت لنشاط مباشر فقط القيام بأي عمل ذي صفة تمهيدية أو مساعدة المشروع.
 ٦. الاحتفاظ بمكان ثابت للعمل تزاوُل فيه أي مجموعة من الأنشطة المشار إليها في البنود السابقة، بشرط أن يكون النشاط الإجمالي للمكان الثابت للعمل والنتائج من مجموعة هذه الأنشطة ذا صفة تمهيدية أو مساعدة فقط.
- وتتميز هذه الأحوال بأن المشروع الأجنبي يزاول نشاطه في الدولة من خلال مكان ثابت أو دائم، إلا أنه لا يعتبر من قبيل المنشأة الدائمة لأنه ليس مولدًا للدخل، وإنما ذو طبيعة تحضيرية أو مساعدة.



التعليق

تناولت المادة الرابعة من النظام تفصيلاً -درءاً لأي نزاع أو لبس في الأذهان، وكما في الأنظمة الضريبية والأنظمة الدولية المقارنة- مفهوم «المنشأة الدائمة لغير المقيم في المملكة» وبعض الحالات التطبيقية لهذا المفهوم -أي التي يتحقق فيها وصف المنشأة الدائمة التي ذُكرت على سبيل المثال لا الحصر.

ف«المنشأة الدائمة لغير المقيم في المملكة» -وفقاً للبند (أ) من هذه المادة- هي: «مكان دائم لنشاط غير المقيم الذي يمارس من خلاله النشاط، كلياً أو جزئياً، ويدخل في ذلك النشاط الذي يقوم به غير المقيم من خلال وكيل له»، أو «كان شريكاً في شركة أشخاص مقيمة» (البند «د» من المادة (٤) من النظام).

ومن هذا التعريف يتضح أنه يلزم لتحقيق وصف «المنشأة الدائمة لغير المقيم في المملكة» توافر التالي:

• وجود حيز مكاني داخل إقليم المملكة يمارس فيه غير المقيم نشاطه.

• أن يمارس غير المقيم نشاطه الخاضع لنظام ضريبة الدخل من خلال هذا المكان بصورة كلية أو جزئية.

• أن يمارس غير المقيم نشاطه في هذا المكان بنفسه أو من خلال وكيل.

والجدير بالذكر أن ما ورد في ختام البند (أ) من هذه المادة من عبارة: «ويدخل في ذلك النشاط الذي يقوم به غير المقيم من خلال وكيل له»، يُعدُّ تطبيقاً للقواعد العامة في النظام والفقه الإسلامي؛ باعتبار أن العمل الذي يقوم به وكيل غير المقيم كأنه صادر عن الأخير نفسه (غير المقيم)، وإليه تنصرف آثاره المالية والقانونية؛ ومن ثم يكون غير المقيم هو المكلف بأداء الضريبة وعليه عبئها وفقاً لهذا البند. وهو ما أكدت عليه المادة (٤) من اللائحة التنفيذية بعبارة: «الوكيل غير المستقل». كما أنها جاءت بأمثلة توضيحية لما قد يسند إليه من صلاحيات -يتمتع بها الوكيل المفوض بشكل عام- وهي:

• إجراء المفاوضات نيابة عن غير المقيم.

• إبرام العقود نيابة عن غير المقيم.

• أن يكون لديه رصيد من السلع في المملكة مملوكة لغير المقيم يلبي منها بانتظام طلبات العملاء نيابة عن غير المقيم.

* أمثلة عملية ونظامية للحالات التي يتحقق فيها وصف «منشأة دائمة لغير المقيم»:



١. مواقع الإنشاء، ومرافق التجميع، وممارسة الأعمال الإشرافية المتعلقة بها.

• التركيبات والمواقع المستخدمة في أعمال المسح للموارد الطبيعية، ومعدات الحفر والسفن المستخدمة في مسح الموارد الطبيعية، وممارسة الأعمال الإشرافية المتعلقة بها.

• قاعدة ثابتة يمارس منها الشخص الطبيعي غير المقيم نشاطه.

• فرع شركة غير مقيمة مصرح له بمزاولة الأعمال في المملكة. ومن التطبيقات العملية التي وردت باللائحة لهذه الحالة: «المكان الذي يمارس فيه غير المقيم نشاط التأمين و/أو إعادة التأمين من خلال وكيل له بمثابة منشأة دائمة لغير المقيم، حتى لو لم يصرح للوكيل بالتفاوض وإنجاز العقود نيابة عن غير المقيم» (م٢/٤).
الحالات المستثناة من الوصف السابق (المنشأة الدائمة لغير المقيم):

• تخزين أو عرض أو توريد بضاعة أو منتجات تعود إلى غير المقيم.

• الإبقاء على مخزون من بضاعة أو منتجات تعود إلى غير المقيم لغرض المعالجة من قبل شخص آخر.

• شراء بضاعة أو منتجات لغرض تجميع المعلومات فقط لغير المقيم.

• أداء نشاطات أخرى ذات طبيعة إعدادية أو مساعدة لمصلحة غير المقيم.

• إعداد العقود للتوقيع عليها والمتعلقة بقروض، أو توريد بضائع، أو أعمال خدمات فنية.

• تنفيذ أي مجموعة من النشاطات المشار إليها في البنود السابقة.



رابعاً: مصدر الدخل (الواقعة المنشئة للضريبة)

مصدر الدخل- الواقعة المنشئة للضريبة- نشاط- ممتلكات غير منقولة- أرباح- التخلص من حصة- حصص- أسهم- شراكة- شركة- شركة مقيمة- تأجير ممتلكات منقولة- بيع أو ترخيص باستخدام ممتلكات صناعية أو فكرية- أرباح الأسهم- أتعاب الإدارة- مركز رئيس- شركة مرتبطة

كلمات مفتاحية:

المادة الخامسة:

أ. يعد الدخل متحققاً من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية:

١. إذا نشأ عن نشاط تم في المملكة.
٢. إذا نشأ عن ممتلكات غير منقولة موجودة في المملكة، بما في ذلك الأرباح الناتجة عن التخلص من حصة في هذه الممتلكات غير المنقولة، ومن التخلص من حصص أو أسهم أو شراكة في شركة تتألف ممتلكاتها بشكل رئيس - مباشر أو غير مباشر - من حصص في ممتلكات غير منقولة في المملكة.
٣. إذا نشأ عن التخلص من الحصص أو الشراكة في شركة مقيمة.
٤. إذا نشأ عن تأجير ممتلكات منقولة مستخدمة في المملكة.
٥. إذا نشأ عن بيع أو ترخيص باستخدام ممتلكات صناعية أو فكرية في المملكة.
٦. أرباح الأسهم أو أتعاب الإدارة والمديرين التي تدفعها شركة مقيمة.
٧. مبالغ مقابل خدمات تدفعها شركة مقيمة إلى مركزها الرئيس أو إلى شركة مرتبطة بها.
٨. مبالغ يدفعها مقيم مقابل خدمات تمت بالكامل أو جزئياً في المملكة.
٩. مبالغ مقابل استغلال مورد طبيعي في المملكة.



١٠. إذا كان الدخل يعود إلى منشأة دائمة لغير مقيم موجود في المملكة، بما في ذلك الدخل من مبيعات في المملكة لبضائع من نفس النوع، أو مشابهة للبضائع التي يبيعها غير المقيم من خلال المنشأة الدائمة، والدخل الناشئ عن تقديم خدمات أو أداء نشاط آخر في المملكة من نفس طبيعة النشاط الذي يؤديه غير المقيم من خلال المنشأة الدائمة، أو نشاط مشابه له.

ب. لا يعتد بمكان تسديد الدخل لتحديد مصدره.

ج. لأغراض هذه المادة، يعد المبلغ الذي تدفعه منشأة دائمة في المملكة لغير مقيم كما لو دفعته شركة مقيمة.

اللائحة التنفيذية

المادة الخامسة

تعد أنواع الدخول الآتية ناشئة عن نشاط تم في المملكة، وبالتالي تحققت من مصدر في المملكة:

١. عوائد القرض لغير مقيم في أي من الحالات الآتية:

أ. إذا تم ضمان الدين بممتلكات منقولة أو غير منقولة موجودة في المملكة.

ب. إذا كان المقرض مقيماً في المملكة.

ج. إذا كان القرض مرتبطاً بنشاط يمارس في المملكة من خلال منشأة دائمة.

ويقصد بعوائد القرض: أي مبالغ تتحقق مقابل استخدام المال. ويشمل ذلك الدخل المتحقق من عمليات الإقراض مهما كان نوعها، سواءً أكانت بضمانات أم بدون ضمانات، وسواءً منحت أم لم تمنح حق المشاركة في أرباح المدين، ويدخل ضمنها الدخل المتحقق من السندات الحكومية وغير الحكومية.



ويستثنى من ذلك: عوائد القروض الناتجة عن الودائع بين البنوك «knabretnl» إذا بقيت الودائع لدى البنك المقترض المقيم مدة أقصاها تسعون يومًا، شريطة أن يقدم بها بيانًا سنويًا معتمدًا من مؤسسة النقد العربي السعودي يوضح أسماء البنوك المقرضة، وعناوينها، ومدة القرض، ومقدار عوائد القرض المدفوعة.

٢. أقساط التأمين وأقساط إعادة التأمين، في أي من الحالات الآتية:

أ. إذا كانت العين المؤمن عليها موجودة في المملكة.

ب. إذا كان المؤمن مقيمًا في المملكة.

ج. إذا كان التأمين على أنشطة أو أخطار مرتبطة بنشاط يمارس في المملكة.

٣. الدخل المتحقق من الخدمات الفنية والاستشارية، في أي من الحالات الآتية:

أ. إذا كانت الخدمة مقدمة لشخص مقيم في المملكة.

ب. إذا كانت الخدمة مرتبطة بنشاط يمارس في المملكة.

٤. الدخل المتحقق لشركة الأموال المقيمة في المملكة عن عملياتها وعمليات فروعها داخل المملكة أو خارجها.

٥. الدخل المتحقق من الأموال المنقولة وغير المنقولة التي تعود إلى أوجه نشاط في المملكة أو مرتبطة بها تمارس من خلال شخص مقيم.

٦. الدخل المتحقق من مبيعات سلع وبضائع تم تصنيعها أو إنتاجها داخل المملكة.

٧. لا تعد عقود توريد البضائع إلى المملكة، بما في ذلك عقود شحنها والتأمين عليها، ناشئة عن نشاط تم في المملكة ما لم تتضمن العقود أعمالاً مصاحبة -كأعمال النقل الداخلي، أو التركيب، أو الصيانة، أو التدريب ونحوها- تتم ممارستها داخل المملكة، وفي هذه الحالة تعد الأعمال المصاحبة فقط ناشئة عن نشاط في المملكة.

المادة السادسة:

«تعد الخدمات تمت في المملكة في أي من الحالات الآتية:

١. إذا تمت ممارسة العمل، أو جزء منه، المطلوب لتحقيق هذه الخدمة في المملكة، حتى لو تم تنفيذها عن بعد، حيث لا يشترط التواجد المادي للشخص مؤدي الخدمة.

٢. إذا تمت ممارسة العمل على ظهر طائرة أو سفينة تعمل لحساب شخص يمارس النشاط في المملكة.»



الاتفاقيات الدولية ذات الصلة

اتفاقية بين حكومة المملكة وحكومة جمهورية العراق لتجنب الازدواج الضريبي المنشورة في جريدة أم القرى يوم ١٥ أكتوبر ٢٠٢١م، وفيها:

المادة (٦): الدخل من الممتلكات غير المنقولة: سبقت الإشارة إليها^(١).

المادة (٧): أرباح الأعمال: «١. تخضع الأرباح العائدة لمشروع تابع لدولة متعاقدة للضريبة في تلك الدولة فقط، ما لم يباشر المشروع نشاطاً في الدولة المتعاقدة الأخرى عن طريق منشأة دائمة فيها، فإن باشر المشروع نشاطاً كالمذكور آنفاً، فإنه يجوز فرض الضريبة على أرباح المشروع في الدولة المتعاقدة الأخرى، ولكن بالقدر الذي يمكن أن ينسب إلى تلك المنشأة الدائمة.

٢. مع مراعاة أحكام الفقرة (٣) من هذه المادة، عندما يباشر مشروع تابع لدولة متعاقدة نشاطاً في الدولة المتعاقدة الأخرى عن طريق منشأة دائمة قائمة فيها، تحدد كل دولة متعاقدة أرباح تلك المنشأة الدائمة على أساس الأرباح التي يتوقع تحقيقها لو كان مشروعاً منفرداً ومستقلاً يباشر الأنشطة نفسها، أو أنشطة مشابهة في الظروف نفسها، أو في ظروف مشابهة، ويتعامل بصفة مستقلة تمامًا مع المشروع الذي يمثل منشأة دائمة له.

٣. عند تحديد أرباح منشأة دائمة، يُسمح بخصم المصروفات المتكبدة لأغراض أعمال المنشأة الدائمة بما في ذلك المصروفات التنفيذية والإدارية العمومية، سواء تم تكبدها في الدولة التي توجد فيها المنشأة الدائمة أو في أي مكان آخر. ولكن لا يُسمح بمثل ذلك الخصم بالنسبة إلى أي مبلغ مدفوع، إن وجد، (خلاف ما دفع مقابل استرداد النفقات الفعلية) من قبل المنشأة الدائمة للمكتب الرئيس للمشروع، أو لأي من مكاتبه الأخرى، على شكل إتاوات أو رسوم أو مدفوعات مماثلة أخرى، مقابل استخدام حقوق براءات الاختراع، أو حقوق أخرى، أو على شكل عمولات مقابل أداء خدمات محددة، أو مقابل الإدارة، أو (فيما عدا حالة المشروع المصرفي) على شكل دخل من مطالبات الدين فيما يتعلق بالأموال المقرضة إلى المنشأة الدائمة. وبالمثل لا يُؤخذ في الاعتبار عند تحديد أرباح المنشأة الدائمة المبالغ (خلاف ما دفع مقابل استرداد النفقات الفعلية) التي تحمل من قبل تلك المنشأة الدائمة على حساب المكتب الرئيس للمشروع، أو أي من مكاتبه الأخرى، على شكل إتاوات أو رسوم أو مدفوعات مماثلة أخرى مقابل استخدام حقوق براءات الاختراع، أو حقوق أخرى، أو على شكل عمولات مقابل أداء خدمات محددة أو مقابل الإدارة، أو (فيما عدا حالة المشروع المصرفي) على شكل دخل من مطالبات الدين فيما يتعلق بالأموال المقرضة إلى المكتب الرئيس للمشروع أو أيٍّ من مكاتبه الأخرى.

٤. بالرغم من أي حكم آخر، فإن أرباح الأعمال التي يحققها مشروع دولة متعاقدة من تصدير بضائع إلى الدولة المتعاقدة الأخرى لا تخضع للضريبة في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى. وإذا اشتملت عقود التصدير على أنشطة أخرى تنفذ من خلال منشأة دائمة في الدولة المتعاقدة الأخرى، فإن الدخل المكتسب من مثل تلك الأنشطة يجوز أن يخضع للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى.

٥. عندما تشتمل الأرباح على بنود دخل عولجت بشكل منفصل في مواد أخرى في هذه الاتفاقية، فإن أحكام تلك المواد لن تتأثر بأحكام هذه المادة.»

(١) انظر: ص ١٦، ١٨ (المادة ١ من نظام الدخل).



الأنظمة ذات العلاقة

نظام الشركات الجديد - سبقت الإشارة إليه - وفيه:

• المادة (٢٤): نصيب الشريك بالعمل في الربح والخسارة: «إذا كانت حصة الشريك مقصورة على عمله، ولم يتضمن عقد تأسيس الشركة تحديداً لنصيبه في الربح أو الخسارة، كان نصيبه فيما مماثلاً لحصة أقل شريك في رأس مال الشركة، وإذا قدم الشريك -إضافة إلى عمله- حصة نقدية أو عينية، كان له نصيب في الربح أو الخسارة عن حصته بالعمل، ونصيب آخر عن حصته النقدية أو العينية».

• المادة (٢٥): انتقال ملكية الحصص وتداول الأسهم: «١- تنتقل ملكية الحصص في شركة التضامن وشركة التوصية البسيطة والشركة ذات المسؤولية المحدودة بالقيود لدى السجل التجاري، ولا يُعتدّ بنقل ملكية الحصة في مواجهة الشركة أو الغير إلا من تاريخ هذا القيد. ٢- تداول أسهم شركة المساهمة غير المدرجة في السوق المالية وشركة المساهمة المبسطة بالقيود في سجل المساهمين المنصوص عليه في المادة (الثانية عشرة بعد المائة) من النظام، ولا يعتد بنقل ملكية السهم في مواجهة الشركة أو الغير إلا من تاريخ هذا القيد. ٣- تداول أسهم شركة المساهمة المدرجة في السوق المالية وفقاً لأحكام نظام السوق المالية ولوائحه التنفيذية».

• المادة (١١٠): الحقوق المتصلة بالأسهم: «ترتب الأسهم حقوقاً والتزامات متساوية، وتثبت للمساهم جميع الحقوق المتصلة بالسهم، وعلى وجه خاص الحق في الحصول على نصيب من صافي الأرباح التي يتقرر توزيعها، والحق في الحصول على نصيب من موجودات الشركة عند التصفية، وحق حضور جمعيات المساهمين، والاشتراك في مداولاتها، والتصويت على قراراتها، وحق التصرف في الأسهم، وحق طلب الاطلاع على دفاتر الشركة ووثائقها، ومراقبة أعمال مجلس الإدارة، ورفع دعوى المسؤولية على أعضاء المجلس، والطعن بالبطلان في قرار جمعيات المساهمين، وذلك بالشروط والقيود الواردة في النظام أو في نظام الشركة الأساس».

اللائحة التنفيذية لنظام الاستثمار التعديني الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١٤٠) وتاريخ ١٩/١٠/١٤٤١هـ، وفيها:

المادة (١) الفقرة (٣٣): سبقت الإشارة إليها^(١).

(١) انظر: ص ٢١ (المادة ١ من النظام المائل).

- القراران الوزاريان رقم (٣٢٩٤) وتاريخ ١٥/١١/١٤٣١هـ، ورقم (١٧٢٧) وتاريخ ٢٥/٥/١٤٣٩هـ.
- قرار مجلس الوزراء رقم (٦٧٨) بتاريخ ٢٩/١١/١٤٤٣هـ بالموافقة على نظام الشركات السابق الإشارة إليه.

قرارات مجلس الوزراء



المبادئ والسوابق القضائية

* مجموعة المبادئ المستخرجة من قرارات لجنة الاستئناف الزكوية والضريبية لعامي ٢٠٢٠م و٢٠٢١م، وفيها:

المبدأ رقم (٢٨٨): (يجب دفع ضريبة الاستقطاع عن المبالغ المدفوعة لجهات خارج المملكة إذا تم الدفع الفعلي لها، أو ما يقوم مقامه؛ كالتسويات في الحسابات بين المركز الرئيس والفرع، أو المقاصة، أو أي وسيلة أخرى يتحقق بها إبراء الذمة عن تلك المبالغ المدفوعة من قبل طالب الخدمة إلى الجهة غير المقيمة المؤدية للخدمة). ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ١٣٤٤ وتاريخ ٢٠/٢/١٤٣٥هـ، ونص الشاهد منه: «العبارة في خضوع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس لضريبة الاستقطاع حدوث واقعة الدفع الفعلي أو الحكمي بأي وسيلة تُحقق إبراء ذمة الأطراف المتعاملة، ويترتب على ذلك أن مجرد قيد إثبات الحدث المالي قيد الاستحقاق لا يعد بمثابة دفع للمبالغ. كما أن وجود قيود تسوية مع المركز الرئيس تتحقق به واقعة الدفع؛ ومن ثم يخضع لضريبة الاستقطاع».

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ٤٦-٢٠٢٠-IR وتاريخ ١١/١١/١٤٤١هـ، والقرار رقم ٧٢-٢٠٢٠-IR وتاريخ ١٤/١/١٤٤٢هـ، ونص الشاهد منه: «وحيث إن مثل هذا الادعاء لا يتوافق مع حقيقة ما قرره النظام الضريبي في اعتباره أن فرع الشركة يعد -في نظر النظام- منشأة دائمة لغير مقيم، بموجب ما قرره المادة الخامسة من النظام، التي قضت -بشكل صريح- باعتبار الدخل متحققاً من مصدر في المملكة؛ وبالتالي يخضع للضرائب الواردة في النظام، والتي من ضمنها ضريبة الاستقطاع التي ينازع فيها المكلف؛ حيث ورد في الفقرة (ج) من المادة أنفة الذكر أنه: يُعدُّ الدخل متحققاً من مصدر في المملكة (... المبلغ الذي تدفعه منشأة دائمة لغير مقيم كما لو دفعته شركة مقيمة)».

القرارات الوزارية

• القرار الوزاري رقم (١٧٠٩/١٨٥) وتاريخ ٢٣/٧/١٤٢٦هـ (سار) بإجراء بعض التعديلات على بعض مواد اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، والذي قرر الآتي:

«أولاً: تعدل الفقرة (٧) من المادة الخامسة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل ليصبح نصها على النحو التالي: «٧- لا تعد عقود توريد البضائع إلى المملكة، بما في ذلك عقود شحنها والتأمين عليها، ناشئة عن نشاط تم في المملكة ما لم تتضمن العقود أعمالاً مصاحبة -كأعمال النقل الداخلي، أو التركيب، أو الصيانة، أو التدريب ونحوها- تتم ممارستها داخل المملكة، وفي هذه الحالة تعد الأعمال المصاحبة فقط نشأت عن نشاط في المملكة».



- القرار رقم (٣٢٩٤) وتاريخ ١٤٣١/١١/١٥هـ بتعديل الفقرة (٤) من المادة الخامسة (غير سار).
- القرار الوزاري رقم (١٧٧٦) وتاريخ ١٤٣٥/٥/١٨هـ، والذي أضاف إلى نهاية الفقرة (١) من المادة الخامسة من اللائحة ما يلي: «ويستثنى من ذلك عوائد القروض الناتجة عن الودائع بين البنوك Interbank، إذا بقيت الودائع لدى البنك المقرض المقيم مدة أقصاها تسعون يوماً، شريطة أن يُقدم بها بيانٌ سنويٌّ معتمدٌ من مؤسسة النقد العربي السعودي يوضح أسماء البنوك المقرضة، وعناوينها، ومدة القرض، ومقدار عوائد القرض المدفوعة».
- القرار الوزاري رقم (١٧٢٧) وتاريخ ١٤٣٩/٥/٢٥هـ (سار) بتعديل بعض مواد من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، والذي قرر الآتي: ... ثانياً: تعديل الفقرة (٤) من المادة الخامسة لتصبح بعد التعديل: «الدخل المتحقق لشركة الأموال المقيمة في المملكة عن عملياتها وعمليات فروعها داخل المملكة أو خارجها».

التعميم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

- التعميم رقم (١-٥٩) في ١٤٠٨/٥/١هـ بشأن ربط الزكاة والضريبة على أساس الأرباح الفعلية.
- تعميم رقم (٦/٣٦٨٤) في ١٤٢٦/٧/٣٠هـ بشأن تكييف عقود شحن البضائع وتذاكر النقل.

آراء الفقه والشراح للأنظمة الضريبية

لا يكفي لنشوء دين الضريبة صدور قانون للضريبة، بل يتطلب الأمر أن تتوفر الشروط التي حددها قانون الضريبة لنشوء ذلك الدين، وبعبارة أخرى: يتطلب الأمر لنشوء دين الضريبة في ذمة المكلف بها أن تقوم الواقعة المنشئة للضريبة، حيث يرتبط دين الضريبة بالواقعة المنشئة لها وجوداً وعدماً، أي بمعنى آخر: إن دين الضريبة لا ينشأ إطلاقاً إلا إذا كانت هنالك واقعه منشئة للضريبة. والمقصود بالواقعة المنشئة للضريبة أنها الحدث الذي حدده القانون، والذي بقيامه ينشأ دين الضريبة، أو هو: النشاط الذي حدده القانون، والذي بقيامه ينشأ دين الضريبة. كما أن كل ضريبة يجب أن يصدر قانون يفرضها، أو أنها يجب أن تفرض في حدود القانون تطبيقاً للقاعدة السائدة في معظم الدساتير: «لا ضريبة ولا رسم إلا بالقانون (بالنظام)». وهو ما تم النص عليه في المادة العشرين من النظام الأساسي للحكم بأنه: «لا تفرض الضرائب والرسوم إلا عند الحاجة، وعلى أساس من العدل، ولا يجوز فرضها، أو تعديلها، أو إلغاؤها، أو الإعفاء منها إلا بموجب النظام».

وتختلف الواقعة المنشئة للضريبة باختلاف أنواع الضرائب، فالواقعة المنشئة لضريبة الدخل هي تحقق الدخل أو الربح في نهاية الفترة الضريبية.



المعايير المحاسبية

المعيار رقم ١٨ IAS: معيار الإيرادات:

المشكلة الأساسية في محاسبة الإيرادات هي تحديد متى يتم التعرف على الإيرادات. تتحقق الإيرادات عندما يكون من المحتمل أن تحقق فوائد اقتصادية في المستقبل «التدفق إلى الكيان»، وهذه الفوائد يمكن قياسها بشكل موثوق. يحدد هذا المعيار الظروف التي سيتم فيها تلبية هذه المعايير؛ وبالتالي سيتم الاعتراف بالإيرادات. كما يوفر إرشادات عملية حول تطبيق هذه المعايير.

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تنص المادة الثالثة من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ م على أن: يشمل الدخل المحقق من مصدر في مصر ما يأتي:

- أ. الدخل من الخدمات التي تؤدي في مصر، بما في ذلك المرتبات وما في حكمها.
- ب. الدخل الذي يدفعه ربُّ عملٍ مقيم في مصر، ولو أدى العمل في الخارج.
- ج. الدخل الذي يحصل عليه الرياضي أو الفنان من النشاط الذي يقوم به في مصر.
- د. الدخل من الأعمال التي يؤديها غير المقيم من خلال منشأة دائمة في مصر.
- هـ. الدخل من التصرفات في المنقولات التي تخص منشأة دائمة في مصر، والدخل من الاستغلال والتصرف في العقارات (وما في حكمها) الكائنة بمصر وما يلحق بها من عقارات بالتخصيص.
- و. التوزيعات على أسهم شركة أموال مقيمة في مصر.
- ز. حصص الأرباح التي تدفعها شركة أشخاص مقيمة في مصر.
- ح. العائد الذي تدفعه الحكومة، أو وحدات الإدارة المحلية، أو الأشخاص الاعتبارية العامة، أو أي شخص مقيم في مصر، والعائد الذي يتم سداه من منشأة دائمة في



مصر ولو كان مالکها غير مقيم بها.

ط. مبالغ الإيجار ورسوم الترخيص والإتاوات التي يدفعها شخص مقيم في مصر، أو التي تدفع من منشأة دائمة في مصر ولو كان مالکها غير مقيم فيها.

ي. الدخل من أي نشاط آخر يتم القيام به في مصر.

كما تنص المادة (٢/٩٣، ٣) من قانون الضرائب المباشرة الجزائري والرسوم المماثلة على أن: «تعتبر مداخيل من مصدر جزائري:

أ. ربوع الأملاك الموجودة في الجزائر أو الحقوق المتعلقة بهذه الأملاك.

ب. عائدات القيم المنقولة الجزائرية، وكذا عائدات كل رؤوس الأموال الأخرى المنقولة المستثمرة في الجزائر.

ج. عائدات المستثمرات الموجودة في الجزائر.

د. الإيرادات الناتجة عن الأنشطة المهنية الممارسة في الجزائر، سواء أكانت مؤجرة أم لا، أو العمليات ذات الطابع المكسب بمفهوم المادة (٢٢)، والمنجزة في الجزائر.

هـ. فوائض القيمة المشار إليها في المادة (٧٧)، والأرباح الناتجة عن العمليات المحددة في المادة (١٢)، عندما تتعلق بمحلات تجارية مستغلة في الجزائر، وبعقارات موجودة

في الجزائر، أو بحقوق عقارية مرتبطة بها.

تعتبر كذلك مداخيل من مصدر جزائري عندما يوجد مكان تكليف المدين بالإيرادات أو مكان إقامته في الجزائر:

أ. المعاشات والريوع العمرية.

ب. العائدات المحددة في المادة (٢٢) التي يتقاضاها المخترعون أو المؤلفون، وكذا كل العائدات المستخلصة من الملكية الصناعية أو التجارية والحقوق المماثلة لها.

ج. المبالغ المدفوعة كمكافآت للخدمات المختلفة الأنواع المقدمة أو المستعملة في الجزائر.»



التعليق

حتى يتحقق دين الخزنة العامة (هيئة الزكاة والضريبة والجمارك) في ذمة المكلف بالضريبة، يشترط توافر الواقعة المنشئة للضريبة (وهي هنا الدخل)، وأن تكون هذه الواقعة حادثة على إقليم الدولة، أي نتيجة نشاط تم داخل المملكة أو عملية تجارية حصل منها على أرباح تجارية، دون النظر إلى مكان تسديد الدخل؛ إعمالاً لمبدأ إقليمية الضريبة، وباعتبار فرض الضرائب مظهرًا من مظاهر سيادة الدولة على هذا الإقليم.

وقد تضمن دليل خدمات المكلفين- ضريبة الدخل، مايو - ٢٠١٩ (ص ٤) ما نصّه: «يخضع للزكاة كل نشاط يقصد به الكسب من مال أو عمل. كما تطبق ضريبة الدخل على كل شخص طبيعي أو اعتباري يمارس نشاطاً في المملكة، وغير المقيم الذي يحقق دخلاً من مصدر في المملكة، وشركات الأموال المقيمة على حصص الشركاء غير السعوديين والأشخاص العاملين في إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية. ولهذا فإنه بمجرد تسجيل المنشأة لدى وزارة التجارة، يتم إنشاء رقم تسجيل ضريبي (TIN) للمنشأة». وقد قدّم النظام ولائحته- في المواد المشار إليها- صوراً للدخل الذي يُعدّ متحققاً من مصدر داخل المملكة.



الفصل الثالث: الوعاء الضريبي وأسعار الضريبة



أولاً: الوعاء الضريبي

كلمات مفتاحية:

الوعاء الضريبي- شركة الأموال المقيمة- الشركاء غير السعوديين- العاملون في إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية- دخل خاضع للضريبة- المصاريف الجائز حسمها- النظام- المقيم غير السعودي- منشأة- المحاسبة.

المادة السادسة:

- أ. الوعاء الضريبي لشركة الأموال المقيمة هو حصص الشركاء غير السعوديين، وحصص الشركاء العاملين في إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية من دخلها الخاضع للضريبة من أي نشاط من مصادر في المملكة محسومًا منه المصاريف الجائزة بمقتضى هذا النظام.
- ب. الوعاء الضريبي للشخص الطبيعي المقيم غير السعودي هو دخله الخاضع للضريبة من أي نشاط من مصادر في المملكة محسومًا منه المصاريف الجائزة بمقتضى هذا النظام.
- ج. الوعاء الضريبي لغير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة هو دخله الخاضع للضريبة، الناتج عن نشاط تلك المنشأة أو المرتبط بها، محسومًا منه المصاريف الجائزة بمقتضى هذا النظام.
- د. يحتسب الوعاء الضريبي للشخص الطبيعي الواحد بشكل مستقل عن غيره.
- هـ. يحتسب الوعاء الضريبي لشركة الأموال بشكل مستقل عن الوعاء الضريبي للمساهمين، أو الشركاء فيها، أو الشركات التابعة لها، وبصرف النظر عما إذا كانت حسابات الشركة موحدة مع حسابات شخص آخر لأغراض المحاسبة.
- و. الوعاء الضريبي للشخص الذي يعمل في إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية هو دخله الخاضع للضريبة محسومًا منه المصاريف الجائزة بمقتضى هذا النظام، ولا يشمل ذلك الوعاء الضريبي المتعلق بمجال استثمار الغاز الطبيعي لهذا الشخص.
- ز. الوعاء الضريبي للشخص الذي يعمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي هو دخله الخاضع للضريبة في مجال استثمار الغاز الطبيعي محسومًا منه المصاريف الجائزة بمقتضى هذا النظام. ويعد هذا الوعاء الضريبي مستقلاً عن وعاء الضريبة المتعلق بباقي أوجه نشاط الشخص الأخرى.



اللائحة التنفيذية

المادة الأولى:

١. تطبق أحكام نظام ضريبة الدخل على شركات الأموال المقيمة عن الحصص المملوكة بشكل مباشر أو غير مباشر لأشخاص غير سعوديين، وعن الحصص المملوكة بشكل مباشر أو غير مباشر للأشخاص العاملين في إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية، سواء كانوا أشخاصًا طبيعيين أم اعتباريين، مقيمين أم غير مقيمين. ولا يدخل ضمن حصص الشركاء -غير السعوديين- في شركات الأموال المقيمة المدرجة أسهمها في السوق المالية، الحصص التي يتم تملكها من غير السعوديين بقصد المضاربة، من خلال التداول في السوق المالية السعودية. ويقصد بالملكية غير المباشرة: الملكية حتى المستوى الثاني.

ويحتسب الوعاء الضريبي لشركة الأموال المقيمة بشكل مستقل عن الوعاء الضريبي للمساهمين، أو الشركاء فيها، أو الشركات التابعة لها، حتى لو تم توحيدها للأغراض المحاسبية، ولا يدخل ضمن الوعاء نصيبها من الأرباح أو الخسائر الناتجة عن استثماراتها التي يتم التصريح عنها وفقًا لطريقة حقوق الملكية. ويقصد بالشركات التابعة الشركات المملوكة بنسبة تزيد على (٥٠٪) من رأسمالها، أو التي تملك السيطرة على تشكيل مجلس إدارتها.

كما تطبق أحكام النظام على الأشخاص غير المقيمين، سواء كانوا طبيعيين أم اعتباريين، سعوديين أم غير سعوديين، ممن يمارسون النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة فيها، أو يحققون دخلًا من مصادر في المملكة.

٢. يخضع الشخص غير المقيم الذي يحقق دخلًا من مصادر في المملكة، دون أن يكون له فيها منشأة دائمة، للضريبة على النحو الآتي:

- إذا كان الدخل من الدخول المحددة في المادة الثامنة والستين من النظام؛ يخضع للضريبة الاستقطاع وفقًا للقواعد التي حددتها تلك المادة.
- إذا كان الدخل يمثل أرباحًا رأسمالية ناتجة عن التخلص من الأصول الثابتة والمتداولة، أو كان الدخل يمثل أرباحًا رأسمالية ناتجة عن التخلص من حصص في شركة مقيمة؛ يخضع للضريبة وفقًا للقواعد العامة للنظام.

٣. تطبق أحكام نظام ضريبة الدخل على كل شخص طبيعي أو اعتباري، سعودي أو غير سعودي يعمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي ونقله.



الاتفاقيات الدولية ذات الصلة

• اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي مع مقدونيا التي تمت الموافقة عليه بالمرسوم الملكي رقم (م/٢٣) وتاريخ ١١/٤/١٤٣٣هـ.

الأنظمة ذات العلاقة

• نظام الشركات الجديد - سبقت الإشارة إليه - وفيه:

• المادة (١٩٦): الإعفاءات: «استثناءً من الأنظمة ذات العلاقة، تضع هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، بالتنسيق مع الوزارة، الضوابط اللازمة لعدم خضوع الشركات غير الربحية لأحكام جباية الزكاة وإعفاءها من الضرائب، وحسم التبرعات المقدمة إلى هذه الشركات عند تحديد الوعاء الضريبي للمكلف».

• اللائحة التنفيذية لنظام الاستثمار التعديني الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١٤٠) وتاريخ ١٩/١٠/١٤٤١هـ، وفيها:

• المادة (١٢٩): معادل ضريبة الدخل:

«١٢٩،١. يُحدد معادل ضريبة الدخل المستحق على المرخص له برخصة الاستغلال وفقاً لما يلي:

١٢٩،١،١. يُحدد عن كل سنة على حدة بخصوص كل رخصة استغلال يحصل عليها المرخص له.

١٢٩،١،٢. يُحدد اعتباراً من تاريخ إصدار رخصة الاستغلال أو حصول المرخص له عليها.

١٢٩،١،٣. يكون معادل الضريبة المستحق عن كل سنة ترخيص بمبلغ يساوي ما ورد في الفقرة (١٢٩،١،٣،١) من هذه المادة، محسوماً مما ورد في الفقرة (١٢٩،١،٣،٢) من هذه المادة؛ حيث إن:

١٢٩،١،٣،١،١. مبلغ ضريبة الدخل الذي على المرخص له برخصة الاستغلال دفعه عن تلك السنة، على افتراض أن حامل الرخصة هو شركة أموال مقرها في المملكة، وتخضع بالكامل لنظام ضريبة الدخل، ودخلها الوحيد الخاضع للضريبة عن تلك السنة يتمثل فيما يلي:

١٢٩،١،٣،١،١. إجمالي الإيرادات المحققة من جميع المعادن التي تشملها رخصة الاستغلال لتلك السنة.



- ١٢٩،١،٣،١،٢. مبالغ الدخل الخاضعة للضريبة المتعلقة بالمبالغ المحددة وفقاً للمادة الثالثة والثلاثين بعد المائة من اللائحة.
- ١٢٩،١،٣،٢. مبلغ ضريبة الدخل المستحق على المرخص له برخصة الاستغلال دفعه عن تلك السنة، على افتراض أن الدخل الوحيد الخاضع للضريبة عن تلك السنة يتمثل فيما يلي:
- ١٢٩،١،٣،٢،١. إجمالي الإيرادات المحققة من جميع المعادن التي تشملها رخصة الاستغلال لتلك السنة.
- ١٢٩،١،٣،٢،٢. المبلغ المحدد وفقاً للمادة الثالثة والثلاثين بعد المائة من اللائحة.
- المرسوم الملكي رقم (م/١٣١) وتاريخ ١٤٣٨/١٢/٢٩ هـ.
- المرسوم الملكي رقم (م/٧٠) وتاريخ ١٤٣٩/٧/١١ هـ بالموافقة على إلغاء الفصل العاشر، وتعديل عدد من المواد والفقرات من نظام ضريبة الدخل (م/١) لعام ١٤٢٥ هـ، والذي رسم الآتي:
- أولاً: الموافقة على تعديل نظام ضريبة الدخل (م/١) لعام ١٤٢٥ هـ... تعديل الفقرة (و) من (المادة السادسة) لتكون بالنص التالي: «و- الوعاء الضريبي للشخص الذي يعمل في إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية هو دخله الخاضع للضريبة محسوماً منه المصاريف الجائزة بمقتضى هذا النظام، ولا يشمل ذلك الوعاء الضريبي المتعلق بمجال استثمار الغاز الطبيعي لهذا الشخص».
- ٤- إضافة فقرة جديدة تحمل الترتيب (ز) من (المادة السادسة) لتكون بالنص التالي: «ز- الوعاء الضريبي للشخص الذي يعمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي هو دخله الخاضع للضريبة في مجال استثمار الغاز الطبيعي محسوماً منه المصاريف الجائزة بمقتضى هذا النظام، ويعد هذا الوعاء الضريبي مستقلاً عن وعاء الضريبة المتعلق بباقي أوجه نشاط الشخص الأخرى».

قرارات مجلس الوزراء

القرار رقم (٣٦٩) وتاريخ ١٤٣٩/٧/١٠ هـ بالموافقة على تعديل نظام ضريبة الدخل رقم (م/١) لعام ١٤٢٥ هـ على النحو الذي تضمنه المرسوم الملكي رقم (م/٧٠) وتاريخ ١٤٣٩/٧/١١ هـ السابقة الإشارة إليه.

قرار مجلس الوزراء رقم (٦٧٨) بتاريخ ١٤٤٣/١١/٢٩ هـ بالموافقة على نظام الشركات السابقة الإشارة إليه.



التعليق

تضمنت هذه المادة تحديد الوعاء الضريبي لكل فئة من فئات مزاوولي النشاط، وحسب حالة التواجد بالمملكة مقيمين وغير مقيمين، كما تناولت بعض التطبيقات العالمية في النظم المقارنة في هذا الخصوص، وكذلك ما تقضي به الأنظمة ذات العلاقة، مثل: نظام الشركات في الجزئيات المختلفة للأشكال النظامية للشركات، ونظام التعدين، وما صدر من تعديلات على نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية.



ثانياً: أسعار الضريبة

سعر الضريبة- وعاء ضريبي- شركة الأموال المقيمة- الشخص الطبيعي المقيم غير السعودي- الشخص غير المقيم- منشأة دائمة- استثمار الغاز الطبيعي- إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية- الاستثمارات الرأسمالية- القيمة المتراكمة للأصول الثابتة- الأصول غير الملموسة- الضريبة المستقطعة.

كلمات مفتاحية:

المادة السابعة:

أ. سعر الضريبة على الوعاء الضريبي هو عشرون بالمائة (٢٠٪) لكلٍ من:

١. شركة الأموال المقيمة.

٢. الشخص الطبيعي المقيم غير السعودي الذي يمارس النشاط.

٣. الشخص غير المقيم نتيجة لنشاط يمارسه في المملكة من خلال منشأة دائمة.

ب. سعر الضريبة على الوعاء الضريبي للمكلف الذي يعمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي هو عشرون بالمائة (٢٠٪)^(١).

ج. سعر الضريبة على الوعاء الضريبي للمكلف الذي يعمل في إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية يكون على النحو الآتي:

١. (٥٠٪) خمسون بالمائة للمكلف الذي يبلغ إجمالي استثماراته الرأسمالية في المملكة مبلغاً يزيد على ثلاثمائة وخمسة وسبعين مليار ريال.

٢. (٦٥٪) خمسة وستون بالمائة للمكلف الذي يبلغ إجمالي استثماراته الرأسمالية في المملكة مبلغاً يزيد على ثلاثمائة مليار ريال وحتى مبلغ ثلاثمائة وخمسة وسبعين مليار ريال.

٣. (٧٥٪) خمسة وسبعون بالمائة للمكلف الذي يبلغ إجمالي استثماراته الرأسمالية في المملكة مبلغاً يزيد على مائتين وخمسة وعشرين مليار ريال وحتى مبلغ ثلاثمائة مليار ريال.

(١) معدل بالمرسوم الملكي رقم (م/١٣١) بتاريخ ١٤٣٨/١٢/٢٩هـ.



٤. (٨٥٪) خمسة وثمانون بالمائة للمكلف الذي يبلغ إجمالي استثماراته الرأسمالية في المملكة مبلغًا لا يزيد على مائتين وخمسة وعشرين مليار ريال.

ولأغراض تطبيق هذه الفقرة، يقصد بإجمالي الاستثمارات الرأسمالية إجمالي القيمة المتراكمة للأصول الثابتة من أملاك ومعدات وآلات وتجهيزات وغير ذلك، وللأصول غير الملموسة بما فيها تكاليف عمليات الكشف والتنقيب عن الزيت والمواد الهيدروكربونية وتطويرها، وذلك قبل حسم الاستهلاك والإطفاء.

د. أسعار الضريبة المستقطعة هي الأسعار المحددة في المادة الثامنة والستين من هذا النظام.

هـ. تكون الضريبة المستحقة على الشخص الذي يعمل في المملكة في مجال إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية ومجال استثمار الغاز الطبيعي معًا، هي مجموع الضريبة المستحقة على وعاءي ضريبة هذا الشخص بموجب الفقرتين (ب) و(ج) من هذه المادة.^(٢)

(٢) تم إضافة هذه الفقرة بموجب المرسوم الملكي رقم (٧٠/م) بتاريخ ١١/٠٧/١٤٣٩هـ.

اللائحة التنفيذية

المادة الثالثة والستون:

يخضع غير المقيم للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة، وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقًا للأسعار الآتية:

- أتعاب إدارة ٢٠٪.

- إتاوة أو ريع، دفعات مقابل خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة ١٥٪.

- خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية خلاف ما يدفع للمركز الرئيس، أو لشركة مرتبطة، أو إيجار، أو تذاكر طيران، أو شحن جوي أو بحري، أو أرباح موزعة، أو عوائد قروض، أو قسط تأمين، أو إعادة تأمين ٥٪.

- أي دفعات أخرى ١٥٪.

- «...».



الاتفاقيات الدولية ذات الصلة

- اتفاقية الإعفاء الضريبي على النقل الجوي مع تركيا، والتي تمت الموافقة عليها بالأمر الملكي رقم (م/٥٩) وتاريخ ١٢/١١/١٤٠٩هـ، وقرار مجلس الوزراء رقم (١٨٤) وتاريخ ٢/١١/١٤٠٩هـ، والتي تطبق على ضرائب الدخل التي فرضت نيابة عن كل طرف متعاقد أو إحدى سلطاته.
- اتفاقية الإعفاء على أنشطة النقل الجوي الدولي مع سويسرا، والتي تمت الموافقة عليها بالمرسوم الملكي رقم (م/٢٢) وتاريخ ١٧/١١/١٤٢٠هـ.
- اتفاقية الإعفاء الضريبي على النقل الجوي مع سنغافورة بالمرسوم (م/٩) وتاريخ ١٥/٤/١٤١٢هـ.
- اتفاقية الإعفاء المتبادل من الضرائب والرسوم الجمركية مع جمهورية إثيوبيا الفيدرالية بالمرسوم الملكي رقم (م/٨) وتاريخ ٢٩/١/١٤٣٢هـ.
- اتفاقية الإعفاء الضريبي على الدخل المستمد من نشاطات مؤسسات النقل الجوي مع الهند بالمرسوم الملكي رقم (م/٣٠) وتاريخ ٢٤/١١/١٤١٣هـ.
- اتفاقية الإعفاء المتبادل من تسديد الضرائب والرسوم الجمركية على نشاطات النقل الجوي مع إندونيسيا، بالمرسوم الملكي رقم (م/٢٦) وتاريخ ٣٠/١٠/١٤١١هـ.
- اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بتبادل الإعفاء من الضرائب والرسوم على نشاطات الملاحة الجوية مع تونس، بالمرسوم الملكي رقم (م/٥٠) وتاريخ ١٦/١٠/١٤٠٩هـ.
- اتفاقية تبادل الإعفاء الضريبي على الدخل المتحقق من التشغيل الدولي للسفن أو الطائرات مع الولايات المتحدة، بالمرسوم الملكي رقم (م/٢١) التاريخ ٢٤/١٠/١٤٢٠هـ.
- اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي لمنع التهرب الضريبي في شأن الضرائب على الدخل مع حكومة مالطا بالمرسوم الملكي رقم (م/٧٣) وتاريخ ٣/١١/١٤٣٣هـ، والتي تضمنت (في المادة الثانية عشرة منها) سعراً للضريبة على الإتاوات (٥٪، و٧٪) مخالفاً لما ورد باللائحة التنفيذية للنظام (١٥٪).



الأنظمة ذات العلاقة

- المرسوم الملكي رقم (م/٢٢) وتاريخ ١٤٢٠/١١/١٧هـ بالموافقة على اتفاقية الإعفاء على أنشطة النقل الجوي الدولي مع سويسرا.
- المرسوم الملكي رقم (م/١٣٥) وتاريخ ١٤٣٨/٦/٢٨هـ، والذي تضمن في البند (أولاً) منه تحديد سعر الضريبة على الوعاء الضريبي للمكلف الذي يعمل في إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية، وفي البند (ثانياً) حق شركات الأموال في حسم مساهماتها في صناديق التقاعد، وصناديق التأمينات الاجتماعية، وأي صندوق أُسس لتوفير حقوق نهاية الخدمة أو للتعويض عن النفقات الطبية للعاملين. أما البند (ثالثاً) فقد قرر سريان البندين (أولاً وثانياً) من هذا المرسوم اعتباراً من تاريخ ٢٠١٧/١/١م.
- المرسوم الملكي رقم (م/١٣١) وتاريخ ١٤٣٨/١٢/٢٩هـ
- المرسوم الملكي رقم (م/٧٠) وتاريخ ١٤٣٩/٧/١١هـ بالموافقة على إلغاء الفصل العاشر، وتعديل عدد من المواد والفقرات من نظام ضريبة الدخل (م/١) لعام ١٤٢٥هـ، والذي رسم الآتي:
- أولاً: الموافقة على تعديل نظام ضريبة الدخل (م/١) لعام ١٤٢٥هـ ... ٥- تعديل الفقرة (ب) من المادة (السابعة) لتكون بالنص التالي: ب- سعر الضريبة على الوعاء الضريبي للمكلف الذي يعمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي هو عشرون بالمائة (٢٠٪).
- ٦- إضافة فقرة جديدة تحمل الترتيب (هـ) إلى المادة (السابعة) بالنص التالي: هـ- تكون الضريبة المستحقة على الشخص الذي يعمل في المملكة في مجال إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية ومجال استثمار الغاز الطبيعي معاً، هي مجموع الضريبة المستحقة على وعاءٍ ضريبة هذا الشخص بموجب الفقرتين (ب) و(ج) من هذه المادة.

قرارات مجلس الوزراء

- قرار رقم (١٨٠) وتاريخ ١٤٢٠/١١/٨هـ بالموافقة على اتفاقية الإعفاء على أنشطة النقل الجوي الدولي مع سويسرا.

القرار الوزاري رقم (١/١٧٤٨) وتاريخ ٢٠/٢/١٤٢٧هـ، بالموافقة على إجراء بعض التعديلات على بعض مواد اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل وذلك على النحو الآتي: ٢- حذف عبارة «ليس له منشأة دائمة» من الفقرة (١) من المادة (٦٣) ليصبح نصها بعد التعديل: «يخضع غير المقيم للضريبة...».

القرارات الوزارية



الممارسات والمعايير في أنظمة مقارنة

تنص المادة الثامنة من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن: « تكون أسعار الضريبة على النحو الآتي:

الشريحة الأولى: أكثر من ٥٠٠٠ جنيه حتى ٢٠٠٠٠ جنيه (١٠٪).

الشريحة الثانية: أكثر من ٢٠٠٠٠ جنيه حتى ٤٠٠٠٠ جنيه (١٥٪).

الشريحة الثالثة: أكثر من ٤٠٠٠٠ (٢٠٪).

ويتم تقريب صافي الدخل السنوي عند حساب الضريبة لأقرب عشرة جنيهات أقل.»

كما تنص المادة السادسة من ذات القانون:

على أن: «تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر.

ويتكون مجموع صافي الدخل من المصادر الآتية:

- المرتبات وما في حكمها.

- النشاط التجاري أو الصناعي.

- النشاط المهني أو غير التجاري.

- الثروة العقارية.»

كما تنص المادة الحادية عشرة من ذات القانون على أنه: «استثناءً من أحكام المادة (٨) من هذا القانون، تسري الضريبة على جميع المبالغ التي تدفع لغير المقيمين أيًا

كانت الهيئة التي تستخدمهم لأداء خدمات تحت إشرافها، كما تسري الضريبة على المبالغ التي يحصل عليها المقيمون من غير جهات عملهم الأصلية، وذلك بسعر (١٠٪)

بغير أي تخفيض لمواجهة التكاليف ودون إجراء أي خصم آخر...»



التعليق

تميز اتجاه النظام ولأئحته فيما يخص تحديد سعر الضريبة بالوضوح والشفافية، لأخذه بنظام سعر نسبي للضريبة على المكلفين (الأفراد والشركات)، عكس ما كان سائدًا في النظام الضريبي القديم، حيث كانت الضريبة تصاعدية عليهم. وتعرف الضريبة النسبية بأنها تلك التي لا يتغير سعرها الحقيقي بتغير قيمة ما تفرض عليه، أي أنها تؤخذ بنسبة مئوية ثابتة مهما كانت قيمة المال أو الدخل الذي يخضع للضريبة.

ويعرف سعر الضريبة بأنه: «النسبة المئوية التي يحدد بها مقدار الضريبة، أي مقدار الضريبة منسوبًا إلى قيمة محله». وفي هذا الصدد، يمكننا أن نميز بين «السعر الاسمي للضريبة» و«السعر الحقيقي لها»، فالأول (أي السعر الاسمي) هو ما نشير له في هذا الموضوع ويقصد به: السعر الذي يحدده النظام. أما الثاني (السعر الحقيقي) فهو النسبة بين مبلغ الضريبة وقيمة المادة الخاضعة لها، أي مبلغ الضريبة منسوبًا إلى محلها. ووفقًا للمواد السابقة، يطبق السعر النسبي للضريبة على الدخل في المملكة على النحو التالي:

أولاً: (٢٠٪) على الوعاء الضريبي لشركات الأموال المقيمة، وللأشخاص الطبيعيين المقيمين من غير السعوديين، والأشخاص غير المقيمين؛ نتيجة ممارسة نشاط من خلال منشأة دائمة في المملكة. كما يطبق ذات السعر على الوعاء الضريبي للمكلف الذي يعمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي.

ثانيًا: يتراوح سعر الضريبة على الوعاء الضريبي للمكلف الذي يعمل في إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية ما بين (٥٠٪ إلى ٨٥٪) على النحو الآتي:

١. (٥٠٪) متى بلغ إجمالي استثماراته الرأسمالية في المملكة مبلغًا يزيد على ثلاثمائة وخمسة وسبعين مليار ريال.

٢. (٦٥٪) متى بلغ إجمالي استثماراته الرأسمالية في المملكة مبلغًا يزيد على ثلاثمائة مليار ريال وحتى مبلغ ثلاثمائة وخمسة وسبعين مليار ريال.

٣. (٧٥٪) متى بلغ إجمالي استثماراته الرأسمالية في المملكة مبلغًا يزيد على مائتين وخمسة وعشرين مليار ريال وحتى مبلغ ثلاثمائة مليار ريال.

٤. (٨٥٪) متى بلغ إجمالي استثماراته الرأسمالية في المملكة مبلغًا لا يزيد على مائتين وخمسة وعشرين مليار ريال.



الفصل الرابع: الدخل الخاضع للضريبة والدخول المعفاة



أولاً: الدخل الخاضع للضريبة

الدخل الخاضع للضريبة - الأرباح الرأسمالية - إيرادات عرضية - الدخل المعفى - مجال استثمار الغاز الطبيعي - بيع أو تبادل أو تحويل الغاز الطبيعي وسوائله ومكثفات الغاز - الكبريت - المنتجات الأخرى - دخل عرضي أو غير تشغيلي.

كلمات مفتاحية:

المادة الثامنة:

١. الدخل الخاضع للضريبة هو إجمالي الدخل شاملاً كافة الإيرادات والأرباح والمكاسب الناتجة عن مزاولة النشاط مهما كان نوعها ومهما كانت صورة دفعها، بما في ذلك الأرباح الرأسمالية وأي إيرادات عرضية، مستقطع منه الدخل المعفى.
٢. الدخل الناتج من العمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي هو إجمالي الدخل المتحقق من بيع أو تبادل أو تحويل الغاز الطبيعي وسوائله ومكثفات الغاز، بما في ذلك الكبريت والمنتجات الأخرى، وأي دخل آخر يحصل عليه المكلف من دخل عرضي أو غير تشغيلي مرتبط بنشاطه الرئيس مهما كان نوعه ومصدره، بما في ذلك الدخل المتحقق من استغلال طاقة فائضة في أحد مرافق أوجه نشاط استثمار الغاز الطبيعي.

الاتفاقيات الدولية ذات الصلة

- اتفاقية تحاشي الازدواج الضريبي بالنسبة للضرائب على الدخل والإرث والتبركات مع فرنسا والتي تمت الموافقة عليها بالمرسوم الملكي رقم (م/٤) وتاريخ ١٤٠٣/٢/٢٨هـ، وقرار مجلس الوزراء رقم (٨) وتاريخ ١٤٠٣/٢/١٤هـ، وتضمنت في المادة (١٦) منها التأكيد على أنه لا يوجد في هذه الاتفاقية ما يخل بالمزايا التي يتمتع بها الموظفون الدبلوماسيون وخدمهم الشخصيون والقنصليون وهيئات المنظمات الدولية.
- اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي مع مقدونيا والتي تمت الموافقة عليها بالمرسوم الملكي رقم (م/٢٣) وتاريخ ١٤٣٣/٤/١١هـ.
- اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي مع مصر، والتي تمت الموافقة عليها بالمرسوم الملكي رقم (م/٨٣) وتاريخ ١٤٣٨/٨/٦هـ، وقرار مجلس الوزراء رقم (٤٨٩) وتاريخ ١٤٣٨/٨/٥هـ الذي تضمن في المادة (٤) منه تعريف بعض المصطلحات ذات الصلة (مادة ٣ منها)، وكذلك مفهوم المقيم (مادة ٤ منها)، والمنشأة الدائمة (مادة ٥)، وماهية الضرائب على الدخل (مادة ٦ منها)، والأرباح التجارية (مادة ٧ منها)، وماهية المشروعات المشتركة (مادة ٩ منها) السالفة الإشارة إليها.



الأنظمة ذات العلاقة

المرسوم الملكي رقم (م/٧٠) وتاريخ ١٤٣٩/٧/١١هـ بالموافقة على إلغاء الفصل العاشر وتعديل عدد من المواد والفقرات من نظام ضريبة الدخل (م/١) لعام ١٤٢٥هـ والذي رسم الآتي:

أولاً: الموافقة على تعديل نظام ضريبة الدخل (م/١) لعام ١٤٢٥هـ.... ٧- تعديل المادة (الثامنة) لتكون بالنص التالي: ١- الدخل الخاضع للضريبة هو إجمالي الدخل شاملاً كافة الإيرادات والأرباح والمكاسب الناتجة عن مزاولة النشاط، مهما كان نوعها ومهما كانت صورة دفعها، بما في ذلك الأرباح الرأسمالية وأي إيرادات عرضية، مستقطعاً منه الدخل المعفى.

٢- الدخل الناتج من العمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي هو إجمالي الدخل المتحقق من بيع أو تبادل أو تحويل الغاز الطبيعي وسوائله ومكثفات الغاز، بما في ذلك الكبريت والمنتجات الأخرى، وأي دخل آخر يحصل عليه المالك من دخل عرضي أو غير تشغيلي مرتبط بنشاطه الرئيسي مهما كان نوعه ومصدره، بما في ذلك الدخل المتحقق من استغلال طاقة فائضة في أحد مرافق أوجه نشاط استثمار الغاز الطبيعي.

تنص المادة (٦٥) من نظام المنافسات والمشتريات الحكومية، على أن: «تكون القيمة الإجمالية للعقد شاملة جميع تكاليف تنفيذه وفقاً لشروطه، بما في ذلك قيمة الرسوم والضرائب التي يدفعها المتعاقد، ولا يجوز الإعفاء منها، أو إعفاء أرباح المتعاقدين مع الجهة الحكومية، أو دخول موظفيهم من الضريبة أو دفعها عنهم عدا ما استثنى بنص نظامي خاص».

- القرار رقم (٣٦٩) وتاريخ ١٤٣٩/٧/١٠هـ بالموافقة على تعديل نظام ضريبة الدخل رقم (م/١) لعام ١٤٢٥هـ على النحو الذي تضمنه المرسوم الملكي رقم (م/٧٠) وتاريخ ١٤٣٩/٧/١١هـ السابقة الإشارة إليه.

قرارات مجلس الوزراء



المبادئ والسوابق القضائية

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ١٤٨٠ وتاريخ ١٤٣٦/٠٣/٢١ هـ، ونص الشاهد منه: «ممارسة الخاضع لضريبة الدخل نشاطه داخل المملكة يترتب عليه أحقية الهيئة في احتساب الضريبة على الإيرادات التي حققها خلال سنوات نشاطه بالمملكة».

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ١٥٨٩ وتاريخ ١٤٣٧/٠٨/٠٢ هـ، ونص الشاهد منه: «ممارسة الخاضع لضريبة الدخل نشاطه داخل المملكة يترتب عليه أحقية الهيئة في احتساب الضريبة على الإيرادات التي حققها خلال سنوات نشاطه بالمملكة ولو كانت عن أعمال منفذة بالخارج».

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ١٣٥٠ وتاريخ ١٤٣٥/٠٣/١٢ هـ، ونص الشاهد منه: «عدم تقديم المنشأة للقوائم المالية عن الأعوام التي حدثت فيها الأضرار، لتقييم الخسائر، يترتب عليه اعتبار ما حصل عليه من تعويضات من هيئة الأمم المتحدة مكاسب سنوية لا يقابلها مصروف محدد وتدخل ضمن الوعاء الضريبي».

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ١٢٨٠ وتاريخ ١٤٣٤/٠٦/٢٦ هـ، ونص الشاهد منه: «تخضع حصة الشريك الأجنبي في شركة الأموال لضريبة الدخل عن الأرباح المتحققة من كافة الإيرادات داخل المملكة أو خارجها».

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ١٦٢٩ وتاريخ ١٤٣٤/٠٥/٢٣ هـ، ونص الشاهد منه: «يحدد نطاق المصاريف الإدارية المحملة من المركز الرئيس ضمن المصاريف جائزة الحسم من الوعاء الضريبي بما ورد في اتفاقية تفادي الازدواج الضريبي بين المملكة ودولة الخاضع لضريبة الدخل».

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ١٢٩٠ وتاريخ ١٤٣٤/٠٨/٠٨ هـ، ونص الشاهد منه: «تلتزم المنشأة بتقديم حسابات إعادة التقييم حال تخارج الشريك الأجنبي ببيع حصته في الشركة، ويترتب على عدم الالتزام بذلك احتساب الهيئة للأرباح الرأسمالية بالأسلوب التقديري».

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ١٢٣١ وتاريخ ١٤٣٤/٠١/٢٦ هـ، ونص الشاهد منه: «الأصل هو خضوع النشاط للضريبة، والإعفاء استثناء. والاستثناء لا يتوسع فيه ولا يقاس عليه؛ فلا يمتد الإعفاء الممنوح لإحدى الحكومات ومقاوليها من الباطن بمقتضى أوامر نظامية إلى المتعاقد مع المقاول من الباطن».

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ١٧٦٨ وتاريخ ١٤٣٤/١١/٠١ هـ، ونص الشاهد منه: «تعفى الأرباح غير المحققة عن الأسهم المدرجة في سوق الأوراق المالية السعودي من الضريبة، وتحسم من الوعاء الضريبي».

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ١٢٩٠ وتاريخ ١٤٣٤/٠٨/٠٨ هـ، ونص الشاهد منه: «الأصل هو خضوع النشاط للضريبة، والإعفاء استثناء. والاستثناء لا يتوسع فيه ولا يقاس عليه؛ فأرباح التوسعة الرأسمالية تعفى لفترة مماثلة لفترة إعفاء المشروع الأصلي ولمرة واحدة فقط طوال مدة المشروع».



التعميم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

تعميم رقم (١٠٥٩) في ١٤٠٨/٥/١ هـ بشأن ربط الزكاة والضريبة على أساس الأرباح الفعلية.

المعايير المحاسبية

• المعيار رقم ١٨ IAS معيار الإيرادات:

المشكلة الأساسية في محاسبة الإيرادات هي تحديد متى يتم التعرف على الإيرادات. تتحقق الإيرادات عندما يكون من المحتمل أن تحقق فوائد اقتصادية في المستقبل «التدفق إلى الكيان»، وهذه الفوائد يمكن قياسها بشكل موثوق. يحدد هذا المعيار الظروف التي سيتم فيها تلبية هذه المعايير، وبالتالي؛ سيتم الاعتراف بالإيرادات. كما يوفر إرشادات عملية حول تطبيق هذه المعايير.

• المعايير الدولية رقم (١) IAS: «عرض القوائم المالية»، ورد ذكرها بالمادة السادسة.

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

• تنص المادة السادسة من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م على أن: «تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر.

ويتكون مجموع صافي الدخل من المصادر الآتية:

- المرتبات وما في حكمها. - النشاط التجاري أو الصناعي. - النشاط المهني أو غير التجاري. - الثروة العقارية».

كما تنص المادة السابعة من ذات القانون على أن: «تستحق الضريبة على ما يجاوز خمسة آلاف جنيه من مجموع صافي الدخل الذي يحققه الممول المقيم خلال السنة».

كما تنص المادة العاشرة من قانون الضرائب المباشرة الجزائي والرسوم المماثلة على أن: «١. يتكون الربح أو الدخل الخاضع للضريبة من فائض الناتج الإجمالي المحقق



فعلاً، بما في ذلك قيمة الأرباح والامتيازات العينية التي تمتع بها المكلف بالضريبة، على النفقات المخصصة لكسب الدخل والحفاظ عليه.

٢. يحدد الدخل الإجمالي الصافي السنوي المكون لأساس الضريبة على الدخل بجمع الأرباح أو المداخيل الصافية المبينة في المواد من (١١ إلى ٧٦) باستثناء تلك المتعلقة بالضريبة المفروضة بمعدل محرر والأعباء المذكورة في المادة (٨٥) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

٣. يحدد الربح أو الدخل الصافي لكل صنف من أصناف الإيرادات المشار إليها في المقطع الثاني أعلاه، تحديداً مميزاً وفقاً للقواعد الخاصة لكل صنف».

التعليق

لم تتضمن اللائحة التنفيذية مادة مماثلة للمادة (٨) من النظام والمعنونة بـ«الدخل الخاضع للضريبة»، ولكنها تضمنت تحديداً للدخول المعفاة من ضريبة الدخل. ولمزيد من التوضيح لماهية الوعاء الضريبي محل ضريبة الدخل، عرّف النظام الدخل الخاضع للضريبة (الذي يتم بواسطة تحديد القيمة الفعلية للضريبة) بأنه: «إجمالي الدخل شاملاً كافة الإيرادات والأرباح والمكاسب الناتجة عن مزاولة النشاط مهما كان نوعها ومهما كانت صورة دفعها، بما في ذلك الأرباح الرأسمالية وأي إيرادات عرضية، مستقطع منه الدخل المعفى».

أما الدخول المعفاة من ضريبة الدخل، فتتمثل في الآتي:

١. المكاسب الرأسمالية المتحققة من التخلص من الأوراق المالية المتداولة في السوق المالية السعودية، سواء من خلال البيع أو التداول أو نحوه، طالما روعيت أحكام النظام، وألا تكون الاستثمارات التي تم التخلص منها قائمة قبل تاريخ نفاذ النظام الضريبي المحدد في المادة الرابعة والسبعين من اللائحة للنظام.

٢. المكاسب الرأسمالية المتحققة من التخلص من الأوراق المالية المتداولة في سوق مالية خارج المملكة، سواء من خلال البيع أو التداول أو نحوه، إذا كانت هذه الأوراق المالية متداولة في السوق المالية في المملكة، شريطة ألا تكون الاستثمارات التي تم التخلص منها قائمة قبل تاريخ نفاذ النظام الضريبي المحدد في المادة الرابعة والسبعين من اللائحة.

٣. التوزيعات النقدية، وكذلك التوزيعات العينية (كتوزيعات الأسهم أو الحصص المجانية على سبيل المثال) المستحقة عن استثمارات شركة أموال مقيمة في شركات مقيمة أو غير مقيمة شريطة: أن تكون استثمارات شركة الأموال المقيمة في رأس مال الشركة المستثمر فيها ١٠٪ أو أكثر خلال السنوات التي تم التوزيع عنها، وأن تستمر ملكية هذه الاستثمارات والمحدد نسبتها بـ ١٠٪ كحد أدنى لمدة سنة أو أكثر خلال السنة التي تم التوزيع عنها.



الربح- الخسارة- التخلص من الأصل- التعويض المستلم- أصل قابل للاستهلاك - الأصل المعد لغير النشاط- تكلفة الأصل - أصول عينية - قيمة السوق - الإرث.

كلمات مفتاحية:

المادة التاسعة: الأرباح أو الخسائر الناتجة عن التخلص من الأصول

- أ. الربح أو الخسارة المتحققة من التخلص من الأصل هو الفرق بين التعويض المستلم عن الأصل وأساس التكلفة له.
- ب. لا يحتسب ربح أو خسارة عند التخلص من أصل قابل للاستهلاك خلاف ما ورد في المادة السابعة عشرة من هذا النظام.
- ج. لتحديد الدخل الخاضع للضريبة، لا يجوز للشخص الطبيعي احتساب ربح أو خسارة التخلص من الأصل المعد لغير النشاط.
- د. أساس تكلفة الأصل الذي يشتريه المكلف أو ينتجه أو يصنعه أو يشيده بنفسه هو المبلغ الذي يسدده المكلف عن الأصل أو يتكبده نقدًا أو عينًا في عملية الحصول عليه.
- هـ. إذا تخلص المكلف من جزء من الأصل، يوزع أساس تكلفة الأصل على الجزء المحتفظ به والجزء المتخلص منه وفقًا للقيمة السوقية وقت شراء الأصل.
- و. تضاف المصاريف المتكبدة لإجراء تغييرات أو تحسينات على الأصل غير المستهلك إلى أساس تكلفة الأصل.
- ز. تحدد قيمة التعويض عن أصل عندما يتم التخلص منه مقابل أصول عينية على أساس قيمة السوق لتلك الأصول العينية، ويشتمل هذا على الإعفاء من الدين الذي على الأصل.
- ح. إذا تخلص مكلف من أصل بالإهداء أو بالإرث، يعامل الشخص المتصرف بالأصل كما لو أنه استلم قيمة تعويضية عن ذلك الأصل تعادل قيمته في السوق وقت التصرف به ما لم تنطبق الفقرة (ط) من هذه المادة.
- ط. إذا كان الأصل المتخلص منه محملاً بدين يزيد عن قيمة الأصل بالسوق، يعامل المكلف المتخلص من الأصل كما لو أنه استلم قيمة تعويضية تعادل قيمة ذلك الدين.
- ي. لتحديد الوعاء الضريبي، لا يحتسب ربح أو خسارة عند التخلص الإلزامي من أصل بمقدار استخدام قيمة التعويض في شراء أصل مشابه في النوع خلال سنة واحدة من التخلص الإلزامي.
- ك. يحدد أساس التكلفة للأصل البديل الموصوف في الفقرة (ي) من هذه المادة استنادًا لأساس تكلفة الأصل المستبدل.
- ل. إذا حول مكلف أصلًا مملوكًا له إلى الاستعمال الشخصي، أو توقف عن استخدامه نهائيًا في در الدخل، يعد المكلف متخلصًا من الأصل بقيمته السوقية، مع الإقرار



بالربح الناتج فقط دون الخسارة.

م. لتحديد الوعاء الضريبي لشركة أموال أو شركة ضمن مجموعة شركات أموال مملوكة بالكامل - بشكل مباشر أو غير مباشر - لشركة الأموال تلك، لا يحتسب ربحٌ أو خسارة عند نقل أصل بين شركة الأموال وأيّ من شركات المجموعة، أو فيما بين تلك الشركات. ولا يحتسب ربحٌ أو خسارة بالنسبة إلى الشركات المنقول إليها الأصل. وفي جميع الأحوال يشترط لعدم احتساب الربح أو الخسارة عدم التخلص من الأصل إلى شركة خارج المجموعة قبل مرور سنتين من تاريخ النقل، ويحدد أساس التكلفة وفقاً للآتي:

١. بالنسبة إلى الأصل المنقول تكون تكلفته مساوية لصافي القيمة الدفترية للشخص الناقل، بشرط ألا يتجاوز أساس التكلفة القيمة السوقية في وقت النقل.
٢. بالنسبة إلى الأسهم المصدرة مقابل ذلك الأصل يكون أساس تكلفتها مساوياً لصافي القيمة الدفترية للأصل المنقول.
٣. ولأغراض تطبيق هذه المادة، يقصد بكلمة (أصل) النقود والحصص والأسهم والأوراق المالية وغيرها من الأصول الملموسة والأصول غير الملموسة.

اللائحة التنفيذية

المادة الثامنة:

١. لا يتم احتساب ربح أو خسارة للأصول التي تخضع للاستهلاك بموجب النظام عند التخلص منها، ويتم معالجة الأثر الناتج عن التخلص من هذه الأصول ضمن طريقة الاستهلاك التي حددها النظام.
٢. لا يتم احتساب ربح أو خسارة عند نقل أصل من شركة أموال إلى شركة أموال أخرى تقع ضمن مجموعة شركات أموال واحدة، أو نقل الأصل فيما بين شركات في مجموعة شركات أموال واحدة، ولا يحتسب ربح أو خسارة بالنسبة للشركة المنقول لها الأصل شريطة توافر الآتي:
 - أ. أن تكون هذه الشركات ضمن مجموعة شركات أموال مملوكة بالكامل بشكل مباشر أو غير مباشر لشركة أموال واحدة.
 - ب. ألا يتم التخلص من هذه الأصول إلى شركة خارج المجموعة قبل مرور سنتين من تاريخ النقل.
٣. يحدد أساس التكلفة للأصل المنقول في حسابات الشركة المنقول إليها الأصل وفقاً لقيمتها الدفترية في حسابات الشركة الناقلة وقت النقل شريطة ألا يتجاوز أساس التكلفة القيمة السوقية للأصل وقت النقل، ويستمر استهلاك الأصل المنقول في حسابات الشركة المنقول إليها بنفس الطريقة التي استخدمتها الشركة الناقلة، ويحدد أساس تكلفة الأسهم المصدرة مقابل الأصل المنقول بما يساوي صافي القيمة الدفترية لذلك الأصل المنقول.



الأنظمة ذات العلاقة

- المرسوم الملكي رقم (م/١٣١) وتاريخ ٢٩/١٢/١٤٣٨ هـ.

القرارات الوزارية

- قرار وزاري رقم (١٧٢٧) وتاريخ ٢٥/٥/١٤٣٩ هـ بتعديل بعض مواد من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، الذي عدل نص المادتين السابعة والثامنة منها على النحو المشار إليه بعاليه.

التعاميم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

* تعميم رقم (١٤٣٦/١٦/٥٥٣٦) في ١٥/٨/١٤٣٦ هـ بشأن توحيد طريقة حسم الخسائر المرحلة للأغراض الضريبية طبقاً لأحكام المادة (٢١) من النظام.

المعايير المحاسبية

• المعيار المحاسبي الدولي ذو الصلة:

المعيار رقم ١٦ IAS الممتلكات والألات والمعدات:

الهدف من هذا المعيار هو وصف المعاملة المحاسبية للممتلكات، والمعدات والتجهيزات بحيث يمكن لمستخدمي البيانات المالية تمييز المعلومات حول استثمار المنشأة في الممتلكات والمنشآت والمعدات والتغيرات في هذا الاستثمار. القضايا الرئيسية في المحاسبة عن الممتلكات والمنشآت والمعدات هي الاعتراف بالموجودات وتحديد قيمها الدفترية ويتم احتساب مصاريف الاستهلاك وخسائر انخفاض القيمة فيما يتعلق بها.

المعيار رقم ٣٨ IAS الأصول غير الملموسة:

الهدف من هذا المعيار هو وصف المعاملة المحاسبية غير الملموسة للأصول التي لم يتم التعامل معها على وجه التحديد في معيار آخر. هذا المعيار يتطلب كياناً يتعرف على الأصل غير الملموس إذا تم فقط استيفاء المعايير المحددة. يحدد المعيار أيضاً كيفية قياس القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة ويتطلب إفصاحات محددة عن



الأصول غير الملموسة.

• المعيار المحاسبي السعودي:

معيار الأصول الثابتة:

يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات القياس للأصول الثابتة وعرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية بحيث تظهر القوائم المالية بعدل المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها. ويعرض المعيار كيفية قياس وإثبات الأصول وفقاً للآتي:

• أصل تم اقتناؤه وفقاً للأساليب الآتية:

• الأصل المقتنى عن عملية تبادلية.

• الأصل المقتنى مقابل تحمل التزام.

• الأصل المقتنى مقابل إصدار أسهم.

• الأصل المقتنى مقابل التنازل عن أصل آخر غير مماثل على أساس القيمة العادلة.

• تبادل أصل بأصل آخر مماثل على أساس القيمة العادلة أو صافي القيمة الدفترية.

• تبادل أصل بأصل آخر مماثل ومبلغ نقدي متسلم.

• اقتناء مجموعة أصول ثابتة في صفقة واحدة.

• أصل تم اقتناؤه عن طريق عملية غير تبادلية.

• أصل تم اقتناؤه عن طريق إنتاجه داخل المنشأة.



كما تناول المعيار كيفية قياس وإثبات المكاسب والخسائر الناتجة عن الأصول، وكيفية حساب الاستهلاك للأصول، وكيفية الإفصاح وقياس تكاليف التمويل. وتناول المعيار تعريف (الأصل الثابت - الطاقة العادية - القيمة العادلة - الأصل المماثل - المنافع الاقتصادية - الاستهلاك - تكلفة الأصل الثابت القابل للاستهلاك - طرق الاستهلاك - العمر الإنتاجي للأصل - صافي القيمة الدفترية للأصل - معدل الرسملة - الأصل المؤهل لرسملة تكلفة التمويل - تكاليف التمويل - الاستغناء عن الأصل).

التعليق

الأصول المقصودة في المواد المشار إليها -وفقاً للفقرة الأخيرة من المادة (٩) من النظام- هي: النقود والحصص والأسهم والأوراق المالية وغيرها من الأصول الملموسة والأصول غير الملموسة. وقد تناول النظام ولائحته التنفيذية الأحكام الخاصة بكيفية حساب وتحديد الوعاء الضريبي للمكلف عند التخلص منها أو من أحدها، تحقيقاً لمبدأ العدالة الضريبية ودرءاً للتنازع المحتمل في هذا الشأن بين المكلف والإدارة الضريبية (الهيئة).



ثانياً: الدخل المعفاة من الضريبة

الدخول المعفاة - المكاسب الرأسمالية - التخلص من الأوراق المالية - السوق المالية - الممتلكات من غير أصول النشاط - التوزيعات النقدية أو العينية - شركة الأموال المقيمة.

كلمات مفتاحية:

المادة العاشرة: الدخل المعفاة من الضريبة

تعفى الدخول الآتية من ضريبة الدخل:

أ. المكاسب الرأسمالية المتحققة من التخلص من الأوراق المالية المتداولة في السوق المالية في المملكة، وكذلك في سوق مالية خارج المملكة إذا كانت تلك الأوراق متداولة في السوق المالية في المملكة، وبصرف النظر عما إذا كان هذا التخلص قد نفذ من خلال سوق مالية في المملكة أو خارجها، أو من خلال أي وسيلة أخرى، وذلك وفقاً للضوابط التي تحددها اللائحة.

ب. الكسب الناتج عن التخلص من الممتلكات من غير أصول النشاط.

ج. التوزيعات النقدية أو العينية المستحقة من استثمارات شركة الأموال المقيمة في الشركات المقيمة أو غير المقيمة متى توافرت الشروط الآتية:

١. ألا تقل نسبة مساهمة شركة الأموال المقيمة في رأس مال الشركة المستثمر فيها عن عشرة بالمائة (١٠٪).

٢. لا تقل مدة ملكية الحد الأدنى لنسبة مساهمة الشركة الواردة في الفقرة (ج/ ١) من هذه المادة عن سنة واحدة.



اللائحة التنفيذية

المادة السابعة

١. تعفى من الضريبة المكاسب الرأسمالية المتحققة من التخلص من الأوراق المالية المتداولة في السوق المالية في المملكة سواء من خلال البيع أو التداول أو نحوه وفقًا للضوابط التالية:
 - أ. إذا تمت عملية التخلص وفقًا لنظام السوق المالية في المملكة.
 - ب. ألا تكون الاستثمارات التي تم التخلص منها قائمة قبل تاريخ نفاذ النظام الضريبي المحدد في المادة الرابعة والسبعين من هذه اللائحة.
 ٢. تعفى أيضًا من الضريبة المكاسب الرأسمالية المتحققة من التخلص من الأوراق المالية المتداولة في سوق مالية خارج المملكة سواء من خلال البيع أو التداول أو نحوه وفقًا للضوابط التالية:
 - أ. إذا كانت هذه الأوراق المالية متداولة في السوق المالية في المملكة.
 - ب. ألا تكون الاستثمارات التي تم التخلص منها قائمة قبل تاريخ نفاذ النظام الضريبي المحدد في المادة الرابعة والسبعين من هذه اللائحة.
 ٣. كما تعفى التوزيعات النقدية، وكذلك التوزيعات العينية (كتوزيعات الأسهم أو الحصص المجانية على سبيل المثال) المستحقة عن استثمارات شركة أموال مقيمة في شركات مقيمة أو غير مقيمة شريطة الآتي:
 - أ. أن تكون استثمارات شركة الأموال المقيمة في رأسمال الشركة المستثمر فيها ١٠٪ أو أكثر خلال السنوات التي تم التوزيع عنها.
 - ب. أن تستمر ملكية هذه الاستثمارات المحددة بنسبة ١٠٪ كحد أدنى لمدة سنة أو أكثر خلال السنة التي تم التوزيع عنها.
- * المادة الثامنة: السابقة الإشارة إليها.



الاتفاقيات الدولية ذات الصلة

اتفاقية بين حكومة المملكة وحكومة جمهورية العراق لتجنب الازدواج الضريبي المنشورة في جريدة أم القرى يوم ١٥ أكتوبر ٢٠٢١ م، وفيها:

- المادة (٢٧) أحكام خاصة: «يعفى الدخل الناتج من جميع الاستثمارات الحكومية (بما في ذلك استثمارات البنك المركزي والهيئات العامة المملوكة بالكامل للدولة المتعاقدة) من الضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى، بما في ذلك المكاسب الناتجة عن التصرف فيها، ولا تنطبق أحكام هذه المادة على الممتلكات غير المنقولة، ولا على الدخل المتحقق من مثل هذه الممتلكات غير المنقولة».

- المادة (٢٨) أعضاء البعثات الدبلوماسية والقنصلية: «ليس في هذه الاتفاقية ما يؤثر على الامتيازات الضريبية الممنوحة لأعضاء البعثات الدبلوماسية أو القنصلية بموجب القواعد العامة للقانون الدولي أو بموجب أحكام اتفاقيات خاصة».

الأنظمة ذات العلاقة

المرسوم الملكي رقم (م/١٣١) وتاريخ ١٤٣٨/١٢/٢٩ هـ، السابقة الإشارة إليه.

المرسوم الملكي رقم (م/٧٦) وتاريخ ١٤٣٩/٧/١٩ هـ، الذي تضمن في البند (أولاً): «الموافقة على إلغاء إعفاء ضريبة الدخل على الطائرات الأجنبية التي تستأجرها المؤسسة العامة للخطوط الجوية العربية السعودية لتسييرها في رحلاتها التجارية، المنصوص عليها في البند (أولاً) من المرسوم الملكي رقم (م/١٥) بتاريخ ١٣٩٥/٢/٢٥ هـ».

القرارات الوزارية

• قرار وزاري رقم (١٧٢٧) وتاريخ ١٤٣٩/٥/٢٥ هـ المعدل لنص المادة (٧) من اللائحة على النحو الذي سبقت الإشارة إليه.

المعايير المحاسبية

• المعايير الدولية رقم (١) IAS١: «عرض القوائم المالية» ، ورد ذكره بالمادة السادسة.



الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تنص المادة الثانية عشرة من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن: «لا تخضع للضريبة:

• المعاشات، مكافآت نهاية الخدمة».

كما تنص المادة الثالثة عشرة من ذات القانون على أنه: «مع عدم الإخلال بالإعفاءات الضريبية المقررة بقوانين خاصة يعفى من الضريبة:

- مبلغ ٤٠٠٠ جنيه إعفاءً شخصياً سنوياً للممول.

- اشتراكات التأمين الاجتماعي وغيرها مما يستقطع وفقاً لأحكام قوانين التأمين الاجتماعي أو أي بديل عنها.

- اشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاصة التي تنشأ طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة الصادر بالقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ م.

- أقساط التأمين على الحياة، والتأمين الصحي على الممول لمصلحته، أو مصلحة الزوج، أو أولاده القصر، وأية أقساط تأمين لاستحقاق معاش.

- المزايا العينية الجماعية التالية:

(أ) الوجبة الغذائية التي تصرف للعاملين.

(ب) النقل الجماعي للعاملين أو ما يقابله من تكلفة.

(ج) الرعاية الصحية.

(د) الأدوات والملابس اللازمة لأداء العمل.

(هـ) المسكن الذي يتيح له رب العمل للعاملين بمناسبة أداءهم للعمل.

٦- حصة العاملين من الأرباح التي يتقرر توزيعها طبقاً للقانون.

٧- ما يحصل عليه أعضاء السلكين: الدبلوماسي، والقنصلي، والمنظمات الدولية وغيرهم من الممثلين الدبلوماسيين الأجانب، وذلك في نطاق عملهم الرسمي، بشرط

المعاملة بالمثل وفي حدود تلك المعاملة.



ويشترط بالنسبة للبندين (٣) و(٤) ألا تزيد جملة ما يعفى للممول على (١٥٪) من صافي الإيراد، أو ثلاثة آلاف جنيه أيهما أكبر، ولا يجوز تكرار إعفاء ذات الاشتراكات والأقساط من أي دخل آخر منصوص عليه في المادة (٦) من هذا القانون».

تنص المادة (٦٨) من قانون الضرائب المباشرة الجزائري والرسوم المماثلة على أن: «يعفى من الضريبة:

أ. الأشخاص ذُوو الجنسية الأجنبية الذين يعملون في الجزائر في إطار مساعدة بدون مقابل، منصوص عليها في اتفاق دولي.

ب. الأشخاص ذُوو الجنسية الأجنبية الذين يعملون في المخازن المركزية للتموين، التي أنشئ نظامها الجمركي بمقتضى المادة ١٩٦ مكرر من قانون الجمارك.

ج. الأجور والمكافآت الأخرى المدفوعة في إطار البرامج الرامية إلى تشغيل الشباب، وفقاً للشروط المحددة عن طريق التنظيم.

د. العمال المعوقون حركياً أو عقلياً أو بصرياً، أو الصم والبكم الذين تقل أجورهم أو معاشاتهم عن عشرين ألف دينار جزائري (٢٠,٠٠٠ د ج) شهرياً، وكذا العمال المتقاعدون الذين تقل معاشاتهم في النظام العام عن هذا المبلغ.

هـ. التعويضات المرصودة لمصاريف التنقل أو المهمة.

و. التعويضات عن المنطقة الجغرافية.

ز. المنح ذات الطابع العائلي التي ينص عليها التشريع الاجتماعي مثل: الأجر الوحيد والمنح العائلية ومنحة الأمومة.

ح. التعويضات المؤقتة والمنح والريوع العمرية المدفوعة لضحايا حوادث العمل أو لذوي حقوقهم.

ط. منح البطالة، والتعويضات، والمنح المدفوعة، على أي شكل كان من قبل الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية تطبيقاً للقوانين والمراسيم الخاصة بالمساعدة والتأمين.

ي. الريوع العمرية المدفوعة كتعويضات عن الضرر بمقتضى حكم قضائي من أجل تعويض ضرر جسماني نتج عنه - بالنسبة للضحية - عجز دائم كلي ألزمه اللجوء إلى مساعدة الغير للقيام بالأفعال العادية للحياة.



ك. معاشات المجاهدين والأرامل والأصول من جراء وقائع حرب التحرير الوطنية.

ل. المعاشات المدفوعة بصفة إلزامية على إثر حكم قضائي.

م. تعويضة التسريح.

التعليق

تأكيداً على الأحكام الواردة بنص المادة التاسعة من النظام والمادة الثامنة من لائحته التنفيذية، قررت المادة العاشرة من النظام والمادة السابعة من لائحته التنفيذية، إعفاء الدخل المتحقق من التخلص من الأوراق المالية - بالبيع أو بالتداول أو نحوه - المتداولة في السوق المالية في المملكة، سواء تم التخلص منها في هذه السوق أم في سوق مالية خارج المملكة.

كما أعفى النظام ولائحته الكسب الناتج عن التخلص من الممتلكات من غير أصول النشاط. وكذلك التوزيعات النقدية أو العينية المستحقة من استثمارات شركة الأموال المقيمة في الشركات المقيمة أو غير المقيمة شريطة: ألا تقل نسبة مساهمة شركة الأموال المقيمة في رأس مال الشركة المستثمر فيها عن عشرة بالمائة (١٠٪)، وألا تقل مدة ملكية هذا الحد الأدنى لنسبة مساهمة الشركة (١٠٪) عن سنة واحدة.



كلمات مفتاحية:

التبرعات - الوعاء الضريبي - مكلف - حسم - السنة الضريبية - هيئات عامة - جمعيات خيرية.

المادة الحادية عشرة: التبرعات

يجوز لتحديد الوعاء الضريبي لكل مكلف حسم التبرعات المدفوعة خلال السنة الضريبية إلى هيئات عامة، أو جمعيات خيرية مرخص لها بالمملكة لا تهدف إلى الربح ويجوز لها تلقي التبرعات.

المبادئ والسوابق القضائية

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ١٣٤١ وتاريخ ٠٦/٠٢/١٤٣٥هـ، ونص الشاهد منه: «التبرعات المدفوعة إلى شخصيات اعتبارية تعد من المصاريف جائزة الحسم من الوعاء الضريبي، بخلاف التبرعات المدفوعة إلى الشخصيات الطبيعية، فهي لا تعد من المصاريف جائزة الحسم من الوعاء».

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ٢٠٢١-٢٨-IR وتاريخ ٢٣/٠٧/١٤٤٢هـ، ونص الشاهد منه: «وحيث إنه من المقرر حسم التبرعات من الوعاء الضريبي المدفوعة للجهات والجمعيات الخيرية المرخصة لها التي لا تهدف إلى الربح استناداً إلى ما نصت عليه المادة الحادية عشرة من نظام ضريبة الدخل، وحيث إن الخلاف مستندي ولم يقدم المستأنف المستندات الثبوتية للتحقق من كون الجهات المتبرع لها من الجهات المعتمدة والمرخص لها، وعليه فإن أسباب استئناف المكلف تُعد من قبيل الكلام المرسل ولا تستند إلى دليل معتبر نظاماً، الأمر الذي تقرر معه الدائرة رفض استئناف المكلف، وتأييد ما قضى به القرار الابتدائي من نتيجة بهذا الشأن».

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تنص المادة (٢٣) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م على أنه: «يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم على الأخص، ما يأتي: ...

* التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة أيًا كان مقدارها.



* التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهورة طبقًا لأحكام القوانين المنظمة لها، ولدور العلم، والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي، ومؤسسات البحث العلمي المصرية، وذلك بما لا يتجاوز (١٠٪) من الربح السنوي الصافي للممول...».

أما القانون الجزائري (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة) فتتضمن المادة (١٦٩) منه على أن: «لا تكون قابلة للخصم من أجل تحديد الربح الجبائي الصافي:

- مختلف التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال.

- الهدايا المختلفة باستثناء تلك التي لها طابع إسهاري ما لم تتجاوز قيمة كل واحدة منها مبلغ ٥٠٠ دج والإعانات والتبرعات، ما عدا تلك الممنوحة نقدًا أو عينًا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، ما لم تتجاوز مبلغًا سنويًا قدره واحد مليون دينار (١,٠٠٠,٠٠٠ دج)».

التعليق

اشترط النظام لجواز حسم التبرعات المدفوعة من قبل المكلف من وعائه الضريبي أن تتوافر في الجهة التي تتلقى هذه التبرعات ما يلي:

• أن تكون هذه الجهة هيئة عامة، أو جمعية خيرية مرخصًا لها بالمملكة.

• ألا تكون هذه الجهة هادفة إلى الربح.

• أن يجوز لها نظامًا تلقي التبرعات.



الفصل الخامس: مصاريف تحقيق الدخل



أولاً: مصاريف تحقيق الدخل

المصاريف العادية - المصاريف الضرورية - الدخل الخاضع للضريبة - السنة الضريبية - مصاريف جائزة الحسم - الوعاء الضريبي - مصاريف ذات طبيعة رأسمالية - المصاريف الأخرى.

كلمات مفتاحية:

المادة الثانية عشرة: المصاريف المرتبطة بتحقيق الدخل

جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء كانت مسددة أو مستحقة، والمتكبدة خلال السنة الضريبية هي مصاريف جائزة الحسم عند احتساب الوعاء الضريبي باستثناء أي مصاريف ذات طبيعة رأسمالية، والمصاريف الأخرى غير جائزة الحسم بمقتضى المادة الثالثة عشرة من هذا النظام، والأحكام الأخرى في هذا الفصل.

اللائحة التنفيذية

المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة

المادة التاسعة:

«المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي:

١- جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، سواء أكانت مسددة أم مستحقة، بشرط توفر الضوابط الآتية:

أ- أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى تمكن الهيئة من التأكد من صحتها.

ب- أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة.

ج- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية.

د- ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية...».



المبادئ والسوابق القضائية

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ١٦٤١ وتاريخ ١/٣٠/١٤٣٨هـ، ونص الشاهد منه: «مبلغ الضريبة المحمل بالزيادة والذي لم يتم تعديل القوائم المالية بموجبه أو تحميله على المخصص، لا يعد من المصاريف جائزة الحسم».

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ١٦٤٣ وتاريخ ٧/٢/١٤٣٨هـ، ونص الشاهد منه: «فرق رسوم الرخصة الزائدة عن ١٪ والمدفوعة للجهة الحكومية تعد نفقة حقيقية تكبدها المنشأة، وتعتبر من المصاريف جائزة الحسم من الوعاء الضريبي».

* مجموعة المبادئ المستخرجة من قرارات لجنة الاستئناف الزكوية والضريبية لعامي ٢٠٢٠م-٢٠٢١م، وفيها:

• المبدأ رقم (٤٢): «مصاريف التذاكر ومصاريف السفر والإقامة المدفوعة للشركاء في الشركة المهنية التي يقوم نشاطها على المجهود الذي يبذله الشريك أو الموظف لتحقيق أعمال الشركة، وبالتالي فإن تلك المصاريف تعتبر ضرورية لنشاط الشركة ويكون مصروفًا جائز الحسم»^(١).

• المبدأ رقم (٤٣): «من المعلوم أن المصاريف التي تتكبدها الشركة قبل إنشائها والبدء في نشاطها يتحقق فيها من حيث المبدأ اعتبارها مصاريف لازمة لتحقيق الإنتاج فيما بعد للشركة بعد ممارسة النشاط مما يتعين معه إطفاء تلك الخسائر»^(٢).

• المبدأ رقم (٦٩): «قبول الرواتب بحدود المسجل في التأمينات الاجتماعية ليس له ما يسنده من النظام، وكون أن المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية وضعت حدًا أعلى للرواتب لا يعني معه أن هذا الحد هو المعقول»^(٣).

• المبدأ رقم (٧٤): «المبالغ المدفوعة إلى التأمينات الاجتماعية الخاصة بالموظفين البحرينيين الذين يعملون بفرع المكلف في المملكة العربية السعودية تعد مصروفًا جائز الحسم بموجب أحكام الاتفاقية المبرمة بين دول مجلس التعاون الخليجي الخاصة باستيفاء التأمينات الاجتماعية من موظفي الدول الذين يعملون في الدولة الخليجية الأخرى»^(٤).

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢٠-٨٥

(٢) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IAR-٢٠٢٠-١٠٥

(٣) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢١-٤٠

(٤) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢١-٧



• المبدأ رقم (٨٩): «قد لا يرتبط قبول مصروف ضمن مصروفات المكلف جائزة الحسم بوجود أصل مقابل له في الأصول الثابتة كما في أجهزة الحاسب الآلي أو السيارات... إلخ»^(٥).

(٥) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: ٢٥-٢٠-٢٠١٨-٢٠٠١-٢٠٠١

المعايير المحاسبية

معيير تكاليف البحث والتطوير:

يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات القياس لتكاليف البحث والتطوير وعرضها والإفصاح عنها بحيث تظهر القوائم المالية بعدل المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها. ويتناول المعيار كيفية قياس وإثبات التكاليف المباشرة وغير المباشرة المرتبطة بالبحث والتطوير وقياس المباني واستهلاكها المتعلقة بالبحث والتطوير، وأي تكاليف أخرى مرتبطة بعملية البحث والتطوير.

معيير المصروفات الإدارية والتسويقية:

يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات قياس وإثبات المصروفات الإدارية والتسويقية وعرضها والإفصاح عنها بحيث تظهر القوائم المالية بعدل المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها.

ويتناول المعيار كيفية قياس المصروفات المرتبطة بالفترة ولا تعامل على أساس أنها تكلفة إنتاج وكيفية توزيعها والمبدأ المحاسبي الذي يتم على أساسه إثبات المصروفات بالقوائم المحاسبية.

وتناول المعيار تعريف: (المصروفات التسويقية - المصروفات الإدارية - تكاليف الفترة - تكاليف الإنتاج).

رأي لجنة معايير المحاسبة حول المحاسبة عن التكاليف الإدارية للتمويل التي تدفع مقدماً:

معالجة المبلغ الذي يحسمه صندوق التنمية الصناعية السعودية مقدماً من مبلغ القرض الذي يقدمه، علمًا أن هذا المبلغ ذو أهمية نسبية، حيث يتراوح ما بين ٦٪ إلى ٨٪ من مبلغ القرض.



الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تنص المادة (٢٢) من القانون المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م المنظم للضريبة على الدخل على أن:

«يتحدد صافي الأرباح التجارية والصناعية الخاضع للضريبة على أساس إجمالي الربح بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق هذه الأرباح، ويشترط في التكاليف والمصروفات اللازمة واجبة الخصم ما يأتي:

- أن تكون مرتبطة بالنشاط التجاري أو الصناعي للمنشأة ولازمة لمزاولة هذا النشاط.
- أن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات، وذلك فيما عدا التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بالمستندات».
- كما تنص المادة (٢٣) من ذات القانون على أن: «يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم على الأخص، ما يأتي:
- عوائد القروض المستخدمة في النشاط أيًا كانت قيمتها، وذلك بعد خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة، أو المعفاة منها قانونًا.
- الإهلاكات لأصول المنشأة والمنصوص عليها في المادة (٢٥) من هذا القانون.
- الرسوم والضرائب التي تتحملها المنشأة عدا الضريبة التي يؤديها الممول طبقًا لهذا القانون.
- أقساط التأمين الاجتماعي المقررة على صاحب المنشأة لصالح العاملين ولصالحه، والتي يتم أداؤها للهيئة القومية للتأمين الاجتماعي.

• المبالغ التي تستقطعها المنشأة سنويًا من أموالها أو أرباحها لحساب الصناديق الخاصة للتوفير أو الادخار أو المعاش أو غيرها، سواء أكانت منشأة طبقًا لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ م، أم القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٠ م بشأن أنظمة التأمين الاجتماعي الخاص البديلة، أم كانت منشأة طبقًا لنظام له لائحة أو شروط خاصة منصوص فيها على أن ما تؤديه المنشأة طبقًا لهذا النظام يقابل مكافأة نهاية الخدمة أو المعاش، وأن تكون أموال هذا النظام منفصلة أو مستقلة عن أموال المنشأة ومستثمرة لحسابه الخاص.

• أقساط التأمين التي يعقدها الممول ضد عجزه أو وفاته أو للحصول على مبلغ أو إيراد، وذلك بحيث لا تتجاوز قيمة الأقساط ٣٠٠٠ جنيه في السنة.



- التبرعات المدفوعة للحكومة و وحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة أيًا كان مقدارها.
- التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهورة طبقًا لأحكام القوانين المنظمة لها، ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي ومؤسسات البحث العلمي المصرية، وذلك بما لا يتجاوز (١٠٪) من الربح السنوي الصافي للممول.
- الجزاءات المالية والتعويضات التي تستحق على الممول نتيجة مسؤوليته العقدية».

التعليق

العلة من حسم المصاريف المشار إليها في هذه المادة أن المكلف تحمل عبئها خلال السنة الضريبية - في سبيل تحقيق الدخل الخاضع للضريبة. وليس بالضرورة أن تكون هذه المصاريف ضرورية لتحقيق الدخل؛ إذ يكفي أن يكون إنفاقها متوقعًا -وفقًا للمجرى العادي للأموال- لتحقيق الدخل الخاضع للضريبة. ويشترط للحسم توافر الضوابط النظامية الآتية:

أ. أن تكون نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية أو قرائن إثبات أخرى تمكن الهيئة من التأكد من صحتها.

ب. أن تكون مرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة.

ج. أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية.

د. ألا تكون ذات طبيعة رأسمالية.



حسم المصاريف- المصاريف غير المرتبطة- الدخل الخاضع للضريبة- مساهم-شريك- قريب- رواتب أو أجور أو مكافآت- المصاريف الترفيهية- الغرامات أو الجزاءات المالية- التزامات تعاقدية- رشاوى- عملاً جنائياً.

كلمات مفتاحية:

المادة الثالثة عشرة: المصاريف غير الجائز حسمها

لا يجوز حسم المصاريف التالية:

- أ. المصاريف غير المرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة.
- ب. أي مبالغ مدفوعة، أو مزايا مقدمة للمساهم، أو الشريك، أو لأي قريب لهما إذا كانت تمثل رواتب أو أجوراً أو مكافآت وما في حكمها، أو لا تتوفر بها شروط التعاملات بين أطراف مستقلة مقابل ممتلكات أو خدمات.
- ج. المصاريف الترفيهية.
- د. أي مصاريف للشخص الطبيعي عن استهلاكه الشخصي.
- هـ. ضريبة الدخل المسددة في المملكة أو في دولة أخرى.
- و. الغرامات أو الجزاءات المالية المسددة أو واجبة السداد لأي جهة في المملكة باستثناء المبالغ المسددة مقابل الإخلال بشروط والتزامات تعاقدية.
- ز. أي رشاوي أو مبالغ مشابهة والتي يعد ارتكابها عملاً جنائياً بمقتضى أنظمة المملكة، حتى لو تم دفعها بالخارج.

اللائحة التنفيذية

المادة العاشرة:

لا يجوز حسم المصاريف الآتية:

١. الرواتب والأجور وما في حكمها - سواء أكانت نقدية أم عينية - المدفوعة للمالك أو الشريك، أو المساهم (باستثناء المساهمين في الشركات المساهمة)، أو لأي من أفراد



عائلته من الوالدين، والزوج، والأبناء، والأخوة.

٢. التعويض، سواءً أكان نقدًا أم عينًا، المدفوع للشريك أو المساهم أو لأي من أفراد عائلته من الوالدين والزوج والأبناء والإخوة، مقابل ممتلكات أو خدمات قدمها للشركة زائدًا عن سعر السوق السائد في تاريخ العملية.

٣. المصاريف الترفيهية، كمصاريف الحفلات، واللقاءات الرياضية، والأنشطة والرحلات الترفيهية، وما شابه ذلك.

٤. أي مصاريف للشخص الطبيعي عن استهلاكه الشخصي، مثل سحوباته الشخصية، ونفقة الإعالة لأفراد أسرته، أو نفقات تعليمهم.

٥. ضريبة الدخل المسددة أو المستحقة في المملكة أو في أي دولة أخرى وأي غرامات أو جزاءات متعلقة بها.

٦. الغرامات أو الجزاءات المالية المسددة أو الواجبة السداد لأي جهة في المملكة، مثل المخالفات المرورية، ومخالفات الإضرار بالمرافق العامة.

أما الغرامات المالية المترتبة على مخالفة شروط تعاقدية كغرامات تأخير التنفيذ أو سوء التنفيذ، فيجوز حسنها بشرط أن تكون موثقة من الجهة المتعاقد معها المكلف، وأن يتم التحري عنها ضمن إيرادات المكلف في سنة استردادها.

الأنظمة ذات العلاقة

نظام الشركات الجديد - سبقت الإشارة إليه - وفيه: المادة (٢٤) نصيب الشريك بالعمل في الربح والخسارة: «إذا كانت حصة الشريك مقصورة على عمله، ولم يتضمن عقد تأسيس الشركة تحديدًا لنصيبه في الربح أو الخسارة، كان نصيبه فيما مماثلًا لحصة أقل شريك في رأس مال الشركة. وإذا قدم الشريك -إضافة إلى عمله- حصة نقدية أو عينية كان له نصيب في الربح أو الخسارة عن حصته بالعمل ونصيب آخر عن حصته النقدية أو العينية».

قرارات مجلس الوزراء

قرار مجلس الوزراء رقم (٦٧٨) بتاريخ ١٤٤٣/١١/٢٩هـ بالموافقة على نظام الشركات الذي سبقت الإشارة إليه.



المبادئ والسوابق القضائية

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ١٦٥٨ وتاريخ ٢٠/٣/١٤٣٨هـ، ونص الشاهد منه: «المصاريف المدرسية لأبناء المالك أو الشريك، وما في حكمها، لا تحسم من الوعاء الضريبي».

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في قرار رقم ٤٤-٢٠٢٠-IR وتاريخ ٢٤/١١/١٤٤١هـ، ونص الشاهد منه: «... انتهت اللجنة بخصوصه، فقد ظهر لهذه الدائرة أن استناد اللجنة في رفضها لاعتراض المكلف على الفقرة رقم (٥) من المادة (١٠) من اللائحة التنفيذية عند تسبب قرارها بعدم احتساب مبلغ تعويض المساواة الضريبية، لم يكن موافقاً لما يعترض عليه المكلف في التعامل المفترض الصحيح مع ذلك المبلغ، وذلك أن ما يقصده المكلف هو أن مبلغ التعويض في المساواة الضريبية قد لجأت الشركة المكلفة إليه، من أجل إيجاد حافزٍ لإجراء الموظفين المطلوبين للعمل في المملكة للمساهمة في القيام بأعمال الشركة ونشاطها كأى حوافز أخرى تعطى للموظفين عند استقطابهم للعمل في أي منشأة أخرى، للتعويض عمّا يتحمله الموظفون في دول مختلفة بسبب اختلاف معدلات الضرائب، وعليه فإن هذا المبلغ ليس هو المعنى بحكم ما نصّت عليه (٥/١٠) من اللائحة والتي تنص على أن: "ضريبة الدخل المسددة أو المستحقة في المملكة أو في أي دولة أخرى وأي غرامات أو جزاءات متعلقة بها"، والتي لا يجوز حسمها كمصاريف عند الربط، إذ المقصود بها المكلف وليس موظفيه، كما أن دعم الهيئة لموقفها بشأن عدم استبعاد مبلغ تعويض المساواة الضريبية كمصروف جاز الحسم بحجة أنها لا تعد نفقة فعلية مؤيدة بمستندات ثبوتية على نحو ما قرره المادة (٩/١/أ) من اللائحة التنفيذية، إذ الثابت من عيّنات عقود العمل وجود مثل هذه الحوافز عند حساب أجور الموظفين المتقدمين من الخارج للشركة، مما لا ينفي عدم اعتبار مبالغ تعويض المساواة الضريبية مصروفًا جاز الحسم خلافاً لما جاء في القرار الابتدائي في ذلك الشأن».

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ٢٢٧-٢٠٢٢-IR وتاريخ ٢٥/١٢/١٤٤٣هـ، ونص الشاهد منه: «وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (رواتب الشركاء) وحيث يكمن استئناف المكلف في أن مصاريف البند أدرجت في الإقرار ضمن المصاريف غير جائزة الحسم؛ مما يدّعي معه عدم وجود فروقات ضريبية، في حين دفعت الهيئة بأنها تتمسك بصحة إجراءاتها وسلامته وتطلب رد استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل. ويتأمل الدائرة في موضوع النزاع، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق، وبالاطلاع على ملف الدعوى تبين من خلال الإقرار المقدم من المكلف إدراج رواتب الشركاء ضمن المصاريف غير جائزة الحسم والتي تم تعديل الربح بها، كما تبين أن الهيئة أضافت ضمن تعديلاتها الرواتب المدفوعة للشركاء، الأمر الذي يتبين معه إضافة الهيئة لمصروف لم يكن محسوماً ابتداءً للوصول إلى الربح الضريبي، الأمر الذي تخلص معه هذه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف، ونقض قرار دائرة الفصل فيما قضى به من نتيجة بخصوص هذا البند».

«وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (الضرائب والغرامات لعام ٢٠١٢م) وحيث يكمن استئناف المكلف في أن مصاريف البند أدرجت في الإقرار ضمن المصاريف غير جائزة الحسم؛ مما يدّعي معه عدم وجود فروقات ضريبية، في حين دفعت الهيئة بأنها تتمسك بصحة إجراءاتها وسلامته وتطلب ردّ استئناف المكلف وتأييد



قرار دائرة الفصل. وتأمل الدائرة في موضوع النزاع، وبعد فحص ما احتواه ملف القضية من أوراق، وبالاطلاع على ملف الدعوى تبين من خلال الإقرار المقدم من المكلف إدراج الضرائب والغرامات ضمن المصاريف غير جائزة الحسم والتي تم تعديل الربح بها، كما تبين أن الهيئة أضافت ضمن تعديلاتها تلك الضرائب والغرامات، الأمر الذي يتبين معه إضافة الهيئة لمصروف لم يكن محسومًا ابتداءً للوصول إلى الربح الضريبي، الأمر الذي تخلص معه هذه الدائرة إلى قبول استئناف المكلف، ونقض قرار دائرة الفصل فيما قضى به من نتيجة بخصوص هذا البند».

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تنص المادة (٢٤) من القانون المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م المنظم للضريبة على الدخل على أنه: «لا يعدُّ من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يأتي:

- الاحتياطات والمخصصات على اختلاف أنواعها.

- ما يقضى به على الممول من غرامات وعقوبات مالية وتعويضات بسبب ارتكابه أو ارتكاب أحد تابعيه جناية أو جنحة عمدية.

- الضريبة على الدخل المستحقة طبقاً لهذا القانون.

- العائد المسدّد على قروض فيما يجاوز مثلي سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزي في بداية السنة الميلادية التي تنتهي فيها الفترة الضريبية.

- عوائد القروض والديون على اختلاف أنواعها المدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو مُعْفَيْنَ منها».

وتنص المادة (١١- التكاليف غير القابلة للخصم) من المدونة العامة للضرائب بالمغرب على أن:

١. لا تخصم من الحصيلة الخاضعة للضريبة الغرامات والذعائر والزيادات مهما كان نوعها التي تتحملها المنشآت بسبب ارتكاب مخالفات لأحكام النصوص التشريعية أو التنظيمية خصوصاً المخالفات المرتكبة فيما يتعلق بوعاء الضرائب والرسوم وتأخير دفع الضرائب والرسوم المذكورة أو المخالفات للتشريع الخاص بالشغل وللنصوص المتعلقة بتنظيم المرور ومراقبة الصرف أو الأسعار.

غير أن أحكام الفقرة أعلاه لا تطبق على التعويضات عن التأخير المنظمة بمقتضى القانون رقم ٣٢،١٠ المتمم للقانون رقم ١٥-٩٥ بمثابة مدونة التجارة الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم ١،١١،١٤٧ بتاريخ ١٦ من رمضان ١٤٣٢هـ (١٧ أغسطس ٢٠١١م).

٢. لا تخصم من الحصيلة الخاضعة للضريبة إلا في حدود خمسة آلاف درهم عن كل يوم وعن كل مورد وفي حدود خمسين ألف درهم عن كل شهر وعن كل مورد، النفقات المترتبة على التكاليف المشار إليها في المادة ١٠ (أ- ألف» و«باء» و«هاء») أعلاه ولم يثبت تسديد مبلغها بشيك مسطر غير قابل للتظهير، أو كمبيالات، أو بطريقة مغناطيسية للأداء، أو تحويل بنكي، أو وسيلة إلكترونية، أو مقاصة مع ديون مستحقة على نفس الشخص، شريطة أن تتم هذه المقاصة على أساس وثائق



- مؤرخة وممضاة بصفة قانونية من لدن الأطراف المعنية المتضمنة قبول مبدأ المقاصة. لا تخصم كذلك من الحصيلة الخاضعة للضريبة مخصصات الاهتلاكات المتعلقة بالمستعقرات المقتناة وفق الشروط الواردة في الفقرة أعلاه، غير أن أحكام الفقرة أعلاه لا تطبق على المعاملات المتعلقة بالحيوانات الحية والمنتجات الفلاحية غير المحولة باستثناء المعاملات المنجزة بين التجار.
٣. لا يخصم من الحصيلة الخاضعة للضريبة مبالغ المشتريات والأشغال والخدمات غير المبررة بفاتورة صحيحة أو أية ورقة إثبات أخرى محررة في اسم الخاضع للضريبة تتضمن المعلومات المنصوص عليها في المادة ١٤٥ أدناه.
- غير أن إعادة الإدماج التي يبلغها في هذا الشأن مفتش الضرائب على إثر مراقبة ضريبية: لا تصبح نهائية إلا إذا تعذر على الخاضع للضريبة خلال المسطرة المنصوص عليها حسب الحالة في المادة ٢٢٠ أو المادة ٢٢١ أدناه تتميم فاتورته بالمعلومات الناقصة.
٤. لا يخصم من الحصيلة الخاضعة للضريبة:
- مبلغ المشتريات والخدمات التي تكتسي طابع تبرع.
 - مبلغ المساهمة من أجل دعم التماسك الاجتماعي التي تتحملها الشركات والمحدثة بموجب المادة ٩ من قانون المالية رقم ١٢-٢٢ لسنة المالية ٢٠١٢ م.
 - مبلغ المساهمة الاجتماعية للتضامن المترتبة على الأرباح المنصوص عليها في القسم الثالث من الكتاب الثالث من هذه المدونة.

التعليق

- القاعدة الثابتة أنه لا يجوز حسم المصاريف غير المرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، وقد قدم النظام ولائحته التنفيذية أمثلة تطبيقية لهذه القاعدة يمكن إيجازها في التالي:
- ما يتم دفعه من أموال (أرباح) للمالك، أو الشريك، أو المساهم، أو لأحد أفراد عائلته، تحت غطاء المصاريف - كرواتب أو أجور أو تعويض.
 - المصاريف الشخصية والعائلية للشخص الطبيعي.
 - ضريبة الدخل المسددة أو المستحقة في المملكة أو في أي دولة أخرى.
 - الغرامات والجزاءات المالية على اختلاف أنواعها - المسددة أو الواجبة السداد - وهذا باستثناء ما كان منها ذا طابع تعاقدية.
 - الرشاوي أو أي مبالغ مشابهة والتي يعد ارتكابها عملاً جنائياً بمقتضى أنظمة المملكة.



كلمات مفتاحية:

الديون المعدومة - مكلف - حسم - بيع بضاعة أو خدمات - إيراد - دخل - دليل الإثبات.

المادة الرابعة عشرة: الديون المعدومة

- أ. يجوز للمكلف حسم الديون المعدومة الناتجة عن بيع بضاعة أو خدمات سبق التصريح بها إيرادًا في دخل المكلف الخاضع للضريبة.
- ب. يجوز حسم الدين المعدوم عند شطبه من دفاتر المكلف متى توفر دليل الإثبات المناسب على استحالة تحصيله وفقًا لما تحدده اللائحة.

اللائحة التنفيذية

المادة التاسعة:

- المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي: ٣- الديون المعدومة حسب الضوابط الآتية:
- أ- أن يكون قد سبق التصريح عن الديون المعدومة في الاقرار ضمن إيرادات المكلف في سنة استحقاق الايراد.
 - ب- أن تكون الديون المعدومة ناتجة عن بيع بضاعة أو تقديم خدمات.
 - ج- أن يقدم المكلف شهادة من محاسبه القانوني تفيد شطب هذه الديون من الدفاتر بموجب قرار من صاحب الصلاحية.
 - د- أن يتم اتخاذ كافة إجراءات القانونية لتحصيل الديون، ويثبت عدم إمكانية تحصيلها بدليل مقنع، كصدور حكم قضائي، أو ثبوت إفلاس المدين.
 - هـ- ألا تكون الديون على جهات مرتبطة بالمكلف.
 - و- التزام المكلف بالتصريح عن الديون ضمن دخله متى تم تحصيلها.



المبادئ والسوابق القضائية

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ١٤٦١ وتاريخ ١/٢٤/١٤٣٦هـ، ونص الشاهد منه: «يجب أن تكون القوائم المالية مكتملة الأركان من حيث الإعداد والقياس والعرض والإفصاح، وينبغي على مخالفة ذلك أحقية الهيئة في إهدار حسابات المكلف وإجراء الربط الضريبي بالأسلوب التقديري».

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ٢٠٢١-٦٣-٢٠ IR وتاريخ ٠٨/٠٩/١٤٤٢هـ، ونص الشاهد منه: «وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (الديون المعدومة)، تبين للدائرة أن محل الاستئناف يكمن في طلب المكلف حسم الديون المعدومة من الوعاء الضريبي بسبب شطبها، بينما ترى الهيئة عدم حسمها لعدم تقديم المستندات أو الإجراءات التي تثبت استحالة تحصيل هذه الديون. وبتأمل الدائرة لما سبق، وحيث إن الخلاف بين الطرفين مستندي، وحيث طلبت الدائرة من المكلف تقديم تقرير من محاسب قانوني يفيد بشطب هذه الديون محل الخلاف، وحيث لم يرد من المكلف جواب على طلب الدائرة، وحيث لم تلحظ الدائرة بشأنه ما يستدعي الاستدراك أو التعقيب في ضوء ما تم تقديمه من دفوع مثارة أمامها، الأمر الذي تنتهي إليه الدائرة في عدم تأثير ما قدم على نتيجة القرار الابتدائي، وعليه خلصت الدائرة إلى رفض استئناف المكلف، وتأييد القرار الابتدائي فيما انتهى إليه من نتيجة».

المعايير المحاسبية

المعيار الدولي السابع IFRS٥ الأدوات المالية: الإفصاحات

الهدف من هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية هو مطالبة المنشآت بتقديم إفصاحات عن البيانات المالية التي تمكن المستخدمين من تقييم:

أ. أهمية الأدوات المالية للمركز المالي للمنشأة والأداء المالي.

ب. طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية التي تتعرض لها المنشأة خلال الفترة وفي نهاية فترة إعداد التقرير، وكيفية إدارة المنشأة لتلك المخاطر.

تصف الإفصاحات النوعية أهداف وسياسات وعمليات الإدارة لإدارة تلك المخاطر. توفر الإفصاحات الكمية معلومات حول مدى تعرض المنشأة للمخاطر، بناءً على

المعلومات المقدمة داخلياً لموظفي الإدارة الرئيسيين في المنشأة، توفر هذه الإفصاحات نظرة عامة على استخدام المنشأة للأدوات المالية والتعرض للمخاطر التي تسببها.



ينطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية على جميع المنشآت، بما في ذلك المنشآت التي لديها عدد قليل من الأدوات المالية (مثل الشركة المصنعة التي تكون أدواتها المالية الوحيدة هي حسابات المدينة والحسابات الدائنة) وتلك التي لديها العديد من الأدوات المالية (مثل مؤسسة مالية معظم أصولها وخصومها هي أدوات مالية).
عندما يتطلب هذا المعيار الدولي للتقارير المالية الإفصاح حسب فئة الأداة المالية، يتعين على المنشأة تجميع الأدوات المالية في فئات مناسبة لطبيعة المعلومات المفصّل عنها والتي تأخذ في الاعتبار خصائص تلك الأدوات المالية. يجب على المنشأة تقديم معلومات كافية للسماح بتسوية البنود الواردة في بيان المركز المالي.
تكمل المبادئ الواردة في هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية مبادئ الاعتراف والقياس وعرض الأصول المالية والخصوم المالية في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٢ - الأدوات المالية: العرض، والمعايير المحاسبية الدولية ٣٩ الأدوات المالية: الاعتراف والقياس.
- المعيار الدولي رقم (١) IAS١ «عرض القوائم المالية»، وقد ورد ذكره بالمادة الرابعة بند (١).

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

وورد في المادة (٦) من اللائحة التنفيذية (القاعدة التنفيذية رقم ٢٤ بشأن المخصصات والاحتياطات) لقانون ضريبة الدخل الكويتية رقم ١٩٥٥/٣ والمعدل بالقانون رقم ٢٠٠٨/٢ أنه: «...٢- لا يسمح بخصم المخصصات التي تقوم الهيئة المؤسسة بتكوينها، ولكن يتم السماح بالتكلفة الفعلية التي أنفقتها الهيئة المؤسسة من هذه المخصصات، وعلى سبيل المثال: الديون المعدومة المؤيدة فعلياً بموجب أحكام قضائية...»
وفي ذات الاتجاه تنص المادة (٢٨) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن: «يسمح بخصم الديون المعدومة التي قام الممول باستعادها من دفاتر المنشأة وحساباتها إذا ما تقدم بتقرير من أحد المحاسبين المقيدين بجدول المحاسبين والمراجعين يفيد توافر الشروط الآتية:
- أن يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة.
- أن يكون الدين مرتبطاً بنشاط المنشأة.
- أن يكون قد سبق إدراج المبلغ المقابل للدين ضمن حسابات المنشأة.
- أن تكون المنشأة قد اتخذت إجراءات جادة لاستيفاء الدين ولم تتمكن من تحصيله بعد ١٨ شهراً من تاريخ استحقاقه.



ويعتبر من الإجراءات الجادة لاستيفاء الدين ما يلي:

- أ. الحصول على أمر أداء في الحالات التي يجوز فيها ذلك.
 - ب. صدور حكم من محكمة أول درجة بإلزام المدين بأداء قيمة الدين.
 - ج. المطالبة بالدين في إجراءات تنفيذ حكم بإفلاس المدين أو إبرامه صلحًا واقياً من الإفلاس.
 - د. وإذا تمّ تحصيل الدين أو جزء منه؛ وجب إدراج ما تم تحصيله ضمن إيرادات المنشأة في السنة التي تم التحصيل فيها.
- وقد أخذ بذات الاتجاه أيضاً المنظم الأردني في الفقرة (ز) من المادة (٩) من قانون الضريبة على الدخل الأردني المرقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥.

التعليق

يتوقف جواز حسم الديون المعدومة من الوعاء الضريبي للمكلف على تحقق الشروط التالية:

- أ. سابقة التصريح عن هذه الديون في الإقرار للمكلف ضمن إيراداته في سنة استحقاق الإيراد.
- ب. أن تكون الديون المعدومة ناتجة عن بيع بضاعة أو تقديم خدمات.
- ج. أن يقدم المكلف شهادة من محاسبه القانوني تفيد شطب هذه الديون من الدفاتر بموجب قرار من صاحب الصلاحية.
- د. أن يتم اتخاذ كافة الإجراءات القانونية لتحصيل الديون، ويثبت عدم إمكانية تحصيلها.
- هـ. ألا تكون الديون على جهات مرتبطة بالمكلف.
- و. التزام المكلف بالتصريح عن الديون ضمن دخله متى تم تحصيلها.



كلمات مفتاحية:

الاحتياطيات - المخصصات - الديون المشكوك في تحصيلها - البنوك.

المادة الخامسة عشرة: الاحتياطيات والمخصصات

لا يجوز حسم أي احتياطيات أو مخصصات خلاف مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها في البنوك، وتحدد اللائحة قواعد وضوابط تحديد هذه المخصصات.

اللائحة التنفيذية

المادة التاسعة

المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي:

٥- الاحتياطيات والمخصصات - المكونة خلال العام - الآتية:

أ. مخصص الديون المشكوك في تحصيلها في البنوك، على أن يقدم البنك شهادة من مؤسسة النقد العربي السعودي تتضمن تحديد مقدار الديون المشكوك في تحصيلها، والديون المحصلة منها خلال العام التي يجب التصريح عنها ضمن وعاء الضريبة في سنة تحصيلها.

ب. احتياطي الأقساط غير المكتسبة، واحتياطي الأخطار القائمة، في شركات التأمين و/أو إعادة التأمين، بشرط إعادتها للوعاء في السنة الضريبية التالية، وأن يكون تحديدها وفقاً للمعايير المهنية المتبعة في هذا النشاط.

ويقصد باحتياطي الأقساط غير المكتسبة مقدار الجزء من الأقساط المحصلة أو المثبتة في الدفاتر الذي يغطي أخطاراً تتعلق بالسنة أو السنوات الضريبية التالية، كما يقصد باحتياطي الأخطار القائمة مقدار التعويضات عن المطالبات المستلمة أو المبلّغ عنها خلال السنة الضريبية ولم تستكمل إجراءات صرفها خلال السنة الضريبية.



المبادئ والسوابق القضائية

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ٤١١-٢٠٢١-IR وتاريخ ١٤٤٣/٠٥/٠٨ هـ، ونص الشاهد منه: «وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (مخصص مكافأة نهاية ترك الخدمة)، وبند (مخصص تذاكر السفر)، وبند (مخصص الإجازات)، وحيث يكمن استئناف المكلف في المطالبة بحسم المستخدم من المخصصات السابقة لأنه مثبت مستندياً بموجب القوائم المالية المدققة، في حين دفعت الهيئة بأنها تتمسك بصحة إجراءاته وسلامته، وتطلب رد استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل. وتأمل الدائرة في موضوع النزاع، وبعد الاطلاع على ملف القضية، وبما أن الخلاف مستندي في موضوعه، وحيث لم يقدم المكلف المستندات الثبوتية التي أوجبهها نص المادة (٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وحيث استبان لهذه الدائرة صحة النتيجة التي خلصت إليها الدائرة مصدره القرار محل الطعن، وأن في الأسباب التي أقامت عليها قرارها ما يكفي لتأييد هذا القرار، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى رفض استئناف المكلف وتأييد ما انتهى إليه قرار دائرة الفصل بخصوص هذا البند محمولاً على أسبابه».

المعايير المحاسبية

- المعيار رقم ٣٧ IAS «المخصصات والمطلوبات الطارئة والأصول الطارئة»: الهدف من هذا المعيار هو ضمان تطبيق معايير الاعتراف المناسبة وقواعد القياس على الأحكام والخصوم الطارئة والاحتمالية الأصول، ويتم الكشف عن تلك المعلومات الكافية في الملاحظات لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها وتوقيتها ومقدارها.

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تنص المادة (٢٤) من قانون ضريبة الدخل المصري على أن: «لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يأتي:
- الاحتياطات والمخصصات على اختلاف أنواعها...».



التعليق

القاعدة أنه لا يجوز حسم أي احتياطات أو مخصصات، وهذا باستثناء نوعين منها:

الأول: مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها في البنوك. شريطة أن يقدم البنك شهادة من مؤسسة النقد العربي السعودي تتضمن تحديد مقدار هذه الديون، وما تم تحصيله منها خلال العام التي يجب التصريح عنها.

الثاني: احتياطي الأقساط غير المكتسبة، واحتياطي الأخطار القائمة، في شركات التأمين و/أو إعادة التأمين، بشرط إعادتها للوعاء في السنة الضريبية التالية.



كلمات مفتاحية:

مصاريف البحوث والتطوير - حسم - الدخل الخاضع للضريبة - مصاريف شراء الأرض أو المعدات - أغراض البحث.

المادة السادسة عشرة: مصاريف البحوث والتطوير

يجوز حسم مصاريف البحوث والتطوير المرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، ولا يجوز حسم مصاريف شراء الأرض أو المعدات التي تستخدم في أغراض البحث، حيث تستهلك المعدات وفقاً للمادة السابعة عشرة من هذا النظام.

اللائحة التنفيذية

المادة التاسعة:

المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي: ٩- مصاريف البحوث والتطوير المتكبدة في المملكة خلال السنة الضريبية المرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة، ويقصد بها مصروفات الأبحاث والتطوير، أو التجارب في المجالات الفنية، أو العلمية، أو الهندسية، أو نظم الحاسب الآلي أو نحوه، ويستثنى من ذلك مصاريف شراء الأرض وما عليها من منشآت، أو المعدات التي تستخدم في أغراض البحث، حيث تستهلك المنشآت والمعدات طبقاً للمادة السابعة عشرة من النظام.

المبادئ والسوابق القضائية

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في قرار رقم ٤١١-٢٠٢١-IR وتاريخ ١٤٤٣/٠٥/٠٨هـ، ونص الشاهد منه: «وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (مخصص مكافأة نهاية ترك الخدمة)، وبند (مخصص تذاكر السفر)، وبند (مخصص الإجازات) وحيث يكمن استئناف المكلف في المطالبة بحسم المستخدم من المخصصات السابقة لأنه مثبت مستندياً بموجب القوائم المالية المدققة، في حين دفعت الهيئة بأنها تتمسك بصحة إجراءاته وسلامته وتطلب رد استئناف المكلف وتأييد قرار دائرة الفصل. وتأمل الدائرة في موضوع النزاع، وبعد الاطلاع على ملف القضية، وبما إن الخلاف مستندي في موضوعه، وحيث لم يقدم المكلف المستندات



الثبوتية التي أوجبهها نص المادة (٩) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وحيث استبان لهذه الدائرة صحة النتيجة التي خلصت إليها الدائرة مصدرة القرار محل الطعن، وأن في الأسباب التي أقامت عليها قرارها ما يكفي لتأييد هذا القرار، الأمر الذي تنتهي معه هذه الدائرة إلى رفض استئناف المكلف وتأييد ما انتهى إليه قرار دائرة الفصل بخصوص هذا البند محمولاً على أسبابه».

المعايير المحاسبية

- معيار تكاليف البحث والتطوير:
يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات القياس لتكاليف البحث والتطوير وعرضها والإفصاح عنها بحيث تظهر القوائم المالية بعدل المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها. ويتناول المعيار كيفية قياس وإثبات التكاليف المباشرة وغير المباشرة المرتبطة بالبحث والتطوير وقياس المباني واستهلاكها المتعلقة بالبحث والتطوير، وأي تكاليف أخرى مرتبطة بعملية البحث والتطوير.

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

- تنص المادة (١٧٠) من قانون الضرائب الجزائي المباشرة والرسوم المماثلة على أن: «يخصم مبلغ نفقات التسيير المترتبة عن عمليات البحث العلمي أو التقني من أرباح السنة، أو السنة المالية التي تم فيها إنفاق هذه المصاريف؛ وذلك من أجل تحديد الضريبة».

التعليق

أجاز النظام ولائحته التنفيذية حسم مصاريف البحوث والتطوير المتكبدة في المملكة المرتبطة بتحقيق الدخل الخاضع للضريبة عدا مصاريف شراء الأرض وما عليها من منشآت، أو المعدات التي تستخدم في أغراض البحث، حيث تستهلك المنشآت والمعدات طبقاً للمادة السابعة عشرة من النظام.



كلمات مفتاحية:

الاستهلاك- الأرض- حسم الاستهلاك- أصول المكلف- السنة الضريبية- الأصول القابلة للاستهلاك- نسب استهلاك- المباني الثابتة- المباني الصناعية والزراعية المتنقلة- المصانع والآلات- الأجهزة والبرمجيات- برامج الحاسوب- سيارات الركوب والشحن- مصاريف المسح الجيولوجي والتنقيب- قسط الاستهلاك.

المادة السابعة عشرة: الاستهلاك

أ. باستثناء الأرض يجوز حسم الاستهلاك عن أصول المكلف ذات الطبيعة المستهلكة الملموسة وغير الملموسة التي تنقص قيمتها، بسبب الاستعمال أو التلف أو التقادم، وتستخدم جميعها أو جزء منها في در الدخل الخاضع للضريبة ويبقى لها قيمة بعد انتهاء السنة الضريبية.

ب. تقسم الأصول القابلة للاستهلاك إلى مجموعات ونسب استهلاك كما يأتي:

١. المباني الثابتة: خمسة بالمائة (٥٪).

٢. المباني الصناعية والزراعية المتنقلة: عشرة بالمائة (١٠٪).

٣. المصانع والآلات والمكائن والأجهزة والبرمجيات (برامج الحاسوب) والمعدات بما في ذلك سيارات الركوب والشحن: خمسة وعشرون بالمائة (٢٥٪).

٤. مصاريف المسح الجيولوجي والتنقيب والاستكشاف والأعمال التمهيدية لاستخراج الموارد الطبيعية وتطوير حقولها: عشرون بالمائة (٢٠٪).

٥. جميع الأصول الأخرى الملموسة وغير الملموسة ذات الطبيعة المستهلكة غير المشمولة بالمجموعات السابقة كالأثاث والطائرات والسفن والقاطرات والشهرة: عشرة بالمائة (١٠٪).

ج. يحتسب مصروف الاستهلاك لكل مجموعة وفقاً للفقرات من (د) إلى (ل) من هذه المادة.

د. يحسب قسط الاستهلاك لكل مجموعة بتطبيق نسبة الاستهلاك المحددة لها بمقتضى الفقرة (ب) من هذه المادة على باقي قيمة تلك المجموعة في نهاية السنة الضريبية.

هـ. إن باقي قيمة كل مجموعة في نهاية السنة الضريبية هو إجمالي باقي قيمة المجموعة في نهاية السنة الضريبية السابقة، بعد حسم قسط الاستهلاك وفقاً لهذه المادة



للسنة الضريبية السابقة، ويضاف إليه نسبة خمسين بالمائة (٥٠٪) من أساس التكلفة للأصول الموضوعة في الخدمة خلال السنة الضريبية الحالية والسابقة، مخصصاً من المبلغ نسبة خمسين بالمائة (٥٠٪) من التعويضات عن الأصول المتصرف بها خلال السنة الضريبية الحالية والسابقة شريطة ألا يصبح الباقي سالباً. ويحتسب مقدار التعويضات للأصول المنقولة أو الموزعة والمشار إليها في الفقرة (م) من المادة التاسعة والفقرة (ج) من المادة العاشرة وفقاً لآساس التكلفة المحدد في الفقرة (م/١) من المادة التاسعة من هذا النظام.

و. إذا حول المكلف الأصل المملوك له إلى الاستعمال الشخصي، أو لم يعد الأصل يُستخدم نهائياً في دَرِّ الدخل الخاضع للضريبة، يعد هذا العمل تصرفاً بالأصل من جانب المكلف بقيمته السوقية.

ي. عندما تزيد نسبة الخمسين بالمائة (٥٠٪) من التعويض عن الأصول المتخلص منها أثناء السنة الضريبية والسنة السابقة عن باقي قيمة المجموعة في نهاية السنة الضريبية - بصرف النظر عن قيمة التعويض - تخفض قيمة المجموعة إلى صفر، ويضم ما يزيد إلى دخل المكلف الخاضع للضريبة.

ح. إذا كانت قيمة المجموعة المتبقية في نهاية السنة، بعد إجازة الحسومات وفقاً للفقرة (د) من هذه المادة، أقل من ألف (١٠٠٠) ريال سعودي، فإنه يجوز حسم هذه القيمة المتبقية.

ط. إذا تم التخلص من جميع الأصول في المجموعة، يجوز حسم المبلغ المتبقي من المجموعة في نهاية السنة.

ك. في حالة شراء أو بيع أرض وعليها إنشآت؛ توزع القيمة على الأرض والإنشآت بشكل معقول، للتوصل إلى القيمة المنفصلة للإنشآت.

ل. في حالة استخدام جزء من الأصول في دَرِّ الدخل الخاضع للضريبة، فإنه يجوز حسم استهلاك لجزء من تكلفة الأصل مقابل الجزء من الأصل المستخدم في در الدخل الخاضع للضريبة.

م. استثناءً من أحكام الفقرات السابقة، يجوز استهلاك أصول عقود البناء والتشغيل ثم نقل الملكية، وعقود البناء والتملك والتشغيل ثم نقل الملكية، على سنوات العقد، أو على الفترة المتبقية منه، إذا تمَّ تأمين الأصول أو تجديدها خلالها.



اللائحة التنفيذية

المادة التاسعة:

المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي:

٤ - قسط الاستهلاك للأصول الثابتة حسب نص المادة السابعة عشرة من النظام، ووفق الضوابط الآتية:

أ. ألا يكون القصد من شراء الأصل إعادة بيعه، وإنما لغرض استعماله بالكامل أو جزء منه في أغراض المنشأة.

ب. أن يكون الأصل ذا طبيعة مستهلكة وتتناقص قيمته بسبب الاستعمال، أو التلف، أو التقادم، ويبقى له قيمة بعد انتهاء السنة الضريبية.

ج. أن يكون الأصل مملوكاً للمكلف بموجب وثائق رسمية كصك الملكية للمباني، وعقود وفواتير الاقتناء للأصول الأخرى.

د. لا يحول توقف الأصل عن العمل خلال السنة الضريبية دون حسم استهلاكه.

الأنظمة ذات العلاقة

• المرسوم الملكي رقم (م/١٣١) وتاريخ ١٤٣٨/١٢/٢٩ هـ.

• اللائحة التنفيذية لنظام الاستثمار التعديني الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١٤٠) وتاريخ ١٩/١٠/١٤٤١ هـ، وفيها:

• المادة (١٣١) ضوابط تحديد المبالغ المستقطعة بسبب الاستهلاك والدخل الخاضع للضريبة نتيجة التصرف في الأصول القابلة للاهلاك والمخصصة لأنشطة المراحل الأولى:

١٣١،١. تُحدد مبالغ الاستهلاك والدخل الخاضع للضريبة بعد استبعاد الأصول القابلة للاهلاك والمستخدم في توليد قيمة المعدن المستخرج المتعلقة برخصة الاستغلال، وبتطبيق أنظمة الضرائب ذات الصلة، وذلك لكل رخصة استغلال على حدة.



١٣١,٢. تخصص تكلفة الأصل بالكامل إلى رخصة الاستغلال في حالة الأصول القابلة للاستهلاك في الحالات التالية:

١٣١,٢,١. إذا استخدمها المرخص له برخصة الاستغلال لأول مرة عند الحصول على الرخصة أو بعد ذلك.

١٣١,٢,٢. إذا استخدم الأصل فقط لتنفيذ الأنشطة التي تُولد قيمة المعدن المستخرج المتعلقة برخصة الاستغلال.

١٣١,٣. إذا طبقت الفقرة (١٣١,١) من هذه المادة، وفيما بعد لم يُعد الأصل مُستخدمًا فقط لتنفيذ الأنشطة التي تُولد قيمة المعدن المستخرج المتعلقة برخصة الاستغلال، يتعين تخفيض رصيد مجموعة الأصول القابلة للاستهلاك المتعلقة برخصة الاستغلال المنسوبة إلى الأصل بالتناسب مع استخدام الأصل المتعلق برخصة الاستغلال فيما يخص استخدام الأصل في أي نشاط آخر، ويسري هذا التخفيض من تاريخ توقف استخدام الأصل لتنفيذ الأنشطة التي تولد قيمة المعدن المستخرج.

١٣١,٤. إذا طبقت الفقرة (١٣١,١) من هذه المادة، وبعد ذلك أصبح الأصل مُستخدمًا لأغراض رخصة استغلال أخرى، وكان للأصل رصيد متبقٍ في مجموعة الأصول القابلة للاستهلاك المتعلق برخصة الاستغلال محل الرصيد، يجب تخصيص نسبة من الرصيد المتبقي إلى رخصة الاستغلال الأخرى، على أن تمثل هذه النسبة قيمة استخدام الأصل المتعلق بالرخصة الأخرى بقدر استخدام الأصل في تنفيذ النشاط، ويكون ذلك اعتبارًا من تاريخ استخدام الأصل في رخصة الاستغلال الأخرى.

١٣١,٥. يُخصص جزء من تكلفة الأصل إلى رخصة الاستغلال في حالة الأصل القابل للاستهلاك الذي استخدمه حامل الرخصة لأول مرة عند حصوله على الرخصة أو بعد ذلك، وعند استخدام الأصل جزئيًا لتنفيذ الأنشطة التي تُولد قيمة المعدن المستخرج المتعلقة برخص الاستغلال، يحدد هذا الجزء بالتناسب مع استخدام الأصل فيما يتعلق برخصة الاستغلال والخاصة باستخدام الأصل في أي نشاط آخر.

١٣١,٦. إذا طبقت الفقرة (١٣١,٥) من هذه المادة من قبل، وحدث تغيير في نسبة استخدام الأصل، فيجب تعديل رصيد مجموعة الأصول القابلة للاستهلاك المتعلق برخصة الاستغلال المنسوبة إلى الأصل ليتناسب مع استخدام الأصل المتعلق برخصة الاستغلال، بعد التغيير الذي حدث في استخدام الأصل في أي نشاط آخر، ويسري هذا التعديل من تاريخ تغيير نسبة استخدام الأصل.

١٣١,٧. إذا طبقت الفقرة (١٣١,٥) من هذه المادة من قبل، وحدث تغيير في استخدام الأصل لأغراض رخصة استغلال أخرى، وكان للأصل رصيد متبقٍ في مجموعة الأصول القابلة للاستهلاك المتعلق برخصة الاستغلال، فيجب تخصيص نسبة من هذا الرصيد إلى رخصة الاستغلال الأخرى، على أن تمثل هذه النسبة قيمة استخدام الأصل المتعلق بالرخصة الأخرى بقدر استخدام الأصل في تنفيذ النشاط. ويكون ذلك اعتبارًا من تاريخ استخدام الأصل في رخصة الاستغلال الأخرى.



١٣١,٨. يُخصص لرخصة الاستغلال كامل رصيد مجموعة الأصول القابلة للاستهلاك المنسوبة إلى الأصل الذي استُخدم لأول مرة قبل تاريخ الحصول على رخصة الاستغلال، والذي يستخدم فقط لتنفيذ الأنشطة التي تولّد قيمة المعدن المستخرج المتعلقة برخصة الاستغلال.

١٣١,٩. يجب تخفيض رصيد مجموعة الأصول القابلة للاستهلاك المتعلق برخصة الاستغلال المنسوبة إلى الأصل ليتناسب مع استخدام الأصل المتعلق برخصة الاستغلال فيما يخص استخدام الأصل في أي نشاط آخر، ويسري هذا التعديل من تاريخ استخدام الأصل في نشاط آخر، وذلك في حالة انطباق الشروط التالية:

١٣١,٩,١. إذا سبق أن طبقت الفقرة (١٣١,٨) من هذه المادة.

١٣١,٩,٢. إذا توقف استخدام الأصل عن تنفيذ الأنشطة التي تولّد قيمة المعدن المستخرج المتعلقة برخصة الاستغلال.

١٣١,٩,٣. تخصص نسبة من رصيد مجموعة الأصول القابلة للاستهلاك إلى رخصة الاستغلال الأخرى، على أن تمثل هذه النسبة قيمة استخدام الأصل المتعلق بالرخصة الأخرى بقدر استخدام الأصل في تنفيذ النشاط اعتبارًا من تاريخ استخدام الأصل في الرخصة الأخرى؛ في حالة انطباق الشروط التالية:

١٣١,٩,٣,١. إذا سبق أن طبقت الفقرة (١٣١,٨) من هذه المادة.

١٣١,٩,٣,٢. إذا حدث تغيير في استخدام الأصل لأغراض رخصة استغلال أخرى.

١٣١,٩,٣,٣. إذا كان هناك رصيد متبقّي في مجموعة الأصول القابلة للاستهلاك منسوب إلى ذلك الأصل.

١٣١,١٠. يُخصص لرخصة الاستغلال جزء من رصيد مجموعة الأصول القابلة للاستهلاك المنسوبة إلى أصل تم استخدامه لأول مرة قبل الحصول على ترخيص الاستغلال والذي يستخدم جزئيًا لتنفيذ الأنشطة التي تولّد قيمة المعدن المستخرج الخاصة برخصة الاستغلال، ويحدد هذا الجزء بما يتناسب مع استخدام الأصل المتعلق بالرخصة بقدر استخدام الأصل في تنفيذ النشاط.

١٣١,١١. يجب تعديل الرصيد المتبقي للأصل في مجموعة الأصول القابلة للاستهلاك المتعلق برخصة الاستغلال ليتناسب مع استخدام الأصل بعد تغيير استخدام الأصل في أي نشاط آخر، ويسري هذا التعديل من تاريخ استخدام الأصل في نشاط آخر، وذلك في حالة انطباق الشروط التالية:

١٣١,١١,١. إذا سبق أن طبقت الفقرة (١٣١,١٠) من هذه المادة.



١١,١٣١. إذا حدث تغيير في نسبة استخدام الأصل.

١٢,١٣١. تخصص نسبة من الرصيد المتبقي للأصل في مجموعة الأصول القابلة للاستهلاك المتعلقة برخصة الاستغلال إلى رخصة الاستغلال الأخرى، على أن تمثل هذه النسبة قيمة استخدام الأصل المتعلقة بالرخصة الأخرى بقدر استخدام الأصل في تنفيذ النشاط، اعتبارًا من تاريخ استخدام الأصل في الرخصة الأخرى؛ وذلك في حالة انطباق الشروط التالية:

١,١٣١,١٢. إذا سبق أن طبقت الفقرة (١٠,١٣١) من هذه المادة.

٢,١٣١,١٢. إذا حدث تغيير في استخدام الأصل لأغراض رخصة استغلال أخرى.

٣,١٣١,١٢. إذا كان هناك رصيد متبقٍ في مجموعة الأصول القابلة للاستهلاك منسوبٍ إلى ذلك الأصل.

• المادة (١٣٢) الأرصدة السابقة لمجموعات الأصول القابلة للاستهلاك:

١,١٣٢. يحق للمرخص له برخصة الاستغلال إضافة الأرصدة السابقة لمجموعات الأصول القابلة للاستهلاك التي لم تنطبق عليها الفقرتان (١,١٣٢) و (٢,١٣٢) من هذه المادة إلى أرصدة مجموعات الأصول القابلة للاستهلاك لأغراض تحديد معادل ضريبة الدخل المستحقة على حامل الرخصة لقاء رخصة الاستغلال كما لو أن مقر الشركة في المملكة وتخضع لضريبة الدخل، ويُشار إليهما بالأرصدة السابقة لمجموعات الأصول القابلة للاستهلاك، وذلك بالشروط التالية:

١,١٣٢. أن يكون ذلك وقت الحصول على رخصة الاستغلال.

٢,١٣٢. أن يكون لدى المرخص له برخصة الاستغلال أرصدة من مجموعة الأصول القابلة للاستهلاك تتعلق بأنشطة الاستطلاع والكشف والأعمال التمهيدية والتطويرية ذات الصلة برخص الاستطلاع أو الكشف.

٢,١٣٢. إذا تكبّد حامل الرخصة نفقات تتعلق بأنشطة الاستطلاع والكشف بعد الحصول على رخصة الاستغلال، فيتعامل مع تلك النفقات وفقًا للآتي:

١,١٣٢,٢. إذا كان لدى المرخص له برخصة الاستغلال رخصة واحدة فقط، فتضاف النفقات إلى أرصدة مجموعات الأصول القابلة للاستهلاك وفقًا للأنظمة الضريبية، وذلك لأغراض تحديد معادل ضريبة الدخل المستحقة على المرخص له برخصة الاستغلال.



١٣٢,٢,٢. إذا كان لدى المرخص له برخصة الاستغلال أكثر من رخصة استغلال، فتُضاف النفقات، وفقاً لما يحدده حامل الرخصة، إلى أرصدة مجموعات الأصول القابلة للاستهلاك وفقاً للأنظمة الضريبية، وذلك لأغراض تحديد معادل ضريبة الدخل المستحقة على كل رخصة استغلال، بشرط أن يكون إجمالي مبالغ النفقات التي ستضاف إلى الأرصدة المذكورة أعلاه مساوياً للمبلغ الفعلي للنفقات التي تكبدها المرخص له برخصة الاستغلال.

١٣٢,٣. يشار إلى المبالغ المدرجة في أرصدة مجموعات الأصول القابلة للاستهلاك بموجب الفقرتين (١٣٢,٢,١) و (١٣٢,٢,٢) من هذه المادة بالأرصدة السابقة من مجموعات الأصول القابلة للاستهلاك.

١٣٢,٤. للمرخص له برخصة الاستغلال نقل كل أو جزء من رصيد مجموعة الأصول القابلة للاستهلاك المتعلقة برخصة الاستغلال التي تعود إلى الأرصدة السابقة إلى أي رخصة استغلال أخرى يحملها. وفي حالة قيامه بنقل الأرصدة على هذا النحو، يجب اتخاذ ما يلي:

١٣٢,٤,١. تخفيض رصيد مجموعة الأصول القابلة للاستهلاك فيما يتعلق برخصة الاستغلال بقيمة رصيد مجموعات الأصول القابلة للاستهلاك المنقولة.

١٣٢,٤,٢. إضافة رصيد مجموعات الأصول القابلة للاستهلاك المنقولة في مجموعات الأصول القابلة للاستهلاك ذات العلاقة أغراض تحديد معادل ضريبة دخل حامل الرخصة فيما يتعلق برخصة الاستغلال الأخرى، ويشار إليها كأرصدة سابقة لمجموعات الأصول القابلة للاستهلاك.

١٣٢,٥. يتعيّن استخدام الأصول التي تتعلّق بها الأرصدة السابقة لمجموعات الأصول القابلة للاستهلاك لتوليد الدخل الخاضع للضريبة لأغراض تحديد معادل ضريبة دخل المرخص له برخصة الاستغلال، وذلك فيما يخص مجموعات الأصول المتعلقة بالرخصة.

١٣٢,٦. تنطبق هذه المادة فقط على أرصدة مجموعات الأصول القابلة للاستهلاك الناشئة عن النفقات المتكبدة بعد تاريخ دخول هذا النظام حيز النفاذ.

• المادة (١٣٣) استبعاد الأصول القابلة للاستهلاك:

١٣٣,١. إذا استبعد المرخص له برخصة الاستغلال أي أصل من الأصول القابلة للاستهلاك، فيجب الأخذ في الاعتبار نسبة من عائدات الاستبعاد، يتم تحديدها بالرجوع إلى مدى استخدام الأصل المتعلق برخصة الاستغلال في تنفيذ أي نشاط آخر، وذلك عند تحديد معادل ضريبة دخل حامل الرخصة.

١٣٣,٢. في حال تصرف المرخص له برخصة الاستغلال في الرخصة، يجب أن تتضمن ضريبة دخل حامل الرخصة لأغراض تحديد معادل ضريبة الدخل، المقابل المدفوع لقاء التصرف في الأصول، دون أن يتجاوز مجموع المبالغ التالية، إلى حدّ ارتباطها بالنفقات على أنشطة الاستطلاع وأنشطة الكشف وغيرها من الأعمال



التمهيدية والتطويرية لاستغلال الموارد الطبيعية المتعلقة برخص الكشف:

١٣٣،٢،١. المبالغ المستقطعة مقابل الخسائر السابقة المُرحَّلة والنفقات والاستهلاكات المطالب بها عند تحديد معادل ضريبة دخل المرخص له برخصة الاستغلال.

١٣٣،٢،٢. أجزاء أرصدة مجموعات الأصول المستهلكة التي عوضت بالمقابل المدفوع نظير عمليات التصرف في الأصول.

١٣٣،٢،٣. أرصدة مجموعات الأصول القابلة للاستهلاك - إن وجدت - التي تتعلَّق برخصة الكشف في وقت التصرف في الأصول».

المبادئ والسوابق القضائية

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ١٤٢٣ وتاريخ ١٣/١٧/١٤٣٨هـ، ونص الشاهد منه: «تقديم الهيئة للأدلة والمستندات المؤيدة لوجهة نظرها، يترتب عليه أحقيتها في تعديل صافي ربح المنشأة بفروق الاستهلاك».

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ١٢٥٦ وتاريخ ٠٤/٠٤/١٤٣٤هـ، والقرار رقم ١٣٣١ وتاريخ ٠١/٠٨/١٤٣٥هـ، ونص الشاهد منه: «نطاق تطبيق المادة ١٧ من نظام ضريبة الدخل في تحديد الوعاء الزكوي للمنشأة، يقتصر على تحديد طريقة استهلاك الأصول ولا يمتدُّ إلى تحديد ما يحسم وما لا يحسم من تلك الأصول».

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ١٣٣٨ وتاريخ ٠١/٢٢/١٤٣٥هـ، ونص الشاهد منه: «يتحدد نظام استهلاك الأصول وفقاً للمادة ١٧ من نظام ضريبة الدخل، ويترتب عليه عدم أحقية المنشأة في الاعتراض على نتيجة تحديد فروق الاستهلاك التي تمَّت وفقاً للنص المشار إليه».

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ٢٠٢١-٢٨-٢٠١٩-٢٠٢١ وتاريخ ٠٧/٢٣/١٤٤٢هـ، ونص الشاهد منه: «وحيث إنه بخصوص استئناف المكلف بشأن بند (فروق الإهلاك للسنوات من ٢٠٠٧م حتى ٢٠٠٩م)، وبعد تأمل الدائرة في الاستئناف المقدم أمامها تبين أن الخلاف يكمن في اعتراض المكلف على قرار اللجنة الابتدائية التي أيدت الهيئة فيما يتعلَّق باستخدام الرصيد الختامي للممتلكات والآلات والمعدات طبقاً للقوائم المالية المدققة للعام ٢٠٠٤م، لاحتساب فرق الاستهلاك والرصيد الختامي لصافي الممتلكات والمعدات للسنوات أعلاه طبقاً للمادة رقم (١٧) من نظام ضريبة الدخل، وعدم تأييده للطريقة التي اتبعها المكلف باستخدام الرصيد الختامي لصافي القيمة الدفترية للممتلكات والآلات والمعدات لأغراض الضريبة في العام ٢٠٠٤م، والبالغ قدره (٨٢٨,٥٩٨,٠٠٠) ريال سعودي كرصيد افتتحي



للكشف رقم (٤) للإقرار في العام ٢٠٠٥ م، بينما ترى الهيئة عدم صحّة ما قام به المكلف، حيث إن المجموعة أدرجت رصيد أول المدة في ١/١/٢٠٠٥ م لبند الأصول بمبلغ (٨٢٨,٥٩٨,٠٠٠) ريال في حين أن رصيد تلك الأصول في القوائم المالية لعام ٢٠٠٤ م بلغت (٦٨٥,٠٦٠,٠٠٠) ريال وهو ما تم احتساب الاستهلاك السنوي على أساسه تطبيقاً للمادة رقم (١٧) من نظام ضريبة الدخل. وحيث لم تعترض الهيئة على ما أكده المكلف من كون أن الرصيد الختامي لعام ٢٠٠٤ م، هو الرصيد الافتتاحي لعام ٢٠٠٥ م بعد تعديله للأغراض الضريبية، وحيث إن عدم قبول استخدام المكلف للأرصدة الختامية للعام السابق وفقاً للتعديلات التي طرأت عليها للأغراض الضريبية، يترتب عليه حرمان المكلف من إثبات المصروفات التي تم تأجيلها وفقاً لمتطلبات نظام ضريبة الدخل، وعليه تقرر الدائرة قبول استئناف المكلف، ونقض ما قضى به القرار الابتدائي في هذا الخصوص».

المعايير المحاسبية

المعيار رقم ٣٥ IAS : انخفاض قيمة الأصول:

الهدف من هذا المعيار هو تحديد الإجراءات التي تطبقها المنشأة للتأكد من أن أصولها لا تزيد عن قيمتها القابلة للاسترداد. يتم إدراج الأصل بأكثر من قيمته القابلة للاسترداد إذا تجاوزت قيمته الدفترية المبلغ الواجب استرداده من خلال استخدام الأصل أو بيعه. إذا كان هذا هو الحال، فإن الأصل يوصف بأنه ضعيف ويتطلب المعيار من الكيان الاعتراف بانخفاض قيمة الخسارة. يحدد المعيار أيضاً متى يجب على المنشأة عكس خسارة انخفاض القيمة ويصف الكشف.

الممارسات والمعايير في أنظمة مقارنة

تنص المادة (٢٥) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م على أن: «يكون حساب الإهلاكات لأصول المنشأة على النحو الآتي:

- (٥٪) من تكلفة شراء، أو إنشاء، أو تطوير، أو تجديد، أو إعادة بناء أيّ من المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات، وذلك عن كل فترة ضريبية.
- (١٠٪) من تكلفة شراء، أو تطوير، أو تحسين، أو تجديد أي من الأصول المعنوية التي يتم شراؤها، بما في ذلك شهرة النشاط، وذلك عن كل فترة ضريبية.



يتم إهلاك الفئتين التاليتين من أصول المنشأة طبقاً لنظام أساس الإهلاك بالنسب المبينة قرين كل منها:

(و) الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات نسبة ٥٠٪ من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية.

(ي) جميع أصول النشاط الأخرى نسبة ٢٥٪ من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية.

(أ) لا يحسب إهلاك للأرض والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات والأصول الأخرى للمنشأة غير القابلة بطبيعتها للاستهلاك».

وفي تحديد مفهوم أساس الإهلاك تنص المادة (٢٦) من ذات القانون على أنه: «يقصد بأساس الإهلاك في تطبيق أحكام المادة (٢٥) من هذا القانون القيمة الدفترية للأصول كما هي مدرجة في الميزانية الافتتاحية للفترة الضريبية، ويزيد هذا الأساس بما يوازي تكلفة الأصول المستخدمة، وتكلفة التطوير أو التحسين أو التجديد أو إعادة البناء، وذلك خلال الفترة الضريبية، ويقل الأساس بما يوازي قيمة الإهلاك السنوي، وقيمة بيع الأصول التي تم التصرف فيها، وبقيمة التعويض الذي تم الحصول عليه نتيجة فقدانها أو هلاكها خلال الفترة الضريبية.

فإذا كان أساس الإهلاك بالسالب تضاف قيمة التصرف في الأصل أو التعويض عنه إلى الأرباح التجارية والصناعية للممول، أما إذا لم يجاوز الإهلاك عشرة آلاف جنيه يعد أساس الإهلاك بالكامل من التكاليف واجبة الخصم».

وتنص المادة (٢٧) من ذات القانون على أن:

«تخصم نسبة ٣٠٪ من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في الاستثمار في مجال الإنتاج، سواء أكانت جديدة أم مستعملة، وذلك في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول.

ويتم حساب أساس الإهلاك المنصوص عليه في المادة (٢٥) من هذا القانون عن تلك الفترة الزمنية بعد خصم نسبة الـ ٣٠٪ المذكورة.

ويشترط لتطبيق أحكام الفقرتين السابقتين أن يكون لدى الممول دفاتر وحسابات منتظمة».

وتناولت اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ م تفاصيل مواد القانون الخاصة بالإهلاك وفقاً للآتي:

تنص المادة (٣٣) من هذه اللائحة على أن:

يقصد بالأصول المعنوية التي يتم شراؤها في تطبيق حكم البند [٢] من المادة (٢٥) من القانون: الأصول التي ليس لها وجود مادي ويحتفظ بها للاستخدام في الإنتاج أو لتوريد السلع أو الخدمات أو للتأجير للغير؛ كالتراخيص وحقوق الملكية الفكرية والاسم التجاري وحقوق النشر وبراءات الاختراع وحقوق الطبع وأفلام الصور المتحركة التي تحصل عليها المنشأة نظير دفع مبلغ من المال. أما بالنسبة للأصول المعنوية التي يتم إنشاؤها بمعرفة المنشأة فيتم إهلاكها طبقاً للبند [٢] من المادة (٢٥) من القانون



مع مراعاة استبعاد تكاليف إنشاء الأصل المعنوي التي تم تحميلها ضمن التكاليف في السنوات السابقة وذلك طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية». تنص المادة (٣٤) من اللائحة على أن:

يراعى بالنسبة لنظام أساس الإهلاك المنصوص عليه في المادتين ٢٥، ٢٦ من القانون ما يأتي:

١. تحدد القيمة القابلة للإهلاك على أساس رصيد كل مجموعة أصول في أول الفترة مضافاً إليها مشتريات الأصول وكافة الإضافات خلال العام، كتكلفة نقل الأصول وكافة الإضافات خلال العام؛ كتكلفة نقل الأصل وتركيبه والعمرات التي تؤدي إلى إطالة العمر الإنتاجي مخصصاً منه التصرفات في الأصول أو التعويضات.

ويعامل هذا الرصيد على النحو الآتي:

أ. إذا كان الرصيد الناتج وفقاً للفقرة السابقة سالباً؛ يتم إضافة هذا الرصيد إلى أرباح النشاط.

ب. إذا كان الرصيد ١٠ آلاف ريال فأقل يحمل بالكامل على قائمة الدخل ويعد من التكاليف الواجبة الخصم في ذات السنة.

ج. إذا كان الرصيد يزيد عن ١٠ آلاف ريال يحسب الإهلاك لكل مجموعة وفقاً للنسب الواردة بالبند [٣] من المادة (٢٥) من القانون دون النظر إلى مدة استخدام أصول المجموعة، ويرحل الرصيد المتبقي - أيّاً كانت قيمته - إلى الفترة الضريبية التالية كأساس للإهلاك.

٢. لا يجوز مخالفة نسب الإهلاك المنصوص عليها في المادة (٢٥) من القانون، وذلك لأغراض حساب الضريبة.

٣. لا تخضع الأصول المهداة التي تدرج قيمتها ضمن الاحتياطيات للضريبة، ولا يسري بشأنها الإهلاك المقرر في المواد ٢٥، ٢٦، ٢٧ من القانون بحسب الأحوال.

وتنص المادة (٣٥) من ذات اللائحة على أنه: «لأغراض حساب الضريبة في تطبيق حكم المادة ٢٧ من القانون يجب استبعاد نسبة ٣٠٪ من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في مجال الإنتاج الصناعي، سواء أكانت جديدة أم مستعملة، في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول ويتم إدراج القيمة الباقية في أساس الإهلاك المنصوص عليه في المادة ٦٢ من القانون».

تطبيق عملي على النصوص السابقة: تمتلك منشأة أصول للنشاط كالاتي:

رصيد الأصول أول الفترة ٢٥٠٠٠٠ ريال، والإضافات التي تمت خلال السنة تكلفتها ٢٥٠٠٠٠ ريال.

والمطلوب: بيان المعاملة الضريبية للإهلاك طبقاً لأحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م ولائحته التنفيذية في الحالات الآتية:

١. حالة التصرف في الأصول بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ ريال



٢. حالة التصرف في الأصول بمبلغ ٢٦٥٠٠٠ ريال

٣. حالة التصرف في الأصول بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ ريال

الحل:

الحالة الأولى: في حالة التصرف في الأصول بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ ريال.

رصيد الأصول في أول الفترة الضريبية:

الإضافات خلال السنة:

رصيد:

التصرف في الأصول:

الرصيد: ٢٥٠٠٠٠ ريال

٢٥٠٠٠ ريال

٢٧٥٠٠٠ ريال

٣٠٠٠٠٠ ريال

-

٢٥٠٠٠ ريال

ويتضح أن الرصيد سالب بمبلغ ٢٥٠٠٠ ريال ويتم إضافة هذا الرصيد إلى أرباح المنشأة.

الحالة الثانية: في حالة التصرف في الأصول بمبلغ ٢٦٥٠٠٠ ريال رصيد الأصول في أول الفترة الضريبية:

الإضافات خلال السنة:



رصيد:

التصرف في الأصول:

الرصيد: ٢٥٠٠٠٠ ريال - ٢٥٠٠٠ ريال -

٢٧٥٠٠٠ ريال

٢٦٥٠٠٠ ريال ١٠٠٠٠ ريال

ويتضح لنا أن الرصيد مبلغ ١٠٠٠٠ ريال، ويحمل الرصيد بالكامل ويعد من التكاليف الواجبة الخصم في ذات السنة طبقاً لنص البند [ب] من المادة (٣٤) من اللائحة التنفيذية للقانون.

الحالة الثالثة: في حالة التصرف في الأصول بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ ريال

رصيد الأصول في أول الفترة الضريبية:

الإضافات خلال السنة:

رصيد:

التصرف في الأصول:

الرصيد: ٢٥٠٠٠٠ ريال

٢٥٠٠٠ ريال

٢٧٥٠٠٠ ريال

٢٠٠٠٠٠ ريال

٧٥٠٠٠ ريال



وفي هذه حالة يعامل هذا الرصيد طبقاً لنص البند [ج] من المادة (٣٤) من اللائحة التنفيذية حيث إنه أكبر من ١٠٠٠٠ ريال وفقاً لنسب الإهلاك الواردة بالبند [٣] من المادة (٢٥) من القانون دون النظر إلى مدة استخدامه.

وبالتالي يكون الإهلاك = $٧٥٠٠٠ \times ٢٥\% = ١٨٧٥٠$ ريالاً.

والباقى يرحل كأساس للإهلاك في السنة التالية.

أساس للإهلاك في السنة التالية = $١٨٧٥٠ - ٧٥٠٠٠ = ٥٦٢٥٠$ ريالاً.

وقد أخذ بنظام حسم الاستهلاك (الاهتلاك) المالي المنظمّ الجزائري في المادة (١٧٤) من قانون الضرائب المباشرة في الجزائر. والمنظمّ المغربي في المادتين (١٠، ١٠٢) من المدونة العامة للضرائب بالمغرب.

التعليق

باستثناء الأرض فقد أجاز النظام حسم الاستهلاك عن أصول المكلف ذات الطبيعة المستهلكة الملموسة وغير الملموسة التي تنقص قيمتها، بسبب الاستعمال أو التلف أو التقادم، وتستخدم- جميعها أو جزء منها- في الدخل الخاضع للضريبة ويبقى لها قيمة بعد انتهاء السنة الضريبية؛ وذلك وفقاً للمجموعات ونسب الاستهلاك والضوابط المشار إليها في النظام.



كلمات مفتاحية:

مصاريف إصلاحات وتحسينات الأصول - المكلف - الأصول المستهلكة - المبلغ الزائد.

المادة الثامنة عشرة: مصاريف إصلاحات وتحسينات الأصول

- أ. يجوز حسم المصاريف المتكبدة في كل مجموعة عن الإصلاحات أو التحسينات التي أجراها المكلف على الأصول المستهلكة الواقعة في تلك المجموعة.
- ب. لا تزيد قيمة المصاريف المسموح بها وفقاً للفقرة (أ) من هذه المادة لكل سنة عن نسبة أربعة بالمائة (٤٪) من باقي قيمة المجموعة في نهاية تلك السنة.
- ج. يضاف المبلغ الزائد عن الحد المبين بالفقرة (ب) من هذه المادة إلى باقي قيمة المجموعة.

السوابق القضائية

«وتأمل الدائرة في موضوع النزاع، وحيث إن الهيئة قامت بإعادة احتساب كشف رقم (٤) من غير بيان لسبب إعادة الاحتساب أو تقديم مطابقة بين إجراءاتها وإقرار المكلف ولم تقم بإرفاق هذا الكشف المعدل حتى يتم التحقق من طريقة احتسابها لمصروف الصيانة الزائد عن (٤٪)، وحيث إن الدائرة مصدرة القرار لم تطلب من الهيئة بيان الأساس الذي بموجبه حصلت تلك الفروقات بمصاريف الصيانة بين ما قدمه المكلف في إقراره وما تدعي الهيئة أنه الطريقة الصحيحة المطبقة بموجب النظام، ولما لم يتضمن القرار محل الطعن تبياناً للطريقة التي توصلت إليها من خلالها لتحديد احتساب مصروف الصيانة الزائد عن (٤٪) على المكلف والتي اتجهت قناعة الدائرة إلى الأخذ بها والعدول عما جاء في إقرار المكلف، وبالتالي فإن ما جاء في تسبيب الدائرة لقرارها بخصوص هذا البند الذي انتهت إليه بتأييد موقف الهيئة بالتأكيد على أن المكلف لم يقدم ما يثبت ادعاءه بوقوع الهيئة في الخطأ عند احتساب فروقات الاستهلاك للأعوام محل الخلاف بشكل قلباً لعبء الإثبات، في حين كان من المتعين أن تقدم الهيئة ما يثبت خطأ المكلف في احتساب مصروف الصيانة الزائد عن (٤٪) من واقع إقراره ومقابلة ذلك الخطأ بما يسند الهيئة في إجراء الربط على المكلف بتعديل مصروف الصيانة الزائد عن (٤٪) على الوجه الذي تدعي الهيئة به أنه هو الطريقة المتفقة مع النظام، وحيث جاء قرار دائرة الفصل خلواً من بيان ما تسند به الهيئة وجهة نظرها، واكتفى القرار بذكر أن المدعية لم تقدم ما يثبت أحقيتها فيما تطالب به بهذا الخصوص، وما ترى الهيئة احتساب مبالغ فروقات ذلك الاستهلاك دون بيان السند المدعى به نظاماً لصحة طريقة الهيئة في تحديد مصروف الصيانة الزائد عن (٤٪) محل النزاع؛ الأمر الذي تخلص معه هذه الدائرة إلى عدم تقديم الهيئة لما يمكن الاستناد إليه في العدول عما أقر به المكلف بخصوص احتساب مصروف الصيانة الزائد عن (٤٪) للأعوام من ٢٠١٢م حتى ٢٠١٥م باعتبار أن



ذلك هو الأصل في احتسابها لانعدام البينة المعتبرة والدليل الصحيح للتحويل إلى غير ما جاء في إقرار المكلّف، وعليه تنتهي هذه الدائرة إلى قبول استئناف المكلّف ونقض قرار دائرة الفصل» (القرار الاستئنائي رقم: ٤١١-٢٠٢١-IR، الصادر في الدعوى رقم: ٢٠٢٠-٢٥٥٩-١، والخاصة بالمصاريف الزائدة عن ٤٪).

المعايير المحاسبية

معيار المحاسبة الدولي ١ (عرض القوائم المالية):

١٠٤ يجب على المنشأة التي تصنف المصروفات بحسب وظيفتها أن تفصح عن معلومات إضافية عن طبيعة المصروفات، بما في ذلك مصروف الاستهلاك والإطفاء، ومصروف منافع الموظفين.

معيار المحاسبة الدولي رقم ١٢ (ضرائب الدخل):

تنشأ بعض الفروق المؤقتة عندما يتم إدراج دخل أو مصروف في الربح المحاسبي في فترة، ولكن يتم إدراجه في الربح الخاضع للضريبة في فترة مختلفة. ومثل هذه الفروق المؤقتة توصف غالباً خاضعة للضريبة في فترة مختلفة. ومثل هذه الفروق المؤقتة توصف مؤقتة خاضعة للضريبة والتي لذلك ينتج عنها التزامات ضريبية مؤجلة.

(ب) الاستهلاك المستخدم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) قد يختلف عن ذلك المستخدم عند تحديد الربح المحاسبي. الفرق المؤقت هو الفرق بين المبلغ الدفترى للأصل وأساسه الضريبي الذي هو التكلفة الأصلية للأصل بعد طرح جميع الحسميات المتعلقة بذلك الأصل التي تسمح بها السلطات الضريبية عند تحديد الربح الخاضع للضريبة للفترات الحالية والسابقة. ينشأ الفرق المؤقت الخاضع للضريبة، وينتج عنه التزام ضريبة مؤجلة، عندما يتم تعجيل الاستهلاك لأغراض الضريبة (إذا كان الاستهلاك لأغراض الضريبة أقل سرعة من الاستهلاك المحاسبي، ينشأ فرق مؤقت جازر الحسم، وينتج عنه أصل ضريبة مؤجلة).

التعليق

أجاز النظام حسم المصاريف المتكبدة في كل مجموعة عن الإصلاحات أو التحسينات التي أجراها المكلّف على الأصول المستهلكة الواقعة في تلك المجموعة، شريطة ألا تزيد قيمتها لكل سنة عن نسبة (٤٪) من باقي قيمة المجموعة في نهاية تلك السنة، أما ما يزيد عن هذه النسبة فيضاف إلى باقي قيمة المجموعة.



كلمات مفتاحية:

مصاريف المسح الجيولوجي- الأعمال التمهيدية لاستخراج الموارد الطبيعية- مصاريف إطفاء- معدل الاستهلاك- شراء حقوق المسح الجيولوجي.

المادة التاسعة عشرة: مصاريف المسح الجيولوجي والأعمال التمهيدية لاستخراج الموارد الطبيعية

أ. تحسم مصاريف المسح الجيولوجي والأعمال التمهيدية لاستخراج الموارد الطبيعية على شكل مصاريف إطفاء، وبمعدل الاستهلاك المحدد في الفقرة (ب) من المادة السابعة عشرة من هذا النظام، حيث تشكل هذه المصاريف مجموعة مستقلة.

ب. تنطبق هذه المادة أيضًا على مصاريف الأصول غير الملموسة، والتي يتحملها المالك في شراء حقوق المسح الجيولوجي ومعالجة واستغلال الموارد الطبيعية.

الأنظمة ذات العلاقة

* اللائحة التنفيذية لنظام الاستثمار التعديني الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١٤٠) وتاريخ ١٩/١٠/١٤٤١هـ، وفيها:

المادة (١) التعريفات: «...١٦. المسح الجوي: استخدام أي من وسائل المسح الجوي للقيام بالبحث والاستطلاع، والكشف عن المعادن الفلزية، وغير الفلزية، والخامات، أو المساعدة في فحص، أو دراسة منطقة ما، ومسح الأسطح المكشوفة، ومخزونات الخام، وركام المخلفات».

المادة (١٣١) ضوابط تحديد المبالغ المستقطعة بسبب الاستهلاك والدخل الخاضع للضريبة نتيجة التصرف في الأصول القابلة للاستهلاك والمخصصة لأنشطة المراحل الأولى: سبقت الإشارة إليها.

المادة (١٣٢) الأرصدة السابقة لمجموعات الأصول القابلة للاستهلاك: سبقت الإشارة إليها.

وقد نظم القسم الثاني من الفصل الثاني من هذه اللائحة رخصة الكشف عن المعادن التي يمكن أن يتصورها إنفاق المصاريف محل الخصم المشار إليها في المادة (١٩) من نظام ضريبة الدخل؛ من حيث مضمون طلب الرخصة (م ٢٤) والكفاية الفنية لطالب رخصة الكشف (م ٢٥) ... إلخ من الجوانب الموضوعية والإجرائية للحصول على الرخصة.



التعليق

تحسم مصاريف المسح الجيولوجي والأعمال التمهيدية لاستخراج الموارد الطبيعية على شكل مصاريف إطفاء، وبمعدل الاستهلاك المحدد في الفقرة (ب) من المادة السابعة عشرة من هذا النظام، حيث تشكل هذه المصاريف مجموعة مستقلة.



كلمات مفتاحية:

المساهمات- صناديق التقاعد- شركات الأموال- صاحب العمل- الحسم المسموح به.

المادة العشرون: المساهمات في صناديق التقاعد

- أ. باستثناء شركات الأموال، يجوز حسم مساهمات صاحب العمل لصالح المستخدم في صندوق تقاعد نظامي مؤسس وفقًا لأنظمة المملكة، مع مراعاة ألا يتجاوز الحسم المسموح به عن كل مستخدم نسبة خمسة وعشرين بالمائة (٢٥٪) من دخله قبل احتساب مساهمات صاحب العمل.
- ب. لشركات الأموال- للأغراض الضريبية- حسم مساهماتها في صناديق التقاعد وصناديق التأمينات الاجتماعية وأي صندوق أُسس لتوفير حقوق نهاية الخدمة أو للتعويض عن النفقات الطبية للمستخدمين مع مراعاة الآتي:
 ١. ألا يتجاوز الحسم مقدار الالتزامات غير الممولة الخاصة بهذه الصناديق والمستحقة اعتبارًا من بداية العام المالي الذي يتم فيه الحسم.
 ٢. أن تكون هذه الصناديق ذات شخصية اعتبارية مستقلة، سواء تأسست في المملكة أو خارجها.
- ج. لا يجوز حسم مساهمات المستخدم في صناديق التقاعد.

اللائحة التنفيذية

المادة التاسعة

المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي:

- ٨- مساهمات صاحب العمل (باستثناء شركات الأموال) لصالح الموظف في صناديق التقاعد النظامية المؤسسة وفقًا لأنظمة المملكة التي لا تزيد، منفردة أو مجتمعة، على نسبة ٥٢٪ من دخل الموظف قبل احتساب مساهمة صاحب العمل شريطة أن:



- أن يكون الصندوق مؤسسًا وفق نظام خاص به يوضح شروط وحقوق المشاركين فيه.
- أن يكون هذا الالتزام واردًا في عقد التوظيف أو في عقد تأسيس المنشأة.
- أن يكون للصندوق شخصية مستقلة عن شخصية المنشأة، وتعد له حسابات منفصلة تراجع من قبل محاسب قانوني مستقل.
- وبالنسبة لشركات الأموال تحسم مساهماتها في صناديق التقاعد وصناديق التأمينات الاجتماعية وأي صندوق أسس لتوفير حقوق نهاية الخدمة أو للتعويض عن النفقات الطبية للمستخدمين مع مراعاة الآتي:
- أن تكون هذه الصناديق ذات شخصية اعتبارية مستقلة سواء تأسست في المملكة أو خارجها، وأن يعد لها حسابات منفصلة تراجع من محاسب قانوني مستقل.
- ألا يتجاوز الحسم مقدار الالتزامات غير الممولة الخاصة بهذه الصناديق والتي لم تدفع اعتبارًا من بداية السنة المالية التي يتم فيها الحسم، ويقصد بالالتزامات غير الممولة: التزامات صاحب العمل مقابل مساهمته في هذه الصناديق المستحقة عن السنة التي يتم فيها الحسم التي لم تدفع حتى نهاية السنة المالية.
- أن تكون الالتزامات غير الممولة المشار لها بالفقرة السابقة محددة بشكل واضح في القوائم المالية الخاصة بشركة الأموال المدققة من محاسب قانوني مرخص له بالعمل في المملكة.
- أن تنص عقود عمل الموظفين التي تدفع عنهم هذه الاشتراكات على مثل هذه الميزة.
- أن يتم تزويد الهيئة بمعلومات عن هذه الصناديق تشمل الآتي:
- أ. نظام تأسيس الصندوق (سواء كان النظام الأساسي أو أي أداة تأسيسية أخرى) الذي يوضح أهدافه وشروط الاشتراك فيه وحقوق المشاركين فيه ومصادر تمويله.
- ب. الحسابات الختامية للصندوق المدققة من مراجع حسابات خارجي مستقل في نهاية كل عام.
- ج. أسماء المستفيدين سنويًا من الصندوق والمبالغ المدفوعة لهم عند الطلب من قبل الهيئة.
- وفي كل الأحوال لا يجوز حسم مساهمات المستخدم في صناديق التقاعد.

المادة العاشرة:

لا يجوز حسم المصاريف الآتية:

٩- حصة الموظف في صناديق التقاعد النظامية، كصندوق معاشات التقاعد، والتأمينات الاجتماعية، أو صناديق التوفير والادخار.



الأنظمة ذات العلاقة

* المرسوم الملكي رقم (م/١٣١) وتاريخ ٢٩/١٢/١٤٣٨هـ.

* المرسوم الملكي رقم (م/١٣٥) وتاريخ ٢٨/٦/١٤٣٨هـ والذي تضمن في البند (أولاً) منه تحديد سعر الضريبة على الوعاء الضريبي للمكلف الذي يعمل في إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية، وفي البند (ثانياً) حق شركات الأموال في حسم مساهماتها في صناديق التقاعد وصناديق التأمينات الاجتماعية وأي صندوق أسس لتوفير حقوق نهاية الخدمة أو للتعويض عن النفقات الطبية للعاملين. أما البند (ثالثاً) فقد قرر سريان البندين (أولاً وثانياً) من هذا المرسوم اعتباراً من تاريخ ١/١٧/٢٠١٧م.

السوابق القضائية

«فيما يخص استئناف المكلف عن فروقات التأمينات الاجتماعية، حيث كان الثابت أن نظام ساند قد طبق اعتباراً من تاريخ ١/١١/١٤٣٥هـ، للمنشآت التي تتبع التقويم الهجري، ومن ١/٩/٢٠١٤م للمنشآت التي تتبع التقويم الميلادي. وعليه، فإن النسب المستقطعة من الاشتراكات لحساب ساند قد تغيرت ابتداءً من تاريخ ١/٩/٢٠١٤م، ليصبح مصروف التأمينات الاجتماعية الذي تتحمله المنشأة عن المشتركين (١٢٪) عوضاً عن (١١٪) بمقدار زيادة (١٪) عن النسبة قبل سريان تطبيق النظام بتاريخ ١/٩/٢٠١٤م. وبناءً على ما سبق، فإن المبالغ المحملة بالزيادة ناتجة عن التغير في النسب؛ وبذلك تكون من المصاريف النظامية الجائزة الحسم». (قرار رقم: ٤٦-٢٠٢٠-IR الصادر في الاستئناف المقيد برقم: ١٤٨٧-١٨-٢٠١٧-١٧).

آراء الفقه والشرح للأنظمة الضريبية

لا يكاد يخلو تشريع ضريبي في أي دولة من دول العالم من وجود بعض صور من الإعفاءات الضريبية، إلا أنها قد تزداد أو تقل بحسب مدى الأهمية النسبية التي يقررها المشرع لهذه الإعفاءات، وتعد الإعفاءات الضريبية من أهم أدوات السياسة الضريبية التي يتم اللجوء إليها لتحقيق العديد من الأهداف، سواء أكانت اقتصادية أم اجتماعية أم سياسية.

ويعد الإعفاء الضريبي تنازلاً مقصوداً من جانب المشرع عن جزء من موارد الدولة السيادية، وذلك استثناء من قاعدة عمومية الضريبة، وفقاً للضوابط النظامية.



الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تنص المادة (١٣) من قانون الضريبة على الدخل المصري على أنه: «مع عدم الإخلال بالإعفاءات الضريبية المقررة بقوانين خاصة يعفى من الضريبة:

اشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاصة التي تنشأ طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة الصادر بالقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ م.

أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته أو مصلحة الزوج أو أولاده القصر وأية أقساط تأمين لاستحقاق معاش...».

كما تنص المادة (٢٣) من ذات القانون على أن: «يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم على الأخص، ما يأتي: ...

أقساط التأمين الاجتماعي المقررة على صاحب المنشأة لصالح العاملين ولصالحه، والتي يتم أداؤها للهيئة القومية للتأمين الاجتماعي.

المبالغ التي تستقطعها المنشآت سنوياً من أموالها أو أرباحها لحساب الصناديق الخاصة للتوفير أو الادخار أو المعاش أو غيرها، سواء أكانت منشأة طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ م، أم القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٠ م بشأن أنظمة التأمين الاجتماعي الخاص البديلة، أم كانت منشأة طبقاً لنظام له لائحة أو شروط خاصة منصوص فيها على أن ما تؤديه المنشأة طبقاً لهذا النظام يقابل مكافأة نهاية الخدمة أو المعاش، وأن تكون أموال هذا النظام منفصلة أو مستقلة عن أموال المنشأة ومستثمرة لحسابه الخاص.

أقساط التأمين التي يعقدها الممول ضد عجزه أو وفاته أو للحصول على مبلغ أو إيراد، وذلك بحيث لا تتجاوز قيمة الأقساط ٣٠٠٠ جنيه في السنة...».

كما تنص المادة (٧٣) من قانون الضرائب المباشرة الجزائي والرسوم المماثلة على أن: يحدد مبلغ الدخل الخاضع للضريبة بخصم ما يلي من المبلغ الإجمالي للمبالغ المدفوعة والامتيازات العينية الممنوحة:

١. المبالغ التي يقتطعها المستخدم لتشكيل معاشات أو منح التقاعد.

٢. المساهمة العمالية في التأمينات الاجتماعية.



التعليق

- المبدأ العام: أنه يجوز حسم مساهمات صاحب العمل لصالح المُستخدَم في صندوق تقاعد نظامي مؤسس وفقاً لأنظمة المملكة، مع مراعاة ألا يتجاوز الحسم المسموح به عن كل مستخدَم نسبة خمسة وعشرين بالمائة (٢٥٪) من دخله قبل احتساب مساهمات صاحب العمل.
- أما بالنسبة لشركات الأموال فإن حسم مساهماتها في صناديق التقاعد وصناديق التأمينات الاجتماعية وأي صندوق أُسس لتوفير حقوق نهاية الخدمة أو للتعويض عن النفقات الطبية للمستخدمين لديها فإنه يخضع للشروط الآتية:
- أ. ألا يتجاوز الحسم مقدار الالتزامات غير الممولة الخاصة بهذه الصناديق والمستحقة اعتباراً من بداية العام المالي الذي يتم فيه الحسم.
 - ب. أن تكون هذه الصناديق ذات شخصية اعتبارية مستقلة، سواء تأسست في المملكة أو خارجها.
 - ج. وعلى شركات الأموال تزويد الهيئة بمعلومات حول تلك الصناديق، وفقاً لما تحدده اللائحة.
 - د. لا يجوز حسم مساهمات المُستخدَم في صناديق التقاعد.



ترحيل الخسائر- صافي الخسائر التشغيلية- السنة الضريبية- الوعاء الضريبي- السنوات الضريبية التالية- استرداد- الخسارة المتراكمة- مجال إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية- حسم- مجال إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية.

كلمات مفتاحية:

المادة الحادية والعشرون: ترحيل الخسائر

- أ. يجوز ترحيل صافي الخسائر التشغيلية إلى السنة الضريبية التي تلي السنة التي تحققت فيها الخسارة، وتحسم الخسارة المرحلة من الوعاء الضريبي للسنوات الضريبية التالية إلى أن يتم استرداد كامل الخسارة المتراكمة، وتحدد اللائحة الحدود العليا المسموح بحسمها سنويًا.
- ب. صافي الخسارة التشغيلية هي الحسومات الجائزة بمقتضى هذا الفصل والزائدة عن الدخل الخاضع للضريبة في السنة الضريبية.
- ج. لاحتساب صافي الخسارة التشغيلية للشخص الطبيعي ينظر إلى الحسومات والإيراد للنشاط فقط.
- د. لا يجوز حسم صافي الخسائر التشغيلية المتعلقة بالوعاء الضريبي الخاص بمجال استثمار الغاز الطبيعي من الوعاء الضريبي الخاص بمجال إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية، أو حسم صافي الخسائر التشغيلية المتعلقة بالوعاء الضريبي الخاص بمجال إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية من الوعاء الضريبي الخاص بمجال استثمار الغاز الطبيعي للمكلف الذي يعمل في مجال إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية ومجال استثمار الغاز الطبيعي معًا.

اللائحة التنفيذية

المادة الحادية عشرة

١. يحق للمكلف ترحيل الخسائر التشغيلية المعدلة، حسب ضوابط النظام وهذه اللائحة للأغراض الضريبية، إلى السنوات الضريبية التي تلي سنة الخسارة وذلك بتخفيض أرباح السنوات التالية إلى أن يتم استرداد كامل الخسائر التشغيلية المتراكمة، دون التقيد بمدة محددة، على أن يكون الحد الأقصى المسموح بحسمه في كل سنة ضريبية لا يتجاوز (٢٥٪) من الربح السنوي طبقاً لإقرار المكلف.
٢. لا ينطبق ما ورد في الفقرة (١) أعلاه على الخسائر التشغيلية التي يتكبدتها المكلف قبل نفاذ قرار مجلس الوزراء رقم (٣) وتاريخ ١٤٢١/١/٥ هـ الموافق ٢٠٠٠/٤/١٠ م،



- أو التي يتكبدها خلال فترة الإعفاء الضريبي، أو على الخسائر التشغيلية المتحققة من مزاولته أو وجه نشاط غير خاضعة أصلاً للضريبة بموجب نظام ضريبة الدخل إذا كان لدى المكلّف أوجه نشاط خاضعة وأخرى غير خاضعة، حيث لا يحق للمكلّف ترحيل مثل تلك الخسائر.
٣. لا يسمح بترحيل خسائر لم يتم تحديدها بموجب حسابات نظامية مدققة من محاسب قانوني مرخص له بالمملكة.
٤. لا يجوز ترحيل خسائر لشركة أموال حدث تغيير أو تعديل في ملكيتها أو في السيطرة عليها بما نسبته ٥٠٪ أو أكثر إلا للخسائر التي تتحقق بعد حدوث التغيير في الملكية وتطبق عليها الضوابط الخاصة بترحيل الخسائر.
٥. في حالة الشخص الطبيعي تمثل الخسارة التشغيلية الفرق بين إيرادات النشاط والمصاريف المتعلقة به فقط.
- المادة الثانية عشرة:

مع مراعاة الضوابط الخاصة بتحويل العملة الواردة في المادة الثلاثين من النظام، فإنه لا يعتد بأرباح أو خسائر تحويل العملة الناتجة عن إعادة التقييم للأغراض الضريبية.

الأنظمة ذات العلاقة

• المرسوم الملكي رقم (٧٠/م) وتاريخ ١٤٣٩/٧/١١هـ بالموافقة على إلغاء الفصل العاشر وتعديل عدد من المواد والفقرات من نظام ضريبة الدخل (م/١) لعام ١٤٢٥هـ والذي رسم الآتي:

أولاً: الموافقة على تعديل نظام ضريبة الدخل (م/١) لعام ١٤٢٥هـ ٨- إضافة فقرة جديدة تحمل الترتيب (د) إلى المادة (الحادية والعشرين) بالنص التالي: د. لا يجوز حسم صافي الخسائر التشغيلية المتعلقة بالوعاء الضريبي الخاص بمجال استثمار الغاز الطبيعي من الوعاء الضريبي الخاص بإنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية، أو حسم صافي الخسائر التشغيلية المتعلقة بالوعاء الضريبي الخاص بإنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية من الوعاء الضريبي الخاص بمجال استثمار الغاز الطبيعي للمكلّف الذي يعمل في مجال إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية ومجال استثمار الغاز الطبيعي معاً.

* اللائحة التنفيذية لنظام الاستثمار التعديني الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١٤٠/م) وتاريخ ١٩/١٠/١٤٤١هـ، وفيها:

المادة (١٣٠) الخسائر المرحلة:



«١٣٠,١. تعتبر الخسائر مُرحلة عند تحديد مُعادل ضريبة الدخل على المرخص له بالشروط التالية:

١٣٠,١,١. أن يكون ترحيل الخسائر في وقت إصدار الرخصة أو الحصول عليها على افتراض أن يكون مقر الشركة في المملكة، وأن تكون خاضعة لنظام ضريبة الدخل.

١٣٠,١,٢. أن تكون الخسائر ناتجة عن الإنفاق أو الاستهلاك، أو مرتبطة بأنشطة الاستطلاع والكشف، وغيرها من الأعمال التمهيديّة، والتطويرية لاستغلال الموارد الطبيعية المتعلقة برخص الاستطلاع أو الكشف.

١٣٠,١,٣. ألا يسبق تطبيق الفقرة (١٣٠,١) من هذه المادة على هذه الخسائر من قبل.

١٣٠,٢. يجوز للمرخص له برخصة الكشف نقل الخسائر المُرحّلة إلى رخصة استغلال أخرى حصل عليها، وتعتبر تلك الخسائر المُرحّلة المنقولة خسائر مُرحّلة بغرض تحديد مُعادل ضريبة الدخل المفروضة على حامل الرخصة عن رخصة الاستغلال الأخرى، شريطة ألا تخصم الخسائر المُرحّلة بالفعل لأغراض تحديد مُعادل ضريبة الدخل فيما يتعلق بأي رخصة استغلال.

١٣٠,٣. يجوز خصم الخسائر المُرحّلة لغرض تحديد مُعادل ضريبة الدخل لأي سنة في حالة استيفاء الشروط التي نصت عليها أنظمة الضرائب ذات الصلة للسماح بترحيل هذه الخسائر وإمكانية خصمها.

١٣٠,٤. لا تنطبق هذه المادة إلا على الخسائر المُرحّلة بعد تاريخ دخول هذه اللائحة حيز النفاذ».

قرارات مجلس الوزراء

- القرار رقم (٣٦٩) وتاريخ ١٠/٧/١٤٣٩هـ بالموافقة على تعديل نظام ضريبة الدخل رقم (١/م) لعام ١٤٢٥هـ على النحو الذي تضمنه المرسوم الملكي رقم (٧٠/م) وتاريخ ١١/٧/١٤٣٩هـ الذي سبق الإشارة إليه.



القانون».

وتنص المادة (٣١) من ذات القانون على أن: «يعفى من الضريبة: ... ناتج تعامل الأشخاص الطبيعيين عن استثماراتهم في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية، مع عدم جواز خصم الخسائر الناتجة عن هذا التعامل أو ترحيلها لسنوات تالية...».

كما تنص المادة (٥٠) من ذات القانون على أن: «يعفى من الضريبة: ناتج التعامل الذي تحصل عليه أشخاص اعتبارية مقيمة عن استثماراتها في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية مع عدم خصم الخسائر الناجمة عن هذا التعامل أو ترحيلها لسنوات تالية...».

التعليق

أجاز النظام ولائحته التنفيذية مبدأ ترحيل صافي الخسائر التشغيلية إلى السنة الضريبية التي تلي السنة التي تحققت فيها الخسارة، ل يتم حسمها (أي الخسارة المرحلة) من الوعاء الضريبي للسنوات الضريبية التالية إلى أن يتم استرداد كامل الخسارة المتراكمة، وهذا مع مراعاة الضوابط النظامية - التي وردت في النظام ولائحته التنفيذية - والتي ميزت في هذا الشأن بين الشخص الطبيعي والشخص الاعتباري، كما أنها وضعت بعض الأحكام الخاصة لبعض الأنشطة كنشاط إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية.



الفصل السادس: قواعد المحاسبة الضريبية



السنة الضريبية- السنة المالية- الدولة- المكلف- اللائحة- الفترة الفاصلة- فترة مالية- حالة التوقف أو التصفية- نظام الشركات- مجموعات الشركات المرتبطة.

كلمات مفتاحية:

المادة الثانية والعشرون: السنة الضريبية

أ. السنة الضريبية هي السنة المالية للدولة.

ب. يجوز للمكلف استخدام فترة اثني عشر شهرًا مختلفة عما ورد في الفقرة (أ) من هذه المادة كسنة ضريبية وفقًا لضوابط تحددها اللائحة.

ج. إذا غير المكلف سنته الضريبية، تعامل الفترة الفاصلة بين آخر سنة ضريبية كاملة قبل التغيير وتاريخ ابتداء السنة الضريبية الجديدة، كفترة مالية قصيرة ومستقلة، ويجوز أن تكون السنة الأولى للمكلف الجديد أو السنة الأخيرة للمكلف في حالة التوقف أو التصفية سنة مالية قصيرة مستقلة ما لم ينص على أن تكون سنة طويلة وفقًا لنظام الشركات.

د. تستخدم مجموعات الشركات المرتبطة -وكما ورد تعريفها في المادة الرابعة والستين من هذا النظام- نفس السنة الضريبية.

اللائحة التنفيذية

المادة الثامنة عشرة:

١. السنة الضريبية للمكلف الواحد عن جميع أوجه نشاطه، هي السنة المالية للدولة، وتبدأ السنة المالية للمكلف من تاريخ حصوله على السجل التجاري أو الترخيص ما لم تتوفر قرائن تثبت خلاف ذلك، ويجوز له استخدام سنة ضريبية مختلفة في الحالات الآتية:

أ. إذا كان المكلف يستخدم سنة مالية مختلفة معتمدة من الهيئة قبل نفاذ النظام.

ب. إذا كان المكلف يستخدم سنة مالية ميلادية.

ج. عندما يكون المكلف عضوًا في مجموعة شركات أو فرعًا لشركة أجنبية تستخدم سنة مالية مختلفة.

مع مراعاة الآتي:



- أ. أن يلتزم المكلف بتقديم إقرار ضريبي مستقل عن الفترة القصيرة الفاصلة بين آخر سنة ضريبية قبل التغيير وبداية السنة الضريبية الجديدة، وسداد الضريبة بموجبه في المواعيد النظامية.
- ب. يجوز أن تكون السنة الأولى للمكلف الجديد أو السنة الأخيرة له في حالة التوقف أو التصفية سنة مالية قصيرة مستقلة، ما لم ينص عقد تأسيس الشركة على أن تكون سنة طويلة.
- ج. لا يتعارض تطبيق الفقرات السابقة المشار إليها أعلاه مع ما ورد بالمادة السبعين من النظام المتعلقة بتسديد الضريبة على دفعات معجلة لمن يقوم بتغيير سنته المالية خلال النشاط.
٢. يجب على المكلف الذي تكون سنته المالية الأولى سنة طويلة وفقاً لعقد تأسيس الشركة، تقديم إقرار ضريبي عن فترة اثني عشر شهراً من بداية سنته المالية خلال مائة وعشرين يوماً من نهايتها، وبعد انتهاء السنة المالية الطويلة يقدم للهيئة إقراراً واحداً عنها ويدفع الضريبة المتحققة بموجبها بعد حسم ما سبق أن دفعه عن الفترة الأولى.
٣. في حالة تقديم الإقرار الضريبي عن فترة مالية قصيرة، وهي الفترة التي تقل عن اثني عشر شهراً، فإن تاريخ استحقاق الضريبة، وتقديم الإقرار الضريبي، يكون خلال مائة وعشرين يوماً من تاريخ قفل الحسابات.

الأنظمة ذات العلاقة

نظام الشركات الجديد - سبقت الإشارة إليه - وفيه:

- المادة (١٦) السنة المالية للشركة: «تكون السنة المالية للشركة (اثني عشر) شهراً تحدد في عقد تأسيسها أو نظامها الأساس. ومع ذلك، يجوز أن تحدد السنة المالية الأولى بما لا يقل عن (ستة) أشهر ولا يزيد على (ثمانية عشر) شهراً بدءاً من تاريخ قيد الشركة لدى السجل التجاري».
- المادة (١٤٧) القوائم المالية وتقرير عن نشاط الشركة: «يجب على رئيس شركة المساهمة المبسطة أو مديرها أو مجلس إدارتها -بحسب الأحوال- في نهاية كل سنة مالية للشركة، أن يعد القوائم المالية للشركة وتقريراً عن نشاطها ومركزها المالي عن السنة المالية المنقضية، ويضمن هذا التقرير الطريقة المقترحة لتوزيع الأرباح إن وجدت. وتعرض هذه الوثائق وتقرير مراجع الحسابات، إن وجد، على المساهمين، وذلك خلال (ستة) أشهر من تاريخ انتهاء السنة المالية للشركة، وعليه إيداع هذه الوثائق وفقاً لما تحدده اللوائح».



قرارات مجلس الوزراء

- قرار مجلس الوزراء رقم (٥٧٠) وتاريخ ١٤٤٢/٩/٢٢ هـ بتنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.
- قرار مجلس الوزراء رقم (٦٧٨) بتاريخ ١٤٤٣/١١/٢٩ هـ بالموافقة على نظام الشركات، سبقت الإشارة إليه.

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تنص المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م على أن: «الفترة الضريبية في السنة المالية التي تبدأ في أول يناير وتنتهي في ٣١ ديسمبر من كل عام أو أي فترة مدتها اثنا عشر شهرًا تتخذ أساسًا لحساب الضريبة.

ويجوز حساب الضريبة عن فترة تقل أو تزيد على اثني عشر شهرًا، وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون إجراءات المحاسبة عن هذه الفترة.

وتستحق الضريبة في اليوم التالي لانتهاء الفترة الضريبية، كما تستحق بوفاء الممول أو بانقطاع إقامته أو توقفه كليًا عن مزاولة النشاط.

كما تنص المادة (٦) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م على أن: «تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر.

ويتكون مجموع صافي الدخل من المصادر الآتية:

- المرتبات وما في حكمها.

- النشاط التجاري أو الصناعي.

- النشاط المهني أو غير التجاري.

- الثروة العقارية».

كما تنص المادة (١٠) من ذات القانون على أن: «تحدد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة عن كل جزء من السنة تم الحصول فيه على أي إيراد من الإيرادات الخاضعة للضريبة بنسبة مدته إلى سنة وعلى أساس الإيراد الشهري بعد تحويله إلى إيراد سنوي.

وفي حالة حدوث تغيير في الإيراد الخاضع للضريبة؛ يعدل حساب هذا الإيراد من تاريخ التغيير على أساس الإيراد الجديد أو الإيراد القديم - أيهما أقل - بعد تحويله إلى



إيراد سنوي. ويتم في كل سنة إجراء تسوية وفقاً للإجراءات والقواعد التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون، ويتم توزيع متجمد المرتبات والأجور وما في حكمها مما يصرف دفعة واحدة في سنة ما على سنوات الاستحقاق عدا مقابل الإجازات، ويعاد حساب الإيراد الداخل في وعاء الضريبة عن كل سنة وتسوى الضريبة المستحقة على هذا الأساس، وقد أخذ بالسنة الضريبية أيضاً المنظم المغربي في المدونة العامة للضرائب في أكثر من مادة منها المادة ٤٢ المكررة من هذه المدونة.

التعليق

الأصل العام أن السنة الضريبية لكافة المكلفين هي السنة المالية للدولة، ويجوز الخروج عن هذا الأصل بأن يتخذ المكلف فترة اثني عشر شهراً مختلفة وذلك وفقاً للضوابط التالية:

أولاً: أن يكون المكلف يستخدم سنة مالية مختلفة معتمدة من الهيئة قبل نفاذ النظام، أو كان يستخدم سنة مالية ميلادية، أو يكون عضواً في مجموعة شركات، أو فرعاً لشركة أجنبية تستخدم سنة مالية مختلفة.

ثانياً: تقديم إقرار ضريبي مستقل عن الفترة الضريبية القصيرة، أو عن فترة اثني عشر شهراً إذا كانت سنته المالية الأولى سنة طويلة وفقاً لعقد تأسيس الشركة بحسب الأحوال، وفي الحالة الأخيرة يجب بعد انتهاء السنة المالية الطويلة أن يقدم للهيئة إقراراً واحداً عن هذه السنة ويدفع الضريبة المتحققة بموجبها بعد حسم ما سبق أن دفعه عن الفترة الأولى.

وفي كل الأحوال تبدأ السنة المالية للمكلف من تاريخ حصوله على السجل التجاري أو الترخيص ما لم تتوفر قرائن تثبت أن تاريخ بدايته للنشاط خلاف ذلك.



طريقة المحاسبة- المبادئ المحاسبية- المبدأ النقدي- مبدأ الاستحقاق.

كلمات مفتاحية:

المادة (٢٣ ، ٢٤ ، ٢٥)

المادة الثالثة والعشرون: طريقة المحاسبة:

أ. يجب أن تبين طريقة المحاسبة التي يتبعها المكلف دخله بوضوح.

ب. يحدد إجمالي الدخل والمصاريف للشركة المقيمة ولأي مكلف يحتفظ - أو ملزم نظامًا بالاحتفاظ - بالدفاتر التجارية المتوافقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بالمملكة وفقًا لتلك الدفاتر بعد تعديل الحسابات لتتلاءم وقواعد هذا النظام.

ج. يجوز للأغراض الضريبية أن يدون الشخص الطبيعي معاملاته على أساس المبدأ النقدي أو مبدأ الاستحقاق، غير أنه إذا زاد إجمالي دخله من النشاط في سنة ضريبية عن المبلغ المحدد في اللائحة، فيجب عليه استخدام مبدأ الاستحقاق في جميع السنوات الضريبية التالية.

د. يجب على الشركة التي تحتفظ بالدفاتر التجارية أو ملزمة نظامًا بالاحتفاظ بها تدوين الدخل والمصاريف على أساس مبدأ الاستحقاق. وما عدا ذلك، يجوز لها للأغراض الضريبية استخدام مبدأ الاستحقاق أو المبدأ النقدي.

هـ. باستثناء التغيير من المبدأ النقدي إلى الاستحقاق طبقًا للفقرة (ج) أو (د) من هذه المادة، يجوز للمكلف تغيير سياسته المحاسبية بعد الحصول على موافقة الهيئة.

و. إذا غير المكلف سياسته المحاسبية، فعليه إجراء التعديلات على بنود الدخل والحسومات أو الدين أو أي بنود أخرى في السنة الضريبية التي تلي التغيير بحيث لا يحذف أي بند أو يظهر أكثر من مرة.

المادة الرابعة والعشرون: المحاسبة وفقًا للمبدأ النقدي:

يدون المكلف الذي يستخدم الأساس النقدي في دفاتره وسجلاته الدخل المستلم عند استلامه أو عندما يكون جاهزًا للاستلام، والمصاريف المسددة عند دفعها.

المادة الخامسة والعشرون: المحاسبة وفقًا لمبدأ الاستحقاق:

أ. يدون المكلف الذي يستخدم مبدأ الاستحقاق الدخل والمصاريف عند استحقاقها.

ب. يصبح المبلغ واجب الدفع إلى المكلف إذا حق للمكلف استلامه، حتى لو تأجل التسديد أو تم على أقساط.

ج. يصبح المبلغ واجب الدفع من قبل المكلف عندما تحدث جميع الوقائع التي تؤكد المديونية.



اللائحة التنفيذية

المادة التاسعة عشرة:

مع مراعاة الضوابط الواردة بالمادة الثالثة والعشرين من النظام المتعلقة بطريقة المحاسبة، فإنه يجوز للشخص الطبيعي استخدام الأساس النقدي أو أساس الاستحقاق في قيد معاملاته، وإذا زاد إجمالي دخله السنوي عن مبلغ خمسة ملايين ريال، فعليه التقيد باستخدام مبدأ الاستحقاق والاستمرار عليه في جميع السنوات الضريبية التالية حتى عندما ينخفض دخله عن هذا الحد.

الأنظمة ذات العلاقة

* نظام الشركات الجديد - سبقت الإشارة إليه - وفيه:

- المادة (١٧) السجلات المحاسبية والقوائم المالية: «١- على الشركة الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية والمستندات المؤيدة لها لتوضيح أعمالها وعقودها وقوائمها المالية في مركز الشركة الرئيس أو في أي مكان آخر يحدده مدير الشركة أو مجلس إدارتها. ٢- يجب إعداد قوائم مالية للشركة في نهاية كل سنة مالية وفق المعايير المحاسبية المعتمدة في المملكة، وإيداع هذه القوائم وفقاً لما تحدده اللوائح خلال (ستة) أشهر من تاريخ انتهاء السنة المالية، وذلك وفقاً للأحكام الواردة في النظام. ٣- إذا اقتضى إعداد القوائم المالية الأولية أو السنوية حصول الشركة المسيطرة أو التي تمتلك حصصاً أو أسهمًا في رأس مال شركة أخرى على معلومات من الشركة المسيطر عليها أو المملوك في رأس مالها حصص أو أسهم، وجب عليها تقديم هذه المعلومات بالقدر الذي يمكن الشركة المسيطرة أو الشركة المالكة من إعداد قوائمها المالية وفق المعايير المحاسبية المعتمدة في المملكة. ٤- للهيئة وضع ضوابط لتقديم شركات المساهمة المدرجة في السوق المالية المعلومات المشار إليها في الفقرة (٣) من هذه المادة.»

* اللائحة التنفيذية لنظام الاستثمار التعديني - السابقة الإشارة إليها - وفيها:

- المادة (١٢٧) الطريقة التي يتعين استخدامها عند تحديد المبالغ التي تعكس التعاملات المستقلة: «١, ٢٧. لأغراض تطبيق المادة السادسة والعشرين بعد المائة من هذه اللائحة، ولأغراض تحديد السعر التجاري، يتم تحديد جميع المبالغ ذات الصلة باستخدام طرق متوافقة مع نظام ضريبة الدخل، ولا سيما تعليمات تسعير المعاملات...».



قرارات مجلس الوزراء

قرار مجلس الوزراء رقم (٦٧٨) بتاريخ ١٤٤٣/١١/٢٩ هـ. بالموافقة على نظام الشركات الذي سبقت الإشارة إليه.

المبادئ والسوابق القضائية

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ١٦٤١ وتاريخ ١٤٣٨/٠١/٣٠ هـ، ونص الشاهد منه: «إجراء المنشأة تغييرًا في سياستها المحاسبية، يترتب عليه تطبيق هذا التغيير ابتداء من العام التالي، ولا يسري بأثر رجعي».

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ١٣٤٤ وتاريخ ١٤٣٥/٠٢/٢٠ هـ، والقرار رقم ١٤٩١ وتاريخ ١٤٣٦/٠٤/٢٠ هـ، ونص الشاهد منه: «العبارة في خضوع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس لضريبة الاستقطاع حدوث واقعة الدفع الفعلي أو الحكمي بأي وسيلة تحقق إبراء ذمة الأطراف المتعاملة، ويترتب على ذلك أن مجرد قيد إثبات الحدت المالي قيد الاستحقاق لا يعد بمثابة دفع للمبالغ، كما أن وجود قيود تسوية مع المركز الرئيس تتحقق به واقعة الدفع ومن ثم يخضع لضريبة الاستقطاع».

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ١٤٧٧ وتاريخ ١٤٣٦/٠٣/٠٧ هـ، ونص الشاهد منه: «العبارة في خضوع المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس لضريبة الاستقطاع حدوث واقعة الدفع الفعلي أو الحكمي بأي وسيلة تحقق إبراء ذمة الأطراف المتعاملة، ومجرد قيد إثبات الحدت المالي قيد الاستحقاق لا يعد بمثابة دفع للمبالغ، كما أن دفع المبالغ في سنة لاحقة عن سنة النزاع، ينبني عليه عدم أحقية الهيئة في فرض ضريبة الاستقطاع على تلك المبالغ في سنة النزاع».

* مجموعة المبادئ المستخرجة من قرارات لجنة الاستئناف الزكوية والضريبية لعامي ٢٠٢٠م - ٢٠٢١م، وفيها:

- المبدأ رقم (٤٠): «العبارة بما تظهره القوائم المالية المراجعة، وليس ميزان المراجعة الذي يعد مسودة أولية داخلية يجري عليها التعديل قبل أن يتم إعداد القوائم المالية من واقع ما فيه من أرصدة»^(١).

- المبدأ رقم (٤٦): «تعيين المكلف مكتب محاسب قانوني محلي للقيام بمسك دفاتره المحاسبية (وهو ما تسمح اللائحة التنفيذية لنظام الضرائب) يعد تأكيدًا لامثاله

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: ٩٦-٢٠٢٠-٢٠٢٠ IAR



بما يوجبه النظام عليه في هذا الشأن»^(٢).

- المبدأ رقم (٧٠): «مراجعة محاسب قانوني مرخص وإصداره رأياً غير معدل على القوائم المالية يعتبر بمثابة مصادقة على صحة دفاتر وسجلات المكلف»^(٣).

- المبدأ رقم (٧١): «الأصل إعداد القوائم المالية على أساس الاستحقاق فلا يعدل عن هذا الأصل إلا ببينة مقبولة»^(٤).

- المبدأ رقم (٧٨): «الأصل أن تتم محاسبة المكلف من واقع سجلاته ودفاتره»^(٥).

- المبدأ رقم (٧٩): «للهيئة إجراء الربط التقديري على المكلف في حال إتلافه لدفاتره التي كان من المتوقع عليه الاحتفاظ بها وفق أحكام نظام الدفاتر التجارية والذي يُلزمه بواجب حفظه لها لمدة عشر سنوات، ويعد إتلافه لها تفريطاً يحق للهيئة بناءً عليه استعمال حقها الذي كفله لها النظام بإجراء الربط التقديري عند عدم توثقها من البيانات والمعلومات المقدمة إليها مع إقرارات المكلف»^(٦).

- المبدأ رقم (٨٢): «الأصل في اعتماد أو عدم اعتماد الخسائر أو المصاريف هو الركون للنظام المحاسبي للمكلف والمعلومات الواردة فيه لتقرير حسم هذه المصاريف أو الخسائر أو عدمه»^(٧).

(٢) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢٠-١٧-٢٠.

(٣) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢١-٣٢-٢٠.

(٤) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢١-٢٩-٢٠.

(٥) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢١-٩-٢٠.

(٦) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢٠-١-٢٠.

(٧) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢١-٤٥-٢٠.

المعايير المحاسبية

المعايير الدولية رقم IAS ١ (١) «عرض القوائم المالية»، ورد ذكرها با المادة السادسة.



التعليق

تنفيذًا لالتزاماته النظامية يجب على المكلف أن يلجأ إلى الطريقة المحاسبية التي تبين دخله بوضوح، وأن يحتفظ بالدفاتر التجارية المتوافقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بالمملكة.

ويكون للمكلف -إذا كان شخصًا طبيعيًا- الخيار بين أن يدون معاملاته على أساس المبدأ النقدي أو مبدأ الاستحقاق، غير أنه إذا زاد إجمالي دخله من النشاط في سنة ضريبية عن المبلغ المحدد في اللائحة، فيجب عليه استخدام مبدأ الاستحقاق في جميع السنوات الضريبية التالية. أما الشركات فعليها تدوين الدخل والمصاريف على أساس مبدأ الاستحقاق، إذا كانت ملزمة بالاحتفاظ بالدفاتر التجارية، وإلا كان لها الخيار أيضًا في استخدام مبدأ الاستحقاق أو المبدأ النقدي. هذا مع مراعاة الحالات التي يجب فيها على المكلف الحصول على موافقة الهيئة قبل تغيير سياسته المحاسبية، وإجراء التعديلات على بنود الدخل، والحسومات، أو الدين، أو أي بنود أخرى في السنة الضريبية التي تلي التغيير بحيث لا يحذف أي بند أو يظهر أكثر من مرة.

علمًا بأن المعاملة الضريبية العادلة والسليمة تقتضي أن تكون سجلات المكلف واضحة ودقيقة في توضيح الدخل الحقيقي الذي يتخذ كأساس لحساب الضريبة، وبالتالي من البديهي أن يلزمه النظام - إذا كان يستخدم الأساس النقدي - بتدوين الدخل المستلم عند استلامه أو عندما يكون جاهزًا للاستلام، والمصاريف المسددة عند دفعها، ومن ثم تثار مسؤولية المكلف النظامية عند مخالفته لهذا الالتزام، ويعاقب بالعقوبات المكررة لمسك دفاتر غير منتظمة على نحو يخالف النظام.

والجدير بالذكر أنه إذا زاد إجمالي الدخل السنوي للمكلف الذي يستخدم الأساس النقدي عن مبلغ خمسة ملايين ريال، فعليه التقييد باستخدام مبدأ الاستحقاق والاستمرار عليه في جميع السنوات الضريبية التالية، حتى عندما ينخفض دخله عن هذا الحد، وقد وضع النظام الضوابط الواجب مراعاتها عند تحديد الوعاء الضريبي للمكلف الذي يستخدم مبدأ الاستحقاق، وتتمثل في الآتي:

- تدوين الدخل والمصاريف عند استحقاقها.

- يصبح المبلغ واجب الدفع إلى المكلف إذا حق للمكلف استلامه، حتى لو تأجل التسديد أو تم على أقساط.

- يصبح المبلغ واجب الدفع من قبل المكلف عندما تحدث جميع الوقائع التي تؤكد المديونية.



كلمات مفتاحية:

العقود طويلة الأجل - نسبة العمل المنجز.

المادة السادسة والعشرون: العقود طويلة الأجل

- أ. يحتسب الدخل والمصاريف المتعلقة بعقد طويل الأجل للمكلف الذي يستخدم مبدأ الاستحقاق على أساس نسبة العمل المنجز خلال السنة الضريبية.
- ب. تحدد نسبة العمل المنجز بمقارنة تكاليف العقد المتكبدة خلال السنة الضريبية مع إجمالي التكلفة المقدرة للعقد.
- ج. لأغراض هذه المادة يعني مصطلح «عقد طويل الأجل» عقد تصنيع، أو تركيب، أو إنشاء، أو أداء خدمات متعلقة بها والذي لم يكتمل تنفيذه خلال السنة التي بدأ فيها التنفيذ، باستثناء العقد المتوقع اكتماله خلال ستة أشهر من تاريخ البدء الفعلي للعمل الوارد في العقد.

اللائحة التنفيذية

المادة العشرون

تم المحاسبة عن العقود طويلة الأجل للمكلف الذي يستخدم مبدأ الاستحقاق (سواء إيرادًا للمقاول، أو مصروفًا لصاحب العقد أو المقاول الرئيس) على أساس نسبة العمل المنجز خلال السنة الضريبية وفقًا للمعادلة الآتية:

١. التكاليف الفعلية المتكبدة خلال السنة الضريبية × القيمة الكلية للعقد طويل الأجل ÷ إجمالي التكاليف المقدرة للعقد طويل الأجل.

٢. يقصد بالعقد طويل الأجل، أي عقد تصنيع، أو تركيب، أو إنشاء، أو تسليم مفتاح، أو أداء خدمات متعلقة بها (مثل عقد المهندس المشرف على إنشاء المشروع)، الذي بدأ تنفيذه خلال السنة المالية ولم يكتمل التنفيذ حتى تاريخ إقفال الحسابات، وذلك باستثناء العقد المتوقع تنفيذه بالكامل خلال ستة أشهر من تاريخ البدء الفعلي في تنفيذه.

٣. في حالة عدم تقييد المكلف بما ورد في الفقرة (١) من هذه المادة في تحديد إيراداته من العقود طويلة الأجل، للهيئة الحق في تحديدها وفقًا لما تراه على ضوء ما يتوفر لديها من معلومات وأدلة وقرائن.



قرارات مجلس الوزراء

• قرار مجلس الوزراء رقم (٥٧٠) وتاريخ ١٤٤٢/٩/٢٢ هـ بتنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

السوابق والمبادئ القضائية

* مجموعة المبادئ المستخرجة من قرارات لجنة الاستئناف الزكوية والضريبية لعامي ٢٠٢٠ م - ٢٠٢١ م، وفيها:

المبدأ رقم (٨٣): «تفسير العقد (أي عقد) والبحث عن إرادة الأطراف المتعاقدة لا يقتصر على المعنى الحرفي للألفاظ الواردة فيه، بل إن المقاصد والمعاني تستخلص من السياق الواردة فيه تلك الألفاظ، ويستدل به على جوهر المعنى المقصود والمعبر عن حقيقة إرادة أطرافه»^(١).

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: ٧١-٢٠٢١-IR

المعايير المحاسبية

المعيار رقم ١٨ IAS معيار الإيرادات:

المشكلة الأساسية في محاسبة الإيرادات هي تحديد متى يتم التعرف على الإيرادات. تتحقق الإيرادات عندما يكون من المحتمل أن تحقق فوائد اقتصادية في المستقبل «التدفق إلى الكيان»، وهذه الفوائد يمكن قياسها بشكل موثوق. يحدد هذا المعيار الظروف التي سيتم فيها تلبية هذه المعايير، وبالتالي؛ سيتم الاعتراف بالإيرادات. كما يوفر إرشادات عملية حول تطبيق هذه المعايير.

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تضمنت المادة (٣/١٤٠) من قانون الضرائب المباشرة الجزائري والرسوم المماثلة ما يلي: «إن الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للعقود الطويلة المدة المتعلقة بإنجاز المواد أو الخدمات أو مجموعة من المواد أو الخدمات التي يمتد تنفيذها على الأقل بمرحلتين (٢) محاسبتين أو سنوات مالية، والمقتناة بصورة حصرية تبعاً لطريقة



المحاسبة بالتسبيق المستقلة عن الطريقة المعتمدة من طرف المؤسسة في هذا المجال، وذلك بغض النظر عن صنف العقود، سواء أكانت عقودًا جزافية أم عقودًا مسيرة».

وتنص المادة (٢١) من القانون المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م المنظم للضريبة على الدخل على أن: «يتحدد صافي الربح الضريبي للمنشأة عن جميع ما ترتبط به عقود طويلة الأجل على أساس نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد خلال الفترة الضريبية.

• وتتحدد نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد على أساس التكلفة الفعلية للأعمال التي تم تنفيذها حتى نهاية الفترة الضريبية منسوبة إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد.
• ويحدد الربح المقدر للعقد بالفرق بين قيمته والتكاليف المقدرة له.

• ويحدد الوعاء الضريبي للعقد خلال فترة ضريبية بنسبة من الربح المقدر وفقًا للفقرة السابقة تعادل نسبة ما تم تنفيذه خلال الفترة الضريبية، على أن يتم تسوية ربح العقد في نهاية الفترة الضريبية التي انتهى فيها تنفيذه على أساس إيراداته الفعلية مخصصًا منها التكاليف الفعلية بعد استئزال ما سبق تقديره من أرباح.

فإذا اختتم حساب الفترة الضريبية التي انتهى خلالها تنفيذ العقد بخسارة؛ تخصم هذه الخسارة من أرباح الفترة أو الفترات الضريبية السابقة المحدد تنفيذ العقد خلالها، وبما لا يجاوز أرباح العقد خلال تلك الفترة. ويتم إعادة حساب الضريبة على هذا الأساس ويسترد الممول ما سدده بالزيادة منها.

فإذا تجاوزت الخسارة الناشئة عن تنفيذ الحدود المشار إليها في الفقرة السابقة، يتم ترحيل باقي الخسارة إلى السنوات التالية، طبقًا لأحكام المادة (٢٩) من هذا القانون.

وفي تطبيق أحكام هذه المادة يُقصد بالعقد طويل الأجل: عقد التصنيع، أو التجهيز، أو الإنشاء، أو أداء الخدمات المرتبطة بها الذي تنفذه المنشأة لحساب الغير على أساس قيمة محددة ويستغرق تنفيذه أكثر من فترة ضريبية واحدة».

ونظرًا للطبيعة الخاصة بتحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة لهذه العقود لذلك حددت المادة (٢٧) من اللائحة التنفيذية للقانون قواعد تحديد صافي الأرباح الخاضعة للضريبة لهذه العقود فنصت على أن «يتحدد صافي الربح الخاضع للضريبة، طبقًا للمادة (٢٧) من القانون على جميع ما ترتبط به المنشأة من عقود طويلة الأجل، وذلك وفقًا للخطوات الآتية:

١. يتم تحديد نسبة الإنجاز على أساس التكلفة الفعلية للأعمال المنفذة حتى نهاية الفترة الضريبية منسوبة إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد، على أن يراعى إعادة حساب هذه النسبة عند تغيير هذه التكاليف.

٢. يتم تحديد إجمالي الأرباح المقدرة للعقد على أساس الفرق بين قيمة العقد والتكاليف المقدرة، على أن يراعى إعادة احتساب إجمالي الأرباح المقدرة له عند تغيير



قيمة العقد.

٣. يتم تحديد الربح المقدر للعقد خلال كل فترة ضريبية على أساس إجمالي الأرباح المقدرة للعقد الكامل مضروبة في نسبة الإنجاز المحددة بالبند.

وفي نهاية العقد يتم تحديد صافي الربح أو الخسارة الفعلية للعقد على أساس التكاليف الفعلية مطروحة من الإيرادات الفعلية.

فإذا اختتم حساب العقد في الفترة الضريبية التي انتهى خلالها بخسارة؛ تخصم هذه الخسارة من أرباح الفترة أولاً، فإذا لم تكف أرباح الفترة يخصم رصيد الخسارة من الفترات الضريبية السابقة لتنفيذ العقد خلالها، وبما لا يتجاوز الأرباح المقدرة والمصرح عنها خلال تلك الفترات الضريبية السابقة ولكل عقد على حدة.

وتتم إعادة حساب الضريبة على هذا الأساس، ويسترد الممول ما سبق أن سدده بالزيادة منها، فإذا تجاوزت الخسارة الناشئة عن تنفيذ العقد الأرباح المقدرة خلال الفترة أو الفترات الضريبية السابقة للعقد؛ يتم ترحيل باقي الخسائر إلى السنوات التالية إعمالاً لحكم المادة (٢٩) من القانون.

وتطبيقاً لحكم المادة (٢٧) من اللائحة التنفيذية في نهاية مدة تنفيذ العقد يتم تحديد صافي الربح أو الخسارة الفعلية للعقد على أساس التكاليف الفعلية مطروحة من الإيرادات الفعلية، فإذا اختتم حساب الفترة الضريبية التي انتهى خلالها تنفيذ العقد بخسارة تخصم هذه الخسارة من أرباح الفترة الضريبية أولاً أو الفترات الضريبية السابقة المحددة لتنفيذ العقد خلالها وبما لا يتجاوز الأرباح المقدرة خلال الفترة أو الفترات الضريبية السابقة (ترحيل خلفي للخسائر) ولكل عقد على حدة.

ويحقق هذا الحكم العدالة في خضوع العقود طويلة الأجل وخاصة إذا اقتصر نشاط الشركة على عقد واحد كما هو الحال في الفروع أو المنشآت الدائمة الأجنبية، ذلك أن الأرباح الحقيقية للعقد طويل الأجل لا يمكن تحديدها بدقة في نهاية العقد. وحيث إنه وفقاً لطريقة نسبة الإتمام، ووفقاً لمعايير المحاسبة المصرية أو الدولية لا بد أن يكون نتيجة تنفيذ العقد خلال السنوات المالية الأولى أرباحاً مما يترتب عليه خضوع هذه الأرباح للضريبة.

التعليق

العقد طويل الأجل هو أي عقد تصنيع، أو تركيب، أو إنشاء، أو تسليم مفتاح، أو أداء خدمات متعلقة بها- كعقد المهندس المشرف على إنشاء المشروع - والذي لم يكتمل تنفيذه خلال السنة التي بدأ فيها التنفيذ، باستثناء العقد المتوقع اكتماله خلال ستة أشهر من تاريخ البدء الفعلي للعمل الوارد في العقد.

وتعود المعاملة الضريبية الخاصة للعقود طويلة الأجل في أن هذه العقود بطبيعتها لا يمكن تحديد أرباحها بدقة إلا في نهاية فترة تنفيذ العقد. ولا يثور الحديث عن إعمال هذه المادة إلا إذا كان العقد قائماً على عملية توريد.



وتتم المحاسبة عن هذه العقود للمكلف الذي يستخدم مبدأ الاستحقاق على أساس نسبة العمل المنجز خلال السنة الضريبية وفقاً للمعادلة الآتية:

١. (التكاليف الفعلية المتكبدة خلال السنة الضريبة × القيمة الكلية للعقد طويل الأجل ÷ إجمالي التكاليف المقدرة للعقد طويل الأجل).

٢. وفي حالة عدم تقييد المكلف بهذه المعادلة في تحديد إيراداته، كان للهيئة تحديدها وفقاً لما تراه على ضوء ما يتوفر لديها من معلومات وأدلة وقرائن.



كلمات مفتاحية:

المخزون- المكلّف- سجلات جرد- حسم تكلفة- البضاعة المباعة- السنة الضريبية- المبدأ النقدي- التكلفة الأولية- التكاليف الإجمالية.

المادة السابعة والعشرون: المخزون

أ. على المكلّف الذي يحتفظ بمخزون، فتح سجلات جرد له والاحتفاظ بتلك السجلات.

ب. تحسم تكلفة البضاعة المباعة خلال السنة الضريبية.

ج. تتحدد تكلفة البضاعة المباعة خلال السنة الضريبية بإضافة تكلفة البضاعة المشتراة خلال السنة إلى بضاعة أول المدة، مطروحًا منها قيمة بضاعة نهاية المدة.

د. يحسب المكلّف الذي يستخدم المبدأ النقدي تكلفة المخزون باستخدام طريقة التكلفة الأولية (المباشرة) أو التكاليف الإجمالية، بينما يحسب المكلّف الذي يستخدم مبدأ الاستحقاق تكلفة المخزون على أساس طريقة التكاليف الإجمالية فقط.

هـ. قيمة بضاعة نهاية المدة هي التكلفة الدفترية أو القيمة السوقية أيهما أقل في ذلك التاريخ، وعلى المكلّف احتساب التكلفة الدفترية للبضاعة بطريقة المتوسط المرجح، إلا أنه يجوز له بعد الحصول على إذن خطي من الهيئة استخدام طريقة أخرى، ولا يجوز تغيير الطريقة التي يختارها إلا بعد موافقة الهيئة.

المعايير المحاسبية

المعيار رقم ٢ IAS المخزون:

الهدف من هذا المعيار هو وصف المعاملة المحاسبية للمخزون. تتمثل المشكلة الأساسية في محاسبة المخزونات في مقدار التكلفة التي يتم الاعتراف بها على أنها أصل ومرحل حتى يتم الاعتراف بالإيرادات ذات الصلة. هذا المعيار يوفر إرشادات حول تحديد التكلفة والاعتراف اللاحق بها كحساب، بما في ذلك أي شطب إلى صافي القيمة القابلة للتحقيق. كما يوفر التوجيه على صيغ التكلفة التي يتم استخدامها لتعيين التكاليف لقوائم الجرد.



التعليق

تنظم هذه المادة الفرض الذي يمتلك فيه المكلف «مخزوناً من السلع»؛ لذا فقد تضمنت:

أولاً: تأكيداً على التزام المكلف بإمسك الدفاتر التجارية والاحتفاظ بها، وخاصة سجلات الجرد لهذا المخزون.

ثانياً: آلية محاسبة المكلف عن دخله ذي الصلة بهذا المخزون، وذلك على النحو التالي:

١. تحسم تكلفة البضاعة المباعة خلال السنة الضريبية، وذلك بإضافة تكلفة البضاعة المشتراة خلال السنة إلى بضاعة أول المدة، مطروحاً منها قيمة بضاعة نهاية المدة (هي التكلفة الدفترية أو القيمة السوقية أيهما أقل في ذلك التاريخ).

٢. يحسب المكلف الذي يستخدم المبدأ النقدي تكلفة المخزون باستخدام طريقة التكلفة الأولية (المباشرة) أو التكاليف الإجمالية، بينما يحسب المكلف الذي يستخدم مبدأ الاستحقاق تكلفة المخزون على أساس طريقة التكاليف الإجمالية فقط.



الفصل السابع: قواعد إضافية لتحديد الوعاء الضريبي



كلمات مفتاحية:

ممتلكات مشتركة - الشركاء - حصص الملكية.

المادة الثامنة والعشرون: الممتلكات المشتركة

يوزع الدخل أو المصاريف المتعلقة بممتلكات مشتركة على الشركاء وفقًا لحصص الملكية فيها.

التعليق

ويعد هذا النص أيضًا تطبيقًا للقواعد العامة في النظام، وتقتضي توزيع الدخل والمصاريف المتعلقة بممتلكات مملوكة على الشيوخ أو مشتركة على الشركاء وفقًا لحصص الملكية فيها.



كلمات مفتاحية:

التقويم- احتساب الوعاء الضريبي- إجمالي الدخل- القيمة السوقية - تاريخ التسجيل في الدفاتر- الأغراض الضريبية.

المادة التاسعة والعشرون: التقويم

- إذا تضمن احتساب الوعاء الضريبي، أو إجمالي الدخل ممتلكات، أو خدمات، أو مزايا أخرى غير نقدية تحسب القيمة السوقية لها في تاريخ التسجيل في الدفاتر للأغراض الضريبية.
- تحدد القيمة السوقية للأصل غير النقدي المنقول ملكيته إلى المستخدم أو إلى أي شخص يقدم الخدمات دون اعتبار لأي قيود على نقل الملكية.

اللائحة التنفيذية

المادة الثامنة: «الأرباح أو الخسائر الناتجة عن التخلص من الأصول».

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

- تنص المادة (٦) من قانون الضريبة على الدخل المصري على أن: «تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين-المقيمين وغير المقيمين- بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر».
- ويتكون مجموع صافي الدخل من المصادر الآتية:
- المرتبات وما في حكمها.
 - النشاط التجاري أو الصناعي.
 - النشاط المهني أو غير التجاري.
 - الثروة العقارية.

التعليق

تاريخ التسجيل في الدفاتر والسجلات هو التاريخ المعتمد في التقويم لأغراض ضريبة الدخل؛ إذ يتم احتساب الدخل الناتج عن الممتلكات أو الخدمات أو المزايا الأخرى غير النقدية وفقاً لقيمتها السوقية في تاريخ هذا التسجيل؛ وهذا بغض النظر عن أي قيود على نقل ملكية هذه الممتلكات.



كلمات مفتاحية:

تحويل العملة- إجمالي الدخل- الوعاء الضريبي- الريال السعودي- احتساب الدخل- العملة.

المادة الثلاثون: تحويل العملة

أ. يحتسب إجمالي الدخل والوعاء الضريبي بالريال السعودي.

ب. إذا تضمن احتساب الدخل مبلغاً بعملة غير الريال السعودي، يحسب المبلغ للأغراض الضريبية بالريال السعودي وبسعر الصرف المعلن عن مؤسسة النقد العربي السعودي في تاريخ العملية.

اللائحة التنفيذية

المادة الثانية عشرة:

مع مراعاة الضوابط الخاصة بتحويل العملة الواردة في المادة الثلاثين من النظام، فإنه لا يعتد بأرباح أو خسائر تحويل العملة الناتجة عن إعادة التقييم للأغراض الضريبية.

المعايير المحاسبية

المعيار رقم ٢١ IAS آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية:

يجوز لأي كيان القيام بأنشطة أجنبية بطريقتين. قد يكون لها معاملات بالعملات الأجنبية، أو قد يكون لها عمليات أجنبية. بالإضافة إلى ذلك، يجوز للمنشأة تقديم بياناتها المالية بعملة أجنبية. الهدف من هذا المعيار هو وصف كيفية إدراج المعاملات بالعملات الأجنبية والعمليات الأجنبية في البيانات المالية للمنشأة وكيفية ترجمة البيانات المالية إلى عملة العرض. تتمثل القضايا الرئيسية في سعر (أسعار) الصرف المستخدمة، وكيفية الإبلاغ عن آثار التغيرات في أسعار الصرف في البيانات المالية.



الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تنص المادة (١٥٥) من قانون الضرائب المباشرة الجزائري والرسوم المماثلة على أن: «... تحول المبالغ المدفوعة بالعملة الأجنبية إلى الدينار الجزائري، حسب سعر الصرف المعمول به عند تاريخ إمضاء العقد أو الملحق الذي تستحق بموجبه هذه المبالغ. إن السعر الواجب اعتماده هو سعر بيع العملة الأجنبية المعنية».

التعليق

الريال السعودي هو العملة المعتد بها عند احتساب الدخل (الوعاء الضريبي)، من ثم يجب تحويل أي مبلغ يرد ضمن دخل المكلف بعملة أجنبية إلى الريال السعودي، وبسعر الصرف المعلن عن مؤسسة النقد العربي السعودي في تاريخ العملية؛ وهذا مع مراعاة عدم الاعتماد بأي أرباح أو خسائر تنتج عن تحويل العملة الأجنبية إلى الريال السعودي عن إعادة التقييم للأغراض الضريبية.



كلمات مفتاحية:

المدفوعات- مزايا غير مباشرة- المكلف- تعليمات المكلف- دفعة تعد دخلاً.

المادة الحادية والثلاثون: مدفوعات أو مزايا غير مباشرة

يجب أن يشمل إجمالي دخل المكلف على أي دفعة يستفيد منها المكلف مباشرة أو غير مباشرة، وكذلك أي دفعة يتم التصرف بها وفقاً لتعليماته إذا كانت تلك الدفعة تعد دخلاً للمكلف لو دفعت له مباشرة.

المعايير المحاسبية

المعيار رقم ١٨ IAS معيار الإيرادات:

المشكلة الأساسية في محاسبة الإيرادات هي تحديد متى يتم التعرف على الإيرادات. تتحقق الإيرادات عندما يكون من المحتمل أن تحقق فوائد اقتصادية في المستقبل «التدفق إلى الكيان»، وهذه الفوائد يمكن قياسها بشكل موثوق. يحدد هذا المعيار الظروف التي سيتم فيها تلبية هذه المعايير، وبالتالي؛ سيتم الاعتراف بالإيرادات. كما يوفر إرشادات عملية حول تطبيق هذه المعايير.

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تنص المادة (٩) من قانون الضريبة على الدخل المصري على أن: «تسري الضريبة على المرتبات وما في حكمها على النحو الآتي:

كل ما يستحق للممول نتيجة عمله لدى الغير بعقد أو بدون عقد بصفة دورية أو غير دورية، وأياً كانت مسميات أو صور أو أسباب هذه المستحقات، وسواء أكانت عن أعمال أدبت في مصر أم في الخارج ودفعت مقابلها من مصدر في مصر، بما في ذلك الأجور والمكافآت والحوافز والعمولات والمنح والأجور الإضافية والبدلات والحصص والأنصبة في الأرباح والمزايا النقدية والعينية بأنواعها...».



تنص (٥٦) من المدونة العامة للضرائب بالمغرب على أن:

«تعد من قبيل الأجر لتطبيق ضريبة الدخل:

- المرتبات.

- التعويضات والمكافآت.

- الأجر.

- الإعانات الخاصة والمبالغ الجزافية المرجعة عن المصاريف وغيرها من المكافآت الممنوحة لمسيري الشركات.

- المعاشات.

- الإيرادات العمرية.

- المنافع النقدية أو العينية الممنوحة زيادة على الدخل المشار إليها أعلاه.

التعليق

ويستفاد من هذا النص أنه لا يشترط في الدخل الخاضع للضريبة (وعائها) أن يكون مدفوعات أو مزايا حصل عليها بصورة مباشرة؛ ومن ثم يدخل في الوعاء الضريبي للضريبة الماثلة المدفوعات أو المزايا غير المباشرة التي حصل عليها المكلف؛ وكذلك تعامل أي دفعة يتم التصرف بها وفقاً لتعليماته، كأنه استلمها فعلاً، ما دامت تلك الدفعة تعد دخلاً للمكلف لو دفعت له مباشرة.



كلمات مفتاحية:

التعويضات المستلمة- صفة المعوض عنه.

المادة الثانية والثلاثون: التعويضات المستلمة

تأخذ مبالغ التعويض المستلمة صفة المعوض عنه.

اللائحة التنفيذية

المادة الثالثة عشرة:

تأخذ مبالغ التعويض المستلمة صفة المعوض عنه من ناحية خضوعها للضريبة من عدمه، فالتعويض عن تلف بضاعة يعد إيرادًا يخضع للضريبة، في حين أن التعويض عن تلف أصل من الأصول الثابتة يعد تخلصًا من الأصل وتتم معالجته وفقًا للمادة التاسعة من النظام.

المعايير المحاسبية

- المعيار 19 Employee Benefits IAS: معيار المحاسبة الدولي 19 فوائد الموظف، وقد ورد ذكره بالمادة العشرين.

- المعيار رقم 18 IAS معيار الإيرادات:

المشكلة الأساسية في محاسبة الإيرادات هي تحديد متى يتم التعرف على الإيرادات. تتحقق الإيرادات عندما يكون من المحتمل أن تحقق فوائد اقتصادية في المستقبل «التدفق إلى الكيان»، وهذه الفوائد يمكن قياسها بشكل موثوق. يحدد هذا المعيار الظروف التي سيتم فيها تلبية هذه المعايير، وبالتالي؛ سيتم الاعتراف بالإيرادات. كما يوفر إرشادات عملية حول تطبيق هذه المعايير.



الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تنص المادة (١٧) من قانون الضريبة على الدخل المصري على أن: «تحدد أرباح النشاط التجاري والصناعي على أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات التجارية والصناعية بما في ذلك الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة... والأرباح المحققة من التعويضات التي يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من هذه الأصول».

التعليق

وهذه المادة تعد تطبيقًا للمبادئ العامة لنظام المعاملات المدنية التي تجعل من مبلغ التعويض بديلاً للشيء المعوض عنه.



كلمات مفتاحية:

الاسترداد- المصاريف المحسومة- خسارة- دين معدوم- المبلغ المسترد- سنة الاسترداد- صفة الدخل.

المادة الثالثة والثلاثون: استرداد المصاريف المحسومة

- أ. إذا استرد المالك مصروفًا أو خسارة أو دينًا معدومًا سبق السماح به، يحسب المبلغ المسترد من ضمن إجمالي الدخل في سنة الاسترداد، ويأخذ صفة الدخل المتعلق بالمصروف.
- ب. لغرض هذه المادة، يعد المصروف مستردًا حينما ينتفي أساس الصرف.

اللائحة التنفيذية

المادة التاسعة: المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي:

٣- الديون المعدومة حسب الضوابط الآتية:

- أ. أن يكون قد سبق التصريح عن الديون المعدومة في الإقرار ضمن إيرادات المالك في سنة استحقاق الإيراد.
- ب. أن تكون الديون المعدومة ناتجة عن بيع بضاعة أو تقديم خدمات.
- ج. أن يقدم المالك شهادة من محاسبه القانوني تفيد شطب هذه الديون من الدفاتر بموجب قرار من صاحب الصلاحية.
- د. أن يتم اتخاذ كافة الإجراءات القانونية لتحصيل الديون، ويثبت عدم إمكانية تحصيلها بدليل مقنع، كصدور حكم قضائي، أو ثبوت إفلاس المدين.
- هـ. ألا تكون الديون على جهات مرتبطة بالمالك.
- و. التزام المالك بالتصريح عن الديون ضمن دخله متى تم تحصيلها.



المعايير المحاسبية

- معيار المحاسبة الدولي ١ عرض القوائم المالية

ويهدف هذا المعيار لعرض القوائم المالية ذات الغرض العام، وذلك لضمان قابلية مقارنتها مع القوائم المالية للمنشأة في الفترات السابقة.

الفقرة ٨١: يجب أن تعرض قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر (قائمة الدخل الشامل) بالإضافة إلى قسبي الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، ما يلي:

أ. الربح أو الخسارة.

ب. مجموع الدخل الشامل الآخر.

ج. الدخل الشامل للفترة، وهو مجموع الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر.

وإذا عرضت المنشأة قائمة منفصلة للربح أو الخسارة، فإنها لا تعرض قسم الربح أو الخسارة في القائمة التي تعرض الدخل الشامل.

ربح أو خسارة الفترة

٨٨ - يجب على المنشأة أن تثبت جميع بنود الدخل والمصروف في الفترة ضمن الربح أو الخسارة ما لم يتطلب أو يسمح معيار دولي للتقرير المالي بخلاف ذلك.

٨٩ - تحدد بعض المعايير الدولية للتقرير المالي الحالات التي تثبت فيها المنشأة بنودًا معينة خارج الربح أو الخسارة في الفترة الحالية. ويحدد معيار المحاسبة الدولي ٨، حالتين من هذه الحالات، وهما: تصحيح الأخطاء وتأثير التغييرات في السياسات الحالية.

التعليق

تقتضي قواعد العدالة الضريبية ومراعاة مصلحة الخزنة العامة للدولة أنه إذا استرد المكلف مصروفًا أو خسارة أو دينًا معدومًا -وما في حكمه- سبق حسمه، أن يحسب المبلغ المسترد من ضمن إجمالي الدخل في سنة الاسترداد، ويأخذ صفة الدخل المتعلق بالمصروف؛ وهذا مع مراعاة أن المبلغ يعد مستردًا ما انتفى أساس صرفه.



الضريبة التقديرية- الربط الضريبي بالأسلوب التقديري- شركات الشحن والنقل البري والبحري - حسابات نظامية- القيمة التعاقدية أو القيمة السوقية- الأرباح الرأسمالية.

كلمات مفتاحية:

المادة الرابعة والثلاثون: الضريبة التقديرية

أ. إذا لم تقدم فروع الخطوط الجوية وشركات الشحن والنقل البري والبحري الأجنبية العاملة في المملكة ما يثبت وعاءها الضريبي وفقاً لأحكام هذا النظام، يحدد وعاءها الضريبي وفقاً لما يأتي:

١. يعد الوعاء الضريبي لفروع الخطوط الجوية الأجنبية العاملة في المملكة خمسة بالمائة (٥٪) من إجمالي الدخل المتحقق من المملكة من التذاكر والشحن والبريد وأي دخل آخر، وعلى تلك الفروع تقديم إقرار يبين إجمالي دخلها في المملكة في المواعيد المحددة نظاماً.

٢. يعد الوعاء الضريبي لفروع شركات الشحن والنقل البري والبحري الأجنبية العاملة في المملكة خمسة بالمائة (٥٪) من إجمالي الدخل المتحقق في المملكة من أجور الشحن أو أي دخل آخر، وعلى تلك الفروع تقديم إقرار يبين دخلها بالمملكة في المواعيد المحددة نظاماً.

ب. للوزير صلاحية السماح لقطاعات أخرى محددة باستخدام الأسلوب التقديري لتحديد وعاءها الضريبي وفقاً لأسس ومعدلات تحددها اللائحة.

اللائحة التنفيذية

المادة السادسة عشرة

١. مع مراعاة ما ورد في الفقرة (أ) من المادة الرابعة والثلاثين من النظام، فإن أوجه النشاط التي ترتبط بمصاريف عالمية، ويكون هناك تداخل بين مصاريفها المحلية والمصاريف العالمية لممارسة أوجه النشاط في المملكة، ويصعب فصل ما يعود لنشاط المملكة من تلك المصاريف بشكل دقيق، مما يتعذر معه تقديم حسابات حقيقية خاصة بالنشاط المحلي، فيجوز للهيئة محاسبها على أساس تقديري. ويحدد الوعاء الضريبي لفروع الخطوط الجوية ولشركات النقل البري والبحري الأجنبية العاملة في المملكة بنسبة ٥٪ من إجمالي الدخل المتحقق في المملكة والذي يقصد به إجمالي الإيرادات المتحققة من مبيعات تذاكر الركاب وعفش الركاب الزائد والشحن والبريد وأي دخل آخر ينتج عن الرحلات الناشئة في المملكة والمنتية بمحطة الوصول النهائية المتفق عليها بين العميل وشركة النقل، حتى لو توقفت الرحلة في محطة وسيطة



بغض النظر عن مكان بيع أو إصدار مستندات الرحلة.

٢. الأنشطة الصغيرة ذات الدخل المحدودة التي لا يتطلب نشاطها مسك حسابات أو سجلات، يجوز للهيئة محاسبتها بالأسلوب التقديري وفقاً لما هو محدد في الفقرة (٤) من هذه المادة.

٣. يحق للهيئة من أجل إلزام المكلفين بالتقيد بالمتطلبات النظامية وللمحد من حالات التهرب الضريبي، إجراء ربط تقديري وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف في الحالات الآتية:

أ. عدم تقديم المكلف إقراره الضريبي في موعده النظامي. وفي حالة تقديم المكلف إقراره الضريبي وقوائمه المالية المدققة المستندة إلى دفاتر وسجلات نظامية بعد انتهاء الموعد النظامي وقبل إصدار الهيئة للربط التقديري، يحق لها قبول إقرار المكلف ومعالجته وفقاً للإجراءات المتبعة، مع توجب الغرامات التي تستحق عليه نظاماً.

ب. عدم مسك حسابات ودفاتر وسجلات دقيقة داخل المملكة تعكس حقيقة وواقع عمليات المكلف.

ج. عدم تمكن المكلف من إثبات صحة معلومات الإقرار بموجب مستندات ثبوتية مع مراعاة ما ورد في الفقرة (٣) من المادة السابعة والخمسين من هذه اللائحة.

د. عدم التقيد بالشكل والنماذج والطريقة المطلوبة في دفاتر وسجلات المكلف وفقاً لما هو محدد في نظام الدفاتر التجارية.

هـ. مسك الدفاتر والسجلات بغير اللغة العربية في حالة إخطار المكلف كتابياً بترجمتها للعربية خلال مهلة تحددها الهيئة وعدم تقيده بذلك.

٤. يتم تحديد صافي الربح التقديري وفقاً لما يتوفر من قرائن أو حقائق أو مؤشرات ذات علاقة بنشاط المكلف وطبيعته والظروف المحيطة به، وبما لا يقل في جميع الأحوال عن المعدلات الآتية من إيرادات المكلف:

الفئة	النشاط / المهنة	نسبة الأرباح
١.	الإتاوات والربح	٪٧٥.
٢.	أتعاب الإدارة	٪٨٠.
٣.	الخدمات الفنية والاستشارية	٪٢٠.



٤. أصحاب المهن الحرة كالأطباء والمحامين والمحاسبين والمهندسين ٢٠٪.

٥. مكاتب الخدمات العامة ٢٠٪.

٦. محلات بيع الفواكه والخضراوات واللحوم والأسماك والطيور والمواشي ١٠٪.

٧. محطات البنزين ١٠٪.

٨. المقاولون في مجال الأعمال الإنشائية ١٠٪.

٩. الأنشطة الأخرى خلاف ما ذكر أعلاه ١٥٪.

لا يعتد بأي حسومات من إجمالي الإيرادات كمقاولي الباطن ونحوهم عند الربط التقديري.

في حالة وجود أعمال مصاحبة لعقود التوريد للمملكة غير محددة القيمة بشكل مفصل في العقد، فتقدر إيرادات كل عمل مصاحب تم ممارسته داخل المملكة بما نسبته ١٠٪ من إجمالي كامل قيمة العقد.

يتم تقدير الأرباح الرأسمالية عند التخلص من الأصول في حالة عدم وجود حسابات نظامية لدى المكلّف (البائع) على النحو الآتي:

أ. إذا كان الأصل المباع عبارة عن ورقة مالية كأسهم أو سندات لا يتم تداولها في سوق الأوراق المالية، فتحدد القيمة البيعية بالقيمة التعاقدية أو القيمة السوقية أيهما أكبر، ويتم مقارنتها بأساس تكلفة الأصل لتحديد الربح الرأسمالي.

ب. إذا كان الأصل المباع عبارة عن حصة في شركة أموال، يتم تحديد القيمة البيعية على أساس القيمة التعاقدية، أو القيمة السوقية لهذه الحصة، أو القيمة الدفترية لها في حسابات الشركة أيهما أكبر، ويتم مقارنتها بأساس التكلفة لتحديد الربح الرأسمالي.

ج. إذا كان الأصل المباع عبارة عن حصة في شركة أشخاص، فيتم تحديد القيمة البيعية إما بالقيمة التعاقدية أو القيمة السوقية أيهما أكبر، ويتم مقارنتها بأساس تكلفة الأصل لتحديد الربح الرأسمالي.

د. في الحالات الأخرى يتم تحديد القيمة البيعية إما بالقيمة التعاقدية أو القيمة السوقية أيهما أكبر، ويقارن ذلك بأساس التكلفة لتحديد الربح الرأسمالي على ألا تقل



الأرباح الرأسمالية عن ١٥٪ من أساس التكلفة.

هـ. على الشريك البائع إشعار الهيئة بالبيع وسداد الضرائب المستحقة على الأرباح الرأسمالية الناتجة خلال ستين يومًا من تاريخ البيع، ويعد المشتري مسؤولًا بالتضامن مع الشريك البائع في سداد أي مستحقات للهيئة نتيجة لذلك.

الاتفاقيات الدولية ذات الصلة

- اتفاقية الإعفاء الضريبي على النقل الجوي مع تركيا، والتي تمت الموافقة عليها بالأمر الملكي رقم (٥٩/م) وتاريخ ١٢/١١/١٤٠٩ هـ، وقرار مجلس الوزراء رقم (١٨٤) وتاريخ ٢/١١/١٤٠٩ هـ والتي تطبق على ضرائب الدخل التي فرضت نيابة عن كل طرف معاهد أو إحدى سلطاته.
- اتفاقية الإعفاء على أنشطة النقل الجوي الدولي مع سويسرا، التي تمت الموافقة عليها بالمرسوم الملكي رقم (٢٢/م) وتاريخ ١٧/١١/١٤٢٠ هـ.
- اتفاقية الإعفاء الضريبي على النقل الجوي مع سنغافورة، بالمرسوم (٩/م) والتاريخ ١٥/٤/١٤١٢ هـ.
- اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي عن الدخل الناتج من تشغيل الطائرات في النقل الدولي مع اليونان، التي تمت الموافقة عليها بالمرسوم الملكي رقم (٢٩/م) وتاريخ ٢٢/٣/١٤٢٨ هـ.
- اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي مع مالطا التي تمت الموافقة عليها بالمرسوم الملكي رقم (٧٣/م) وتاريخ ٣/١١/١٤٣٣ هـ.
(والجدير بالذكر أن وجود الإعفاء الضريبي بموجب أي من هذه الاتفاقيات لا يُعفي من الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي).

الأنظمة ذات العلاقة

المرسوم الملكي رقم (٢٢/م) وتاريخ ١٧/١١/١٤٢٠ هـ بالموافقة على اتفاقية الإعفاء على أنشطة النقل الجوي الدولي مع سويسرا.



قرارات مجلس الوزراء

- قرار رقم (١٨٠) وتاريخ ١١/٨/١٤٢٠هـ بالموافقة على اتفاقية الإعفاء على أنشطة النقل الجوي الدولي مع سويسرا.
- قرار مجلس الوزراء رقم (٥٧٠) وتاريخ ١٤٤٢/٩/٢٢هـ بتنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

المبادئ والسوابق القضائية

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ١٤٦١ وتاريخ ١/٢٤/١٤٣٦هـ، والقرار رقم ١٥٥٤ وتاريخ ٤/٢٩/١٤٣٧هـ، ونص الشاهد منه: «يجب أن تكون القوائم المالية مكتملة الأركان من حيث الإعداد والقياس والعرض والإفصاح، وينبغي على مخالفة ذلك أحقية الهيئة في إهدار حسابات المكلف وإجراء الربط الضريبي بالأسلوب التقديري».

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ١٥٧٠ وتاريخ ٦/١٩/١٤٣٧هـ، والقرار رقم ١٦٦٨ وتاريخ ٣/٢٧/١٤٣٨هـ، ونص الشاهد منه: «إعداد القوائم المالية يقتضي أن تكون مكتملة الأركان مع وجود مستندات ودفاتر وسجلات محاسبية، وانتفاء ذلك يترتب عليه أحقية الهيئة في إهدار حسابات المنشأة وإجراء الربط التقديري وفرض غرامة الإخفاء».

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ١٤٨٨ وتاريخ ٤/١٣/١٤٣٦هـ، والقرار رقم ١٤٨٩ وتاريخ ٤/١٣/١٤٣٦هـ، ونص الشاهد منه: «عدم إمساك المنشأة دفاتر تجارية داخل المملكة رغم كونها شركة مقيمة - أثره أحقية الهيئة في إهدار حساباته وإجراء الربط التقديري».

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ١٥٤٤ وتاريخ ٤/٠٨/١٤٣٧هـ، ونص الشاهد منه: «عدم تقديم المنشأة للمستندات أو القوائم المالية، يترتب عليه أحقية الهيئة في الربط التقديري».

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ١٢٥٥ وتاريخ ٤/٠١/١٤٣٤هـ، والقرار رقم ١٦٨٧ وتاريخ ٥/٠٩/١٤٣٨هـ، ونص الشاهد منه: «تقديم المنشأة لقوائم مالية غير صحيحة، وعدم انتظام الدورة المحاسبية والمستندية، يترتب عليه أحقية الهيئة في إجراء الربط وفق الأسلوب التقديري».

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ٤٧-٢٠٢٠-IR وتاريخ ١٢/٢٦/١٤٤١هـ، ونص الشاهد منه: «مكمن النزاع بين المكلف والهيئة... في أن المكلف يطلب تخفيض الربح المحتسب لأغراض الضريبة من (٢٥٪) إلى (١٥٪) على الأعمال المصاحبة. لأن المادة (٣٤) من النظام حددت تلك النسبة بذلك المعدل كحد



أقصى. وحيث إنه يرجوع الدائرة إلى تلك المادة من النظام تبين لها أنها تحيل إلى المادة (١٦) من اللائحة في تحديد الضريبة التقديرية للوصول إلى الربح التقديري لاحتمساب الضريبة على المكلف، وحيث إنه قد تضمنت تلك المادة من اللائحة سردًا لنسبة الأرباح عن الإيرادات المرتبطة بنشاطات المكلف بتحديد تلك النسبة عن أنشطة بعينها، وحيث إن تلك الأنشطة المرتبط بها تحديد الوعاء الضريبي للمكلف يصدق عليها وصفها باعتبارها من ضمن (الأنشطة الأخرى)، التي تحسب نسبة الربح التقديري لها على أساس (١٥٪)، وحيث لم تقدم الهيئة دلائل على وجود عقود مماثلة فرضت عليها نسبة ربح مماثلة لما قامت به مع هذا المكلف تتجاوز ذلك التقدير مستندةً إلى نصوص صريحة لفرض تلك النسبة كربح على إيرادات الأعمال المصاحبة، وحيث كان الأمر كما ذكر؛ فإن الدائرة - وبعد النظر في موضوع تلك العقود - لم تجد سندًا يؤيد الهيئة في تحديد نسبة تلك الأرباح بنسبة (٢٥٪)، عن تلك العقود لاحتساب الضريبة عليها من واقع تحديد الهيئة له».

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ٤٧-٢٠٢٠-IR وتاريخ ١٢/٢٦/١٤٤١هـ، ونص الشاهد منه: «وحيث إنه قد تضمنت تلك المادة من اللائحة (م١٦) سردًا لنسبة الأرباح عن الإيرادات المرتبطة بنشاطات المكلفين بتحديد تلك النسبة عن أنشطة بعينها، وحيث إن تلك الأنشطة المرتبط بها تحديد الوعاء الضريبي للمكلف يصدق عليها وصفها باعتبارها من ضمن (الأنشطة الأخرى)، التي تحسب نسبة الربح التقديري لها على أساس (١٥٪)، وحيث لم تقدم الهيئة دلائل على وجود عقود مماثلة فرضت عليها نسب ربح مساوية لما قامت به مع هذا المكلف تتجاوز ذلك التقدير، في ضوء ما تظهره طبيعة وموضوع تلك العقود، فإن الدائرة لم تجد سندًا يؤيد الهيئة في تحديد نسبة تلك الأرباح بنسبة (٢٥٪)، عن تلك العقود لاحتساب الضريبة عليها من واقع تحديد الهيئة لها».

«الضريبة التقديرية بنسبة ١٥٪: حيث تبين من خلال أسباب الاستئناف وأقوال المستأنف وما كان من رد عليها من قبل الهيئة بخصوص النزاع المرتبط بهذا البند أن محل النزاع يكمن في منازعة المكلف لحق الهيئة في استخدام طريقة الربط التقديري على نحو ما جاء في استئنافه، وحيث إنه من الثابت أن الهيئة قامت باستخدام حقها الذي كفله لها النظام بإجراء الربط التقديري عند عدم توثيقها من البيانات والمعلومات المقدمة إليها مع إقرارات المكلف، وحيث إن المكلف قد ذكر أمام الدائرة أنه قام بإتلاف مستنداته ودفاتره بعد تركه للنشاط وتوقفه عن مزاولته، وحيث إن مثل هذا الدفع لا ينهض لمنع الهيئة في إجراء الربط التقديري على المكلف وأنَّ المكلف هو المفترض في إتلاف دفاتره التي كان من المتوقع عليه الاحتفاظ بها خصوصًا وأن نظام الدفاتر التجارية الصادر عام ١٤٠٩هـ يلزمه بواجب حفظه لها لمدة عشر سنوات؛ وذلك لكي يمكنه مقابلة ما تدعيه الهيئة أمامه بشأن عدم صحة المعلومات والبيانات الموجودة بها؛ وعليه فإن دفع المستأنف في هذا الشأن لا يقوم على سند صحيح من النظام فيصبح من المتعين رده وتأييد إجراء الهيئة في اللجوء إلى طريقة الربط التقديري على نحو ما تضمنته القرار محل الطعن» (القرار الاستئنافية رقم: ١-٢٠٢٠-IR، الصادر في الدعوى رقم: ١٤٨٤-١٨-٢٠١٠، والخاص بالربط التقديري).



القرارات الوزارية

القرار الوزاري رقم ١٧٧٦ وتاريخ ١٨/٥/١٤٣٥ هـ الذي أضاف إلى نهاية الفقرة (١) من المادة السادسة عشرة من اللائحة ما يلي: «ويحدد الوعاء الضريبي لفروع الخطوط الجوية ولشركات النقل البري والبحري الأجنبية العاملة في المملكة بنسبة ٥٪ من إجمالي الدخل المتحقق في المملكة، ويقصد به إجمالي الإيرادات المتحققة من مبيعات تذاكر الركاب وعفش الركاب الزائد والشحن والبريد وأي دخل آخر ينتج عن الرحلات الناشئة في المملكة والمنتية بمحطة الوصول النهائية المتفق عليها بين العميل وشركة النقل حتى لو توقفت الرحلة في محطة وسيطة بغض النظر عن مكان بيع أو إصدار مستندات الرحلة».

التعميم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

- التعميم رقم (١/١١) في ٩/١/١٤١١ هـ بشأن تطبيق الإقرارات الزكوية والضريبية.
- التعميم رقم (١/٣٤) في ٨/٤/١٤١٥ هـ بشأن إهدار حسابات مكلفي الزكاة والضريبة التي تكون بلغة غير عربية.
- تعميم رقم (٣٦٠٢٩) في ١٤/١١/١٤٣٨ هـ بشأن تقديم الإقرارات بناءً على دفاتر ممسوكة باللغة العربية حتى بالنسبة للشركات الأجنبية.
- تعميم رقم (٦/٣٦٨٤) في ٣٠/٧/١٤٢٦ هـ بشأن تكييف عقود شحن البضائع وتذاكر النقل.
- التعميم رقم (١٤٣٨/٨٠/٢٩٩٥٦) التاريخ ١/٥/١٤٣٨ هـ الخاص بقيام بعض الفروع بمحاسبة بعض المكلفين على أساس تقديري ثم أظهر برنامج «قوائم» أن لهم حسابات منتظمة، ليتم مطالبتهم بالحسابات قاصرة على الأعوام ٢٠١٣ م وما بعدها.

المعايير المحاسبية

المعيار رقم ١٢ IAS ضريبة الدخل:

الهدف من هذا المعيار هو وصف المعاملة المحاسبية لضرائب الدخل لأغراض هذا المعيار، تشمل ضرائب الدخل جميع الضرائب المحلية والضرائب الأجنبية التي تستند إلى الأرباح الخاضعة للضريبة تشمل ضرائب الدخل أيضاً: ضرائب الاستقطاع، التي يتم سدادها بواسطة شركة تابعة أو شركة زميلة أو مشروع مشترك عند التوزيعات إلى الجهة المبلغة.



آراء الفقه والشرح للأنظمة الضريبية

الربط التقديري أو الجزافي هو عبارة عن استخدام أساس تقريبي قائم على القرائن؛ أي يستنتج من قرينة قانونية (نظامية) مقدار الوعاء المفروض عليها الضريبة.

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

لا تفرق النظم الضريبية العالمية في الغالب بين شركات النقل والشحن الوطنية وبين شركات النقل والشحن الأجنبية لوحدة النظام الضريبي داخل كل دولة، فمثلاً في الجزائر تنص المادة (١/٣٥٩) من قانون الضرائب المباشرة على أنه: «يجب أداء الحقوق لصندوق قابض الضرائب لمكان فرض الضريبة، كما هو محدد في المادة ٢٢٣، وذلك خلال العشرين (٢٠) يوماً الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تحقق خلاله رقم الأعمال أو الإيرادات المهنية... يرخص لوحدات مؤسسات البناء... ووحدات مؤسسات النقل أيّاً كان رقم أعمالها، أن تقوم بالدفوعات المستحقة خلال العشرين (٢٠) يوماً الأولى من الشهر الذي يلي الفصل المدني الذي حصل أو حقق خلاله رقم الأعمال...».

كما تنص المادة (٢٩) من المدونة العامة للضرائب بالمغرب لسنة ٢٠١٩ -الخاصة بتقييم نفقات الخاضعين للضريبة عند دراسة مجموع الوضعية الضريبية- على أنه: «يراد بالنفقات المشار إليها في المادة ٢١٦ أدناه والتي يفوق مبلغها مائة وعشرين ألفاً ... ٣- المصاريف المتعلقة بتسيير وصيانة العربات الجوية والبحرية والمحددة بنسبة ١٠٪ من ثمن التملك...».

التعليق

حدد النظام ولائحته التنفيذية الوعاء الضريبي لفروع شركات النقل والشحن (الجوي والبري والبحري) الأجنبية العاملة في المملكة بنسبة (٥٪) من إجمالي الدخل المتحقق من المملكة من التذاكر والشحن والبريد وأي دخل آخر، هذا في حالة عدم قدرة تلك الفروع على تقديم ما يثبت وعاءها الضريبي وفقاً لأحكام النظام.

وإعمالاً للبند (ب) من المادة (٤٣) من النظام، التي أعطت للوزير صلاحية السماح لقطاعات أخرى محددة باستخدام الأسلوب التقديري لتحديد وعاءها الضريبي وفقاً للأسس ومعدلات تحددها اللائحة؛ تناولت اللائحة بعضاً من القطاعات التي تتمثل في: الأنشطة الصغيرة ذات الدخل المحدودة التي لا يتطلب نشاطها مسك حسابات أو سجلات؛ هذا إلى جانب الحالات التي يقصر فيها المكلف عن تقديم الإقرار الضريبي، أو يعجز فيها عن إثبات صحة ما يتضمنه من وقائع أو مسكه لدفاتره بلغة غير عربية أو بأية صورة أخرى غير نظامية.



كلمات مفتاحية:

الاتفاقيات الدولية- تعارض- شروط معاهدة أو اتفاقية دولية- المملكة- استثناء- مكافحة التجنب الضريبي.

المادة الخامسة والثلاثون: الاتفاقية الدولية

عند تعارض شروط معاهدة أو اتفاقية دولية تكون المملكة طرفاً فيها مع مواد وأحكام هذا النظام، تسري شروط المعاهدة أو الاتفاقية الدولية باستثناء أحكام المادة الثالثة والستين من هذا النظام المتعلقة بإجراءات مكافحة التجنب الضريبي.

الاتفاقيات الدولية ذات الصلة

- اتفاقية تحاشي الازدواج الضريبي بالنسبة للضرائب على الدخل والإرث والتبركات مع فرنسا التي تمت الموافقة عليها بالمرسوم الملكي رقم (م/٤) وتاريخ ١٤٠٣/٢/٢٨هـ، وقرار مجلس الوزراء رقم ٨ وتاريخ ١٤٠٣/٢/١٤هـ.
- اتفاقية بين حكومة المملكة وحكومة جمهورية العراق لتجنب الازدواج الضريبي المنشورة في جريدة أم القرى يوم ١٥ أكتوبر ٢٠٢١ وفيها: المادة (٢٩) أحكام متنوعة:
«١- ليس في هذه الاتفاقية ما يؤثر على تطبيق الأحكام المحلية لمنع التهرب أو التجنب الضريبي...».

الأنظمة ذات العلاقة

- المرسوم الملكي رقم (م/٢٢) وتاريخ ١٤٢٠/١١/١٧هـ بالموافقة على اتفاقية الإعفاء على أنشطة النقل الجوي الدولي مع سويسرا.
- المرسوم الملكي رقم (م/٦٧) وتاريخ ١٤٣٥/١١/١٩هـ بالموافقة على انضمام المملكة العربية السعودية إلى اتفاقية المساعدة الإدارية المتبادلة في المسائل الضريبية.
- نظام الاستثمار الأجنبي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢١/١/٥هـ، الذي تضمن في المادة (٥) من لائحته التنفيذية: «يتمتع المشروع المرخص له بموجب النظام وهذه اللائحة



بجميع المزايا والحوافز والضمانات التي يتمتع بها المشروع الوطني حسب الأنظمة والتعليمات وما يطرأ عليها من تعديلات، ومنها على سبيل المثال: ... ٣- المزايا المترتبة على اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي واتفاقيات تشجيع وحماية الاستثمارات التي تبرمها المملكة. ... ٩- ترحيل صافي الخسائر التشغيلية إلى السنة الضريبية التي تلي السنة التي تحققت فيها الخسارة، وفقاً لأحكام نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٥/١/١٤٢٥هـ ولائحته التنفيذية، ١٠- الاستفادة من الحوافز الضريبية المنصوص عليها في قرار مجلس الوزراء رقم (٣٥٩) وتاريخ ٦/١١/١٤٢٩هـ.

• اللائحة الخاصة بمعالجة عدم الإفصاح عن المعلومات للأغراض الضريبية، وفقاً لأحكام الاتفاقيات التي تكون المملكة العربية السعودية طرفاً فيها، والصادرة بموجب قرار مجلس الوزراء رقم (٧٠٦) وتاريخ ٣٠/١١/١٤٣٨هـ- المادة (السابعة) منها، والتي تنص على أن: «يصدر وزير المالية بالتنسيق مع هيئة الزكاة والضريبة والجمارك الترتيبات والإجراءات اللازمة لتنفيذ أحكام هذه اللائحة».

قرارات مجلس الوزراء

- قرار رقم (١٨٠) وتاريخ ٨/١١/١٤٢٠هـ بالموافقة على اتفاقية الإعفاء على أنشطة النقل الجوي الدولي مع سويسرا.
- قرار رقم (٤١٧) وتاريخ ٢٩/١٠/١٤٣٥هـ بالموافقة على انضمام المملكة العربية السعودية إلى اتفاقية المساعدة الإدارية المتبادلة في المسائل الضريبية.

القرارات الوزارية

قرار وزير المالية رقم (١٣١) وتاريخ ٢٠/١/١٤٤٤هـ بالموافقة على ترتيبات وإجراءات تنفيذ أحكام اللائحة الخاصة بمعالجة عدم الإفصاح عن المعلومات للأغراض الضريبية. والتي تهدف إلى ضمان تعاون المؤسسات المالية مع الجهات الضريبية بشأن المعلومات ذات العلاقة بالحسابات المالية، والتي تسهل تنفيذ قرارات التحصيل والتغريم والأحكام الصادرة في القضايا الجمركية بعد اكتسابها الصفة القطعية.



الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تنص المادة (٢٥) من المدونة العامة للضرائب بالمغرب على أن: «... يدرج إجمالي الدخل والأرباح ذات المنشأ الأجنبي في مجموع الدخل المفروضة عليه الضريبة على الدخل، دون إخلال بما تنص عليه الاتفاقيات الجبائية الدولية والأحكام المقررة في المادة (٧٧) بعده...».

التعليق

أقر النظام في هذه المادة مبدأ سمو المعاهدة أو الاتفاقية الدولية التي تكون المملكة طرفاً فيها عليه، إلا فيما يخص الأحكام الواردة به -في المادة (٦٣) منه- بشأن إجراءات مكافحة التجنب الضريبي.



الفصل الثامن: قواعد الضرائب على شركات الأشخاص



كلمات مفتاحية:

ضريبة- الشركاء- شركات الأشخاص- إقرار ضريبي- المعلومات- مقدار الدخل- المصاريف- الديون- السنة الضريبية- مسؤولية- أسلوب المحاسبة- أسلوب جرد المخزون- السياسات المحاسبية- تقديم الإشعارات- بيانات- شركات التوصية البسيطة.

المادة السادسة والثلاثون: أحكام عامة

- أ. تفرض الضريبة على الشركاء في شركات الأشخاص وليس على الشركة ذاتها، إلا أنه يجب على الشركة تقديم إقرار ضريبي لغرض المعلومات يوضح فيه مقدار الدخل والربح والخسارة والمصاريف والديون وأي بنود أخرى أو أمور مرتبطة بالضرائب على شركة الأشخاص عن السنة الضريبية، ويخضع الإقرار للقواعد الإجرائية بما فيها الجزاءات المطبقة على الإقرارات الضريبية بمقتضى هذا النظام.
- ب. تقع على شركة الأشخاص وليس على الشركاء مسؤولية اختيار سنة الضريبة وأسلوب المحاسبة وأسلوب جرد المخزون وغيرها من السياسات المحاسبية بما يتفق مع هذا النظام، وتقع عليها أيضاً مسؤولية تقديم الإشعارات والبيانات المطلوبة عن أنواع نشاطها.
- ج. تنطبق الأحكام الواردة في هذا النظام الخاصة بشركات الأموال على حصص الشركاء الموصين في شركات التوصية البسيطة.

اللائحة التنفيذية

المادة السابعة عشرة:

- ٢... لا يتم إخضاع دخل شركة الأشخاص للضريبة، ويوزع هذا الدخل على الشركاء في الشركة الذين يخضعون للضريبة بصفتهم الشخصية، ويجب على كل منهم تقديم إقراراته الضريبية سنوياً في مواعيدها النظامية شاملة جميع دخله الخاضع للضريبة بما في ذلك دخله من الشركة.
٣. إذا كان دخل شركة الأشخاص من مصدر خارج المملكة، أو كان الدخل من الدخول والمكاسب المعفاة من الضريبة حسب النظام، فإنه لتحديد الوعاء الضريبي للشريك، يبقى الدخل محتفظاً بهذه الصفة، وينطبق ذلك على المكاسب، والحسومات، والخسائر، والديون.
٤. إذا زادت خسارة الشريك عن أساس تكلفته حصته في شركة الأشخاص، فلا يعتد بأي خسائر تزيد عن أساس تكلفته إلا عندما يتم تغطية هذه الخسارة أو التخلص من حصته في الشركة.



٥. تنطبق الالتزامات المتعلقة بشركة الأشخاص على اتحاد الشركات (الكونسورتيوم) شاملاً ذلك ما يتعلق بالتسجيل لدى الهيئة وتقديم إقرار المعلومات وما يترتب على عدم التقيد بذلك من غرامات».

الأنظمة ذات العلاقة

نظام الشركات الجديد- سبقت الإشارة إليه- وفيه:

- المادة (٤٧) نصيب الشريك في الأرباح والخسائر: «١- يجب أن تحدد الأرباح والخسائر ونصيب كل شريك فيها عند نهاية السنة المالية للشركة، من واقع قوائم مالية معدة وفقاً للمعايير المحاسبية المعتمدة في المملكة، ويعد كل شريك دائئاً للشركة بنصيبه في الأرباح بمجرد تحديد هذا النصيب، ما لم ينص عقد تأسيس الشركة على أحكام خاصة بالأرباح والخسائر. ٢- يكمل ما نقص من رأس مال الشركة بسبب الخسائر من أرباح السنوات التالية، وفيما عدا ذلك لا يجوز إلزام الشريك بتكملة ما نقص من حصته في رأس المال بسبب الخسائر إلا بموافقته».

قرارات مجلس الوزراء

- قرار مجلس الوزراء رقم (٥٧٠) وتاريخ ١٤٤٢/٩/٢٢ هـ بتنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.
- قرار مجلس الوزراء رقم (٦٧٨) بتاريخ ١٤٤٣/١١/٢٩ هـ بالموافقة على نظام الشركات الذي سبقت الإشارة إليه.

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تنص المادة (٧) من قانون الضرائب المباشرة الجزائي والرسوم المماثلة على أن: يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي بصفة شخصية على حصة الفوائد العائدة لهم من الشركة تناسبياً مع حقوقهم فيها:
- الشركاء في شركات الأشخاص.



- شركاء الشركات المدنية المهنية المشكلة من أجل الممارسة المشتركة لمهنة أعضائها.
- أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات باسم جماعي، شريطة ألا تشكل هذه الشركات في شكل شركة أسهم أو شركة محدودة المسؤولية، وأن تنص قوانينها الأساسية على المسؤولية غير المحدودة للشركاء فيما يخص ديون الشركة.
- أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محددة فيه.

التعليق

شركة الأشخاص-وفقًا للمادة الأولى من النظام- هي: الشركة التضامنية، أو شركة المحاصة، أو شركة التوصية البسيطة. ولم يرد في المادة الثانية أنها تدخل ضمن الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل؛ لذا فقد جاءت هذه المادة لتقرر مبدأ خضوع الشركاء في شركات الأشخاص للضريبة على الدخل وليس على الشركة ذاتها، مع التزام الأخيرة (الشركة التضامنية) بتقديم إقرار ضريبي - لغرض المعلومات وفقًا للنظام - يوضح فيه مقدار الدخل والربح والخسارة والمصاريف والديون وأي بنود أو أمور أخرى توضح حقيقة الدخل الخاضع للضريبة. كما عليها مسؤولية اختيار سنة الضريبة وأسلوب المحاسبة وأسلوب جرد المخزون وغيرها من السياسات المحاسبية بما يتفق مع هذا النظام، وتقديم الإشعارات والبيانات ذات الصلة.

وسوف نرى لاحقًا تفصيليًا أن النظام قد ميز فيما يخص المعاملة الضريبية لشركات التوصية البسيطة والتوصية بالأسهم بين الشركاء الموصين والشركاء المتضامنين، فطبق على حصص الشركاء الموصين الأحكام الخاصة بشركات الأموال، بينما أخضع حصص الشركاء المتضامنين لأحكام الشركة التضامنية.



الضرائب على الشركاء- الوعاء الضريبي للشريك- الدخل- الحسومات- الخسائر- شركة الأشخاص- المصدر الجغرافي- الدين- السنة الضريبية للشركة- قاعدة عدم إجازة خسارة الطرف المرتبط.

كلمات مفتاحية:

المادة السابعة والثلاثون: الضرائب على الشركاء

- أ. لتحديد الوعاء الضريبي للشريك، يحتفظ الدخل والحسومات والخسائر والدين الناشئ أو المستحق على شركة الأشخاص كل بصفته من ناحية المصدر الجغرافي ونوع الدخل والمكاسب، والحسومات، والخسائر، والدين.
- ب. يؤخذ في الاعتبار حصة الشريك في شركة الأشخاص من الدخل والخسارة والمصروفات والدين لغرض تحديد الوعاء الضريبي للشريك عن سنته الضريبية التي تنتهي فيها السنة الضريبية للشركة، وتعلق خسارة الشريك التي تزيد عن أساس تكلفته إلى أن يؤمن الشريك أساس تكلفة يغطي الخسارة، أو إلى أن يتم التخلص من حصته.
- ج. لا تنطبق قاعدة عدم إجازة خسارة الطرف المرتبط الواردة في الفقرة (د) من المادة الثالثة والستين من هذا النظام على حصة الشريك من الخسائر والمصاريف في شركة الأشخاص بمقتضى الفقرة (ب) من هذه المادة، كما لا يجوز توزيع خسارة شركة الأشخاص المعلقة بمقتضى الفقرة (د) من المادة الثالثة والستين من هذا النظام على الشركاء ما لم تتحقق شروطها، وتعد الشروط متحققة في حالة تكبد خسارة في التوزيع عند التخلص الكامل من حصة الشريك.

اللائحة التنفيذية

المادة السابعة عشرة

1. في حالة عدم تقديم شركة الأشخاص إقرار المعلومات المطلوب في الموعد النظامي، أو في حالة عدم التقيد بالنماذج المعتمدة لهذا الإقرار، تخضع الشركة لغرامة عدم تقديم الإقرار، ويتم احتسابها على أساس 1٪ من إجمالي إيراداتها، وبما لا يتجاوز ٢٠,٠٠٠ (عشرين ألف) ريال وفقاً للفقرة (أ) من المادة السادسة والسبعين من النظام.
2. لا يتم إخضاع دخل شركة الأشخاص للضريبة، ويوزع هذا الدخل على الشركاء في الشركة الذين يخضعون للضريبة بصفتهم الشخصية، ويجب على كل منهم



تقديم إقراراته الضريبية سنويًا في مواعيدها النظامية شاملة جميع دخله الخاضع للضريبة بما في ذلك دخله من الشركة.

٣. إذا كان دخل شركة الأشخاص من مصدر خارج المملكة، أو كان الدخل من الدخول والمكاسب المعفاة من الضريبة حسب النظام، فإنه لتحديد الوعاء الضريبي للشريك، يبقى الدخل محتفظًا بهذه الصفة، وينطبق ذلك على المكاسب، والحسومات، والخسائر، والديون.

٤. إذا زادت خسارة الشريك عن أساس تكلفة حصته في شركة الأشخاص، فلا يعتد بأي خسائر تزيد عن أساس تكلفته إلا عندما يتم تغطية هذه الخسارة أو التخلص من حصته في الشركة.

٥. تنطبق الالتزامات المتعلقة بشركة الأشخاص على اتحاد الشركات (الكونسورتيوم) شاملًا ذلك ما يتعلق بالتسجيل لدى الهيئة وتقديم إقرار المعلومات وما يترتب على عدم التقيد بذلك من غرامات.

الأنظمة ذات العلاقة

نظام الشركات الجديد - سبقت الإشارة إليه - وفيه:

• المادة (١٣) حصة الشريك أو المساهم: سبقت الإشارة إليها.

• المادة (١٤) تقديم الحصة: «١- إذا كانت حصة الشريك أو المساهم حق ملكية أو حق منفعة أو أي حق عيني آخر، كان مسؤولًا - وفقًا لأحكام عقد البيع - عن ضمان الحصة في حالة الهلاك وضمنان التعرض أو الاستحقاق أو ظهور عيب أو نقص في الحصة، وإذا كانت حصته مجرد الانتفاع بحق شخصي على المال طبقت أحكام عقد الإيجار، وذلك ما لم يتفق على غير ذلك. ٢- إذا كانت حصة الشريك عملاً، وجب أن يقوم بالعمل الذي تعهد به، ويكون كل كسب ينتج من هذا العمل من حق الشركة، ولا يجوز له أن يمارس هذا العمل لحسابه الخاص، ومع ذلك، لا يكون ملزمًا بأن يقدم إلى الشركة ما حصل عليه من حقوق على الملكية الفكرية الناتجة عن هذا العمل، إلا إذا اتفق على ذلك».



قرارات مجلس الوزراء

- قرار مجلس الوزراء رقم (٥٧٠) وتاريخ ١٤٤٢/٩/٢٢ هـ بتنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.
- قرار مجلس الوزراء رقم (٦٧٨) بتاريخ ١٤٤٣/١١/٢٩ هـ بالموافقة على نظام الشركات الذي سبقت الإشارة إليه.

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تنص المادة (٧) من قانون الضرائب المباشرة الجزائي والرسوم المماثلة على أن: «يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي بصفة شخصية على حصة الفوائد العائدة لهم من الشركة تناسبياً مع حقوقهم فيها: الشركاء في شركات الأشخاص...».

التعليق

بخلاف الحال في شركات الأموال، لا يخضع دخل شركة الأشخاص للضريبة، وإنما يوزع هذا الدخل على الشركاء في الشركة الذين يخضعون للضريبة بصفتهم الشخصية، ويجب على كل منهم تقديم إقراراته الضريبية سنوياً في مواعيدها النظامية شاملة جميع دخله الخاضع للضريبة بما في ذلك دخله من الشركة؛ ولغرض تحديد الوعاء الضريبي للشريك، فإنه يتم النظر لحصته في الدخل والمكاسب والحسومات والخسائر والدين الناشئ عن نشاط الشركة، عن سنته الضريبية التي تنتهي فيها السنة الضريبية للشركة، وتعلق خسارة الشريك التي تزيد عن أساس تكلفته إلى أن يؤمن الشريك أساس تكلفة يغطي الخسارة، أو إلى أن يتم التخلص من حصته. والجدير بالذكر أن القضاء لم يستقر بشأن اعتبار عدم تقديم التحالف حسابات مالية مرتباً لإهدار حساب الشركاء الداخليين فيه.



كلمات مفتاحية:

أساس التكلفة لحصة الشريك- شركة الأشخاص- تكلفة الممتلكات- قيمة التوزيعات.

المادة الثامنة والثلاثون: أساس التكلفة لحصة الشريك

- أ. يحدد أساس التكلفة لحصة الشريك في شركة الأشخاص بالمبلغ الذي دفعه الشريك مقابل حصته إضافةً إلى أساس تكلفة الممتلكات التي قدمها للشركة.
- ب. يزداد أساس التكلفة بمقدار حصة الشريك في دخل شركة الأشخاص (بما في ذلك دخلها المعفى) والمشمول في إجمالي دخل الشريك.
- ج. ينخفض أساس التكلفة بقيمة التوزيعات من شركة الأشخاص إلى الشريك لكن ليس إلى أقل من الصفر، وبقيمة حصة الشريك في خسائر ومصروفات الشركة والمصاريف غير الجائز حسمها للشركة باستثناء البنود الرأسمالية.
- د. الدين الذي تتحمله شركة الأشخاص -بما في ذلك الدين على ممتلكاتها- يزيد من أساس تكلفة الشريك وفقاً لحصته في الشركة، أما الدين الذي يتحمله شركاء في الشركة بصفتهم الشخصية، فإنه يزيد من أساس التكلفة لهؤلاء الشركاء فقط.

اللائحة التنفيذية

المادة السابعة عشرة:

١. في حالة عدم تقديم شركة الأشخاص إقرار المعلومات المطلوب في الموعد النظامي، أو في حالة عدم التقيد بالنماذج المعتمدة لهذا الإقرار، تخضع الشركة لغرامة عدم تقديم الإقرار، ويتم احتسابها على أساس ١٪ من إجمالي إيراداتها، وبما لا يتجاوز ٠.٠٠٠,٠٢ (عشرين ألف) ريال وفقاً للفقرة (أ) من المادة السادسة والسبعين من النظام.
٢. لا يتم إخضاع دخل شركة الأشخاص للضريبة، ويوزع هذا الدخل على الشركاء في الشركة الذين يخضعون للضريبة بصفتهم الشخصية، ويجب على كل منهم تقديم إقراراته الضريبية سنوياً في مواعيدها النظامية شاملة جميع دخله الخاضع للضريبة بما في ذلك دخله من الشركة.



٣. إذا كان دخل شركة الأشخاص من مصدر خارج المملكة، أو كان الدخل من الدخول والمكاسب المعفاة من الضريبة حسب النظام، فإنه لتحديد الوعاء الضريبي للشريك، يبقى الدخل محتفظاً بهذه الصفة، وينطبق ذلك على المكاسب، والحسومات، والخسائر، والديون.
٤. إذا زادت خسارة الشريك عن أساس تكلفة حصته في شركة الأشخاص، فلا يعتد بأي خسائر تزيد عن أساس تكلفته إلا عندما يتم تغطية هذه الخسارة أو التخلص من حصته في الشركة.
٥. تنطبق الالتزامات المتعلقة بشركة الأشخاص على اتحاد الشركات (الكونسورتيوم) شاملاً ذلك ما يتعلق بالتسجيل لدى الهيئة وتقديم إقرار المعلومات وما يترتب على عدم التقيد بذلك من غرامات.

الأنظمة ذات العلاقة

* نظام الشركات الجديد - سبقت الإشارة إليه - وفيه: المادة (٤٧) نصيب الشريك في الأرباح والخسائر: سبقت الإشارة إليها^(١).

(١) انظر المادة (٣٦) من نظام ضريبة الدخل.

قرارات مجلس الوزراء

- قرار مجلس الوزراء رقم (٥٧٠) وتاريخ ١٤٤٢/٩/٢٢ هـ بتنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.
- قرار مجلس الوزراء رقم (٦٧٨) بتاريخ ١٤٤٣/١١/٢٩ هـ بالموافقة على نظام الشركات - سبقت الإشارة إليه.



التعليق

يحدد أساس التكلفة لحصة الشريك في شركة الأشخاص بالمبلغ الذي دفعه الشريك مقابل حصته، إضافةً إلى أساس تكلفة الممتلكات التي قدمها للشركة، مع مراعاة زيادة أساس هذه التكلفة بمقدار حصة الشريك في دخل الشركة (بما في ذلك دخلها المعفى) والمشمول في إجمالي دخل الشريك، ويخفض هذا الأساس بقيمة التوزيعات إلى الشركاء وبقيمة حصة الشريك في خسائر ومصروفات الشركة والمصاريف غير الجائر حسمها للشركة - باستثناء البنود الرأسمالية.

أما بالنسبة للديون؛ فإن الدين الذي تتحمله شركة الأشخاص - بما في ذلك الدين على ممتلكاتها - يزيد من أساس تكلفة الشريك وفقاً لحصته في الشركة، أما الدين الذي يتحمله شركاء في الشركة بصفتهم الشخصية، فإنه يزيد من أساس التكلفة لهؤلاء الشركاء فقط.



كلمات مفتاحية:

أساس التكلفة- أصول شركة الأشخاص- قيمة السوق- تكلفة الأصول الخاسرة- الخسارة المتكبدة- الأصل الربح- الأصل الخاسر.

المادة التاسعة والثلاثون: أساس التكلفة في أصول شركة الأشخاص

- أ. أساس التكلفة الأولية للممتلكات المقدمة لشركة الأشخاص تساوي أساس التكلفة للشريك الذي قدمها.
- ب. إذا خرج شريك من شركة أشخاص واستلم توزيعاً يجعله يحقق ربحاً من تخلصه من حصته في شركة الأشخاص، يعدل أساس تكلفة الأصول الربحية في شركة الأشخاص بالزيادة بقيمة الربح المتحقق، على ألا تتجاوز قيمة تلك الأصول قيمة السوق، وتوزع التعديلات في أساس التكلفة بين الأصول وفقاً لنسبة الاختلاف بين أساس التكلفة وقيمة السوق.
- ج. إذا خرج شريك من شركة أشخاص واستلم توزيعاً يجعله يتكبد خسارة من تخلصه من حصته في شركة الأشخاص، يعدل أساس تكلفة الأصول الخاسرة في شركة الأشخاص بالتخفيض بقيمة الخسارة المتكبدة، على ألا يقل أساس التكلفة لتلك الأصول عن الصفر، وتوزع التعديلات في أساس التكلفة بين الأصول وفقاً لنسبة الاختلاف بين أساس التكلفة وقيمة السوق.
- د. لأغراض الفقرتين (ب)، (ج) من هذه المادة، فإن الأصل الربح هو الأصل الذي يقل أساس تكلفته عن قيمة السوق، والأصل الخاسر هو الأصل الذي يزيد أساس تكلفته عن قيمة السوق.

الأنظمة ذات العلاقة

نظام الشركات الجديد - سبقت الإشارة إليه - وفيه المادة (٤٦): إجراءات الانسحاب والإخراج: «١- ما لم ينص عقد تأسيس الشركة على غير ذلك، للشريك الانسحاب من الشركة بإرادته المنفردة بشرط إبلاغ باقي الشركاء بذلك قبل (ستين) يوماً على الأقل من التاريخ الذي حدده للانسحاب. ٢- يجوز الاتفاق في عقد تأسيس الشركة على إجراءات إخراج الشركاء منها. وإذا لم يتضمن العقد ذلك، جاز للأغلبية العددية للشركاء التقدم بطلب إلى الجهة القضائية المختصة لإخراج شريك أو أكثر من الشركة إذا كانت هناك أسباب مشروعة تدعو إلى ذلك، وتظل الشركة قائمة بين باقي الشركاء. ٣- يجب على الشريك المنسحب من الشركة، أو باقي الشركاء في حال إخراج شريك؛ قيد وشهر ذلك لدى السجل التجاري، ولا يسري الانسحاب أو الإخراج في مواجهة الغير إلا بعد القيد والشهر. ٤- للجهة القضائية المختصة بناءً على طلب شريك أو أكثر أن تقرر حل الشركة إذا كان استمرارها غير ممكن بين الشركاء.»



قرارات مجلس الوزراء

قرار مجلس الوزراء رقم (٦٧٨) بتاريخ ١٤٤٣/١١/٢٩هـ. بالموافقة على نظام الشركات - سبقت الإشارة إليه.

التعليق

تعد هذه المادة تطبيقاً للمبادئ المشار إليها في المواد السابقة والتي تنطوي على الاتصال الوثيق بين الذمة المالية للشركاء في شركات الأشخاص بالذمة المالية للشركة، وتأثر دخل الشريك بها بما تحققه هذه الشركات من مكاسب أو أرباح أو يلحق بها من خسائر؛ لذا أكدت هذه المادة على أن أساس التكلفة الأولية للممتلكات المقدمة لشركة الأشخاص تساوي أساس التكلفة للشريك الذي قدمها؛ فإذا خرج شريك من شركة أشخاص واستلم توزيعاً يجعله يحقق ربحاً من تخلصه من حصته في شركة الأشخاص، يعدل أساس تكلفة الأصول الربحية في شركة الأشخاص بالزيادة بقيمة الربح المتحقق، على ألا تتجاوز قيمة تلك الأصول قيمة السوق، وتوزع التعديلات في أساس التكلفة بين الأصول وفقاً لنسبة الاختلاف بين أساس التكلفة وقيمة السوق، والعكس صحيح؛ أي يتم تعديل أساس تكلفة الأصول الخاسرة في شركة الأشخاص بالتخفيض بقيمة الخسارة المتكبدة، إذا ما خرج الشريك من الشركة واستلم توزيعاً يجعله يتكبد خسارة من تخلصه من حصته في هذه الشركة.



كلمات مفتاحية:

نقل الممتلكات- شركة الأشخاص- حصة في شركة- الأصل المنقول- أسعار السوق.

المادة الأربعون: نقل ممتلكات لشركة الأشخاص

- أ. لا يحتسب ربح أو خسارة عن نقل شريك ملكية أصل له إلى شركة أشخاص مقابل تملكه حصة في تلك الشركة.
- ب. يعد الشريك مالكًا لحصة في شركة الأشخاص مساوية للفرق بين قيمة الأصل المنقول منه إلى الشركة وفقًا لأسعار السوق والمبلغ المسدد له عن سعر السوق يعد المبلغ الزائد توزيعًا له من الشركة.

التعليق

وتعد هذه المادة أيضًا تطبيقًا للمبادئ المشار إليها في المواد السابقة، ومضمونها عدم احتساب أي ربح أو خسارة ينتج عن نقل شريك ملكية أصل له إلى شركة أشخاص مقابل تملكه حصة في تلك الشركة.



كلمات مفتاحية:

نقل ملكية- أصل غير نقدي- شركة أشخاص- شريك- حالة تصفية- تصرف بالأصل- إقرار بالربح أو الخسارة- تاريخ النقل.

المادة الحادية والأربعون: نقل ملكية أصول من شركة الأشخاص إلى شريك فيها

- أ. يعامل نقل ملكية أصل غير نقدي من شركة أشخاص إلى شريك، بما في ذلك حالة تصفية حصة الشريك، على أنه تصرف بالأصل من قبل الشركة مع إقرار بالربح أو الخسارة في تاريخ النقل.
- ب. يأخذ الشريك أساس التكلفة للأصل بما يعادل قيمة الأصل بالسوق.
- ج. يعد الشريك مستلمًا توزيعًا للربح من الشركة بقيمة تعادل سعر السوق للأصل المنقول ملكيته إليه دون تسديد قيمته، ويعامل الشريك على أنه تخلص من جزء أو كل حصته في شركة الأشخاص إذا كان التوزيع المقدر يتجاوز أساس تكلفة الشريك في شركة الأشخاص، وإذا كان التوزيع تخلصًا كاملاً من حصة الشريك وهو أقل من أساس التكلفة لهذا الشريك، يجوز حسم الفرق بين أساس تكلفته والتوزيع على أنه خسارة نتجت عن تخلصه من حصته.

الأنظمة ذات العلاقة

نظام الشركات الجديد - سبقت الإشارة إليه - وفيه: المادة (١/٥٢): «١ - تنتقل ملكية الحصص في شركة التضامن وشركة التوصية البسيطة والشركة ذات المسؤولية المحدودة بالقيود لدى السجل التجاري، ولا يعتد بنقل ملكية الحصة في مواجهة الشركة أو الغير إلا من تاريخ هذا القيد».

قرارات مجلس الوزراء

قرار مجلس الوزراء رقم (٦٧٨) بتاريخ ١٤٤٣/١١/٢٩ هـ بالموافقة على نظام الشركات - سبقت الإشارة إليه.

التعليق

يعالج هذا النص الفرض الذي يتم فيه نقل ملكية أصول من شركة الأشخاص إلى شريك فيها، وقد أوضحت هذه المادة تفصيلاً المعاملة الضريبية ذات الصلة.



كلمات مفتاحية:

تغيير الشركاء- شركة الأشخاص- دخول أو خروج شريك- نسبة خمسين بالمائة (٥٠٪) - عضوية الشركة.

المادة الثانية والأربعون: تغيير الشركاء في شركة الأشخاص

- أ. عند دخول أو خروج شريك أو شركاء في شركة الأشخاص ونتج عن ذلك إعادة تشكيلها، تعد جميع أصولها منقولة إلى شركة الأشخاص الجديدة مقابل حصص في هذه الشركة.
- ب. يقع إعادة التشكيل لشركة الأشخاص عندما ينتج عن دخول أو خروج شريك أو شركاء تغيير يزيد عن نسبة خمسين بالمائة (٥٠٪) في عضوية الشركة عن تشكيلها في السنة السابقة للتغيير.

التعليق

يشترط لإعمال هذا النص (فرض تغيير الشركاء) أن ينتج عن دخول أو خروج شريك أو شركاء في شركة الأشخاص، تغيير يزيد عن نسبة (٥٠٪) في عضوية الشركة عن تشكيلها في السنة السابقة للتغيير. وهنا تعد جميع أصولها منقولة إلى شركة الأشخاص الجديدة مقابل حصص في هذه الشركة.



الفصل التاسع: قواعد الضرائب على شركات الأموال



كلمات مفتاحية:

الشركاء المتضامنون- شركة التوصية بالأسهم- شركة الأشخاص- الوعاء الضريبي للشركة- ملكية الشركة للأموال.

المادة الثالثة والأربعون: أحكام عامة

أ. تفرض ضريبة على حصص الشركاء المتضامنين في شركة التوصية بالأسهم كما في شركة الأشخاص، ومن ثم تحسم حصص الشركاء المتضامنين لتحديد الوعاء الضريبي للشركة، وتنطبق الأحكام الواردة في هذا النظام عن شركات الأشخاص على حصص الشركاء المتضامنين في شركات التوصية بالأسهم.

ب. إذا حدث تغيير في ملكية شركة الأموال أو في السيطرة عليها تصل نسبته إلى خمسين بالمائة (٥٠٪) أو أكثر من حصة غير السعوديين في الشركة، لا يجوز حسم حصة غير السعوديين في الخسائر المتكبدة قبل التغيير وفقاً للمادة الحادية والعشرين من هذا النظام في السنوات الضريبية التي تلي التغيير إلا إذا استمرت الشركة في ممارسة نفس النشاط.

ج. لا يعد نقل الحصص الواردة في الفقرة (م) من المادة التاسعة من هذا النظام تغييراً في ملكية شركة الأموال أو في السيطرة عليها.

اللائحة التنفيذية

المادة الحادية والسبعون: «... ٧ - إذا كان المالك المدين شخصاً طبيعياً، يتم الحجز على أمواله المنقولة وغير المنقولة الشخصية والمتعلقة بنشاطه في حدود المديونية، وينطبق ذلك على المالك إذا كان شريكاً متضامناً في شركة أشخاص أو في شركة توصية بالأسهم. أما إذا كان المدين شريكاً في شركة أموال، فيطالب في حدود حصته في رأسمال الشركة...».

نظام الشركات.

الأنظمة ذات العلاقة



التعليق

تعد هذه المادة تطبيقًا للقواعد العامة في النظام والتي تتفق مع الطبيعة القانونية لشركة التوصية بالأسهم، التي يكون فيها على الأقل شريكًا متضامنًا مسؤولًا في جميع أمواله عن ديون الشركة وفريق آخر يضم على الأقل شريكًا موصيًا مسؤولًا عن ديون الشركة بقدر حصته في رأس المال (م ٣٦ من نظام الشركات) ومن ثم كان من المنطقي أن تطبق على المعاملة الضريبية لحصص الشركاء المتضامين في شركات التوصية بالأسهم ذات الأحكام التي تطبق على شركات الأشخاص.

وقد قررت هذه المادة - استثناءً من حكم الحادية والعشرين من النظام - عدم جواز حسم حصة غير السعوديين في الخسائر التي تكبدتها شركة أموال ما من الوعاء للسنوات الضريبية، إذا حدث تغيير في ملكية هذه الشركة أو في السيطرة عليها تصل نسبته إلى ٥٠٪ أو أكثر من حصة غير السعوديين فيها، هذا ما لم تستمر هذه الشركة في ممارسة نفس النشاط.

كما أكدت هذه المادة أيضًا على الحكم الوارد في الفقرة (م) من المادة التاسعة منه والتي لم تعتبر نقل الحصص (الأصول) بين مجموعة شركات أموال مملوكة بالكامل - بشكل مباشر أو غير مباشر - لشركة أموال واحدة، تغييرًا في ملكية شركة الأموال أو في السيطرة عليها.



الفصل العاشر: ضريبة استثمار الغاز الطبيعي



المواد من الرابعة والأربعين إلى الخامسة والخمسين من الفصل العاشر أُغيت بالمرسوم الملكي رقم (م/٧٠) وتاريخ ١١/٧/١٤٣٩هـ.



الفصل الحادي عشر: أحكام عامة



كلمات مفتاحية:

الهيئة- أعمال الإدارة- الفحص والربط- أعمال التحصيل- العقوبات النظامية- تفويض المحافظ - حق الهيئة في المعلومات.

المادة السادسة والخمسون: إدارة الضريبة

أ. الهيئة هي الجهة المسؤولة عن أعمال الإدارة والفحص والربط والتحصيل لضريبة الدخل، وإيقاع العقوبات المنصوص عليها في هذا النظام.
ب. يكون إيقاع العقوبة بقرار من المحافظ أو من يفوضه مجلس إدارة الهيئة بذلك.

اللائحة التنفيذية

المادة الثامنة والخمسون: حق المصلحة في المعلومات

الاتفاقيات الدولية ذات الصلة

بروتوكول ملحق للازدواج الضريبي في ضرائب الدخل والتبركات مع فرنسا، الذي تمت الموافقة عليه بالمرسوم الملكي رقم (م/٢٣) وتاريخ ١١/٤/١٤٣٣هـ، وتضمن في المادة (١٨ ب) منها تبادل المعلومات بين الجهات الضريبية في كلتا الدولتين.

الأنظمة ذات العلاقة

المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١١/٢/١٤٣٨هـ الذي رسم في البند (ثالثًا) الآتي: «الموافقة على تعديل نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) لعام ١٤٢٥هـ وفقًا للآتي:

١. تعديل المادة (السادسة والخمسين) لتكون بالنص الآتي:

أ. الهيئة هي الجهة المسؤولة عن أعمال الإدارة والفحص والربط والتحصيل لضريبة الدخل، وإيقاع العقوبات المنصوص عليها في هذا النظام.
ب. يكون إيقاع العقوبة بقرار من المحافظ أو من يفوضه مجلس إدارة الهيئة بذلك.»



قرارات مجلس الوزراء

قرار مجلس الوزراء رقم (٥٧٠) وتاريخ ١٤٤٢/٩/٢٢ هـ بتنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك - والذي حدد الجهة المنوط بها تنفيذ أحكام النظام المائل واختصاصاتها على النحو التالي:

المادة (الثالثة)

تهدف الهيئة إلى القيام بأعمال جباية الزكاة وتحصيل الضرائب والرسوم الجمركية، وتحقيق أعلى درجات الالتزام من قبل المكلفين بها بالواجبات المفروضة عليهم وفقاً لأفضل الممارسات وبكفاية عالية، وتنظيم جميع الأنشطة المتعلقة بالعمل الجمركي والمنافذ الجمركية، وإدارتها، بما يكفل النهوض بمستواها إلى أقصى درجة من الكفاية والإنتاجية والتنافسية، ولها - بالإضافة إلى اختصاصاتها المقررة نظاماً ودون إخلال باختصاصات ومسؤوليات الجهات الأخرى - القيام بكل ما يلزم في سبيل تحقيق أهدافها، ومن ذلك ما يأتي:

- أ. جباية الزكاة وتحصيل الضرائب والرسوم الجمركية من المكلفين، وفقاً للأنظمة واللوائح والتعليمات ذات العلاقة.
- ب. توفير خدمات عالية الجودة للمكلفين؛ لمساعدتهم على الوفاء بواجباتهم.
- ج. متابعة المكلفين، واتخاذ ما يلزم من إجراءات لضمان جباية وتحصيل المستحقات المتوجبة عليهم.
- د. العمل على نشر الوعي لدى المكلفين وتقوية درجة التزامهم الطوعي، والتأكد من التزامهم بما يصدر من الهيئة من تعليمات وضوابط في مجال اختصاصها.
- هـ. توظيف التقنية الحديثة في تنفيذ أعمال الهيئة ومراقبتها وتسهيلها، وفي تعزيز الدور الأمني في مكافحة التهريب الجمركي.
- و. التعاون مع القطاع الخاص في شأن تنفيذ بعض الأعمال المساندة، وإدارتها.
- ز. وضع الخطط اللازمة لتنظيم مرافق المنافذ الجمركية وإدارتها واستثمارها، بالتنسيق مع الجهات ذات العلاقة.



ح. وضع معايير لمتابعة مؤشرات أداء أعمال الهيئة وخططها، التي تكفل تطوير أدائها وخدماتها، وللهيئة التنسيق في هذا الشأن مع من تراه من الجهات ذات الصلة باختصاصاتها.

ط. التعاون وتبادل الخبرات مع الهيئات والمنظمات الإقليمية والدولية، وبيوت الخبرة المتخصصة داخل المملكة وخارجها، وذلك في حدود اختصاصات الهيئة.

ي. تمثيل المملكة في المنظمات والهيئات والمحافل والمؤتمرات الإقليمية والدولية ذات الصلة باختصاصات الهيئة.

وللهيئة إنشاء شركات تابعة لها تقوم بأدوار تمكّنها من أداء أنشطتها ومهامها وتحقيق أهدافها.

القرارات الوزارية

القرار الوزاري رقم (١٧٢٧) وتاريخ ١٤٣٩/٥/٢٥ هـ المعدل للائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، الذي قرر تعديل المادة الثامنة والخمسين بنصها الحالي.

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تنص المادة (١٣٧) من قانون الضريبة على الدخل المصري على أن: «لا يجوز رفع الدعوى الجنائية عن الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون أو اتخاذ أي إجراءات التحقيق إلا بناءً على طلب كتابي من الوزير».

التعليق

جاءت هذه المادة لتؤكد على اختصاصات الهيئة بوصفها الجهة المسؤولة عن أعمال الإدارة والفحص والربط والتحصيل لضريبة الدخل، وإيقاع العقوبات المنصوص عليها في النظام.



تسجيل- مكلف- ضريبة الاستقطاع- غرامة

كلمات مفتاحية:

المادة السابعة والخمسون: تسجيل المكلفين

- أ. يجب على كل شخص خاضع للضريبة بموجب هذا النظام أن يقوم بتسجيل نشاطه لدى الهيئة قبل نهاية سنته المالية الأولى.
- ب. لا تنطبق أحكام هذه المادة على المكلفين الخاضعين لضريبة الاستقطاع النهائي فقط بموجب المادة الثامنة والستين من هذا النظام.
- ج. تفرض غرامة لا تقل عن ألف (١٠٠٠) ريال ولا تزيد عن عشرة آلاف (١٠,٠٠٠) ريال عن عدم التسجيل، وتحدد اللائحة ضوابط ومقدار الغرامة على الفئات المختلفة للمكلفين.

اللائحة التنفيذية

المادة الخامسة والخمسون:

- أ. باستثناء المكلفين الخاضعين لضريبة الاستقطاع النهائي، فإنه يلزم التسجيل في الهيئة للأغراض الضريبية لكل من:
 - أ. الشخص الخاضع للضريبة بمقتضى النظام وذلك قبل موعد نهاية سنته المالية الأولى.
 - ب. الشخص أو الجهة الملزمة باستقطاع الضريبة بموجب المادة الثامنة والستين من النظام قبل تسديد الدفعة الأولى، بما في ذلك شركات الأشخاص.
- ب. تقوم الهيئة بتسجيل الجهات الحكومية والمؤسسات العامة.
- ج. تفرض الهيئة غرامة عن عدم التسجيل في الموعد النظامي وفقاً للآتي:

فئة المكلف	الغرامة
شخص طبيعي	١,٠٠٠ ريال
شركة أموال مساهمة	١٠,٠٠٠ ريال
كيانات أخرى	٥,٠٠٠ ريال



قرارات مجلس الوزراء

- قرار مجلس الوزراء رقم (٥٧٠) وتاريخ ١٤٤٢/٩/٢٢ هـ بتنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

السوابق والتطبيقات القضائية

مجموعة المبادئ المستخرجة من قرارات لجنة الاستئناف الزكوية والضريبية لعامي ٢٠٢٠م-٢٠٢١م، وفيها:

- المبدأ رقم (٨٥): «تستلزم أصول التنظيم التشريعي عدم عزو الفعل المحظور والعقوبة أو الجزاء المقرر عليه إلا فيمن صرح النظام بمسؤوليته عنه»^(١).

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢٠-١٣٩

آراء الفقه والشرح للأنظمة الضريبية

يعتبر التسجيل إحدى الوسائل المهمة في حصر المكلفين بالضريبة، فحصر المكلفين لا يؤدي إلى الوقاية من التهرب من دفع الضريبة ولا إلى تعظيم الموارد المالية للدولة فحسب، وإنما يؤدي ذلك إلى تحقيق العدالة الضريبية من خلال إسهم القادرين والخاضعين للضريبة بالأعباء العامة وعدم تهرّبهم من خلال عدم التسجيل، حيث يؤدي ذلك إلى تحميل الملتزمين بدفع الضريبة أعباء أكبر من غير الملتزمين، وقد يؤدي انخفاض الحصيلة الضريبية إلى اضطراب الدولة إلى فرض ضرائب جديدة أو رفع أسعار الضرائب الحالية فيزداد العبء على من لم يتهرب.

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تنص المادة (٧٥) من قانون الضريبة على الدخل المصري على أن: «يلتزم كل ممول يزاول نشاطاً تجارياً، أو صناعياً، أو حرفياً، أو نشاطاً غير تجاري وكذلك كل من يمارس نشاطاً مهنيّاً بصفة مستقلة أن يتقدم بطلب للمصلحة لاستخراج البطاقة الضريبية، على أن تكون هذه البطاقة لمن تقدم ذكرهم ضمن إجراءات التأسيس، أو الترخيص بمزاولة المهنة، أو النشاط، أو تجديده، وعلى المصلحة أن تصدر له البطاقة الضريبية.



وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون البيانات التي تتضمنها البطاقة الضريبية، ومدة سريانها، والمدة التي تسلم للممول خلالها، كما تحدد البيانات الخاصة بالبطاقة الضريبية غير الخاضعين لأحكام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة المنصوص عليها في هذا القانون».

كما تنص المادة (٢٢) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٢٨ لسنة ٢٠٠٩ على أن «يلتزم الشخص المقيم الذي يخضع دخله للضريبة وفق أحكام المادة (٣) من هذا القانون بالتسجيل لدى الدائرة، والحصول على رقم ضريبي قبل البدء بممارسة عمله أو نشاطه...».

وتنص المادة (٣٢): التسجيل لدى الإدارة الضريبية) من قانون الإجراءات الضريبية اللبناني على أن:

١. الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة - مع مراعاة أحكام القوانين الخاصة، على كل شخص يباشر عملاً خاضعاً للضريبة أن يحيط الإدارة الضريبية علمًا بذلك بموجب طلب تسجيل يقدمه إليها خلال شهرين من تاريخ مباشرة العمل، وذلك وفقاً لمعايير وإجراءات تحدد بقرار يصدر عن وزير المالية.

٢. على كل شخص مسجل لدى الإدارة الضريبية، أن يعلم هذه الإدارة خلال مهلة شهرين عن كل تغيير يتناول:

أ. اسمه، عنوانه، مركز عمله، أو نوع نشاطه الرئيسي.

ب. تعديل العنوان أو الاسم التجاري.

ج. الشكل القانوني. الذي يمارس النشاط من خلاله.

التعليق

فيما عدا الجهات الحكومية والمؤسسات العامة وكذا المكلفين الخاضعين لضريبة الاستقطاع النهائي يجب على كل شخص خاضع لضريبة الدخل أن يقوم بتسجيل نشاطه لدى الهيئة قبل نهاية سنته المالية الأولى، وكذلك الجهات الملزمة باستقطاع الضريبة قبل تسديد الدفعة الأولى، بما في ذلك شركات الأشخاص. وقد تضمنت اللائحة ضوابط ومقدار الغرامة المقررة على المخالفين لهذا الالتزام، وتختلف قيمتها بحسب فئة المكلف المخالف: الشخص الطبيعي (١,٠٠٠ ريال)، شركة أموال مساهمة (١٠,٠٠٠ ريال)، الكيانات الأخرى (٥,٠٠٠ ريال)، وقد بين دليل خدمات المكلفين - ضريبة الدخل، مايو - ٢٠١٩ (ص ٤) إمكانية التسجيل الإلكتروني عبر موقع الهيئة، وأوضحت آلية التسجيل الإلكتروني أو تعديل هذا التسجيل بالطريق الإلكتروني.



وبالنسبة للتسجيل الإلكتروني أجب الدليل على الأسئلة التالية (ص ٤):

- من يمكنه استخدام هذه الخدمة؟ ج: جميع المنشآت المسجلة لدى وزارة التجارة والاستثمار.

- ما هي القيود؟ ج: لا يمكن بدء الخدمة قبل اكتمال تسجيل وزارة التجارة والاستثمار وقبل تلقي رقم السجل التجاري.

يجب على المنشآت الأجنبية/غير المقيمة إكمال التسجيل عبر بوابة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك مباشرة دون الحاجة للتسجيل لدى وزارة التجارة والاستثمار.

* ما المطلوب منك؟

ج: - تسجيل المنشأة لدى وزارة التجارة والاستثمار.

عقد تأسيس المنشأة (للشركات فقط)



كلمات مفتاحية:

الدفاتر التجارية- السجلات المحاسبية- اللغة العربية- الهيئة- مصروف- مستند- القرائن.

المادة الثامنة والخمسون: الدفاتر والسجلات

- أ. على المكلف - باستثناء غير المقيم الذي ليس له منشأة دائمة في المملكة - أن يمسك الدفاتر التجارية والسجلات المحاسبية الضرورية باللغة العربية لتحديد الدقيق للضريبة الواجبة عليه.
- ب. للهيئة الحق في رفض تحميل أي مصروف إذا عجز المكلف دون سبب معقول عن تقديم المستند الخاص بالمصروف أو القرائن المؤيدة لصحة المطالبة به.

اللائحة التنفيذية

المادة السادسة والخمسون:

١. يجب على كل مكلف، باستثناء غير المقيم الذي ليس له منشأة دائمة في المملكة، وكذلك المستثنى في المادة السادسة عشرة من هذه اللائحة، الاحتفاظ بالدفاتر التجارية وهي على الأقل: دفتر اليومية العامة، دفتر الأستاذ العام، دفتر الجرد، إضافة للسجلات المحاسبية الضرورية اللازمة لتحديد الضريبة بشكل دقيق، وتكون هذه الدفاتر والسجلات مسوكة داخل المملكة باللغة العربية، مع الاحتفاظ بالمستندات التي تثبت صحتها والبيانات والإيضاحات التي تفسرها، ويجوز للمكلف تكليف جهة مهنية متخصصة للقيام بذلك مع بقاء المكلف مسؤولاً ومسؤولية مباشرة عنها، مع ضرورة التقيد بالشروط والضوابط الواردة في نظام الدفاتر التجارية.

٢. يجوز للمكلف مسك حساباته عن طريق الحاسب الآلي وفقاً للضوابط الآتية:

- أ. أن يكون مقر الحاسب الآلي بالمملكة، وبالنسبة للمكلف الذي يعمل في المملكة من خلال منشأة دائمة، يجوز أن يكون مقر الحاسب الآلي المركزي في الخارج على أن يزود فرع المملكة بوحدة طرفية محلية يمكن عن طريقها الحصول على كافة البيانات والقيود المتعلقة بحسابات المنشأة الدائمة في المملكة.
- ب. أن يكون تدوين البيانات الخاصة بهذه الدفاتر عن طريق الحاسب الآلي باللغة العربية، وأن تعكس نفس الصورة التي تعطيها الدفاتر المنصوص عليها.



ج. حفظ كافة المستندات الأصلية المؤيدة لجميع القيود المدونة بالدفاتر المحاسبية محلياً.

د. أن تستخرج الحسابات الختامية والميزانية العمومية من الحاسب الآلي مباشرة، وفي حالة استخدام الحسابات التقليدية مع الاستعانة بالحاسب الآلي في بعض بنود الحسابات، فإنه يتعين إرفاق كافة قيود التسوية وأن تكون باللغة العربية.

هـ. يجب استخراج بيانات مطبوعة في الحاسب الآلي (مخرجات) بشكل دوري (ربع سنوي) تتضمن جميع المعلومات.

و. أن توثق المنشأة نظام إدخال وتوجيه المعلومات (القيود المحاسبية) في الحاسب الآلي، وذلك للرجوع إليها عند الحاجة.

ز. أن تتوافر لدى المنشأة وسائل الأمان اللازمة والضوابط الكافية التي تحول دون التلاعب في المعلومات التي يمكن فحصها ومراجعتها.

ح. للهيئة الحق في المراجعة الآلية للنظم والبرامج المطبقة من قبل المكلف في إعداد حساباته على الحاسب الآلي.

الأنظمة ذات العلاقة

- نظام الدفاتر التجارية.
- نظام الشركات الجديد - سبقت الإشارة إليه - وفيه: المادة (١٧) سبق ذكرها.

قرارات مجلس الوزراء

- قرار مجلس الوزراء رقم (٦٧٨) بتاريخ ١٤٤٣/١١/٢٩ هـ. بالموافقة على نظام الشركات، سبقت الإشارة إليه.
- قرار مجلس الوزراء رقم (٥٧٠) وتاريخ ١٤٤٢/٩/٢٢ هـ بتنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.



المبادئ والسوابق القضائية

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ١٤٦١ وتاريخ ١/٢٤/١٤٣٦هـ، ونص الشاهد منه: «يجب أن تكون القوائم المالية مكتملة الأركان من حيث الإعداد والقياس والعرض والإفصاح، وينبغي على مخالفة ذلك أحقية الهيئة في إهدار حسابات المكلف وإجراء الربط الضريبي بالأسلوب التقديري».

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ١٧٢٣ وتاريخ ١٣/٠٧/١٤٣٨هـ، ونص الشاهد منه: «تقديم المكلف المستندات المؤيدة لما قام به من مصروفات ضرورية أو عادية لتحقيق الدخل، يقتضي حسم تلك المصروفات من الوعاء، ولا يجوز للهيئة حينها تعديل نتيجة الحسابات».

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ١٧-٢٠٢٠-IR وتاريخ ٢٨/١٢/١٤٤١هـ، ونص الشاهد منه: «إن الاعتماد على مجرد وجود علاقة ما بين المركز الرئيس والفرع في المراجعة لقيود عمليات الفرع لا ينهض لتسوية إهدار حسابات الفرع، خصوصاً أن طبيعة نشاط الفرع في المملكة باعتباره وسيلة الشركة غير المقيمة للقيام بأعمال تنفيذ عقود التركيب والمعايرة والتشغيل والصيانة وإدارة النظم وبرامج الحاسب الآلي عن طريق تصدير معدات ولوازم تلك العقود وتصديرها إلى العملاء مباشرة في المملكة على الوجه الذي يمارس الفرع فيه النشاط بارتباطه بالمركز الرئيس، مما يمكن معه فهم العلاقة التي تجمع الفرع بالشركة عند حساب كافة المصاريف للوصول إلى هامش الربح مقابل تقديم تلك الخدمات. وعليه، فإن الدائرة خلصت إلى تقرير عدم وجود المسوغات الكافية لإقدام الهيئة على إهدار حسابات المكلف، وعدم الأخذ بها لتقدير احتساب الضريبة عليه من واقعها بلجوتها إلى التقدير الجزافي».

* مجموعة المبادئ المستخرجة من قرارات لجنة الاستئناف الزكوية والضريبية لعامي ٢٠٢٠م-٢٠٢١م، وفيها:

- المبدأ رقم (٧٦): «القوائم المالية ما هي إلا مستخرجات من الدفاتر المحاسبية، ولا يعني إعدادها بشكل متأخر عدم وجود الدفاتر المحاسبية، واستدلال الهيئة بتأخر إعداد القوائم المالية عن نهاية السنوات المالية لا يكفي لادعاء عدم وجود الدفاتر المحاسبية»^(١).

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢١-٥



المعايير المحاسبية

• المعيار رقم ١ IAS

يحدد هذا المعيار الأساس لعرض الأغراض المالية العامة للبيانات لضمان قابلية المقارنة مع البيانات المالية للكيان الفترات السابقة، ومع البيانات المالية للكيانات الأخرى. إنها تحدد بشكل عام متطلبات عرض البيانات المالية والمبادئ التوجيهية لهيكلها والحد الأدنى من المتطلبات لمحتواها.

• المعيار رقم ٨ IAS السياسات المحاسبية، التغييرات في تقديرات المحاسبة والأخطاء:

الهدف من هذا المعيار هو تحديد معايير الاختيار، والتغيير في السياسات المحاسبية، إلى جانب المعالجة المحاسبية والكشف عن التغييرات في السياسات المحاسبية، والتغييرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء.

يهدف المعيار إلى تعزيز ملاءمة وموثوقية الكيان للبيانات المالية، وقابلية المقارنة لتلك البيانات المالية مع مرور الوقت ومع البيانات المالية للكيانات الأخرى.

• المعيار رقم ١٠ IAS الأحداث بعد فترة التقرير:

الهدف من هذا المعيار هو وصف: (أ) متى يجب على المنشأة تعديل بياناتها المالية للأحداث بعد فترة تقديم التقارير؛ و(ب) الإفصاحات التي يجب على المنشأة تقديمها حول التاريخ الذي تم فيه التصريح بإصدار البيانات والأحداث بعد فترة التقرير.

• المعيار رقم ٣٤ IAS التقارير المالية المرحلية:

الهدف من هذه المواصفة القياسية هو وصف الحد الأدنى لمحتوى مؤقت التقرير المالي، ويصف مبادئ الاعتراف والقياس في بيانات مالية كاملة أو مختصرة لفترة مؤقتة. في الوقت المناسب وموثوق بها، تحسن التقارير المالية المرحلية من قدرة المستثمرين والدائنين وغيرهم فهم قدرة المنشأة على توليد أرباح وتدفقات نقدية ومالية.

• المعيار رقم ٣٨ IAS الأصول غير الملموسة:

الهدف من هذا المعيار هو وصف المعاملة المحاسبية غير الملموسة الأصول التي لم يتم التعامل معها على وجه التحديد في معيار آخر. هذا المعيار يتطلب كياناً يتعرف على الأصل غير الملموس فقط، إذا تم استيفاء المعايير المحددة. يحدد المعيار أيضاً كيفية قياس القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة، ويتطلب إفصاحات محددة عن الأصول غير الملموسة.



آراء الفقه والشرح للأنظمة الضريبية

يعتبر الالتزام بمسك الدفاتر والاحتفاظ بها من قبيل الالتزامات التكميلية للإقرار الضريبي، يلتزم بها المكلف بالضريبة لكي تتحقق الإدارة الضريبية من صدق وصحة المعلومات المثبتة في الإقرار، وبالتالي يلتزم المكلف بتقديمها عن طلب الجهة القائمة على تحصيل الضريبة. والعبارة في الدفاتر والسجلات والمستندات التي يمسكها المكلف تكون بأمانتها ومدى تعبيرها عن الواقع، ومدى انتظامها من حيث الشكل وفقاً لأصول المحاسبة السليمة. أو بعبارة أخرى، أن تكون تلك السجلات معبرة تعبيراً صادقاً عن حقيقة نشاط المكلف بالضريبة وحجم أرباحه، وإلا اعتبر ذلك المكلف قد أخلّ بواجب الصدق؛ حيث أوجب المشرع الضريبي على المكلف أن يراعي الصدق فيما يذكره من بيانات وما يقدمه من أوراق، وهو واجب يتفق مع منطق التشريع في الاعتماد على الإقرار كأساس للضريبة وما يجب أن يُحاط به من ضمانات للتوفيق بين مصلحة الخزينة.

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تنص المادة (٧٨) من قانون الضريبة على الدخل المصري على أن: «يلتزم الممولون الآتي ذكرهم بإمسك الدفاتر والسجلات التي تستلزمها طبيعة تجارة، أو صناعة، أو حرفة، أو مهنة كل منهم، وذلك طبقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

الشخص الطبيعي الخاضع للضريبة وفقاً لأحكام الباب الأول من الكتاب الثاني من هذا القانون، الذي يزاول نشاطاً تجارياً، أو صناعياً، أو حرفياً، أو مهنيًا، إذا تجاوز رأس ماله المستثمر مبلغ خمسين ألف جنيه، أو تجاوز رقم أعماله السنوي مبلغ مائتين وخمسين ألف جنيه، أو تجاوز صافي ربحه السنوي وفقاً لآخر ربط ضريبي نهائي مبلغ عشرين ألف جنيه.

الشخص الاعتباري الخاضع لأحكام الكتاب الثالث من هذا القانون.

ويلتزم الممول بالاحتفاظ بالدفاتر والسجلات المنصوص عليها في الفقرة الأولى من هذه المادة والمستندات المؤيدة لها في مقره، الفترة المنصوص عليها في المادة (٩١) من هذا القانون.

كما يلتزم الممول من أصحاب المهن غير التجارية بأن يسلم كل من يدفع إليه مبلغاً مستحقاً له بسبب ممارسته المهنة أو النشاط، كأتعاب، أو عمولة، أو مكافأة، أو أي مبلغ آخر خاضع لهذه الضريبة، إيصلاً موقَّعاً عليه منه موضحاً به التاريخ، وقيمة المبلغ المحصّل، ويلتزم الممول بتقديم سند التحصيل إلى المصلحة عند كل طلب.

وللممولين إمساك حسابات إلكترونية توضح الإيرادات والتكاليف السنوية، ويصدر الوزير قراراً بتنظيم إمساك هذه الحسابات وضوابط التحول من نظام الحسابات المكتوبة إلى الإلكترونية».



التعليق

نظرًا لأهمية الدفاتر والسجلات في حفظ حقوق الدولة في استيفاء أموالها التي تحمل الصفة العمومية (أموال الضرائب)، فقد ألزم النظام ولائحته المكلف المقيم-الذي له منشأة دائمة في المملكة- أن يمسك الدفاتر التجارية والسجلات المحاسبية الضرورية باللغة العربية، وإلا كان للهيئة الحق في رفض حسم أي مصروف عجز المكلف عن تقديم المستند المثبت له.

وقد أجازت اللائحة للمكلف مسك حساباته عن طريق الحاسب الآلي وفقًا لعدد من الضوابط التي تضمنتها تفصيلاً المادة (٥٦) منها، التي نحيل عليها منعًا للتكرار.



سرية المعلومات- العاملون بالهيئة- معلومات المكلفين- شخص مطلع- استثناء- الكشف عن المعلومات- موظفو مصلحة الجمارك- ديوان المراقبة العامة- السلطات الضريبية- الدول الأجنبية- الملاحقة الجنائية- المخالفات الضريبية- جهة قضائية.

كلمات مفتاحية:

المادة التاسعة والخمسون: سرية المعلومات

أ. تُحافظ الهيئة وجميع الأشخاص العاملين بها على سرية المعلومات المتعلقة بالمكلفين التي يطلعون عليها بحكم وظائفهم، واستثناء من ذلك يجوز لهم الكشف عن المعلومات للجهات الآتية فقط:

١. موظفو الهيئة لغرض تنفيذ واجباتهم وفقاً للنظام.
 ٢. موظفو مصلحة الجمارك لغرض تطبيق النظام الجمركي.
 ٣. ديوان المراقبة العامة لأغراض التدقيق والمراجعة بحكم اختصاصه.
 ٤. السلطات الضريبية للدول الأجنبية وفقاً للمعاهدات التي تكون المملكة طرفاً فيها.
 ٥. الأجهزة المسؤولة عن تطبيق النظام لغرض الملاحقة الجنائية للمخالفات الضريبية.
 ٦. أي جهة قضائية في المملكة بناءً على أمر منها لتحديد الضريبة الواجبة على المكلف في قضية تنظرها، أو لأي أمر إداري أو جنائي آخر تنظره.
- ب. يلتزم الشخص الذي يتلقى معلومات بمقتضى الفقرة (أ) من هذه المادة بالمحافظة على سريتها، وعدم استخدامها إلا للغرض الذي طلبت من أجله.
- ج. يجوز كشف معلومات متعلقة بمكلف ما إلى شخص آخر بناءً على موافقة خطية من المكلف.

المادة الثامنة والخمسون: حق المصلحة في المعلومات

اللائحة التنفيذية



الأنظمة ذات العلاقة

اللائحة الخاصة بمعالجة عدم الإفصاح عن المعلومات للأغراض الضريبية وفقاً لأحكام الاتفاقيات التي تكون المملكة العربية السعودية طرفاً فيها، والصادرة بموجب قرار مجلس الوزراء رقم (٧٠٦) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٣٠ هـ - المادة (السابعة) منها التي تنص على أن: «يصدر وزير المالية بالتنسيق مع هيئة الزكاة والضريبة والجمارك الترتيبات والإجراءات اللازمة لتنفيذ أحكام هذه اللائحة».

الاتفاقيات الدولية ذات الصلة

بروتوكول ملحق للازدواج الضريبي في ضرائب الدخل والتركات مع فرنسا (سبقت الإشارة إليه) الذي تضمن في المادة (١٨ ب) منها تبادل المعلومات بين الجهات الضريبية في كلتا الدولتين.

قرارات مجلس الوزراء

قرار مجلس الوزراء رقم (٥٧٠) وتاريخ ١٤٤٢/٩/٢٢ هـ بتنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

القرارات الوزارية

قرار وزير المالية رقم (١٣١) وتاريخ ١٤٤٤/٠١/٢٠ هـ بالموافقة على ترتيبات وإجراءات تنفيذ أحكام اللائحة الخاصة بمعالجة عدم الإفصاح عن المعلومات للأغراض الضريبية. والتي تهدف إلى ضمان تعاون المؤسسات المالية مع الجهات الضريبية بشأن المعلومات ذات العلاقة بالحسابات المالية، والتي تسهل تنفيذ قرارات التحصيل والتغريم والأحكام الصادرة في القضايا الجمركية بعد اكتسابها الصفة القطعية.



الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تنص المادة (١٠١) من قانون ضريبة الدخل المصري على أن: «يلتزم كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن في ربط أو تحصيل الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون، أو في الفصل فيما يتعلق بها من منازعات بمراعاة سرية المهنة. ولا يجوز لأي من العاملين بالمصلحة ممن لا يتصل عملهم بربط أو تحصيل الضريبة، إعطاء أي بيانات أو إطلاع الغير على أية ورقة، أو بيان، أو ملف، أو غيره إلا في الأحوال المصرح بها قانوناً. ولا يجوز إعطاء بيانات من الملفات الضريبية إلا بناءً على طلب كتابي من الممول، أو بناءً على نص في أي قانون آخر، ولا يعتبر إفشاءً لسرية إعطاء بيانات للمتنازل إليه عن المنشأة، أو تبادل المعلومات والبيانات بين الجهات الإدارية التابعة لوزارة المالية وفقاً للتنظيم الذي يصدر به قرار من الوزير».

التعليق

سوف نستعرض لاحقاً بشيء من التفصيل حق الهيئة في الحصول على المعلومات لأغراض إثبات الالتزامات الضريبية الخاصة بالأشخاص، سواء منهم بشكل مباشر، أم من الجهات والكيانات الحكومية، والبنوك، والمؤسسات المالية الأخرى في المملكة الخاضعة لرقابة مؤسسة النقد العربي السعودية، أو هيئة السوق المالية. ونظراً لتعلق هذه المعلومات بالأسرار التجارية للأشخاص الخاضعين للضريبة؛ فقد ألزم النظام ولائحته التنفيذية موظفي الهيئة وجميع العاملين لديها أو لمصلحتها بالمحافظة على سرية المعلومات الضريبية التي تلقوها بحكم عملهم، وحظر عليهم الكشف عنها، إلا في الحالات المنصوص عليها في اللائحة -وذلك دون إخلال بالأنظمة السارية في المملكة- كأن يكون الإفصاح عن المعلومات الضريبية، بصفة رسمية، لموظف بالهيئة أو لمصلحة الجمارك، أو لديوان المراقبة العامة، أو لجهات قضائية، أو لسلطة ضريبية في دولة أجنبية وفقاً لأية معاهدة اتفاقية تكون المملكة طرفاً فيها.

وفي كل الأحوال، لا يجوز أن يتم الاحتفاظ بالمعلومات الضريبية لمدة تتجاوز تحقيق الغرض المقصود من الإفصاح. وعلى موظفي الهيئة اتخاذ كافة الإجراءات التي تقررها الهيئة لضمان منع التداول غير المشروع لها، أو فقدانها، أو تلفها.



الفصل الثاني عشر: تقديم الإقرارات والربط وإجراءات الاعتراض والاستئناف



كلمات مفتاحية:

الإقرار الضريبي- مكلف- النموذج المعتمد- تسديد الضريبة- الهيئة- شركة أموال مقيمة- منشأة دائمة- شخص طبيعي- إشعار الهيئة- الفترة الضريبية القصيرة- تاريخ التوقف.

المادة الستون: الإقرارات

أ. يجب على كل مكلف مطالب بتقديم إقرار، أن يقدمه وفقاً للنموذج المعتمد، وتدوين رقمه المميز عليه، وتسديد الضريبة المستحقة بموجبه إلى الهيئة.

ب. يجب تقديم الإقرار الضريبي خلال مائة وعشرين يوماً من انتهاء السنة الضريبية التي يمثلها الإقرار.

ج. على المكلفين المحددين أدناه تقديم إقرار ضريبي:

١. شركة أموال مقيمة.

٢. غير مقيم له منشأة دائمة في المملكة.

٣. شخص طبيعي غير سعودي مقيم يمارس النشاط.

د. على المكلف الذي توقف عن النشاط إشعار الهيئة وتقديم إقرار ضريبي عن الفترة الضريبية القصيرة التي تنتهي بتاريخ توقفه عن مزاولة النشاط، وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ التوقف.

هـ. يجب على المكلف الذي يتجاوز دخله الخاضع للضريبة (١,٠٠٠,٠٠٠) مليون ريال سعودي أن يشهد محاسب قانوني مرخص له بمزاولة المهنة بالمملكة بصحة الإقرار.

و. يجب أن تقدم شركة الأشخاص إقرار معلومات وفقاً للمادة السادسة والثلاثين من هذا النظام في اليوم الستين من نهاية سنتها الضريبية أو قبله.



اللائحة التنفيذية

المادة السابعة والخمسون: الإقرارات:

١. تصدر الهيئة نماذج الإقرارات الضريبية الضرورية وأي بيانات أو إيضاحات تساعد المكلف على الوفاء بالتزاماته المتعلقة بتعبئة الإقرار الضريبي وتقديمه للهيئة، وعلى المكلف التقيد باستخدام النماذج المحددة، ويجوز له استخدام نماذج مستخرجة من الحاسب الآلي إذا كانت متطابقة بشكل كامل مع النماذج المعتمدة.
٢. يجب على المكلف تقديم الإقرار ومرفقاته بعد تعبئة كافة حقوله خلال الفترة المحددة نظامًا، وعليه الإفصاح عن جميع إيراداته المتحققة خلال فترة الإقرار، ويعد الإقرار مقدمًا في تاريخ استلامه بموجب إشعار رسمي من قبل الهيئة أو أي جهة أخرى مخولة بذلك.
- ينطبق ذلك على شركات الأشخاص عند تقديم إقرار المعلومات، وكذلك على إقرارات التوقف عن النشاط لجميع المكلفين، وعند انتهاء الموعد النظامي لتقديم الإقرار خلال الإجازة الرسمية، يكون الإقرار مقبولًا إذا سلّم وتم السداد بموجبه في أول يوم عمل يلي الإجازة.
٣. يقع عبء إثبات صحة ما ورد في إقرار المكلف من إيرادات ومصروفات وأي بيانات أخرى على المكلف، وفي حالة عدم تمكُّنه من إثبات صحة ما ورد في إقراره، يجوز للهيئة، إضافة إلى تطبيق أي جزاءات نظامية أخرى، عدم إجازة المصروف الذي لا يتم إثبات صحته من قبل المكلف أو القيام بربط تقديري وفقًا لوجهة نظر الهيئة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للهيئة.
٤. بالنسبة لحالات التوقف عن النشاط يقدم الإقرار والسداد بموجبه خلال ستين يومًا من تاريخ التوقف عن النشاط.
٥. بالنسبة لشركات الأشخاص يجب تقديم إقرار المعلومات خلال ستين يومًا من انتهاء السنة المالية للشركة، وفي حالة وجود شريك موصيٍّ أو أكثر، فعلى الشركة أن تقدم إقرارًا ضريبيًا بمقدار الضريبة المستحقة على حصة الشركاء الموصين وفقًا للقواعد المطبقة على شركات الأموال.
٦. يجب أن يشهد محاسب قانوني على صحة ما اشتمل عليه إقرار المكلف الذي يتجاوز دخله الخاضع للضريبة قبل حسم المصاريف مليون ريال سعودي، خصوصًا ما يلي:
 - أ. أن معلومات الإقرار مستخرجة من دفاتر وسجلات المكلف ومطابقة لها.
 - ب. أن الإقرار أُعد وفقًا لأحكام نظام ضريبة الدخل السعودي.
٧. على كل شخص يعهد إليه بمسؤولية تصفية شركة، أو شركة، أو حالة إفلاس، أو إعسار، أن يشعر الهيئة خطيًا ببدء إجراءات التصفية، وتقديم الإقرارات الضريبية في مواعيدها النظامية لحين انتهاء التصفية، وتزويد الهيئة بنسخة من القوائم المالية النهائية (الحساب الختامي للتصفية)، وتسديد المبالغ الضريبية المستحقة للهيئة في



مدة لا تتجاوز ستين يومًا من تاريخ انتهاء التصفية، وفي حالة التخلف عن ذلك يعد مسؤولاً عن سداد تلك المبالغ بالتضامن مع المكلف الأصلي إذا ثبت توفرها والتقصير في توريدها.

٨. على المكلف الذي يعمل في مجال إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية ومجال استثمار الغاز الطبيعي معًا، تقديم إقرار ضريبي واحد للوعاءين الضريبيين معًا، بحيث يتضمن بيانًا بتفاصيل كل من الوعاءين الضريبيين ومقدار الضريبة المستحقة على كل وعاء».

• المادة الثامنة والخمسون: حق الهيئة في المعلومات

• قرار مجلس الوزراء رقم (٥٧٠) وتاريخ ١٤٤٢/٩/٢٢ هـ بتنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.

قرارات مجلس الوزراء

المبادئ والسوابق القضائية

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ١٦٤٨ وتاريخ ١٤٣٨/٠٢/٢١ هـ، ونص الشاهد منه: «تعتبر الشركات التابعة للشركة القابضة والمملوكة لشركاء سعوديين وغير سعوديين منشآت مستقلة عن الشركة الأم، ويتعين تقديم إقرار مستقل، ولا يقبل الإقرار الموحد للشركة الأم».

* مجموعة المبادئ المستخرجة من قرارات لجنة الاستئناف الضريبية لعامي ٢٠٢٠م - ٢٠٢١م، وفيها:

- المبدأ رقم (٣٨): «لا يوجد مبرر للربط على المكلف جزافيًا إذا أفصح عن عقوده في السنوات التي تحقق فيها الإيراد من هذه العقود وفقًا لمعايير المحاسبة، وقدم إقراراته عنها وفقًا لحسابات نظامية»^(١).

- المبدأ رقم (١٠٧): «إقرار المكلف يعد نهائيًا مما لا يجوز معه إهدار حسابات المكلف للأعوام التي يشملها الإقرار»^(٢).

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: ٤٧-٢٠٢٠-IR

(٢) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: ٢٢٥-٢٠٢١-IR



القرار الوزاري رقم (٧٢٧١) وتاريخ ٥٢/٥/١٤٣٤ هـ المعدل للائحة التنفيذية بتعديل بعض مواد من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، الذي قرر تعديل المادة الثامنة والخمسين، على النحو الذي سبقت الإشارة إليه.

القرارات الوزارية

التعاميم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

- تعميم رقم ٦٣-١ في ٢٣/٥/١٤١٢ هـ بشأن مخاطبة المكلف من خلال التفويض النظامي المعتمد.
- (٣٣) التعميم رقم ١٣٥-١ في ٢٢/١١/١٤٠٩ هـ بشأن المشاكل التي تواجه المحاسبين والفاحصين عند تطبيق نظام الزكاة الشرعية أو الضريبة (الديون المدومة- الجمعيات الخيرية- راتب الشركاء- مكافآت ترك الخدمة- الفروع ومركزها الرئيس- الإيجارات وعلاقتها برأس المال- صاحب السجل الذي لا يمارس نشاطاً فعلياً- المحاسبون القانونيون والإقرارات السنوية- المكلف الذي له سجلات متعددة- أساليب الفحص الميداني).
- تعميم رقم ١٨١-١ في ١٩/١٢/١٤١٠ هـ بشأن كيفية تطبيق نماذج الإقرارات الزكوية والضريبية الجديدة عند إنهاء مواقف المكلفين.
- التعميم رقم ١٢٦-١ في ٣٠/٧/١٤١٠ هـ بشأن تزويد الهيئة بعقود المقاولين من الباطن مع الحسابات والإقرارات السنوية. وقد صدر تعميم إلحاق في هذا الشأن رقم ١٢٧-١ في التاريخ نفسه.
- التعميم رقم ١١-١ في ٩/١/١٤١١ هـ بشأن تطبيق الإقرارات الزكوية والضريبية.
- تعميم رقم ٢٥٧٤-٩ وتاريخ ١٤-٥-١٤٢٦ هـ بشأن مراعاة تطبيق الأحكام الإجرائية والقواعد المحاسبية الواردة في النظام الضريبي الجديد على مكلفي الزكاة الشرعية.
- التعميم رقم ١٤٣٢-١٦-٥٨٣ وتاريخ ١٩-١-١٤٣٢ هـ بشأن المواضيع الفنية والإدارية والإجرائية التي تمت مناقشتها في اجتماع مديري الإدارات والفروع بالهيئة لعام ١٤٣١ هـ وما تقرر بشأنها (تقديم الإقرار عن شركة الأشخاص وكذلك إقرار عن كل شريك).
- تعميم رقم ٣٦٠٢٩ في ١٤/١١/١٤٣٨ هـ بشأن تقديم الإقرارات بناءً على دفاتر ممسوكة باللغة العربية حتى بالنسبة للشركات الأجنبية.
- تعميم رقم ١٣٠٦٩/٩/١٤٣٩ هـ في ٢٣/٢/١٤٣٩ هـ حق المكلف في تعديل إقراره الزكوي أو الضريبي.



آراء الفقه والشرح للأنظمة الضريبية

مفهوم الإقرار الضريبي:

الإقرار الضريبي عبارة عن كشف أو بيان موقع عليه من الممول ويقدم إلى مصلحة الضرائب في موعد محدد وبيّن به: الإيرادات والتكاليف وصافي الأرباح والخسائر عن السنة السابقة من مختلف مصادر الدخل طبقاً لما قامت به المنشأة من أنشطة خلال السنة الماضية، وبما يتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها.

التسويات الضريبية التي تم إجراؤها لتحديد الدخل الضريبي طبقاً لما تتضمنه التشريعات الضريبية واللوائح التنفيذية من تعليمات. صافي الدخل الضريبي والذي على أساسه يتم تحديد الضرائب المستحقة لمصلحة الضرائب.

ومن ثم فإن الإقرار الضريبي عبارة عن تأكيد من جانب الممول بالآتي:

الحدوث: فهو إقرار من جانب الممول بأنّ المعلومات الواردة في الإقرار تعبر عن أحداث تمت فعلاً وأنه لا توجد عمليات وهمية وتم إدراجها (تكاليف أو مصروفات).

الكمال: فهو إقرار من جانب الممول بأنّ المعلومات الواردة في الإقرار تشمل كافة الأحداث التي تمت وبالتالي لا توجد أحداث لم يتم تسجيلها (إيرادات).

التقييم والتخصيص: فهو إقرار من جانب الممول بأنّ المبالغ المدرجة بالحسابات الختامية والإقرار الضريبي قد تم إثباتها بقيمتها الصحيحة ولا توجد بها أخطاء، وأنه تم إدراجها في الفترة المحاسبية التي تخصها.

الإفصاح: فهو إقرار من جانب الممول بأنه كشف عن كافة المعلومات والتسويات الواجبة للوصول إلى صافي الدخل.

وبالتالي، فإنه للاطمئنان إلى سلامة الإقرار الضريبي وجودة الفحص الضريبي؛ يتعين أن يمتد الفحص للتحقق من سلامة التأكيدات السابقة التي يتضمنها الإقرار الضريبي.



الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

١. تنص المادة (٣٨) من قانون الإجراءات الضريبية اللبناني على أنه: «١. على الأشخاص الملزمين وفقاً للقوانين الضريبية الخاصة بتقديم التصاريح أو البيانات التي تفيد المطرح الضريبي، أن يقدموها إلى الإدارة الضريبية ضمن المهل القانونية ووفقاً للأصول المحددة لها، ويدخل ضمن هذا الملزم أيضاً تقديم التصاريح العائدة للضريبة المقتطعة عند المنبع.
٢. يمكن للمكلفين الخاضعين لنظام التكلفة الذاتي إرسال التصاريح والبيانات الضرائبية إلى الإدارة الضريبية بواسطة البريد الإلكتروني، وذلك وفقاً للأصول والإجراءات التي يحددها وزير المالية بقرار يصدر عنه.
٣. يجب أن يوقع التصريح من قبل المكلف أو من ممثليه القانونيين.
٤. على المكلف تسجيل اسم أي شخص ساهم في تحضير التصريح المقدم منه وأن يدون الرقم الضريبي لهذا الشخص وعنوانه.
٥. ويبقى المكلف وخبير المحاسبة وكل شخص ساهم في تحضير التصريح خاضعاً لأحكام المرسوم الاشتراعي رقم ١٥٦ تاريخ ١٦/٩/١٩٨٣ م، المعدل بموجب القانون رقم (٢٧٦) تاريخ ٤/١١/١٩٩٣ م.
٥. مع مراعاة الأصول المحددة للتصريح بواسطة البريد الإلكتروني، لا يمكن للإدارة الضريبية رفض استلام أي تصريح إلا إذا كان غير مقترن بتوقيع الأشخاص المذكورين في هذه المادة بصورة صحيحة. إن عدم تسديد قيمة الضريبة المتوجبة لا يؤثر على موجب الإدارة الضريبية استلام التصريح».
- وقد نظم القانون المصري للضريبة على الدخل - في الباب الثاني والمعنون بـ «الإقرارات الضريبية» - إجراءاتها؛ إذ تنص المادة (٨٢) منه على أن: «يلتزم كل ممول بأن يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة إقراراً ضريبياً سنوياً على النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون، مصحوباً بالمستندات التي تحددها اللائحة».
- ويسري حكم الفقرة السابقة على الممول خلال فترة إعفائه من الضريبة.
- ويعتبر تقديم الإقرار لأول مرة إخطاراً بمزاولة النشاط.
- ويعفى الممول من تقديم الإقرار في الحالات الآتية:
 - إذا اقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها.
 - إذا اقتصر دخله على إيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافي دخله منها المبلغ المحدد في المادة ٧ من هذا القانون.



- إذا اقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها وإيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافي دخله منهما المبالغ المحددة في المادة ٧ من هذا القانون».

• وتنص المادة (٨٣) من ذات القانون على أنه:

يجب تقديم الإقرار الضريبي خلال المواعيد الآتية:

قبل أول أبريل من كل سنة أو تالية لانتهاؤ الفترة الضريبية عن السنة السابقة لها بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين.

قبل أول مايو من كل سنة أو خلال أربعة أشهر تالية لتاريخ انتهاء السنة المالية بالنسبة إلى الأشخاص الاعتبارية.

ويوقع الإقرار من الممول أو من ممثله قانوناً، وإذا أعد الإقرار محاسب مستقلاً فإنَّ عليه التوقيع على الإقرار مع الممول أو من ممثله القانوني، وإلا اعتبر الإقرار كأن لم يكن.

وفي جميع الأحوال يجب أن يكون الإقرار موقَّعاً من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين، وذلك بالنسبة لشركات الأموال والجمعيات التعاونية، والأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص إذا تجاوز رقم الأعمال لأيٍّ منهم مليوني جنيه سنوياً.

وفي حالة وفاة الممول خلال السنة يجب على الورثة أو وصي التركة أو المصفي أن يؤدي الضريبة المستحقة على الممول من مال التركة.

وعلى الممول الذي تنقطع إقامته بمصر، أن يقدم الإقرار الضريبي قبل انقطاع إقامته بستين يوماً على الأقل، ما لم يكن هذا الانقطاع لسبب مفاجئ خارج عن إرادته.

وعلى الممول الذي يتوقف عن مزاولة نشاطه بمصر توقفاً كلياً أن يقدم الإقرار الضريبي خلال ستين يوماً من تاريخ التوقف.

• وتنص المادة (٨٤) من ذات القانون على أن:

«تلتزم المصلحة بقبول الإقرار الضريبي المنصوص عليه في المادة ٨٢ من هذا القانون على مسئولية الممول...».

• وتنص المادة (٨٥) من ذات القانون:

«إذا طلب الممول قبل تاريخ انتهاء المدة المحددة لتقديم الإقرار بخمسة عشر يوماً على الأقل مد ميعاد تقديمه وسدد في تاريخ تقديم الطلب مبلغ الضريبة من واقع تقديره الوارد فيه: يمتد ميعاد تقديم الإقرار مدة ستين يوماً، وذلك دون أن يكون لامتداد الميعاد أثر على ميعاد سداد الضريبة ولا على ميعاد استحقاق مقابل التأخير عن أي مبلغ لم يسدد منها».



• وتنص المادة (٨٦) من ذات القانون:

«على الجهات الملتزمة بتطبيق أحكام الخصم أداء المبالغ المخصوصة في موعد أقصاه آخر أبريل ويوليو وأكتوبر ويناير من كل عام، وعليها توفير السجلات اللازمة للفحص بمعرفة المصلحة، على أن تتضمن البيانات التالية عن كل فترة ضريبية:

- المبالغ المدفوعة والشخص المتلقي لها.

- الضريبة المستقطعة من هذه المبالغ.

وترسل تلك الجهات صورة من السجلات المشار إليها إلى المصلحة للحفاظ، وذلك وفقاً للقواعد والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون».

• وتنص المادة (٨٧) من ذات القانون:

«إذا اكتشف الممول خلال فترة تقادم دين الضريبة سهواً أو خطأً في إقراره الضريبي الذي تم تقديمه إلى مأمورية الضرائب المختصة يلتزم فوراً بتقديم إقرار ضريبي معدّل بعد تصحيح السهو أو الخطأ.

وإذا قام الممول بتقديم الإقرار الضريبي المعدل خلال ثلاثين يوماً من الموعد القانوني لتقديم الإقرار، يعتبر الإقرار المعدل بمثابة الإقرار الأصلي.

ويكون لبنوك وشركات ووحدات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام والأشخاص الاعتبارية العامة تقديم إقرار نهائي خلال ثلاثين يوماً من تاريخ اعتماد الجمعية العمومية لحساباتها، وتؤدي فروق الضريبة من واقعها.

وفي حالة تقديم إقرار معدل وفقاً للفقرتين الثانية والثالثة، لا يعتبر الخطأ أو السهو في الإقرار مخالفة أو جريمة جنائية».

• وتنص المادة (٨٨) من ذات القانون:

«لا يجوز للمصلحة عدم الاعتداد بالدفاتر والسجلات المنتظمة للممول وفقاً لنص المادة ٧٨ من هذا القانون أو إهدارها إلا إذا أثبتت المصلحة -بموجب مستندات تقدمها- عدم صحتها».



التعليق

أوجب النظام ولائحته على الأشخاص الخاضعين للضريبة -أو من ينوب عنهم- أن يقدموا إقرارهم الضريبي إلى الهيئة -وفقاً للنموذج المعتمد، وبعد تدوين أرقامهم المميزة عليه- خلال مائة وعشرين يوماً من انتهاء السنة الضريبية التي يمثلها الإقرار. وهم: شركات الأموال المقيمة، وغير المقيمين ممن لهم منشأة دائمة في المملكة، وكذلك الأشخاص الطبيعيون غير السعوديين المقيمون ويمارسون نشاطاً. كما يوجب هذا الالتزام على المكلف الذي توقف عن النشاط إشعار الهيئة وتقديم إقرار ضريبي عن الفترة الضريبية القصيرة التي تنتهي بتاريخ توقفه عن مزاولة النشاط، وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ التوقف؛ وهذا مع مراعاة الحالات التي يلتزم فيها المكلف بالاستشهاد بمحاسب قانوني مرخص له.



حق الحصول على المعلومات- الهيئة- الجهات الحكومية- الأغراض الضريبية- عقوبات- فحص- دفاتر وسجلات- مكلف- ساعات العمل- مسؤول بالتضامن- مطالبة ضريبية.

كلمات مفتاحية:

المادة الحادية والستون: حق الهيئة في المعلومات

- أ. على جميع الأشخاص والجهات الحكومية تزويد الهيئة بأي معلومات مرتبطة بالضريبة وتطلبها الهيئة سواء لأغراض الضريبة الواردة في هذا النظام أو لأغراض أحكام الاتفاقيات الدولية، وتحدد اللائحة العقوبات في حالة عدم التقيد بذلك.
- ب. للهيئة الحق في فحص دفاتر وسجلات المكلف ميدانيًا أثناء ساعات العمل للتحقق من صحة الضريبة الواجبة عليه.
- ج. على جميع الأشخاص والجهات الحكومية تزويد الهيئة بمعلومات عن العقود التي تُبرمها مع القطاع الخاص خلال ثلاثة أشهر من تاريخ إبرام العقد، تتضمن اسم وعنوان كلٍّ من طرفي العقد، وموضوع العقد، وقيمته، وشروطه المالية، وتاريخ بدء تنفيذه، وانتهائه، ويعد الشخص الذي لا يزود الهيئة بالمطلوب وفقًا لهذه الفقرة، أو لا يُشعر الهيئة بتاريخ توقف العمل الوارد في العقد، مسؤولًا بالتضامن عن أي مطالبة ضريبية تستحق على العقد، وتحدد اللائحة الضوابط والإجراءات المطلوبة لتنفيذ هذا الالتزام.

اللائحة التنفيذية

المادة الثامنة والخمسون:

١. للهيئة الحق في فحص دفاتر وسجلات المكلف ميدانيًا للحصول على المعلومات التي تحتاجها لأغراض تطبيق هذا النظام، سواء عن المكلف نفسه أو للحصول على معلومات عن مكلف آخر، أو لأغراض الوفاء بالتزاماتها بموجب الاتفاقيات الضريبية النافذة. وتفرض غرامة مالية مقدارها (٣٠٠٠) ثلاثة آلاف ريال على من امتنع عن التعاون مع موظف الهيئة المختص في تمكينه من إتمام عملية الفحص أو تمكينه من أداء عمله ومزاولته لصلاحياته، كما يحق للهيئة الاستعانة بالأجهزة التنفيذية المختصة لإلزام الشخص الطبيعي أو الاعتباري على تقديم المعلومات المطلوبة.
- وفي حالة عدم تعاون المكلف في تزويد الهيئة بالمعلومات المطلوبة، يحق لها استكمال إجراءاتها المتعلقة بالربط على المكلف أو نحوه حسب ما تراه وفقًا للمعلومات المتوفرة لديها.



٢. يجب على أي شخص، طبيعي أو اعتباري، سواء كان مكلفاً أو غير مكلف، بما في ذلك الجهات الخيرية والأوقاف والمؤسسات والهيئات العامة والجهات الحكومية تزويد الهيئة بالآتي:
 - أ. بالمعلومات التي تطلبها والمتعلقة بتطبيق أحكام النظام الضريبي وأحكام الاتفاقيات الضريبية التي تكون المملكة طرفاً فيها، أو الوفاء بالتزاماتها بموجب الاتفاقية الضريبية النافذة.
 - ب. بالمعلومات الأساسية عن جميع العقود (باستثناء العقود التي تقل قيمتها عن مائة ألف ريال) التي تبرم مع أي شخص من القطاع الخاص، وأي تعديلات تطرأ على تلك العقود خلال فترة لا تتجاوز ثلاثة أشهر من تاريخ توقيع العقد. كما أن على تلك الجهات إخطار الهيئة بتاريخ التوقف عن تنفيذ العقد لأي سبب، وما يترتب لكل من طرفي العقد من حقوق لدى الطرف الآخر نتيجة التوقف وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التوقف، ويحق للهيئة طلب نسخة من العقد، ويكون كل من يخل بهذا الالتزام مسؤولاً بالتضامن مع المكلف عن الضريبة المتوجبة على العقد أو أي غرامات مترتبة عليه.
 ٣. في حالة عدم الالتزام بتزويد الهيئة بالمعلومات والنماذج المطلوبة لأغراض تطبيق أحكام الاتفاقيات الدولية التي تكون المملكة طرفاً فيها، تطبق بهذا الشأن العقوبات الواردة باللائحة الخاصة بمعالجة عدم الإفصاح عن المعلومات للأغراض الضريبية الصادرة بقرار مجلس الوزراء رقم ٧٠٦ وتاريخ ١٤٣٨/١١/٣٠ هـ.
 ٤. يعد مديرو الإدارات المالية ومديرو إدارات المشاريع في المصالح الحكومية والمؤسسات العامة مسؤولين عن إخطار الهيئة بالمعلومات المطلوبة عن العقود المبرمة مع القطاع الخاص في الموعد المحدد بالفقرة (٢/ب) من هذه المادة، ويطبق بحق من لم يلتزم بذلك العقوبات الواردة بالأنظمة ذات العلاقة.

الأنظمة ذات العلاقة

- المرسوم الملكي رقم (م/٦٧) وتاريخ ١٤٣٥/١١/١٩ هـ بالموافقة على انضمام المملكة العربية السعودية إلى اتفاقية المساعدة الإدارية المتبادلة في المسائل الضريبية.
- اللائحة الخاصة بمعالجة عدم الإفصاح عن المعلومات للأغراض الضريبية وفقاً لأحكام الاتفاقيات التي تكون المملكة العربية السعودية طرفاً فيها، والصادرة بموجب قرار مجلس الوزراء رقم (٧٠٦) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٣٠ هـ- المادة (السابعة) منها التي تنص على أن: «يصدر وزير المالية بالتنسيق مع هيئة الزكاة والضريبة والجمارك الترتيبات والإجراءات اللازمة لتنفيذ أحكام هذه اللائحة».

- قرار رقم (٤١٧) وتاريخ ١٤٣٥/١٠/٢٩ هـ بالموافقة على انضمام المملكة العربية السعودية إلى اتفاقية المساعدة الإدارية المتبادلة في المسائل الضريبية.

قرارات مجلس الوزراء



التعميم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

- التعميم رقم (١/٦٢٩) وتاريخ ١٤٠٧/١/٢٤هـ بشأن الكشوف التفصيلية الضرورية التي تساعد الهيئة على سرعة إنهاء الربط الضريبي.
- والتعميم الإلحاق رقم (١-٩٤٥٦) لعام ١٤٠٧هـ بشأن المكلفين الذين يقدمون حسابات نظامية ومكاتب المحاسبين القانونيين.
- التعميم رقم (٢٩٩٥٦/٨٠/١٤٣٨هـ) التاريخ ١٤٣٨/٥/١هـ الخاص بقيام بعض الفروع بمحاسبة بعض المكلفين على أساسي تقديري، ثم أظهر برنامج «قوائم» أن لهم حسابات منتظمة، ل يتم مطالبهم بالحسابات قاصرة على الأعوام ٢٠١٣م وما بعدها.
- التعميم رقم (٩-٢٥٧٤) وتاريخ ١٤٢٦-٥-١٤هـ بشأن مراعاة تطبيق الأحكام الإجرائية والقواعد المحاسبية الواردة في النظام الضريبي الجديد على مكلفي الزكاة الشرعية.

المبادئ والسوابق القضائية

مجموعة المبادئ المستخرجة من قرارات لجنة الاستئناف الزكوية والضريبية لعامي ٢٠٢٠م-٢٠٢١م، وفيها:

المبدأ رقم ٩٥: «بالرغم من أن بيانات الجمارك تعدُّ مؤشراً لتحديد تكلفة استيرادات المكلف، إلا أن وجود اختلاف بينها وبين ما صرح عنه المكلف في حسابات لا يلزم الاعتماد عليه كمبرر للمحاسبة عن هذه الفروق، حيث يلزم التحقق من صحة استيراداته من خلال الفحص الميداني أو المكتبي للاطلاع على كافة المستندات الثبوتية المؤيدة التي تثبت حقيقة ما تم تسجيله في دفاتر المكلف للوقوف على أسباب الاختلاف بين ما تم التصريح عنه وما صدر في بيانات الجمارك»^(١).

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢٠-٦٩

آراء الفقه والشرح لأنظمة الضريبية

حق الاطلاع هو السلطة التي خولها المشرع لإدارة الضرائب كي تطلع على كافة ما تراه من الدفاتر والبيانات والمستندات الخاصة بالمصالح الحكومية والهيئات والمؤسسات الخاصة، ولا يجوز لتلك الهيئات أو المنشآت أن ترفض إطلاع موظفي الهيئة الذين لهم حق الاطلاع بحجة ما تحتويه الدفاتر والبيانات والمستندات من أسرار أو بحجة أخرى، لأن النظام أحاط هذا الحق بسياج من الضمانات التي تكفل المحافظة على الأسرار، وتجعل الهيئة (الإدارة الضريبية) أمينة على كل ما تطلع عليه.



الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تضمنت المادة (٤١) من قانون الإجراءات الضريبية اللبناني ما يلي: «يمكن للإدارة الضريبية، أن تطلب من أي شخص يحصل على أموال أو خدمات من المكلف، أو يقدم إلى المكلف أموالاً أو خدمات، أن يقدم معلومات عن المبالغ التي سددها لهذا المكلف أو حصل عليها لقاء تلك الأموال والخدمات».

ونظمت المواد (٩٦-١٠٠) من قانون ضريبة الدخل المصري حق مصلحة الضرائب في الحصول على المعلومات؛ إذ تنص المادة (٩٦) منه على أن: «يلتزم الممول بتوفير البيانات وصور المستندات والمحركات، بما في ذلك قوائم العملاء والموردين التي تطلبها المصلحة منه كتابة، وذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ طلبها ما لم يقدم الممول دليلاً كافياً على الصعوبات التي واجهها في إعداد وتقديم البيانات المطلوبة خلال الفترة المحددة. ولرئيس المصلحة أو من يفوضه مد هذه المدة لمدة مناسبة إذا قدّم الممول دليلاً كافياً على ما يعترضه من صعوبات في تقديم تلك البيانات والصور».

وتنص المادة (٩٧) من ذات القانون:

«لا يجوز للجهات الحكومية بما في ذلك جهاز الكسب غير المشروع ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة وشركات القطاع العام والنقابات، أن تمنع في أية حالة -ولو بحجة المحافظة على سر المهنة- من إطلاع موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية على ما يريدون الاطلاع عليه من الوثائق والأوراق بغرض ربط الضريبة المقررة بموجب هذا القانون، كما يتعين في جميع الأحوال على الجهات السالفة الذكر موافاة المصلحة بكافة ما تطلبه من البيانات اللازمة لربط الضريبة».

وتنص المادة (٩٨) من ذات القانون:

«للنيابة العامة أو جهاز الكسب غير المشروع أن تطلع المصلحة على ملفات أية دعوى مدنية أو جنائية تتعلق بما تجرّيه المصلحة من فحص أو ربط أو تحصيل الضرائب المقررة بهذا القانون».

وتنص المادة (٩٩) من ذات القانون:

«للووزير لأغراض هذا القانون أن يطلب من رئيس محكمة استئناف القاهرة الأمر بإطلاع العاملين بالمصلحة أو حصولهم على بيانات متعلقة بحسابات العملاء وودائعهم وخزائنتهم. كما يلتزم المكلفون بإدارة أموال ما، وكل من يكون من مهنتهم دفع إيرادات القيم المنقولة وكذلك كل الشركات والهيئات والمنشآت وأصحاب المهن التجارية وغيرهم من الممولين - بأن يقدموا إلى موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية عند كل طلب الدفاتر التي يفرض عليهم قانون التجارة أو غيره من القوانين إمساكها، وكذلك غيرها من المحركات والدفاتر والوثائق الملحقة بها وأوراق الإيرادات والمصروفات لكي يتمكن الموظفون المذكورون من التثبت من تنفيذ جميع الأحكام التي يقررها هذا القانون، سواء بالنسبة لهم أم لغيرهم من الممولين».



ولا يجوز الامتناع عن تمكين موظفي المصلحة المشار إليهم من الاطلاع، على أن يتم بمكان وجود الدفاتر والوثائق والمحركات وغيرها أثناء ساعات العمل العادية ودون حاجة إلى إخطار مسبق».

كما تنص المادة (١٠٠) من ذات القانون على أن:

«تلتزم المنشآت والمؤسسات التعليمية والهيئات والمنشآت المعفاة من الضريبة المنصوص عليها في هذا القانون أن تقدم إلى موظفي المصلحة مَمَّن لهم صفة الضبطية القضائية عند كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن في ربط أو تحصيل الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون أو في الفصل فيما يتعلق بها من منازعات بمراعاة سرية المهنة.

ويجوز لأيٍّ من العاملين بالمصلحة مَمَّن لا يتصل عملهم بربط أو تحصيل الضريبة إعطاء بيانات أو إطلاع الغير على أية ورقة، أو بيان، أو ملف، أو غيره إلا في الأحوال المصرح بها قانوناً.

ولا يجوز إعطاء بيانات من الملفات الضريبية إلا بناءً على طلب كتابي من الممول، أو بناءً على نص في أي قانون آخر، ولا يعتبر إفشاءً للسرية إعطاء بيانات للمتنازل إليه عن المنشأة، أو تبادل المعلومات والبيانات بين الجهات الإدارية التابعة لوزارة المالية وفقاً للتنظيم الذي يصدر به قرار من الوزير».

التعليق

أعطى النظام ولائحته -وكذلك الأنظمة المقارنة- للهيئة الحق في الحصول على أي معلومات لأغراض إثبات الالتزامات الضريبية الخاصة بالأشخاص، سواء من هؤلاء الأشخاص مباشرة أو بالتنسيق مع الجهات الحكومية أو الجهات الأخرى في كلِّ ما له علاقة بتنفيذ أحكام الاتفاقيات الدولية والنظام واللائحة. كما لها الحق في فحص دفاتر وسجلات المكلّف ميدانياً.



كلمات مفتاحية:

هيئة- إجراءات الفحص والربط- إقرار ضريبي- النظام- الربط الضريبي- المكلف- إشعار- الضريبة الواجبة- خطاب رسمي مسجل.

المادة الثانية والستون: إجراءات الفحص والربط

- أ. للهيئة الحق في تصحيح وتعديل الضريبة المبينة في الإقرار بما يجعلها متوافقة مع أحكام هذا النظام، ولها الحق في إجراء الربط الضريبي إذا لم يقدم المكلف إقراره.
- ب. على الهيئة إشعار المكلف بالربط الضريبي بمقتضى الفقرة (أ) من هذه المادة وبالضريبة الواجبة عليه بخطاب رسمي مسجل، أو بأي وسيلة أخرى تثبت استلامه للإشعار.
- ج. مع مراعاة أحكام المادة الخامسة والستين من هذا النظام، إذا اتضح للهيئة بأن الضريبة التي قبلتها في السابق غير صحيحة، يجوز للهيئة إجراء ربط إضافي على المكلف، وتُسعر الهيئة المكلف بالربط الإضافي ومبرراته، ويحق للمكلف الاعتراض عليه وفقاً لما تقضي به قواعد الاعتراض.

اللائحة التنفيذية

المادة التاسعة والخمسون: إجراءات الفحص والربط

١. يحق للهيئة إجراء الفحص الميداني للتحقق من وفاء المكلف بالالتزامات المفروضة عليه بمقتضى النظام الضريبي.
٢. مع مراعاة الأحكام الواردة في الأنظمة الأخرى، يجوز القيام بفحص ميداني لمكلف بهدف تجميع معلومات عن مكلف آخر، ويتم القيام بالفحص الميداني أثناء ساعات العمل الخاصة بالشخص الخاضع للفحص، والمكلف ملزم نظاماً بتقديم المعلومات التي تطلبها المصلحة. كما يحق للهيئة إجراء الفحص الميداني لكافة دفاتر وسجلات المكلف دون إشعار مسبق.
٣. يتم الفحص الميداني في موقع المكلف أو في مكاتب الهيئة، بموجب خطاب رسمي من الهيئة، وفي حالة نقل أي دفاتر أو سجلات أو مستندات من موقع المكلف يعطى سنداً بها، ويجوز لفاحص الهيئة الشخص لموقع المكلف بهدف التحقق من طبيعة عمل المكلف.
٤. إذا مسك المكلف دفاتره وسجلاته على وسائط إلكترونية، يجب عليه تزويد فاحصي الهيئة بالمعلومات التي يطلبونها على نسخ ورقية عند طلبهم ذلك.



٥. إذا لم يتعاون المكلف الخاضع للفحص في تأمين المعلومات المطلوبة، تقوم الهيئة بالتنسيق مع الأجهزة التنفيذية المختصة لإجباره على التعاون معها وتقديم المستندات المطلوبة، كما يجوز للهيئة التحفظ على تلك المستندات إذا كان هناك سبب يجعلها تعتقد أن المكلف قد يحاول إخفاءها أو إتلافها أو التلاعب بها.
٦. عند الانتهاء من الفحص، تعاد المستندات إلى صاحبها خلال خمسة عشر يومًا من انتهاء الفحص، وللهيئة أن تحتفظ بصورة عن أي مستندات أو قيود عند الحاجة.
٧. إذا لم توافق الهيئة على إقرار المكلف، تشعره بالتعديلات التي أجرتها على إقراره الضريبي، وأسباب التعديل، ومقدار الضريبة والغرامات المترتبة على ذلك، وحقه في الاعتراض، والمدة النظامية المحددة للاعتراض، ويكون الإشعار بالبريد المسجل أو بأي وسيلة أخرى تثبت استلامه للإشعار.
٨. مع عدم الإخلال بنص الفقرة (ب) من المادة الخامسة والستين من النظام، يعد الإقرار مقبولًا من الهيئة إذا مضى على تقديمه خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار دون تلقي المكلف إشعارًا من الهيئة بشأنه.
٩. يجوز للهيئة تصحيح الأخطاء الحسابية والمادية خلال عشر سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية بناءً على طلب المكلف، أو إذا تم اكتشافها من الهيئة أو الجهات الرقابية. ويقصد بالأخطاء الحسابية والمادية الأخطاء الناتجة عن إحدى العمليات الحسابية مثل (الجمع، الطرح، الضرب، القسمة)، أو الناتجة عن وضع رقم خطأ مكان الرقم الصحيح، أو ما شابه ذلك.
١٠. يجوز للهيئة تصحيح الخطأ في تطبيق النظام والتعليمات خلال خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية بناءً على طلب المكلف، أو إذا تم اكتشاف الخطأ من الهيئة أو من الجهات الرقابية.

قرار مجلس الوزراء رقم (٥٧٠) وتاريخ ١٤٤٢/٩/٢٢ هـ بتنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك

قرارات مجلس الوزراء

المبادئ والسوابق القضائية

- ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ١٢٧٣ وتاريخ ١٤٣٤/٠٥/٢٧ هـ، والقرار رقم ١٤٧٠ وتاريخ ١٤٣٦/٠٢/٢٣ هـ، والقرار رقم ١٥٥٦ وتاريخ ١٤٣٧/٠٥/٠٦ هـ، ونص الشاهد منه: «جواز فتح الربوط الضريبية للمنشأة منوط بتوافر الشروط والمتطلبات والمدد المنصوص عليها بالقرار الوزاري رقم ٢٥٥٥ بتاريخ ١٤١٧/١٠/١٩ هـ، وتخلف أحد هذه الضوابط يقتضي عدم أحقية الهيئة في إعادة فتح الربط».
- ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ١٤٨٨ وتاريخ ١٤٣٦/٠٤/١٣ هـ، ونص الشاهد منه: «عدم إمساك المنشأة دفاتر تجارية داخل المملكة



رغم كونها شركة مقيمة يترتب عليه أحقية الهيئة في إهدار حساباتها وإجراء الربط التقديري».

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ١٢٥٠ وتاريخ ١٤٣٤/٠٣/٢٣هـ، والقرار رقم ١٤٨٣ وتاريخ ١٤٣٦/٠٣/٢١هـ، والقرار رقم ١٥٩٥ وتاريخ ١٤٣٧/٠٨/١٦هـ، والقرار رقم ١٧٨٧ وتاريخ ١٤٣٨/١٢/٢٠هـ، ونص الشاهد منه: «يجب أن تكون القوائم المالية مكتملة الأركان من حيث الإعداد والقياس والعرض والإفصاح، وينبغي على مخالفة ذلك أحقية الهيئة في إهدار حسابات المنشأة وإجراء الربط الضريبي بالأسلوب التقديري».

* مجموعة المبادئ المستخرجة من قرارات لجنة الاستئناف الزكوية والضريبية لعامي ٢٠٢٠م - ٢٠٢١م، وفيها:

المبدأ رقم (٥٤): «لا يشترط موافقة الهيئة لاستبعاد مبالغ برنامج ادخار الموظفين مقابل قيام الشركة المكلفة بالموافقة والإقرار لوجهة نظر الهيئة بإدخال التعديلات على الرواتب والأجور غير الخاضعة للحسم»^(١).

المبدأ رقم (٩٧): «وجود مرفقات خطاب الربط أمر بالغ الأهمية في التحقق منه؛ لأنه هو الأساس الذي يمكن معه للمكلف معرفة الأساس الذي يكون عليه اعتراضه على ما ينتهي عليه الربط في البنود التي يحتويها وتكون محلاً للنزاع»^(٢).

المبدأ رقم (٩٨): «حق الهيئة بإجراء الربط التقديري يتوقف على ما أورده واضح النظام من وجوب أن تتحقق في الحالة المراد الربط التقديري عليها القرائن أو الحقائق أو المؤشرات التي يسوّغ وجودها العدول عما جاء في إقرارات المكلف لأجل استبعادها وتقدير الربح التقديري وإجراء الربط التقديري بناء عليه»^(٣).

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢٠-٤٤-٢٠٢٠

(٢) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IAR-٢٠٢٠-١٣٠-٢٠٢٠

(٣) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢٠-٧٥-٢٠٢٠

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

نظم الباب الرابع من قانون الضريبة على الدخل المصري إجراءات الفحص والمعنون «بالفحص والتحريرات»: إذ تنص المادة (٩٤) منه على أنه: «على المصلحة فحص إقرارات الممولين سنوياً من خلال عينة، يصدر بقواعد ومعايير تحديدها قراراً من الوزير بناءً على عرض رئيس المصلحة».

كما تنص المادة (٩٥) من ذات القانون على أن: «تلتزم المأمورية المختصة بإخطار الممول بكتاب موصى عليه مصحوب بعلم الوصول بالتاريخ المحدد للفحص ومكانه والمدة التقديرية له قبل عشرة أيام على الأقل من ذلك التاريخ».



ويلتزم الممول باستقبال موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية، وتمكينهم من الاطلاع على ما لديه من دفاتر ومحركات. وللوزير أن يأذن لموظفي المصلحة -ممن لهم صفة الضبطية القضائية- في دخول مقر عمل الممول خلال ساعات عمله دون إخطار مسبق، وذلك إذا توافرت للمصلحة أسباب جدية على تهرب الممول من الضريبة. ولا يجوز إعادة فحص عناصر تم فحصها ما لم تتكشف حقائق جوهرية تستوجب إعادة الفحص».

التعليق

منح النظام ولائحته التنفيذية للهيئة سلطة إجراء تقييم ضريبي للخاضع للضريبة بصرف النظر عن الإقرار الضريبي المقدم منه عن فترة ضريبية معينة أو أكثر، مع إشعاره بذلك؛ وليس بشرط أن يكون هذا التقييم لأول مرة، إذ يجوز للهيئة إجراء تقييم ضريبي جديد يعدل تقييمًا سابقًا لها، هذا مع مراعاة التقادم الخمسي من قبل الهيئة؛ وتحقيقًا لذلك ألزم النظام ولائحته الأشخاص الخاضعين للضريبة أن يبدوا تعاونهم فيما يتعلق بالفحص الذي تجريه الهيئة في مقر عملهم، كما أنه أعطى للهيئة سلطة نقل الدفاتر والسجلات والفواتير والمستندات المحاسبية خارج مقر الشخص الخاضع للضريبة، مع إعطائه إيصالًا بذلك، والحق في الحصول على نسخ ورقية لأي مستند محفوظ بشكل إلكتروني.



الهيئة- إجراءات- مكافحة التجنب الضريبي- معاملة- أثر ضريبي- تكييف المعاملات- الربط الضريبي- المكلف- الأسلوب التقديري- الموعد النظامي- نموذج- توزيع الإيراد- المصاريف- تحويل ممتلكات- تجزئة الدخل- الوعاء الضريبي- نقود.

كلمات مفتاحية:

المادة الثالثة والستون: إجراءات مكافحة التجنب الضريبي

أ. لغرض تحديد الضريبة للهيئة الحق في:

١- عدم الأخذ بأي معاملة ليس لها أثر ضريبي.

٢- إعادة تكييف المعاملات التي لا يعكس شكلها جوهرها ووضعها في صورتها الحقيقية.

ب. للهيئة الحق في الربط الضريبي على المكلف بالأسلوب التقديري وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف إذا لم يقدم إقراره في الموعد النظامي، أو لم يحتفظ بحسابات ودفاتر وسجلات دقيقة، أو لم يتقيد بالشكل والنموذج والطريقة المطلوبة في دفاتره وسجلاته.

ج. يجوز للهيئة إعادة توزيع الإيراد والمصاريف في المعاملات التي تتم بين أطراف مرتبطة، أو أطراف تتبع نفس الجهة لتعكس الإيراد الذي كان سيتحقق لو كانت الأطراف مستقلة وغير مرتبطة.

د. لا يجوز للمكلف حسم خسارة ناتجة عن تحويل ممتلكات تمت بينه وبين طرف مرتبط به، وما لم يرد في هذا النظام خلاف ذلك، يعلق حسم الخسارة إلى أن يتخلص الطرف المرتبط من الممتلكات إلى طرف آخر غير مرتبط.

هـ. إذا قام المكلف الفرد بتجزئة دخله وتقاسمه مع شخص آخر، يجوز للهيئة تعديل الوعاء الضريبي للمكلف وللشخص الآخر منعاً لأي تخفيض في الضريبة المستحقة.

و. تعني تجزئة الدخل لغرض هذه المادة ما يأتي:

١. تحويل الدخل بشكل مباشر أو غير مباشر من شخص إلى آخر مرتبط به.

٢. تحويل الممتلكات بما في ذلك النقود بشكل مباشر أو غير مباشر من شخص إلى شخص آخر مرتبط به، ينتج عنه تحقيق الشخص الآخر لدخل من هذه الممتلكات، إذا كان السبب أو أحد الأسباب للتحويل هو تخفيض إجمالي الضريبة المستحقة على دخل الشخص المحول أو الشخص المحول إليه.

ز. يجوز للهيئة أن تأخذ بالقيمة المقدمة من الشخص المحول إليه لتقرر إذا كان المكلف يسعى لتجزئة الدخل.



الأنظمة ذات العلاقة

نظام الدفاتر التجارية.

الاتفاقيات الدولية ذات الصلة

اتفاقية بين حكومة المملكة وحكومة جمهورية العراق لتجنب الازدواج الضريبي المنشورة في جريدة أم القرى يوم ١٥ أكتوبر ٢٠٢١ م وفيها:
- المادة (٢٩) أحكام متنوعة: «١- ليس في هذه الاتفاقية ما يؤثر على تطبيق الأحكام المحلية لمنع التهرب أو التجنب الضريبي...».

قرارات مجلس الوزراء

• قرار مجلس الوزراء رقم (٥٧٠) وتاريخ ١٤٤٢/٩/٢٢ هـ بتنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك

المبادئ والسوابق القضائية

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ١٤٦١ وتاريخ ١/٢٤/١٤٣٦ هـ، ونص الشاهد منه: «يجب أن تكون القوائم المالية مكتملة الأركان من حيث الإعداد والقياس والعرض والإفصاح، وينبغي على مخالفة ذلك أحقية الهيئة في إهدار حسابات المكلف وإجراء الربط الضريبي بالأسلوب التقديري».

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ١٥٧٩ وتاريخ ١١/٠٧/١٤٣٧ هـ، ونص الشاهد منه: «يتم تقدير الأرباح الرأسمالية بمقارنة أساس التكلفة المثبت بالقوائم المالية وقت البيع بالقيمة البيعية للحصص التي تنازل عنها الشركاء».

* مجموعة المبادئ المستخرجة من قرارات لجنة الاستئناف الزكوية والضريبية لعامي ٢٠٢٠ م- ٢٠٢١ م، وفيها:

• المبدأ رقم (٦٢): «من أسباب إهدار الحسابات عدم وجود مستندات مؤيدة للقوائم المالية أو وجود تلاعب في الحسابات أو أخطاء فنية في التسجيل تجعل القوائم



المالية مضللة»^(١).

- المبدأ رقم (٧٥): «إهدار الحسابات يعد خروجًا عن الأصل، ويلزم للخروج عن الأصل وجود مبررات تدعو إلى العدول عن هذا الأصل»^(٢).
- المبدأ رقم (٧٦): «القوائم المالية ما هي إلا مستخرجات من الدفاتر المحاسبية، ولا يعني إعدادها بشكل متأخر عدم وجود الدفاتر المحاسبية، واستدلال الهيئة بتأخر إعداد القوائم المالية عن نهاية السنوات المالية لا يكفي لادعاء عدم وجود الدفاتر المحاسبية»^(٣).
- المبدأ رقم (١٠٧): «إقرار المكلف يعد نهائيًا مما لا يجوز معه إهدار حسابات المكلف للأعوام التي يشملها الإقرار»^(٤).

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢٠-٥٩

(٢) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢١-٥

(٣) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢١-٥

(٤) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢١-٢٢٥

التعميم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

- التعميم رقم (١-٣٥) في ١٤١٣/٣/٢هـ بشأن تحقيق وتحصيل الزكاة أو الضريبة وبأسلوب متطور.

آراء الفقه والشرح للأنظمة الضريبية

أيد شرح الأنظمة الضريبية الاتجاه التشريعي نحو منح الإدارة الضريبية سلطة الربط التقديري للضريبة في حالات التهرب الضريبي.



الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تنص المادة (٩٠) من قانون ضريبة الدخل المصري على أن: «للمصلحة أن تعدل الربط من واقع البيانات الواردة بالإقرار والمستندات المؤيدة له. كما يكون للمصلحة إجراء ربط تقديري للضريبة من واقع أية بيانات متاحة في حالة عدم تقديم الممول لإقراره الضريبي أو عدم تقديمه للبيانات والمستندات المؤيدة للإقرار. وإذا توافرت لدى المصلحة مستندات تثبت عدم مطابقة الإقرار للحقيقة فعليها إخطار الممول وإجراء الفحص وتصحيح الإقرار أو تعديله وتحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة.

ولرئيس المصلحة -بعد موافقة وزير المالية- ربط الضريبة قبل حلول التاريخ المحدد لاستحقاقها إذا استلزم الأمر تحصيلها لتوفر دليل محدد بأن الممول يخطط للتهرب من الضرائب بتحويل أصوله لشخص آخر، أو اتخاذ إجراءات أخرى تضرّ بتحصيل الضريبة. وعلى مأمورية الضرائب المختصة في هذه الحالات أن تخطر الممول بكتاب موصى عليه مصحوب بعلم الوصول بعناصر ربط الضريبة وبقيمتها على النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون».

كما تنص المادة (٩٢) من ذات القانون على أن: «إذا ربطت الضريبة على شخص وثبت أنه يعمل لحساب شخص آخر بطريقة صورية أو بالتواطؤ للحصول على أية مزايا أو للتهرب من أية التزامات مقررة بمقتضى أحكام هذا القانون، كانا مسؤولين بالتضامن عن سداد الضريبة المستحقة على الأرباح».

التعليق

تضمن النظام واللائحة الإجراءات الواجبة على الهيئة لمكافحة التجنب الضريبي من قبل بعض المكلفين، ويتمثل أبرزها في اللجوء للأسلوب التقديري لتحديد الضريبة المستحقة على المكلف وإعادة توزيع الإيراد والمصاريف في المعاملات التي تتم بين أطراف مرتبطة... إلخ من إجراءات.



كلمات مفتاحية:

الأشخاص المرتبطون- الأشخاص الخاضعون لسيطرة واحدة- الشخص الطبيعي - زوج- صهر- شريك- شركة الأشخاص- شركة أموال- هيئات.

المادة الرابعة والستون: الأشخاص المرتبطون والأشخاص الخاضعون لسيطرة واحدة

أ. يعد الشخص الطبيعي مرتبطاً بشخص طبيعي آخر إذا كان زوجاً أو صهرًا للشخص، أو قريباً له حتى الدرجة الرابعة.

ب. يعد الشخص الطبيعي مرتبطاً بأي نوع من أنواع الشركات إذا كان:

١. شريكاً في شركة الأشخاص، ويسيطر سواءً بمفرده أو مع شخص أو أشخاص مرتبطين به وفقاً لهذه المادة على نسبة خمسين بالمائة (٥٠٪) أو أكثر من حقوق دخلها أو رأسمالها بشكل مباشر أو غير مباشر عن طريق شركة أو شركات فرعية من أي نوع.

٢. شريكاً بشركة أموال، سواءً بمفرده أو مع شخص أو أشخاص مرتبطين به وفقاً لهذه المادة ويسيطر على خمسين بالمائة (٥٠٪) أو أكثر من حقوق التصويت أو قيمتها بشكل مباشر أو غير مباشر عن طريق شركة أو شركات فرعية من أي نوع.

٣. بالنسبة للهيئات التي تدير أموالاً موقوفة لأغراض محددة، يكون الشخص الطبيعي مرتبطاً بها إذا كان يستفيد أو يستطيع الاستفادة منها سواءً بمفرده أو مع شخص أو أشخاص مرتبطين به وفقاً لهذه المادة.

ج. تعد الشركات أو الهيئات خاضعة لسيطرة واحدة، إذا كان مسيطراً عليها بنسبة خمسين بالمائة (٥٠٪) أو أكثر من قبل نفس الشخص أو الأشخاص المرتبطين وفقاً لهذه المادة على النحو الآتي:

١. فيما يتعلق بشركات الأشخاص، تعني السيطرة ملكية حقوق دخلها أو رأس مالها بشكل مباشر أو غير مباشر عن طريق شركة أو شركات فرعية مهما كان نوعها.

٢. فيما يتعلق بشركات الأموال، تعني السيطرة ملكية حقوق التصويت بها أو ملكية قيمتها بشكل مباشر أو غير مباشر عن طريق شركة أو شركات فرعية مهما كان نوعها.

٣. فيما يتعلق بالهيئات التي تدير أموالاً موقوفة لأغراض محددة، تعني السيطرة ملكية مصلحة نفعية في دخلها أو أصولها.



القرارات الوزارية

- القرار الوزاري رقم (١٧٢٧) وتاريخ ١٤٣٩/٥/٢٥هـ، المعدل بعض مواد اللائحة التنفيذية، ومن ضمنها الفقرة (١) من المادة الأولى المتعلقة بنطاق تطبيق أحكام النظام من حيث الأشخاص والشركات، والفقرة (٤) من المادة الخامسة المتعلقة بمصدر الدخل.

التعميم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

- التعميم رقم (١/٣٥) وتاريخ ١٤١٣/٣/٢هـ بشأن تحقيق الزكاة أو الضريبة وتحصيلها بأسلوب متطور.
- التعميم رقم ١٥٠-١ في ١٤١٤/١١/٧هـ بشأن المعالجة الزكوية والضريبية للمبالغ المدفوعة من قبل الشركاء لتغطية الخسائر في الشركات ذات المسؤولية المحدودة.
- التعميم رقم (١/٣٤) في ١٤١٥/٤/٨هـ بشأن إهدار حسابات مكلفي الزكاة والضريبة التي تكون بلغة غير عربية.
- القرار رقم (١٩-١-٦) وتاريخ ١٤٤٠/٥/٢٥هـ المنظم لتعليمات تسعير المعاملات.
- الدليل الإرشادي الخاص بتسعير المعاملات - النسخة الأولى - مارس ٢٠١٩، والذي تضمن آلية وشرح القرار السالف الذكر (القرار رقم (١٩-١-٦) وتاريخ ١٤٤٠/٥/٢٥هـ) وكيفية تطبيقه على الأشخاص المرتبطين. والذي تبني في تعريفه لهؤلاء الأشخاص (الأشخاص المرتبطين) ذات التعريف الوارد في المادة الماثلة من النظام.

المبادئ والسوابق القضائية

- مجموعة المبادئ المستخرجة من قرارات لجنة الاستئناف الزكوية والضريبية لعامي ٢٠٢٠م-٢٠٢١م، وفيها:
- المبدأ رقم (٧٧): «تحويل العقود من المقاول الرئيسي إلى شركة تابعة لا يعد من قبيل العقود من الباطن، سيما إذا كانت مستحقات تلك العقود تدفع مباشرة للشركة المحول إليها من صاحب العمل»^(١).

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: ٥-٢١-٢٠١٩-IR



الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تعددت صور تنظيم الوضع النظامي للأشخاص المرتبطين من نظام ضريبي لآخر إلا أن أقرب هذه النظم **لنظام الدخل السعودي**، ما تنص عليه المادة (٢١) من القانون المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م المنظم للضريبة على الدخل على أن: «في تطبيق أحكام هذا القانون يقصد بالألفاظ والعبارات التالية المعنى المبين أمام كل منها: ... الشخص المرتبط: كل شخص يرتبط بممول بعلاقة تؤثر في تحديد وعاء الضريبة بما في ذلك:

- الزوج، والزوجة، والأصول، والفروع.
- شركة الأموال التي يمتلك فيها بشكل مباشر أو غير مباشر (٥٠٪) على الأقل من عدد الأسهم أو قيمتها أو من حقوق التصويت.
- شركات الأشخاص والشركاء المتضامنون والموصون فيها.
- أي شركتين أو أكثر يملك شخص آخر (٥٠٪) على الأقل من عدد الأسهم أو قيمتها أو حقوق التوصيات في كل منها».

وفي المعاملة الضريبية للأشخاص المرتبطين تنص المادة (٣٠) من ذات القانون على أنه: «إذا قام الأشخاص المرتبطون بوضع شروط في معاملاتهم التجارية أو المالية تختلف عن الشروط التي تتم بين أشخاص غير مرتبطين من شأنها خفض وعاء الضريبة، أو نقل عبئها من شخص خاضع للضريبة إلى آخر معفى منها أو غير خاضع لها، يكون للمصلحة تحديد الربح الخاضع للضريبة على أساس السعر المحايد. ولرئيس المصلحة إبرام اتفاقات مع أشخاص مرتبطة على اتباع طريقة أو أكثر لتحديد السعر المحايد في تعاملاتهم. وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون طرق تحديد السعر المحايد».

وتنص المادة (٣٧٦) من قانون الضرائب المباشرة في الجزائر على أن: «(١) يتحمل المسؤولية بالتضامن، كلا الزوجين إن تعاشرا في البيت الواحد، وكذا أولادهما القصر على أساس الأموال والمداخيل التي تؤول له بعد الزواج عن الضرائب المؤسسة باسم الضريبة على الدخل».

(٢) يتابع تحصيل الضريبة على الدخل الإجمالي المؤسسة باسم رب الأسرة، على أساس مداخيله الشخصية ومداخيل أولاده الذين يسكنون معه ويستوفون الشروط المطلوبة في المادة ٦-١، لكي يعتبروا في كفالتهم بصفة صحيحة لدى كل واحد من أولاده، ولكن في حدود النسبة المطبقة لكل منهم من مجموع المداخيل الخاضعة للضريبة باسم رب الأسرة».

وتنص المادة (٣٧٧) من ذات القانون: «من أجل تحصيل الضرائب والحقوق والرسوم المؤسسة باسم أحد الزوجين، يجوز ممارسة المتابعات بما فيها أعمال الحجز والبيع على الأموال المكتسبة عن طريق الشراء من قبل الزوج الآخر منذ حصول الزواج؛ ذلك لأنه يفترض أن هذه الأموال تمّ تملكها بأموال الزوج أو أموال الزوجة



المدينة بالضريبة إلا إذا بادر الزوج المقحم بما يثبت العكس.

تطبق أحكام الفقرة السابقة، إن استوجب الأمر ذلك، على الأملاك المكتسبة بالشراء من قبل الأولاد القصر للزوجين، ضمن الشروط المنصوص عليها في الفقرة أعلاه. لا تمارس المتابعات، بالخصوص، على الأملاك من هذا النوع إذا حقق الزوج أو الأولاد المعنيون مداخل شخصية خاضعة للضريبة، يتم عادة التصريح بها، وغير مختلة التناسب مع قيمة هذه الأملاك. وفي حالة صدور شكاية تتعلق بالمتابعات الممارسة، تطبق أحكام المادتين ٣٩٧ و٣٩٨.

التعليق

ينشأ الارتباط بين الأشخاص الطبيعيين وفقاً لنظام ضريبة الدخل بسبب الزواج أو المصاهرة، أو القرابة- حتى الدرجة الرابعة. أما الارتباط بين الشخص الطبيعي وشركة الأشخاص فيتحقق إذا كان هذا الشخص شريكاً فيها، ويسيطر بمفرده أو مع شخص أو أشخاص مرتبطين به نسبة (٥٠٪) أو أكثر من حقوق دخلها أو رأسمالها بشكل مباشر أو غير مباشر. وفي حالة شركة أموال، بأن يكون شريكاً سواء بمفرده أو مع شخص أو أشخاص مرتبطين به، ومسيطرًا على ٥٠٪ أو أكثر من حقوق التصويت أو قيمتها بشكل مباشر أو غير مباشر. أما بالنسبة للهيئات التي تدير أموالاً موقوفة لأغراض محددة، يكون الشخص الطبيعي مرتبطين بها إذا كان يستفيد أو يستطيع الاستفادة منها، سواء بمفرده أو مع شخص أو أشخاص مرتبطين به.



كلمات مفتاحية:

الأشخاص المرتبطون- الأشخاص الخاضعون لسيطرة واحدة- الشخص الطبيعي- زوج- صهر- شريك- شركة الأشخاص- شركة أموال- هيئات.

المادة الخامسة والستون: المدة النظامية للربط الضريبي

- أ. يحق للهيئة بإشعار مسبب إجراء أو تعديل الربط الضريبي خلال خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية، كما يحق لها ذلك في أي وقت إذا وافق المكلف خطياً على ذلك.
- ب. يحق للهيئة إجراء أو تعديل الربط خلال عشر سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية إذا لم يقدم المكلف إقراره الضريبي، أو إذا تبين أن الإقرار غير كامل أو غير صحيح بقصد التهرب الضريبي.
- ج. يجوز للمكلف طلب استرداد أي مبالغ مسددة بالزيادة في أي وقت خلال خمس سنوات من السنة الضريبية المسددة عنها بالزيادة.

اللائحة التنفيذية

المادة الحادية والخمسون

مع مراعاة القواعد المتعلقة بالمدة النظامية للربط (مدى جواز إعادة فتح الربط)، فإنه في حالة وجود مانع نظامي من تحصيل الضريبة المترتبة على تصحيح خطأ في الربط لسنة أو أكثر، فإن ذلك لا يحول دون إعادة حساب معدل العائد الداخلي الصحيح، ومن ثم حساب وتحصيل الضريبة المستحقة لكافة السنوات التالية التي يجوز نظاماً إعادة الربط عليها.

المادة التاسعة والخمسون: إجراءات الفحص والربط

«... ٨- مع عدم الإخلال بنص الفقرة (ب) من المادة الخامسة والستين من النظام، يعد الإقرار مقبولاً من الهيئة إذا مضى على تقديمه خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار دون تلقي المكلف إشعاراً من الهيئة بشأنه».



الاتفاقيات الدولية ذات الصلة

* اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي مع مالطا التي تمت الموافقة عليها بالمرسوم الملكي رقم (م/٧٣) وتاريخ ١٤٣٣/١١/٣هـ.

الأنظمة ذات العلاقة

* المرسوم الملكي رقم (م/٧٣) وتاريخ ١٤٣٣/١١/٣هـ، السالفة الإشارة إليه.

المبادئ والسوابق القضائية

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ١٥٥٦ وتاريخ ١٤٣٧/٠٥/٠٦هـ، ونص الشاهد منه: «جواز فتح الربوط الضريبية للمنشأة منوط بتوافر الشروط والمتطلبات والمدد المنصوص عليها بالقرار الوزاري رقم ٢٥٥٥ بتاريخ ١٤١٧/١٠/١٩هـ، وتخلف أحد هذه الضوابط يقتضي عدم أحقية الهيئة في إعادة فتح الربوط».

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ٦٣-٢٠٢٠-IR وتاريخ ١٤٤٢/٠١/١١هـ، ونص الشاهد منه: «جاءت المادة (٦٥/أ) من النظام الضريبي صريحة في عدم تجاوز الهيئة لمدة الخمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي لإجازة مباشرة حقها في إجراء التعديل على الربوط الضريبي لأجل تفادي اعتبار إقرار المكلف رباطاً نهائياً بمُضي تلك المدة دون إشعار الهيئة للمكلف بالربوط المعدل خلالها».

* مجموعة المبادئ المستخرجة من قرارات لجنة الاستئناف الزكوية والضريبية لعامي ٢٠٢٠م-٢٠٢١م، وفيها:

• المبدأ رقم (٥٥): «وجود ملاحظات ديوان المراقبة العامة (الديوان العام للمحاسبة) على أداء الهيئة لا يبرر إعادة فتح الربوط بعد مضي المدة المحددة لذلك إذا لم تتوفر الأسباب المقررة لإعادة فتح الربوط حتى بعد انتهاء المدة المحددة لها»^(١).

• المبدأ رقم (٥٦): «الاستناد إلى حق الهيئة بإعادة فتح الربوط دون التقيد بمدة محددة لا يتوافق مع مجمل ما تضمنه القرار الوزاري المنظم لذلك، والذي يظهر منه أن إعادة فتح الربوط دون التقيد بمدة محددة (خمس سنوات)، لا يكون إلا عند وجود مخالفات نظامية محددة ومخالفات واضحة للتعليمات الخاصة عند معالجة الربوط الزكوية والضريبية من واقع إقرار المكلفين»^(٢).

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢٠-٧٧

(٢) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢٠-٧٧



- المبدأ رقم (٥٧): «استقرار المراكز المالية والقانونية للمكلفين دون إبقائها معلقةً إلى أجل غير محدود، يترتب عدم أحقية الهيئة في إعادة فتح الربوط النهائية للمكلف»^(٣).
- المبدأ رقم (٥٩): «لا يكون إعادة فتح الربط بعد مرور خمس سنوات من تاريخ تقديم الإقرار من المكلف إلا عند ظهور بيانات أو معلومات لم تكن معلومة لدى الهيئة عند إشعارها بالربط للمكلف»^(٤).
- المبدأ رقم (٦٠): «حق الهيئة في إجراء تعديل الربط خلال عشر سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار عن السنة الضريبية متعلق في الحالة التي لم يقدم المكلف فيها إقراره أصلاً، أو إذا تبين أن الإقرار غير كامل أو غير صحيح بقصد التهرب الضريبي»^(٥).
- المبدأ رقم (١٠٠): «الغاية من تحديد المدة التي يمكن للهيئة إجراء الربط النهائي خلالها دون أن تمتد في الزمن لأبعد من ذلك الأجل، تتمثل في الرغبة في استقرار المراكز المالية والقانونية للمكلفين والهيئة»^(٦).
- المبدأ رقم (١٠١): «يرتبط حق الهيئة في مباشرة ما كفله لها النظام في إجراء الربط النهائي بعد طلب الاستفسارات والمعلومات من المكلف للوصول للربط في صورته النهائية ضمن الخمس سنوات التي حدد النظام بدايتها من انتهاء المدة المقررة لتقديم الإقرار»^(٧).

(٣) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢٠-٧٧

(٤) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IAR-٢٠٢٠-١١٦

(٥) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IAR-٢٠٢٠-١١٦

(٦) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢٠-٧٤

(٧) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢٠-٧٤

القرارات الوزارية

- القرار الوزاري رقم ٢٥٥٥ بتاريخ ١٩/١٠/١٤١٧هـ.



التعميم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

التعميم رقم ١٩/٣٢٢٧ الصادر بتاريخ ١٤٣١/٦/٩ هـ الخاص باسترداد الضريبة المسددة بالزيادة في ضوء اتفاقيات تحاشي الازدواج الضريبي، والذي تضمن الآتي: «إذا كانت اتفاقية تحاشي الازدواج الضريبي مع المملكة تمنح المستفيد إعفاءً أو تخفيضاً فيما يتعلق بـضريبة الاستقطاع الواردة في النظام الضريبي، فإنه على الجهة المستقطعة التقدم لمصلحة الزكاة والدخل بخطاب تطلب فيه رد المبلغ المستقطع المسدد بالزيادة، وأن يكون الخطاب مشفوعاً بالآتي:

١. خطاب من المستفيد المقيم في الدولة الأخرى يطلب فيه رد المبالغ المسددة بالزيادة.

٢. شهادة صادرة عن مصلحة الضرائب في البلد الذي يقيم فيه المستفيد تفيد بأن المستفيد من المبلغ المدفوع مقيم وفقاً لأحكام المادة الرابعة من الاتفاقية في ذلك البلد، وأن المبلغ المدفوع له خاضع للضريبة في بلده.

٣. صورة عن نموذج الاستقطاع الذي تم بموجبه توريد الضريبة مع الإيصال الذي يثبت تسديد الجهة المستقطعة للمبلغ إلى مصلحة الزكاة والدخل».

وفي الفقرة «٣» من ذات التعميم ورد الآتي: «بعد استلام ما ذكر أعلاه والتحقق من أن الشخص (الجهة غير المقيمة) تتوفر فيه الشروط المحددة في الاتفاقية للاستفادة من أحكام الاتفاقية، تقوم الهيئة برد المبلغ الزائد وفقاً للإجراءات الموضحة في تعميم الهيئة رقم ٩/٣٣٢٤ و تاريخ ١٤٢٧/٦/١٦ هـ».

آراء الفقه والشراح للأنظمة الضريبية

اتجه الشراح إلى أن تحديد حالات الربط التقديري للضريبة كما هو الحال في المادة الماثلة من شأنه الحد من حالات التعسف تجاه الممولين.

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تنص المادة (٩١) من القانون المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م المنظم للضريبة على الدخل على أن:

«في جميع الأحوال، لا يجوز للمصلحة إجراء الربط أو تعديله إلا خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية، وتكون هذه المدة ست سنوات إذا كان الممول متهرباً من أداء الضريبة.



وتنقطع المدة بأي سبب من أسباب قطع التقادم المنصوص عليها في القانون المدني، وبالإخطار بعناصر ربط الضريبة أو بالتنبيه على الممول بأدائها أو بالإحالة إلى لجان الطعن.

وللممول طلب استرداد المبالغ المسددة بالزيادة تحت حساب الضريبة خلال خمس سنوات من تاريخ نشوء حقه في الاسترداد».

كما تنص المادة (١٢٩) من ذات القانون على أن: «يقع على المصلحة عبء الإثبات في الحالات الآتية:

١- تصحيح الإقرار أو تعديله أو عدم الاعتداد به إذا كان مقدمًا طبقًا للشروط والأوضاع المنصوص عليها في المادتين (٨٣ و ٨٤) من هذا القانون، ومستندًا إلى دفاتر منتظمة من حيث الشكل وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية أو مبادئ محاسبية مبسطة منبثقة منها، وبمراعاة القوانين والقواعد المقررة في هذا الشأن.

٢- تعديل الربط وفقًا للمادة (٩١) من هذا القانون.

٣- عدم الاعتداد بالإقرار إذا كان معتمدًا من أحد المحاسبين ومستندًا إلى دفاتر وفقًا لأحكام المادة (٧٨) من هذا القانون“.

التعليق

الأصل أنه لا يمكن فتح الربط (أي تعديله) إلا بموجب ما هو مقرر في النظام، بمعنى أنه يجب أن يكون قرار التعديل مسببًا؛ لذا تنظم هذه المادة المدد القانونية التي يجوز للهيئة إجراء أو تعديل الربط الضريبي على المكلف -والتي تختلف من مكلف إلى آخر بحسب مدى الالتزام بتقديم إقرار ضريبي وفقًا للضوابط النظامية من عدمه- وكذا المدة التي يجوز فيها للمكلف طلب استرداد أي مبالغ مسددة بالزيادة من قبله. ويمكن وصف هذه المدد بأنها تندرج في إطار «مدد السقوط»؛ إذ يسقط حق الهيئة في تعديل الربط الضريبي -وفقًا للبند (أ)- وحق المكلف طلب استرداد بمرور خمس سنوات دون ممارسة لأي منهما لحقه الثابت نظامًا. ويسقط حق الهيئة في تعديل الربط الضريبي وفقًا للبند (ب) بمرور عشر سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن السنة الضريبية. وقد صدر عن الهيئة التعميم رقم ١٩/٣٢٢٧ الصادر بتاريخ ١٤٣١/٦/٩ هـ الذي سبقت الإشارة إليه، والذي تضمن في البند (ثانيًا) الأوراق الواجب تقديمها لاسترداد الضريبة المستقطعة بالزيادة من قبل المكلف على النحو السابق بيانه.



كلمات مفتاحية:

الاعتراض- الاستئناف- الهيئة الاعتراض- قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية- تظلم- قرار الربط.

المادة السادسة والستون: الاعتراض والاستئناف

- أ. يجوز لمن صدر في شأنه قرار من الهيئة الاعتراض عليه وفقاً لما تقضي به قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.
- ب. إذا كان موضوع التظلم يتعلق بقرار خاص بالربط، فإن التظلم لا يؤثر على التزام المكلف بسداد مبلغ الضريبة المستحقة بموجب أحكام النظام غير المعترض عليه.

الأنظمة ذات العلاقة

- **المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢هـ** الذي رسم في البند (ثالثاً) الآتي: «الموافقة على تعديل نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) لعام ١٤٢٥هـ وفقاً للآتي: ٢- تعديل الفقرة (أ) من المادة (السادسة والستين) لتكون بالنص التالي:
«أ. يجوز لمن صدر ضده قرار بالعقوبة التظلم منه أمام لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ العلم به، وإلا عُده نهائياً غير قابل للطعن أمام أي جهة قضائية أخرى».
- ٣- تعديل الفقرة (ب) من المادة (السادسة والستين) لتكون بالنص التالي:
«ب. إذا كان موضوع التظلم يتعلق بقرار خاص بالربط، فإن التظلم لا يؤثر على التزام المكلف بسداد مبلغ الضريبة المستحقة بموجب أحكام النظام غير المعترض عليه».
- ٤- حذف الفقرات «ج، د، هـ، و» من المادة (السادسة والستين).

* **قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية** التي تضمنت في المادة الثانية منها:

يجوز لمن صدر في شأنه قرار من الهيئة الاعتراض عليه لديها خلال (ستين) يوماً من تاريخ الإبلاغ به، وعلى الهيئة أن تبت في الاعتراض خلال (تسعين) يوماً من تاريخ



تقديمه، فإذا صدر القرار برفض الاعتراض أو مضت مدة (تسعين) يومًا دون البت فيه، فللمكلف خلال (ثلاثين) يومًا من تاريخ إبلاغه برفض اعتراضه أمام الهيئة أو مُضي مدة الـ (تسعين) يومًا دون البت فيه، القيام بأي مما يأتي:

١- طلب إحالة الاعتراض إلى اللجنة الداخلية لغرض التسوية، فإذا رفض المُكلف قرار اللجنة الداخلية بشأن التسوية أو مضت المدة المحددة في قواعد التسوية دون الوصول إلى تسوية، جاز للمكلف التقدم بدعوى التظلم من قرار الهيئة أمام لجنة الفصل خلال (ثلاثين) يومًا من تاريخ إبلاغه بقرار اللجنة الداخلية أو من مضي المدة المحددة في قواعد التسوية دون الوصول إلى تسوية، ولا تشمل دعواه ما قد يكون تم التوصل في شأنه إلى تسوية مع اللجنة الداخلية.

٢- إقامة دعوى التظلم مباشرة أمام لجنة الفصل.

* نظام الإثبات بالمرسوم الملكي رقم (م/٤٣) وتاريخ ٢٦/٥/١٤٤٣هـ، وهو يمثل الشريعة العامة للإثبات ويتم اللجوء إليه في حالة خلو الأنظمة واللوائح الضريبية من حكم خاص بمسألة معينة.

قرارات مجلس الوزراء

- القرار رقم (٦٥٤) وتاريخ ١/١١/١٤٣٨هـ الذي تضمن الموافقة على ذات التعديلات التي تضمنها المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ٢/١١/١٤٣٨هـ.
- القرار رقم (٢٨٧) وتاريخ ٢٧/٤/١٤٤١هـ المعدل للأنظمة الضريبية الثلاث فيما يخص الاعتراض على قرارات الضريبة؛ وذلك بإحلال نص محل كل من النصوص النظامية المشار إليها في الفقرات (١) و (٢) و (٣) أعلاه يقضي بأنه «يجوز لمن صدر في شأنه قرار من الهيئة الاعتراض عليه وفقا لما تقضي به قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية».
- قرار مجلس الوزراء رقم (٥٧٠) وتاريخ ٢٢/٩/١٤٤٢هـ بتنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.
- قرار مجلس الوزراء رقم (٢٨٣) وتاريخ ٢٤/٥/١٤٤٣هـ بالموافقة على نظام الإثبات.



المبادئ والسوابق القضائية

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ١٦٤١ وتاريخ ١/٣٠/١٤٣٨هـ، ونص الشاهد منه: «قيام المنشأة بالطعن على بند لم يكن محلاً للاعتراض أمام اللجنة الابتدائية يترتب عليه صرف النظر عن بحث هذا البند أمام اللجنة الاستئنافية».

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ٢٢-٢٠٢٠-IR وتاريخ ١٧/١٠/١٤٤١هـ، ونص الشاهد منه: «حيث لم تعد نصوص نظام ضريبة الدخل ملزمة للمستأنف بأداء مبلغ الضريبة لكي يستوفي شرط النظر في موضوع اعتراضه على القرار محل الطعن على نحو ما جاء به تعديل النظام في المادة (٦٦) منه، وحيث جاءت قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية خلواً من تقرير وجوب أداء مبلغ الضريبة قبل النظر في موضوع الاستئناف المقدم، الأمر الذي يتقرر معه قبول استئناف المكلف على القرار محل الطعن».

*مجموعة المبادئ المستخرجة من قرارات لجنة الاستئناف الزكوية والضريبية لعامي ٢٠٢٠م-٢٠٢١م، وفيها:

المبدأ رقم (٤١): «إذا قام قضاء لجنة الفصل على غير محل النزاع وعلى غير الوجه الذي طلبه المستأنف أصلاً في اعتراضه توجب إعادة موضوع الاعتراض إلى اللجنة التي أصدرت القرار للنظر في النزاع من جديد في ضوء طلب المستأنف الأصلي»^(١).

المبدأ رقم (٤٤): «الأصل في الأحكام القضائية قيامها على القطع والبت في موضوع النزاع»^(٢).

المبدأ رقم (٤٥): «الشك يفسر لمصلحة المكلف، في ظل عدم تأكد استلامه للربط»^(٣).

المبدأ رقم (٤٨): «من الأصول المقررة في التقاضي أن الجهة القضائية مقيدة بما يبيده الخصوم من طلبات يتم تحقيقها في ضوء الطلب الأصلي»^(٤).

المبدأ رقم (٤٩): «إن من المتقرر بموجب أحكام نظام الشركات أن من يتولى تمثيل الشركة أمام القضاء والغير هو المصفي، وعليه فإنه يجب التحقق من صفة من يمثل الشركة وهي في طور التصفية لكي تتحقق صحة انعقاد الخصومة لمن له صفة تمثيل الشركة وهي في طور التصفية في النزاع الذي يجمعها مع الهيئة، لأن هذا الأمر من المسائل الإجرائية الأولية اللازمة قبل الخوض في بحث تفاصيل موضوع الاعتراض»^(٥).

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: ٤٢-٢٠٢٠-IR

(٢) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: ١٠٥-٢٠٢٠-IR

(٣) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: ٥٠-٢٠٢٠-IR

(٤) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: ٥٨-٢٠٢٠-IR

(٥) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: ٩١-٢٠٢٠-IR



المبدأ رقم (٥٠): «للجنة السلطة التقديرية في تقدير الوقائع والإحاطة بها في كل نزاع على حدة من وسائل الواقع التي تستقل جهة النظر بتقديرها، ولا يؤثر في ذلك عدول اللجنة مصدرة القرار عن موقف لها إزاء مسألة معينة وسلوك مسلك آخر لتقدير نتيجة النزاع ما دام أن قرارها كان قائمًا على أسباب سائغة للوصول إلى النتيجة التي انتهت إليها»^(٦).

المبدأ رقم (٥١): «إذا لم يقدم المستأنف المستندات التي يمكن معها تأكيد ما يدعيه من عدم صحة ما صدر بشأنه من قرارات، فإن ادعاءه يعتبر بمثابة القول المرسل الذي لم يدعمه بأداة معتبرة وقرائن قوية تسند ما يدعيه في استئنافه، فيكون غير مأخوذ به»^(٧).

المبدأ رقم (٥٢): «لا تقبل الطلبات الجديدة في الاستئناف، وتحكم المحكمة من تلقاء نفسها بعدم قبولها»^(٨).

المبدأ رقم (٥٣): «الأصل المتقرر أنه ما دام لم تثبت الهيئة تاريخًا محددًا لاستلام المكلف للقرار الابتدائي فإن ذلك يتقرر معه اعتبار تاريخ تقديمه للاستئناف هو التاريخ الذي تحقق به استلامه للقرار الابتدائي»^(٩).

المبدأ رقم (٥٨): «عدم تأييد اللجنة لأحد طرفي النزاع حول مسلكه الذي تم تأييده من قبل القرار الابتدائي المستأنف يستتبع عدم سلامة إعادة مناقشة البنود محل الاعتراض المتعلقة به»^(١٠).

المبدأ رقم (٦١): «نقض اللجنة للقرار الابتدائي بشأن بند من بنود الاعتراض يترتب عليه عدم النظر للبنود المتعلقة بهذا البند لسبق نقض الأصل الذي على أساسه تم الاستئناف عليها»^(١١).

المبدأ رقم (٦٣): «عبء إثبات سداد المبالغ التي تكون محل نزاع أمام اللجنة يقع على المكلف نظامًا»^(١٢).

المبدأ رقم (٦٤): «تكون الخصومة غير منتهية في حال عدم قيام اللجنة الابتدائية بالفصل في اعتراض المكلف؛ وذلك لكون اللجنة الابتدائية لم تستنفذ ولايتها في الفصل

(٦) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IAR-٢٠٢٠-١٣٣.

(٧) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢٠-٨٢.

(٨) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢٠-٦٠.

(٩) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢٠-٥٩.

(١٠) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢٠-٧٧.

(١١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IAR-٢٠٢٠-١١٦.

(١٢) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢١-٦٣.



في موضوع النزاع»^(١٣).

المبدأ رقم (٦٦): «تضمن اعتراض المكلف على ربط الهيئة على أسباب اعتراضه يجعل الاعتراض مقبولاً من الناحية الشكلية»^(١٤).

المبدأ رقم (٦٧): «الأصل في احتساب المدة الممنوحة لقبول الاعتراض هو تحقق علم ابتداء المكلف بالربط بما يحتويه من البيانات والمسببات التي تم بناء قرار عليها»^(١٥).

المبدأ رقم (٦٨): «إذا تعذر تحديد التاريخ الذي يتم منه احتساب المدة الزمنية للمدة النظامية الموجبة لرفض الدعوى شكلاً، فإن الاعتراض يقبل من الناحية الشكلية»^(١٦).

المبدأ رقم (٧٢): «لا تنظر لجنة الاستئناف في قرار لجنة الفصل الذي لم تستنفذ اللجنة مصدرة القرار ولايتها في الفصل في موضوع النزاع وتعيده إلى اللجنة مصدرة القرار لنظر الاعتراض على البنود وإصدار القرار فيها»^(١٧).

المبدأ رقم (٧٣): «يجب بيان المستندات المطلوبة التي ينبغي للمكلف المعترض تقديمها إلى لجنة الفصل وإيضاح طبيعة تلك المستندات حتى يكون استنادها عليها صحيحاً»^(١٨).

المبدأ رقم (٩٠): «من الأصول المقررة في التقاضي أن الجهة القضائية بعد أن يتقرر لديها أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل فيها وإصدار الحكم في موضوعها، أن تحسم النزاع بقرار يفصل في أصل الطلب المقدم من المكلف»^(١٩).

المبدأ رقم (٩١): «الحكم على صحة دعوى المكلف يلزم معه تقديم أدلة مؤيدة لصحة دعواه»^(٢٠).

المبدأ رقم (١٠٣): «هيئة الزكاة والضريبة والجمارك هي المعنية بتحديد التاريخ الفعلي لاستلام الربط من قبل المكلف بكافة وسائل الإشعار حتى يتم تحديد التاريخ الفعلي

(١٣) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢١-٦٣-٢١

(١٤) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢١-٩٩-٢١

(١٥) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢١-٢-٢١

(١٦) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢١-٢-٢١

(١٧) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢١-٣٠-٢١

(١٨) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢١-٧-٢١

(١٩) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢١-٨٤-٢١

(٢٠) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢١-١٣٥-٢١



لبداية المدة النظامية للاعتراض»^(٢١).

المبدأ رقم (١٠٨): «في حالة صدور قرار من الهيئة قابل للاعتراض سواء كان آلياً أو يدوياً، وتم تبليغ المكلف به، ثم صدر قرار لاحق له بتعديل نفس القرار سواء كان آلياً أو يدوياً، فإن القرار الأخير يكون محددًا لتاريخ بداية المدة النظامية للاعتراض»^(٢٢).

المبدأ رقم (١١٠): «لا يُدفع بالجهل بالنظام وعدم العلم بالمدد النظامية التي وردت فيه»^(٢٣).

(٢١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢١-٥٥

(٢٢) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢١-٢٣٥

(٢٣) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: VA-٢٠٢١-٣٧٣

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تنص المادة (١١٧) من القانون المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م المنظم للضريبة على الدخل على أن: «في الحالات التي يتم فيها ربط الضريبة من المصلحة، يجوز للممول الطعن على نموذج ربط الضريبة خلال ثلاثين يومًا من تاريخ تسلمه، فإذا لم يطعن عليه خلال هذه المدة أصبح الربط نهائيًا».

كما تنص المادة (١١٨) من ذات القانون على أن: «للممول الخاضع للضريبة على المرتبات والأجور خلال ثلاثين يومًا من تاريخ استلام الإيراد الخاضع للضريبة أن يعترض على ما تم خصمه من ضرائب بطلب يقدم إلى الجهة التي قامت بالخصم».

ويتعيّن على هذه الجهة أن ترسل الطلب مشفوعًا بردها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يومًا من تاريخ تقديمه».

التعليق

أعطى النظام للأشخاص الذين يتضررون من صدور قرار بعقوبة ضدهم الحق في التظلم منه أمام الجهة القضائية المختصة خلال ثلاثين يومًا من تاريخ العلم به، وإلا عُد نهائيًا غير قابل للطعن أمام أي جهة قضائية أخرى؛ هذا إلى حق المكلف في الاعتراض على الربط أمام الهيئة.



تشكيل واختصاصات لجان الاعتراض الابتدائية والاستئنافية- نظام المرافعات الشرعية- تاريخ العلم بالواقعة محل النزاع- الحق في الاستئناف- الموعد النظامي- قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

كلمات مفتاحية:

المادة السابعة والستون: تشكيل واختصاصات لجان الاعتراض الابتدائية والاستئنافية

١. تشكل لجنة باسم لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية تختص بما يأتي:

أ. الفصل في المخالفات والمنازعات ودعاوى الحقين العام والخاص، الناشئة عن تطبيق أحكام الأنظمة الضريبية ولوائحها، والقرارات والتعليمات الصادرة بناءً عليها.

ب. الفصل في اعتراضات ذوي الشأن على القرارات الصادرة من الهيئة تطبيقاً لأحكام الأنظمة الضريبية ولوائحها، والقرارات والتعليمات الصادرة بناءً عليها.

وللجنة الفصل جميع الصلاحيات الضرورية للتحقيق والفصل في الدعاوى التي تدخل في اختصاصاتها بما في ذلك سلطة استدعاء الشهود، والأمر بتقديم الأدلة والوثائق، وإصدار القرارات، وفرض العقوبات.

٢. تتكون اللجنة من عدد من الدوائر على أن يكون اختصاص كل دائرة منحصراً في أحد الأنظمة الضريبية.

٣. تتكون كل دائرة من (ثلاثة) أعضاء أصليين وعضو رابع احتياطي من ذوي الخبرة والتأهيل النظامي أو المحاسبي، على أن يكون رئيس الدائرة وأحد أعضائها -على الأقل- من ذوي التأهيل النظامي، ويراعى ألا يكون من بين الأعضاء أي من منسوبي الجهات ذات العلاقة بالإشراف على الأعمال الضريبية، ويعين رئيس كل دائرة وأعضاؤها بأمر ملكي لمدة أربع سنوات قابلة للتجديد، وعند انتهاء هذه المدة دون إعادة التشكيل أو التجديد للأعضاء، يستمرون في أداء عملهم حتى صدور أمر ملكي بذلك.

٤. تصدر قرارات لجنة الفصل بالأغلبية، ويجوز الاعتراض على القرار أمام اللجنة المشار إليها في الفقرة (٥) من هذه المادة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ العلم به، وإلا عدَّ نهائياً.

٥. تشكل لجنة باسم اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية تختص بالفصل في الاعتراضات المقدمة ضد قرارات لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

٦. تتكون اللجنة الاستئنافية من عدد من الدوائر المتخصصة، وتتكون كل دائرة من ثلاثة أعضاء أصليين وعضو رابع احتياطي من ذوي الخبرة والتأهيل العالي في



المجال النظامي أو المحاسبي، على أن يكون رئيس الدائرة وأحد أعضائها -على الأقل- من ذوي التأهيل النظامي، ويراعى ألا يكون من بين الأعضاء أي من منسوبي الجهات ذات العلاقة بالإشراف على الأعمال الضريبية. ويُعيّن رئيس كل دائرة وأعضاؤها بأمر ملكي لمدة أربع سنوات قابلة للتجديد، وعند انتهاء هذه المدة دون إعادة التشكيل أو التجديد للأعضاء يستمرون في أداء عملهم حتى صدور أمر ملكي بذلك.

٧. تصدر قرارات اللجنة الاستئنافية بالأغلبية، وتكون نهائية وغير قابلة للاعتراض عليها أمام أي جهة قضائية أخرى.

٨. لا تسمع الدعاوى في المنازعات الضريبية بعد مُضيّ خمس سنوات من تاريخ استحقاق المبلغ محل المطالبة أو من تاريخ العلم بالواقعة محل النزاع إلا في حالة وجود عذر تقبله اللجنة.

٩. تعد اللجنة الاستئنافية - خلال ستين يومًا من تاريخ تسمية أعضائها - قواعد عمل اللجنتين المشار إليهما في الفقرتين (١) و(٥) من هذه المادة، ويرفعها رئيس مجلس إدارة الهيئة وتصدر بأمر ملكي.

١٠. يحدد مجلس إدارة الهيئة مكافآت أعضاء اللجنتين، والمستشارين، والموظفين، والسكرتارية.

١١. تتولى الهيئة توفير الموارد البشرية والمالية اللازمة لقيام اللجنتين بأعمالهما وفقًا لما تحدده القواعد المشار إليها في الفقرة (٩) من هذه المادة.

اللائحة التنفيذية

المادة الحادية والستون:

١- تشكل لجان اعتراض ابتدائية للفصل في الخلافات الضريبية التي تنشأ بين الهيئة والمكلفين، وتتكون كل لجنة من رئيس وثلاثة أعضاء على الأقل، ويجب أن يكون أعضاء اللجنة من المتخصصين في مجال المحاسبة، والأنظمة، والضرائب، أحدهم من موظفي المصلحة، ولا تقل مرتبة أي منهم عن العاشرة أو ما يعادلها حسب نظام الخدمة المدنية.

٢- يعاد تشكيل اللجنة الابتدائية كل أربع سنوات، مع مراعاة استمرار واحد أو أكثر من الأعضاء في اللجنة لفترة أو لفترات أخرى.

٣- يخطر رئيس اللجنة كلاً من الهيئة العامة للزكاة والدخل والمكلف بالتاريخ الذي تحدده اللجنة لسماع مبرراتهما وحججهما وتقديم ما لديهما من مستندات، على أن



يرفق مع إخطار المكلف نسخة من مذكرة الهيئة المرفوعة حول اعتراضه، وإذا كان المكلف المعترض جهة أجنبية ليس لها ممثل في المملكة يتم إخطار المكلف عن طريق وزارة الخارجية قبل موعد الجلسة بوقت لا يقل عن تسعين يومًا.

٤- إذا تخلف أحد الطرفين أو كلاهما عن الحضور، فللجنة الاعتراض أن تصدر قرارها وفق الوقائع والأوراق المعروضة عليها، ويجوز تأجيل الجلسة لأسباب تقتنع بها اللجنة لمرتين كحد أقصى.

٥- لا يعد انعقاد اللجنة صحيحًا إلا بحضور الأغلبية من أعضائها، على أن يكون من بينهم الرئيس أو نائبه.

٦- تنظر اللجنة بدايةً في سلامة الاعتراض من الناحية الشكلية، سواء فيما يتعلق بتقديمه خلال الموعد النظامي، أو مدى قانونية التمثيل لكل طرف، أو سداد الضريبة المستحقة عن البنود غير المعترض عليها قبل النظر في الاعتراض من الناحية الموضوعية.

٧- تصدر لجنة الاعتراض الابتدائية قرارها في الاعتراض بأغلبية الأصوات، وإذا تساوت الأصوات يغلب الرأي الذي يصوت معه الرئيس.

٨- لا يجوز أن يقل ربط الضريبة في قرار اللجنة عما أقر به المكلف أو ممثله، ولا أن يتجاوز ربط الهيئة.

٩- تخطر اللجنة كلاً من الهيئة والمكلف بالقرار بموجب خطاب رسمي مسجل أو بأي وسيلة أخرى تثبت تسليمه، ويعد قرار اللجنة الابتدائية نهائياً ما لم يتم استئنافه من أحد الطرفين خلال ستين يومًا من تاريخ استلامه.

١٠- على هيئة الزكاة والضريبة والجمارك تنفيذ القرار الابتدائي وتعديل الربط بموجبه وإشعار المكلف بذلك حتى لو تم استئنافه.

١١- إذا رغب المكلف استئناف قرار لجنة الاعتراض الابتدائية يجب عليه ما يلي:

أ- تسديد الالتزام الضريبي المستحق للهيئة بموجب القرار الابتدائي، أو تقديم ضمان بنكي بكامل القيمة ساري المفعول لمدة لا تقل عن سنة قابلاً للتجديد تلقائياً وقابلاً للمصادرة بعد صدور القرار النهائي بناءً على طلب الهيئة دون حاجة لموافقة أي طرف آخر، وأن يكون وفقاً للصيغة المعتمدة من مؤسسة النقد العربي السعودي وذلك كشرط لقبول استئنافه من الناحية الشكلية.

ب- تقديم عريضة استئناف مسببة، مع أي مستندات إضافية، فضلاً عن إيصال التسديد أو صورة الضمان البنكي إلى اللجنة الاستئنافية، لقيود الاستئناف في سجل



اللجنة خلال الموعد المحدد للاستئناف.

ج - لا يتم الإفراج عن الضمان أو رد المبالغ المسددة نقدًا إلا بعد صدور قرار نهائي في الخلاف.

المادة الثانية والستون:

١- يراعى عند اقتراح تشكيل اللجنة الاستئنافية المنصوص عليها في الفقرة (ب) من المادة السابعة والستين من النظام، أن تكون من الرئيس وأربعة أعضاء على الأقل من ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة، والأنظمة، والضرائب.

٢- لا يعد انعقاد اللجنة صحيحًا إلا بحضور الأغلبية من أعضائها على أن يكون من بينهم الرئيس أو نائبه.

٣- تنظر اللجنة بداية في سلامة الاعتراض من الناحية الشكلية، سواء فيما يتعلق بتقديمه خلال الموعد النظامي، أو مدى قانونية التمثيل لكل طرف، أو سداد الضريبة المستحقة عن البنود غير المستأنف عليها، وتقديم ضمان بنكي وفقًا للصيغة المعتمدة من مؤسسة النقد العربي السعودي عن البنود المستأنف عليها وذلك قبل النظر في الاستئناف من الناحية الموضوعية.

٤- تصدر اللجنة قرارها بعد سماع آراء الطرفين ودراسة حججهما وأسانيدهما، وفي حالة اختلاف آراء أعضاء اللجنة يصدر القرار بأغلبية الأصوات، على أن لا يزيد عن ربط الهيئة ولا يقل عن إقرار المكلف.

٥- يجوز للجنة عند الحاجة أن تستعين بمن تراه من أصحاب الخبرة والمستشارين بمقابل يحدد حسب الحالة، على أن يتم تحديد المقابل في خطاب التكليف.

٦- على اللجنة تزويد كل من المكلف والهيئة بنسخة من قرارها بموجب خطاب رسمي مسجل أو بأي وسيلة أخرى تثبت تسليمه.

٧- يكون قرار اللجنة نهائيًا وملزمًا للطرفين ما لم يتم التظلم منه أمام ديوان المظالم.

٨- يصدر قرار وزاري يحدد مكافآت رئيس وأعضاء اللجان الابتدائية والاستئنافية ومعاونتهم.



الأنظمة ذات العلاقة

* نظام المرافعات الشرعية.

* المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢هـ الذي رسم في البند (ثالثًا) الآتي: «الموافقة على تعديل نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) لعام ١٤٢٥هـ وفقًا للآتي: ... ٥- تعديل المادة (السابعة والستين) لتكون بالنص الآتي: تشكيل واختصاصات لجان الاعتراض الابتدائية والاستئنافية:

١. تشكل لجنة باسم لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية تختص بما يأتي:

أ. الفصل في المخالفات والمنازعات ودعاوى الحقين العام والخاص، الناشئة عن تطبيق أحكام الأنظمة الضريبية ولوائحها، والقرارات والتعليمات الصادرة بناءً عليها.

ب. الفصل في اعتراضات ذوي الشأن على القرارات الصادرة من الهيئة تطبيقًا لأحكام الأنظمة الضريبية ولوائحها، والقرارات والتعليمات الصادرة بناءً عليها.

وللجنة الفصل جميع الصلاحيات الضرورية للتحقيق والفصل في الدعاوى التي تدخل في اختصاصاتها، بما في ذلك سلطة استدعاء الشهود، والأمر بتقديم الأدلة والوثائق، وإصدار القرارات، وفرض العقوبات.

٢. تتكون اللجنة من عدد من الدوائر على أن يكون اختصاص كل دائرة منحصراً في أحد الأنظمة الضريبية.

٣. تتكون كل دائرة من (ثلاثة) أعضاء أصليين وعضو رابع احتياطي من ذوي الخبرة والتأهيل النظامي أو المحاسبي، على أن يكون رئيس الدائرة وأحد أعضائها -على الأقل- من ذوي التأهيل النظامي، ويراعى ألا يكون من بين الأعضاء أيٌّ من منسوبي الجهات ذات العلاقة بالإشراف على الأعمال الضريبية، ويعين رئيس كل دائرة وأعضاؤها بأمر ملكي لمدة أربع سنوات قابلة للتجديد، وعند انتهاء هذه المدة دون إعادة التشكيل أو التجديد للأعضاء، يستمررون في أداء عملهم حتى صدور أمر ملكي بذلك.

٤. تصدر قرارات لجنة الفصل بالأغلبية، ويجوز الاعتراض على القرار أمام اللجنة المشار إليها في الفقرة (٥) من هذه المادة خلال ثلاثين يومًا من تاريخ العلم به، والإعد نهائيًا.

٥. تشكل لجنة باسم اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية تختص بالفصل في الاعتراضات المقدمة ضد قرارات لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

٦. تتكون اللجنة الاستئنافية من عدد من الدوائر المتخصصة، وتتكون كل دائرة من ثلاثة أعضاء أصليين وعضو رابع احتياطي من ذوي الخبرة والتأهيل العالي في المجال



النظامي أو المحاسبي، على أن يكون رئيس الدائرة وأحد أعضائها -على الأقل- من ذوي التأهيل النظامي، ويراعى ألا يكون من بين الأعضاء أي من منسوبي الجهات ذات العلاقة بالإشراف على الأعمال الضريبية. ويُعيّن رئيس كل دائرة وأعضاؤها بأمر ملكي لمدة أربع سنوات قابلة للتجديد، وعند انتهاء هذه المدة دون إعادة التشكيل أو التجديد للأعضاء يستمرون في أداء عملهم حتى صدور أمر ملكي بذلك.

٧. تصدر قرارات اللجنة الاستئنافية بالأغلبية، وتكون نهائية وغير قابلة للاعتراض عليها أمام أي جهة قضائية أخرى.

٨. لا تسمع الدعاوى في المنازعات الضريبية بعد مُضي خمس سنوات من تاريخ استحقاق المبلغ محل المطالبة أو من تاريخ العلم بالواقعة محل النزاع إلا في حالة وجود عذر تقبله اللجنة.

٩. تعد اللجنة الاستئنافية -خلال ستين يومًا من تاريخ تسمية أعضائها- قواعد عمل اللجنتين المشار إليهما في الفقرتين (١) و(٥) من هذه المادة، ويرفعها رئيس مجلس إدارة الهيئة وتصدر بأمر ملكي.

١٠. يحدد مجلس إدارة الهيئة مكافآت أعضاء اللجنتين، والمستشارين، والموظفين، والسكرتارية.

١١. تتولى الهيئة توفير الموارد البشرية والمالية اللازمة لقيام اللجنتين بأعمالهما وفقًا لما تحدده القواعد المشار إليها في الفقرة (٩) من هذه المادة.

قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية الصادرة في ١٤٤١/٥/٨ هـ التي تضمنت الآتي:

المادة الثالثة:

يصبح قرار الهيئة محصنًا غير قابل للاعتراض عليه أمام أية جهة أخرى في الحالات الآتية:

١. إذا لم يعترض المكلف لدى الهيئة على القرار خلال مدة (ستين) يومًا من تاريخ تبليغه به.

٢. إذا لم يُقِم المكلف دعوى التظلم أمام لجنة الفصل أو لم يطلب إحالة اعتراضه إلى اللجنة الداخلية لغرض التسوية خلال (ثلاثين) يومًا من تاريخ تبليغه بالقرار الصادر من الهيئة برفض اعتراضه، أو من مُضي مدة (تسعين) يومًا من تاريخ تقديم اعتراضه لديها على القرار دون البت فيه.

٣. إذا لم يُقِم المكلف دعوى التظلم أمام لجنة الفصل خلال (ثلاثين) يومًا من تاريخ تبليغه بالقرار الصادر من اللجنة الداخلية في شأن التسوية، أو من مُضيّ المدة المحددة في قواعد التسوية، دون الوصول إلى تسوية.



المادة الرابعة:

إذا كان موضوع التظلم يتعلق بقرار خاص بالربط، فإن التظلم لا يؤثر على التزام المكلف بسداد مبلغ الضريبة المستحقة نظامًا، غير المعترض عليه.

المادة الخامسة:

١. يكون نظر الدعوى وفقًا لما ورد في القواعد والأنظمة واللوائح والقرارات ذات الصلة.

٢. فيما لم يرد فيه نص في القواعد، تطبق اللجنتان الإجراءات المنصوص عليها في نظام المرافعات الشرعية، ونظام الإجراءات الجزائية، ونظام المرافعات أمام ديوان المظالم، واللوائح والقرارات الصادرة في شأنها، وذلك بما لا يخالف طبيعة الدعوى، وبما لا يتعارض مع اختصاصات اللجنتين، وصلاحياتهما، وطبيعة عملهما.

المادة السادسة:

١. ينعقد الاختصاص المكاني للدائرة التي يقع في نطاق اختصاصها مكان إقامة المدعى عليه، أو المقر الرئيس إذا كان المدعى عليه شخصًا اعتباريًا، أو مقر الفرع إن كانت الدعوى متعلقة بذلك الفرع.

٢. يحدد المجلس نطاق الاختصاص المكاني لكل دائرة.

وبخصوص كيفية انعقاد جلسات اللجان والفصل في المنازعات الضريبية:

المادة الخامسة عشرة:

١. يجوز انعقاد جلسات الدائرة وسماع أقوال أطراف الدعوى وطلباتهم ودفعهم وضبطها بحضور أحد أعضائها.

٢. يجوز انعقاد جلسات الدائرة بواسطة الوسائل التقنية الحديثة التي توفرها الأمانة العامة للجان الزكوية والضريبية والجمركية.

المادة الثامنة عشرة:

تفصل الدائرة في الدعوى المعروضة أمامها خلال (ستين) يومًا من تاريخ انعقاد أول جلسة فيها، إلا في الحالات التي تستدعي أكثر من ذلك وفق تقدير الدائرة.

المادة الرابعة والعشرون:

يخضع طلب التنحي أو الرد لعضو الدائرة للأحكام الواردة في نظام المرافعات الشرعية ونظام الإجراءات الجزائية ونظام المرافعات أمام ديوان المظالم بحسب الأحوال



وبما يتفق مع طبيعة الدعوى، ويكون تقديم الطلب وفقاً للإجراءات الآتية:

١. طلب أي عضو من أعضاء الدائرة التنحي، أو طلب رده يكون موجهاً إلى رئيس الدائرة.

ويُصدر رئيس الدائرة قراراً مسبباً بالموافقة على طلب تنحي عضو الدائرة أو رده، ويحل العضو الاحتياطي محل العضو الذي تنحى أو رُدَّ، فإن تعذر ذلك حل محله أيُّ من أعضاء الدوائر الأخرى للجنة ذاتها.

٢. طلب رئيس أي دائرة من دوائر لجنة الفصل التنحي، أو طلب رده يكون موجهاً إلى رئيس الدائرة المعنية في اللجنة الاستئنافية.

ويُصدر رئيس الدائرة الاستئنافية المعنية قراراً مسبباً بالموافقة على طلب التنحي أو الرد، ويحدد فيه من يتولى رئاسة الدائرة.

٣. طلب رئيس أي دائرة من الدوائر الاستئنافية التنحي، أو طلب رده يكون موجهاً إلى هيئة عامة تضم جميع أعضاء دوائر اللجنة الاستئنافية.

وتُصدر هيئة الزكاة والضريبة والجمارك -المشار إليها في هذه المادة- قراراً مسبباً بالموافقة على طلب التنحي أو الرد، ويحدد فيه من يتولى رئاسة الدائرة، ويصدر الأمر بالأغلبية.

وفي جميع الأحوال، يجب أن يصدر قرار الموافقة أو عدمها على طلب التنحي أو الرد مسبباً، ويُعد القرار نهائياً. على ألا يشارك العضو المعني بالتنحي أو الرد في الاجتماعات التي تعقد لدراسة الطلب، وإذا كان تنحي عضو الدائرة أو رده وجوبياً، وجب عليه إشعار رئيس الدائرة أو هيئة الزكاة والضريبة والجمارك المشار إليها بحسب الأحوال.

المادة الخامسة والثلاثون:

للدائرة أن تُضمّن قرارها شموله بالنفذ المعجل -بكفالة أو من دونها بحسب تقديرها- في أيّ من الحالات الآتية:

١. إذا صدر قرارها بناءً على إقرار قضائي، أو على ورقة رسمية لم يُطعن بتزويرها، أو على صلح ثبت أمامها.

٢. عندما تقدر الدائرة وقوع ضررٍ لا يُمكن تداركه بسبب الخشية من تأخر تنفيذ القرار.

المادة السادسة والثلاثون:

١. يصدر قرار الدائرة بالأغلبية، وإذا تساوت الأصوات يرجّح الجانب الذي صوتَ معه رئيس الدائرة، ويوقع عليه جميع أعضاء الدائرة الذين شاركوا في نظر الدعوى،



ويدون في محضر ضبط الجلسة رأي العضو المخالف مسبباً وجواب الأغلبية عليه، ويُلحق بملف الدعوى، على أن يتضمن القرار ما يُفيد صدوره بالإجماع أو الأغلبية. ٢. فيما عدا القرار المتخذ في شأن أيّ من التدابير الوقائية أو الإجراءات الاحترازية أو الدفوع الشكلية، يكون النطق بالقرار في جلسة علنية، بحضور أعضاء الدائرة، وللدائرة -على سبيل الاستثناء في الحالات التي تقدرها- الاكتفاء بتبليغ أطراف الدعوى بالقرار.

المادة السابعة والثلاثون:

يجب أن يتضمن القرار اسم الدائرة التي أصدرته، وأسماء رئيس الدائرة وأعضائها الذين شاركوا في نظر الدعوى، وتاريخ إصداره، ورقمه، وأسماء الخصوم ووكلائهم وبيان حضورهم أو غيابهم، وعرضاً مجملاً لوقائع الدعوى، وخلاصة موجزة لطلبات الخصوم ودفوعهم، وأسباب القرار، وحيثياته، ومنطوقه.

المادة الثامنة والثلاثون:

تتولى الدائرة مصدرة القرار -من تلقاء نفسها أو بناءً على طلب أيّ من أطراف الدعوى- تصحيح ما يقع في قرارها من أخطاء مادية بحتة كتابية أو حسابية، ويجري هذا التصحيح على نسخة القرار، ويوقعه أعضاء الدائرة التي أصدرته، وإذا رفضت الدائرة التصحيح فيكون لمن رُفض طلبه الاعتراض عليه.

المادة التاسعة والثلاثون:

إذا وقع غموض في منطوق القرار؛ فلايّ من أطراف الدعوى أن يطلب من الدائرة تفسيره، ويصدر قرار مستقل بالتفسير يوقعه أعضاء الدائرة التي أصدرته. ويعد القرار الصادر بالتفسير متمماً للقرار الأصلي، ويسري عليه ما يسري على القرار الأصلي فيما يتعلق بطرق الاعتراض.

المادة الأربعون:

١. تُحدد الدائرة موعداً لتسلم نسخة القرار لا تتجاوز (ثلاثين) يوماً من تاريخ النطق به. وفي الحالات الاستثنائية التي لا يمكن للدائرة تسليم نسخة القرار خلال هذه المدة، تمدد الدائرة هذا الموعد المدة الكافية حسبما تراه على ألا تتجاوز (ثلاثين) يوماً أخرى.

٢. على الدائرة تضمين قرارها ما يفيد أن لأيّ من أطراف الدعوى طلب استئناف القرار خلال (ثلاثين) يوماً من اليوم التالي للتاريخ المحدد لاستلام القرار، وأن القرار يصبح نهائياً وواجب النفاذ بعد انتهاء هذه المدة، في حال عدم تقديم الاعتراض.

المادة الحادية والأربعون:

١. يكون لمن صدر ضده قرار غيابي المعارضة على القرار لدى الدائرة التي أصدرته خلال (ثلاثين) يوماً من تاريخ تبليغه بالقرار، ويُقدم طلب المعارضة بمذكرة وفقاً



للإجراءات المقررة لرفع الدعوى، على أن تتضمن المذكرة رقم القرار المُعارض عليه، وتاريخه، وأسباب المعارضة.

٢. إذا تعذر تبليغ من صدر ضده قرار غيابي خلال (ثلاثين) يومًا من تاريخ صدوره، يُنشر إعلان في الصحيفة الرسمية أو أيّ من الصحف المحلية، على أن يتضمن الإعلان ما يفيد صدور القرار وأن له حق المعارضة على القرار لدى الدائرة التي أصدرته، خلال (ثلاثين) يومًا من تاريخ الإعلان.

٣. إذا لم يتقدم من صدر ضده قرار غيابي، بالمعارضة على القرار -خلال المدة المنصوص عليها في الفقرة (٢) من هذه المادة- عُدَّ القرار نافذًا. فإن حضر خلال هذه المدة وطلب وقف تنفيذ القرار، فعلى الدائرة مُصدرة القرار أن تُصدر قرارًا بوقف التنفيذ، وتمنحه مدة لا تزيد على (ثلاثين) يومًا لإعداد دَفوعه وردوده. وإذا لم يتقدم بذلك خلال هذه المدة؛ تصدر الدائرة قرارًا بإنفاذ قرارها السابق.

وإن تقدم بدفوعه وردوده خلال المدة المحددة له، نظرت الدائرة فيما قدمه، فإن رأت ما يستدعي إعادة النظر في قرارها فعلت ذلك، وإلا أصدرت قرارًا بإنفاذ قرارها السابق. وفي جميع الأحوال يكون لمن صدر ضده قرار غيابي طلبُ استئنافه وفقًا للأحكام المنظمة لذلك.

المادة الثانية والأربعون:

تكتسب قرارات لجنة الفصل الصفة النهائية في الحالات الآتية:

١. في الدعاوى التي لا تزيد قيمتها على (خمسين ألف) ريال.
٢. انقضاء المهلة المقررة لاستئناف القرار دون أن يُستأنف.
٣. اتفاق أطراف الدعوى أمام الدائرة بالصلح.

المادة الثالثة والأربعون:

يُقدم طلب الاستئناف بصحيفة موجهة إلى اللجنة الاستئنافية من خلال الأمانة العامة للجان الزكوية والضريبية والجمركية وفقًا للنموذج المعد لذلك، ويُعد طلب الاستئناف مقيّدًا من تاريخ تقديمه.

المادة الرابعة والأربعون:

للدائرة المختصة في اللجنة الاستئنافية -بناءً على طلب المستأنف- أن تأمر بوقف التنفيذ المعجل لقرار لجنة الفصل متى ما رأت أن أسباب الاستئناف قد تؤدي إلى



نقض القرار، أو إذا رأت أنه يُخشى من التنفيذ المعجل وقوع ضررٍ يتعذر تداركه.

المادة الخامسة والأربعون:

١. تنظر اللجنة الاستئنافية في موضوع الدعوى مرافعةً، وعلى اللجنة أن تكتفي بتدقيق قرارات لجنة الفصل المعترض عليها في الحالات الآتية:

أ. القرار الصادر بصرف النظر عن الدعوى لعدم تحريرها.

ب. القرار الصادر بتصحيح أي قرار أو تفسيره.

ج. القرار الصادر بإثبات انتهاء الخصومة أو إثبات تركها.

٢. إذا كان القرار الذي يُنظر تدقيقًا موافقًا في نتيجته لأصوله أيدته لجنة الاستئناف مع إضافة ما تراه من أسباب، أما إذا ألغته فتحكم فيما ألغى مرافعةً.

٣. إذا قررت لجنة الاستئناف إلغاء قرار الدائرة الصادر بعدم الاختصاص أو بقبول دفع فرعي ترتب عليه منع السير في الدعوى، فتعيد الدعوى إلى الدائرة التي أصدرت القرار للنظر في الموضوع.

المادة السادسة والأربعون:

يجوز للمستأنف ضده -إلى ما قبل إقفال باب المرافعة- أن يتقدم باستئناف فرعي يتبع الاستئناف الأصلي، ويزول بزواله، وذلك بالإجراءات المعتادة أو بمذكرة مشتملة على أسباب استئنافه.

المادة السابعة والأربعون:

تكون قرارات لجنة الاستئناف نهائية وغير قابلة للاعتراض عليها أمام أية جهة قضائية أخرى.

المادة الثامنة والأربعون:

يُبلغ أطراف الدعوى بنسخة من القرار النهائي الصادر في شأنها، ويُنفذ على النحو المنصوص عليه في الأنظمة واللوائح ذات العلاقة.

المادة التاسعة والأربعون:

يحق لأي من أطراف الدعوى أن يلتمس إعادة النظر في القرارات النهائية الصادرة عن أي من اللجنتين في الحالات المنصوص عليها في نظام المرافعات الشرعية ونظام



الإجراءات الجزائية، بحسب الأحوال.

المادة الخمسون:

يُرفع طلب التماس إعادة النظر بصحيفة موجهة إلى الدائرة مُصدرة القرار الملتمس ضده من خلال الأمانة العامة للجان الزكوية والضريبية والجمركية وفقًا لنموذج يُعد لهذا الغرض، على أن تتضمن الصحيفة بيانات القرار المطلوب إعادة النظر فيه، وملخصًا عنه، وأسباب الطلب.

المادة الحادية والخمسون:

تنظر الدائرة مصدرة القرار النهائي الملتمس ضده في طلب التماس إعادة النظر، وتفصل فيه.

المادة الثانية والخمسون:

إذا وافق آخر يوم لأي إجراء منصوص عليه في القواعد عطلة رسمية فتمتد مدة الإجراء إلى أول يوم عمل يلي العطلة مباشرة.

المادة الثالثة والخمسون:

تتولى الأمانة العامة للجان الزكوية والضريبية والجمركية تحت إشراف الأمين العام المهمات الآتية:

١. الأعمال الإدارية والأعمال المساندة.
٢. إجراء البحوث والدراسات والاستشارات.
٣. قيد الدعاوى وتنظيم سجلاتها وترتيبها وترقيمها وحفظها، وأعمال الضبط، والمراسلات، والمواعيد، والتبليغات.
٤. متابعة تبادل ردود أطراف الدعوى وفقًا للوائح المقدمة، ودراستها من الناحية القانونية والفنية وإعداد التقارير الخاصة بها.
٥. تصنيف القرارات التي تصدرها اللجنتان وتلخيصها وتبويبها؛ تمهيدًا لنشرها.
٦. إعداد إحصائية سنوية عن أعمال اللجنتين وقراراتهما ومدد التقاضي.
٧. أي مهمات أخرى حسبما يحددها المجلس.



قرارات مجلس الوزراء

- القرار رقم (٦٥٤) وتاريخ ١٤٣٨/١١/١ هـ والذي تضمن الموافقة على ذات التعديلات التي تضمنها المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢ هـ
- قرار مجلس الوزراء رقم (٥٧٠) وتاريخ ١٤٤٢/٩/٢٢ هـ بتنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك

القرارات الوزارية

- القرار رقم (١٤١٣) وتاريخ ١٤١٦/٦/١٢ هـ والمتعلق بتشكيل واختصاصات اللجنة الاستئنافية المختصة بالنظر في الاعتراضات الضريبية والزكوية
- القرار رقم (٩٦١/٣٢) وتاريخ ١٤١٨/٤/٢٢ هـ بشأن تعديل مدة الاعتراض على الربوط الزكوية
- القرار رقم (١٩٦) وتاريخ ١٤٢٦/٧/٢٤ هـ بالموافقة على تشكيل اللجنة الاستئنافية الضريبية المنصوص عليها في نظام ضريبة الدخل، الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ

السوابق والتطبيقات القضائية

- مجموعة المبادئ المستخرجة من قرارات لجنة الاستئناف الزكوية والضريبية لعامي ٢٠٢٠ م - ٢٠٢١ م، وفيها:
- المبدأ رقم (٩٢): «إذا اقتصر نظر الدائرة الابتدائية عند فحصها للبند محل الاعتراض على العموم دون الدخول في التفاصيل التي أوردها المدعية، والتي تكون مؤثرة في البتّ على البند محل الاعتراض؛ فإن ما انتهى إليه قرارها في هذه الحالة يوجب نقضه ورده من لدن لجنة الاستئناف وفقاً لسلطتها التقديرية، ويكون مآل ذلك البند هو إعادة نظره إلى الدائرة مصدرة الحكم للبت في شأنه مع مراعاة ما لاحظته الدائرة الاستئنافية»^(١).
- المبدأ رقم (٩٣): «إذا كان القرار محل الطعن لم يأت في سرد وقائعه على ما يستدل به في تحقق ثبوت إبلاغ المستأنف به سوى ما يكون إشارة إلى أنه لم يحضر

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: ١١١-٢٠٢١-٢٠٢١-٢٠٢١



جلسة الاستماع ولم يقدم اعتذاراً عن عدم الحضور، دون بيان أي تاريخ أو مستند بذلك التبليغ، فيعتبر القرار الابتدائي محل الطعن مُلغىً ويعاد إلى الدائرة الأولى للفصل»^(٢).

المبدأ رقم (٩٦): «مما هو متقرر في أصول التقاضي وسمت الأحكام الصادرة عن جهات النظر القضائية يستلزم أن تكون القرارات الصادرة مبنية على وجه كافٍ لوقائع الدعوى والأسباب التي أدت إلى النتيجة التي تنتهي إليها لمعرفة الأساس الذي بُني عليها قضاؤه ومعرفة مدى تعلُّقها بالنزاع، لكي يمكن مراجعة القرار عند المنازعة في شأن ما خلص إليه من نتيجة»^(٣).

المبدأ رقم (١٠٤): «يجب أن تتضمن أسباب الحكم الإجابة على كل طلب أو دفع يدلى به أمام الدائرة القضائية، ويكون الفصل فيه مما يجوز أن يترتب عليه تغيير وجه الرأي في الخصومة»^(٤).

المبدأ رقم (١٠٥): «إذا تبين خلو القرار محل الطعن من مناقشة دفع جوهري للمكلف من عدم وجود علم لديه بخصوص ربط الهيئة وما ادعى به من وجود صعوبات تقنية واجهته حين دخوله للموقع الإلكتروني للهيئة، يتقرر معه أن القرار معيب بالقصور بما يوجب نقضه»^(٥).

المبدأ رقم (١٠٦): «حضور المعارض أو ممثله للجلسة في الوقت المحدد من خلال الرابط المرسل له وفقاً للمستندات المثبتة لذلك لا يُحوّل للدائرة شطب الدعوى»^(٦).

المبدأ رقم (١٠٩): «إذا قررت دائرة الفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة الدخل قبول الدعوى شكلاً، ولم تمكن المستأنف من تقديم الدفوع الجوهرية الموضوعية بخصوص موضوع النزاع، وأصدرت قرارها، فيكون القرار معيباً بالقصور بما يوجب نقضه»^(٧).

(٢) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢٠-٢٠-٢

(٣) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢٠-٢٠-٨٠

(٤) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢١-٢٥٠

(٥) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢١-٢٥٠

(٦) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: VA-٢٠٢١-٣٩٠

(٧) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢١-٣٢٦



الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تنص المادة (١٢٠) من القانون المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م المنظم للضريبة على الدخل، على أن:

«تشكّل لجان الطعن بقرار من الوزير من: رئيس من غير العاملين بالمصلحة، وعضوية اثنين من موظفي المصلحة يختارهما الوزير، واثنين من ذوي الخبرة يختارهما الاتحاد للغرف التجارية بالاشتراك مع اتحاد الصناعات المصرية من بين المحاسبين المقيدين في جدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاولة المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة.

وللوزير تعيين أعضاء احتياطيين لموظفي المصلحة باللجان في المدن التي بها لجنة واحدة، ويعتبر الأعضاء الأصليون أعضاء احتياطيين بالنسبة إلى اللجان الأخرى في المدن التي بها أكثر من لجنة، ويكون ندهم بدلاً من الأعضاء الأصليين الذين يتخلفون عن الحضور من اختصاص رئيس اللجنة الأصلية أو أقدم أعضائها عند غيابه.

ولا يكون انعقاد اللجنة صحيحاً إلا إذا حضرها رئيسها وثلاثة من أعضائها على الأقل، ويتولى أمانة سر اللجنة موظف تندبه المصلحة.

وتكون لجان الطعن دائمة وتابعة مباشرة للوزير، ويصدر قرار منه بتحديد مواردها واختصاصها المكاني ومكافأة أعضائها».

كما تنص المادة (١٢١) من ذات القانون على أن: «تختص لجان الطعن بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين الممول والمصلحة في المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها في هذا القانون، وفي قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ م، وفي القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ م بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة.

وتُخطر اللجنة كلاً من الممول والمصلحة بميعاد جلسة نظر الطعن قبل انعقادها بعشرة أيام على الأقل، وذلك بكتاب موصى عليه مصحوب بعلم الوصول، ولها أن تطلب من كل من المصلحة والممول تقديم ما تراه ضرورياً من البيانات والأوراق، وعلى الممول الحضور أمام اللجنة بنفسه أو بوكيل عنه، وإلا فصلت اللجنة في الطعن في ضوء المستندات المقدمة.

وتصدر اللجنة قرارها في حدود تقدير المصلحة وطلبات الممول، ويعدل ربط الضريبة وفقاً لقرار اللجنة، فإذا لم تكن الضريبة قد حصلت فيكون تحصيلها بمقتضى هذا القرار».



التعليق

تناولت هذه المادة تشكيل واختصاصات لجان الاعتراض الابتدائية والاستئنافية-النوعي والمكاني- والصلاحيات المكفولة لها نظامًا-كسلطة استدعاء الشهود، والأمر بتقديم الأدلة والوثائق، وإصدار القرارات، وفرض العقوبات- والشروط الواجب توافرها في عضو اللجان، والسلطة المختصة بتعيينه، والمدد القانونية ذات الصلة، والتزامات الهيئة تجاهها.



الفصل الثالث عشر: تحصيل الضرائب



كلمات مفتاحية:

استقطاع الضريبة- المنشأة الدائمة- المملكة- غير مقيم- التسجيل- الخدمات- العوض.

المادة الثامنة والستون: استقطاع الضريبة

أ. يجب على كل مقيم سواء أكان مكلّفًا أم غير مكلّف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممّن يدفعون مبلغًا ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقًا للأسعار الآتية:

١. إيجار %٥
٢. إتاوة أو ريع %٥
٣. أتعاب إدارة %٢٠
٤. دفعات مقابل تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري %٥
٥. دفعات مقابل خدمات اتصالات هاتفية دولية %٥
٦. أي دفعات أخرى تحددها اللائحة على ألا يتجاوز سعر الضريبة %١٥

٧. في حالة المبالغ المدفوعة من قبل شخص طبيعي تنطبق شروط الاستقطاع التي تقضي بها هذه المادة على الدفعات الخاصة بالنشاط لهذا الشخص.

ب. يجب على الشخص الذي يستقطع الضريبة بمقتضى هذه المادة الالتزام بما يأتي:

١. التسجيل لدى الهيئة وتسديد المبلغ المستقطع للهيئة خلال العشرة أيام الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد.
٢. تزويد المستفيد بشهادة تبين المبلغ المدفوع له وقيمة الضريبة المستقطعة.
٣. تزويد الهيئة في نهاية السنة الضريبية باسم وعنوان ورقم تسجيل المستفيد (الرقم المميز) إذا توفر، وأي معلومات أخرى قد تطلبها الهيئة.
٤. الاحتفاظ بالسجلات المطلوبة لإثبات صحة الضريبة المستقطعة وفقًا لما تحدده اللائحة.

ج. الشخص المسؤول بمقتضى هذه المادة عن استقطاع الضريبة ملزم شخصيًا بتسديد قيمة الضريبة غير المسددة، وغرامات التأخير المترتبة عليها وفقًا للفقرة (أ)



من المادة السابعة والسبعين من هذا النظام إذا انطبقت عليه أي من الحالات الآتية:

١. إذا لم يستقطع الضريبة كما هو مطلوب.
٢. إذا استقطع الضريبة لكنه لم يسدها للهيئة كما هو مطلوب.
٣. إذا لم يقدم بيانات الاستقطاع للهيئة كما تقضي به الفقرة الفرعية الثالثة من الفقرة (ب) من هذه المادة.
- د. إضافة إلى ما ورد في الفقرة (ب) من هذه المادة، فإنه إذا لم تستقطع الضريبة وفقاً لأحكام هذه المادة، يبقى المستفيد مدينًا للهيئة بقيمة الضريبة، ويحق لها أن تحصلها منه أو من وكيله أو كفيله.
- هـ. مع عدم الإخلال بالفقرتين (و)، (ز) من هذه المادة، إذا دُفع مبلغ إلى غير مقيم واستقطعت الضريبة عنه وفقاً لأحكام هذه المادة تكون تلك الضريبة نهائية، مع مراعاة عدم فرض ضريبة أخرى على الدخل الذي استقطعت عنه الضريبة، وعدم إعادة أي مبالغ سددت كضريبة وفقاً لهذه المادة.
- و. إذا كان المبلغ المشار إليه في هذه المادة مسدداً إلى غير مقيم يمارس العمل في المملكة من خلال منشأة دائمة، وأن هذا المبلغ المسدد له يرتبط بشكل مباشر بالعمل الذي تمارسه المنشأة الدائمة، يحتسب هذا المبلغ في تحديد الوعاء الضريبي لغير المقيم.
- ز. إذا استقطعت الضريبة عن مبلغ مدفوع لمكلف احتسب في وعائه الضريبي، فإن الضريبة المستقطعة تحسم من الضريبة الواجبة على المكلف عن الوعاء الضريبي.
- ح. لأغراض هذه المادة والمادة الخامسة من هذا النظام تعني كلمة «الخدمات» أي عمل مقابل عوض، باستثناء شراء وبيع السلع أو أية ممتلكات أخرى.

اللائحة التنفيذية

المادة الثالثة والستون:

- ١- يخضع غير المقيم للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة، وتستقطع الضريبة من إجمالي المبلغ وفقاً للأسعار الآتية:
 - أتعاب إدارة (٢٠٪).
 - أتاوة أو ريع، دفعات مقابل خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة (١٥٪).



- خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية خلاف ما يدفع للمركز الرئيس أو لشركة مرتبطة، إيجار، تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري، أرباح موزعة، عوائد قروض، قسط تأمين أو إعادة تأمين (٥٪).
- أي دفعات أخرى (١٥٪).
- ٢- يقصد بأتعاب الإدارة: المبالغ المدفوعة مقابل عقود خدمات الإدارة كعقود إدارة الفنادق، وإدارة السفن، ونحوها.
- ٣- يقصد بالخدمات الفنية والاستشارية: الخدمات الفنية، والتقنية، والعلمية، مهما كان نوعها بما في ذلك الدراسات والبحوث في المجالات المختلفة، وأعمال المسح ذات الطبيعة العلمية أو الجيولوجية أو الصناعية، والخدمات الاستشارية أو الإشرافية، أو مقابل الخدمات الهندسية مهما كان نوعها، بما في ذلك المخططات المتعلقة بها.
- ٤- يقصد بالدفعات مقابل تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري: أي دفعات مقابل شراء تذاكر أو تكاليف شحن جوي أو بحري مدفوعة في المملكة لشركات نقل جوي أو بحري، أو لوكلائها أو ممثليها في المملكة، ولا يشمل ذلك المبالغ المدفوعة مقابل شحن البضائع من الخارج إلى موانئ المملكة^(٣٤).
- ٥- يقصد بخدمات الاتصال الهاتفية الدولية: أي مبالغ مدفوعة إلى جهة غير مقيمة مقابل خدمات متعلقة بتقديم خدمة الاتصال الهاتفي الدولي من المملكة. ولا تخضع لاستقطاع الضريبة المبالغ المدفوعة لقاء استخدام شركة اتصالات محلية لشبكة شركة اتصالات دولية لتزوير أو نقل أو إيصال المكالمات التي يقوم بها مشترك في المملكة عند طلب أي اتصال دولي، والمبالغ المدفوعة لشركات الاتصالات الدولية نظير خدمات التجوال الدولي^(١).
- ٦- يقصد بالأرباح الموزعة: أي توزيع من شركة مقيمة إلى مساهم غير مقيم، وأي أرباح محولة من منشأة دائمة إلى أطراف مرتبطة، مع مراعاة الآتي:
 - أ- لا تخضع لضريبة الاستقطاع توزيعات الأرباح في الشركات العاملة في مجال استثمار الغاز الطبيعي أو الزيت أو المواد الهيدروكربونية.
 - ب- يعد في حكم التوزيع التصفية الجزئية أو الكاملة للشركة بما يتجاوز رأس المال المدفوع.
 - ج- لا يمنع خضوع الشركة الموزعة لضريبة الدخل من فرض ضريبة الاستقطاع على المبالغ الموزعة منها.
- ٧- يقصد بأي دفعات أخرى: أي مبالغ مدفوعة لغير مقيم من مصدر في المملكة مقابل خدمات خلاف ما ذكر في الفقرة (١) من هذه المادة.
- ٨- تفرض ضريبة الاستقطاع حسب النسب المحددة في الفقرة (١) من هذه المادة على كامل المبلغ المدفوع لغير المقيم، بغض النظر عن أي مصروف تكبده لتحقيق

(١) عدلت هذه الفقرة بموجب قرار وزير المالية رقم (٤٨٤) وتاريخ ١٥ / ٤ / ١٤٤٤ هـ وقد كانت تنص على أن: «أي مبالغ مدفوعة إلى جهة غير مقيمة مقابل خدمات متعلقة بتقديم خدمة الاتصال الهاتفي الدولي من المملكة». وتجدر الإشارة إلى أن القرار المشار إليه قد تضمن في البند «ثانياً» منه على أن: «يُلغى هذا القرار لمن يلزم لتنفيذه، ويسري على المبالغ المدفوعة في أو بعد تاريخ نشره في الجريدة الرسمية».



هذا الدخل، وبغض النظر عن مدى نظامية قبوله أو جزء منه كمصروف جائز الحسم ولو كانت المبالغ المدفوعة تعود إلى عقود أبرمت بتاريخ سابق لنفاذ النظام.

٩- على المكلف بضريبة الاستقطاع الالتزام بالآتي:

- أ- تقديم بيان الاستقطاع الشهري وفقاً للنموذج المعد من الهيئة، وذلك خلال العشرة أيام الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد.
- ب- تقديم المعلومات الخاصة بعمليات الاستقطاع التي أجراها الملزم بالاستقطاع لكل سنة مالية، وفقاً للنموذج المعد من الهيئة، في موعد لا يتجاوز مائة وعشرين يوماً من انتهاء السنة المالية باستثناء شركات الأشخاص فعليها تقديم النموذج خلال ستين يوماً من نهاية سنتها المالية.
- ج- الاحتفاظ بالسجلات اللازمة للتحقق من صحة الالتزام بأحكام الاستقطاع، والتي يجب أن تتوفر فيها على الأقل اسم وعنوان المستفيد، نوع الدفعة، قيمتها، المبلغ المستقطع، ويحتفظ بهذه السجلات مع المستندات المؤيدة لها لمدة لا تقل عن عشر سنوات بعد الدفع، وتمدد فترة الاحتفاظ بالسجلات إذا كان الموضوع لا يزال محل دراسة من قبل الهيئة أو الجهات المختصة حتى إنهاء الدراسة أو صدور قرار نهائي.

قرارات مجلس الوزراء

• قرار مجلس الوزراء رقم (٥٧٠) وتاريخ ٢٢/٩/١٤٤٢هـ بتنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك

المبادئ والسوابق القضائية

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ١٦٦٣ وتاريخ ٢٧/٣/١٤٣٨هـ، ونص الشاهد منه: «المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة تخضع للسعر العام لضريبة الاستقطاع بنسبة (١٥٪) إلا ما استثني بنص خاص».

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ١٦٦٤ وتاريخ ٢٧/٣/١٤٣٨هـ، ونص الشاهد منه: «تصنيف الأعمال ضمن الاستئناف ضمن الخدمات الفنية والاستشارية الواردة بالمادة (٣٦) من اللائحة التنفيذية يترتب عليه خضوعها لضريبة الاستقطاع بنسبة ٥٪».

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ٦٤-٢٠٢٠-IR وتاريخ ٢٤/١/١٤٤٢هـ، ونص الشاهد منه: «فيما يتعلق باستئناف المكلف بخصوص ما قضى به القرار الابتدائي من توجب أداء ضريبة الاستقطاع عن المبالغ المدفوعة بنسبة (١٥٪)، واحتساب غرامات التأخير عن المبالغ غير المسددة من بقية مبلغ ضريبة الاستقطاع التي لم يتم المكلف بسداد سوى ما كان مقدراً بنسبة (٥٪)، باعتبار أنها الضريبة المتوجبة عن المبالغ التي تم توريدها للهيئة، والتي كان المكلف ينازع



في أصل توجيها، فإن الدائرة بعد التأمل في موضوع استئناف المكلف وما كان عليه الحال بشأن فرض غرامات التأخير على نحو ما قرره النظام الضريبي، وحيث خلصت الدائرة إلى توجب مبلغ ضريبة الاستقطاع بتوريد المكلف له على نحو ما جاء في تفصيل البند الأول المعترض عليه، وحيث كان الثابت بتوريد المكلف لمبلغ (٥٪) من المبالغ المدفوعة عن ضريبة الاستقطاع عن الخدمات الفنية المؤداة من المركز الرئيس، وغرامات التأخير عن توريد ذلك المبلغ، وحيث إن الربط الضريبي على المكلف قد كان خاصاً بعامٍ ضريبيٍّ قبل صدور القرار الوزاري رقم (١٧٧٦) بتاريخ ١٨/٥/١٤٣٥هـ، الذي تضمن تعديل وتصنيف المبالغ المدفوعة من الفرع للمركز الرئيس عندما تتوجب ضريبة الاستقطاع عليها واعتبارها منذ ذلك التاريخ محسوبةً بنسبة (١٥٪) عوضاً عن (٥٪) بموجب ما هو مقرر ضمن ذلك التعديل الصادر بالقرار الوزاري المنوه عنه، فإن ذلك يعني أن المبالغ المؤداة عن الخدمات الفنية أو الاستشارية بخضوعها لضريبة الاستقطاع بنسبة (١٥٪) لم تكن هي القاعدة المطبقة وقت توجب ضريبة الاستقطاع على تلك المبالغ التي يتحقق إخضاعها بنسبة (٥٪) لعدم إعمال النص المعدل لنسبة ضريبة الاستقطاع بأثر رجعي على المكلف، وحيث إن الأصل المتقرر في مسائل الضريبة ارتباطها بقاعدة اليقين التي تعني وضوح وعاء الضريبة ونسبة استقطاعها باعتبار تلك القاعدة من الأصول التي يقوم عليها أي تشريع ضريبي، وحيث كان الأمر كما ذكر، فإن الدائرة خلصت إلى تقرير قبول استئناف المكلف في احتساب ضريبة الاستقطاع عليه عن المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس بنسبة (٥٪)، وعدم مطالبته بما يتجاوز تلك النسبة وغرامات التأخير المرتبطة بالمبالغ التي لم يتم توريدها كضريبة استقطاع زائدة عن النسبة المتوجبة في حقه والبالغة (٥٪) عن المبالغ المدفوعة».

القرارات الوزارية

- القرار الوزاري رقم (١٧٠٩/١٨٥) وتاريخ ٢٣/٧/١٤٢٦هـ بإجراء بعض التعديلات على بعض مواد اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الذي قرر الآتي:
- أولاً: تعدل الفقرة (٤) من المادة الثالثة والستين من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل ليصبح نصها على النحو التالي: «يقصد بالدفعات مقابل تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري: أي دفعات مقابل شراء تذاكر أو تكاليف شحن جوي أو بحري مدفوعة في المملكة لشركات نقل جوي، أو بحري، أو لوكلائها أو ممثليها في المملكة، ولا يشمل ذلك المبالغ المدفوعة مقابل شحن البضائع من الخارج إلى مواني المملكة».
- القرار الوزاري رقم (١٧٤٨/١) وتاريخ ٢٠/٢/١٤٢٧هـ.
- القرار الوزاري رقم (١٧٧٦) وتاريخ ١٨/٥/١٤٣٥هـ، بشأن تعديل الفقرة رقم ١ من المادة (٦٣) من اللائحة.
- القرار الوزاري رقم (٤٨٤) وتاريخ ١٥/٤/١٤٤٤هـ، بشأن تعديل الفقرة رقم ٥ من المادة ٦٣ من اللائحة.



التعميم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

- التعميم الخاص باستقطاع الضريبة بنسبة (١٥٪) من الأتعاب التي يحصل عليها الأطباء والاستشاريون الزائرون وتوريدها للهيئة في المواعيد النظامية رقم (١٤٣٧/١٦/٢١٢٣) وتاريخ ١٤٣٧/٣/٢٥هـ.
- تعميم رقم (١٤٣١/١٩/٣٢٢٧) وتاريخ ١٤٣١/٦/٩هـ الخاص بالاستقطاع في ظل مزايا اتفاقيات تحاشي الازدواج الضريبي مع الدول الأخرى.
- التعميم رقم (١٤٣٤/١٦/٣٣٦٠) وتاريخ ١٤٣٤/٥/٢٧هـ بخصوص تحمل الدولة المبالغ الضريبية والغرامات المترتبة عليها المستحقة على المقاولين والموردين الكويتيين المرتبطين بعقود مع عمليات الخفجي المشتركة بناءً على تطبيق نظام ضريبة الدخل النافذ.
- التعميم رقم (١-٨٨) وتاريخ ١٤١٣/٦/٦هـ بشأن طلبات الإفراج التي يتقدم بها المكلف للإفراج عن مستحقاته لدى الجهات الحكومية.

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

- نظم «الكتاب الرابع» من قانون الضريبة على الدخل المصري أحكام الضريبة المستقطعة من المنبع، وذلك على النحو التالي: تنص المادة (٦٥) منه على أن:
- «تخضع للضريبة بسعر (٢٠٪) المبالغ التي يدفعها أصحاب المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر والجهات غير المقيمة التي لها منشأة دائمة في مصر لغير المقيمين في مصر، وذلك دون خصم أي تكاليف منها.
- وتشمل هذه المبالغ ما يأتي:
- العوائد.
 - الإتاوات، عدا المبالغ التي تدفع للخارج مقابل تصميم أو حقوق معرفة لخدمة الصناعة، ويحدد الوزير بالاتفاق مع الوزير المختص بالصناعة الحالات التي تكون فيها حقوق معرفة لخدمة الصناعة.
 - مقابل الخدمات. ولا يعتبر من قبيل الخدمات نصيب المنشأة الدائمة العاملة في مصر من المصروفات الإدارية ومصروفات الرقابة والإشراف التي يتحملها مركزها



الرئيسي في الخارج.

- مقابل نشاط الرياضي أو الفنان سواء دفع له مباشرة أم من خلال أي جهة.

ويعفى من الضريبة المنصوص عليها في هذه المادة عوائد القروض والتسهيلات الائتمانية التي تحصل عليها الحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة من مصادر خارج مصر. كما تعفى شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام والقطاع الخاص من هذه الضريبة بشرط أن تكون مدة القرض أو التسهيل ثلاث سنوات على الأقل.

وتلتزم المنشآت والأشخاص والجهات المشار إليهما بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يومًا التالية من الشهر التالي للشهر الذي تم فيه الخصم».

وتنص المادة (٥٧) منه على أن:

«تخضع للضريبة المبالغ التي تدفعها المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية لأي شخص طبيعي على سبيل العمولة أو السمسرة متى كانت غير متصلة بمباشرة مهنته.

ويلتزم دافع العمولة أو السمسرة بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة التي يتبعها خلال الخمسة عشر يومًا الأولى من الشهر التالي للشهر الذي دفعت فيه العمولة أو السمسرة طبقًا للسعر المنصوص عليه في المادة (٥٦) من هذا القانون دون خصم أي تكاليف».

كما تنص المادة (٥٨) منه على أنه:

«مع عدم الإخلال بأي إعفاءات ضريبية مقررة في قوانين أخرى تخضع للضريبة عوائد السندات التي تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزي أو غيره من البنوك بسعر (٣٢٪)، وذلك دون خصم أية تكاليف، ويلتزم دافع هذه العوائد أو من يحصل عليها بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يومًا الأولى من الشهر التالي للشهر الذي تم فيه الخصم».

وقد عاقب المشرع المصري الممتنع عن الاستقطاع على النحو التالي:

تنص المادة (١٣٥) من قانون الضريبة على الدخل المصري على أن: «يعاقب بغرامة لا تقل عن ألفي جنيه -ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه- كل من ارتكب أيًا من الأفعال الآتية: ... الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة في الميعاد القانوني».



التعليق

حددت هذه المادة النِّسَب الواجب استقطاعها من المنبع لحساب الضريبة من الوعاء الضريبي لغير المقيم (الدخل الذي يحصل عليه من مصدر في المملكة)، وكذلك الالتزامات الواجبة على الشخص الذي يستقطع الضريبة في هذه الحالة، والآثار النظامية المترتبة على ذلك.



كلمات مفتاحية:

الالتزام بسداد الضريبة- الديون الضريبية- تسديد الضريبة- المكلف- الإقرار الضريبي- سنة ضريبية.

المادة التاسعة والستون: تسديد الضريبة

على المكلف تسديد الضريبة المستحقة عليه بموجب إقراره خلال مائة وعشرين يومًا من نهاية سنته الضريبية.

اللائحة التنفيذية

• المادة السابعة والخمسون (السابقة الإشارة إليها)

الأنظمة ذات العلاقة

* اللائحة التنفيذية لنظام الاستثمار التعديني الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١٤٠) وتاريخ ١٩/١٠/١٤٤١هـ، وفيها:

- المادة (١١١): «المقابل المالي لمعادن الفئة (أ):

١١١,١- يدفع المرخص له برخصة الاستغلال لمعادن الفئة (أ) غير الخاضع لضريبة الدخل أو الخاضع للزكاة وضريبة الدخل معًا المقابل المالي التالي:

١١١,١,١- ما يعادل ضريبة الدخل محسومًا منها الزكاة المستحقة وفقًا لما هو موضح بالمادة التاسعة والعشرين بعد المائة من اللائحة.

١١١,١,٢- المقابل المالي لقيمة المعدن عند الاستخراج: نسبة من قيمة المعدن عند الاستخراج وفقًا للنسب المحددة في الملحق رقم (٢)، ويعفى المرخص له في السنوات الخمس الأولى من تاريخ صدور الرخصة من دفع قيمة هذا المقابل.

١١١,٢- يدفع المرخص له برخصة الاستغلال لمعادن الفئة (أ) الخاضع لضريبة الدخل-بالإضافة إلى ضريبة الدخل- المقابل المالي التالي:

١١١,٢,١- المقابل المالي لقيمة المعدن عند الاستخراج: نسبة من قيمة المعدن عند الاستخراج وفقًا للنسب المحددة في الملحق رقم (٢)، ويعفى المرخص له في السنوات الخمس الأولى من تاريخ صدور الرخصة من دفع قيمة هذا المقابل.



١١١,٢,٢- يتم حساب المقابل المالي لقيمة المعدن عند الاستخراج وفقاً للمعادلة التالية:

المقابل المالي لقيمة المعدن عند الاستخراج =

نسبة المقابل المالي للمعدن المحددة في الملحق رقم (٢) X صافي قيمة المعدن عند الاستخراج

- المادة (١١٩) المصروفات المستثناة:

«١١٩,١. تستثنى المصروفات التالية من الحسم في مصروفات التشغيل لأنشطة المراحل اللاحقة للاستخراج لفترة المقابل المالي الخاصة بالمعدن: ... ١,٤, ١١٩. الزكاة وضريبة الدخل...».

***المادة (١٨) من نظام المنافسات والمشتريات الحكومية**، التي تنص على أنه: «يجب أن تتوافر في الأشخاص الذين تتعامل معهم الجهات الحكومية الشروط اللازمة لتنفيذ الأعمال وتأمين المشتريات وفقاً لما توضحه اللائحة».

وفي ذلك تنص المادة (١٣) من اللائحة التنفيذية لهذا النظام على أن: «١- يجب أن تتوافر لدى الراغبين في التعامل مع الجهات الحكومية لتنفيذ مشترياتهم وأعمالها -بموجب النظام وهذه اللائحة- الوثائق التالية: ... ب- شهادة سداد الزكاة أو الضريبة، أو كلتاهما متى كان المتنافس ملزماً نظاماً بسداد الزكاة والضريبة...».

تنص المادة (٦٥) من ذات النظام على أن: «تكون القيمة الإجمالية للعقد شاملة جميع تكاليف تنفيذه وفقاً لشروطه، بما في ذلك قيمة الرسوم والضرائب التي يدفعها المتعاقد، ولا يجوز الإعفاء منها أو إعفاء أرباح المتعاقدين مع الجهة الحكومية أو دخول موظفيهم من الضريبة أو دفعها عنهم عدا ما استثنى بنص نظامي خاص».

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ١٧٠٨ وتاريخ ١٤/٣/١٤٣٨هـ، ونص الشاهد منه: «عدم سداد المكلف للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة».

المبادئ والسوابق القضائية

آراء الفقه والشرح للأنظمة الضريبية

سبقت الإشارة إلى أن أبرز التزامات المكلف هو الالتزام بسداد الضريبة. وحيث إن الديون الضريبية تختلف عن الديون الأخرى خاصةً الديون المدنية التي تحكمها قواعد نظام المعاملات المدنية، فإن دين الضريبة يتميز بالتالي:



أولاً: دين الضريبة محمول لا مطلوب؛ أي يلتزم المكلف -أي الخاضع للضريبة- بتسديد دين الضريبة إلى الإدارة الضريبية من تلقاء نفسه دونما حاجة للمطالبة بتمديد ذلك الدين من قبل الإدارة الضريبية.

ثانياً: مبدأ الدفع ثم المعارضة؛ أي أن دين الضريبة واجب السداد على الرغم من المنازعة في صحته، أو في مقداره، فالمنازعة، أو الطعن بفرض الضريبة لا يترتب عليه تأجيل تحصيل الضريبة لحين الفصل بالمنازعة فالمبدأ المتبع في التشريعات الضريبية كافة أن دين الضريبة واجب الأداء على الرغم من المنازعة في صحته أو مقداره.

ثالثاً: عدم جواز تقاص دين الضريبة؛ تقع المقاصة عندما يصبح شخصان كل منهما دائن ومدين في نفس الوقت، فينقض الدينان في حدود الأقل منهما مقداراً، فالمقاصة هي طريق من طرق انقضاء الدين إضافة إلى الطرق الأخرى مثل الوفاء والتقادم، فالمقاصة هي حالة يُبرر فيها كلٌّ من طرفي الالتزام ذمّة الآخر في حدود الأقل من هذين الدينين.

رابعاً: دين الضريبة دين ممتاز؛ حق الامتياز هو ذلك الحق الذي يعطي الدائن لدين معين له صفة مميزة خاصة التفضيل أو الأولوية على كافة الدائنين الآخرين ولو كانت ديوناً مضمونة، كما يمكن أن يعرف بأنه حق عيني تبعية يتقرر بنص القانون على جميع أموال المدين أو على عقار أو منقول معين منها؛ ضماناً للوفاء بدین معين مراعاة لصفته وطبيعته، ويخول الدائن أسبقية اقتضاء حقه من المقابل النقدي لهذه الأموال متقدماً على سائر الدائنين، أو الدائنين التاليين له في المرتبة. وقد استقر اتجاه المنظمين في كافة الأنظمة المقارنة على اعتبار دين الضريبة - أيّاً كان نوعها: دخلاً، انتقائية، مضافة... إلخ - من ضمن الديون الممتازة. وهذا مع مراعاة أن دين الضريبة يأتي في المرتبة الأخيرة بين الديون الممتازة.

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تنص المادة (٨٤) من قانون ضريبة الدخل المصري على أن: "... ومع مراعاة أحكام الفقرة الثانية من المادة (٦٣) من هذا القانون يلتزم الممول بسداد مبلغ الضريبة المستحق من واقع الإقرار في ذات يوم تقديمه بعد استئصال الضرائب المخصومة والدفعات المقدمة، وفي حالة زيادة الضرائب المخصومة والدفعات المقدمة على مبلغ الضريبة المستحقة ... التزمت المصلحة برد الزيادة ما لم يطلب الممول -كتابةً- استخدام هذه الزيادة لسداد أية مستحقات ضريبية في المستقبل".

التعليق

وضعت هذه المادة النطاق الزمني للالتزام المكلف بتسديد الضريبة المستحقة عليه؛ فعليه واجب سدادها خلال (١٢٠) يوماً من نهاية سنته الضريبية.



كلمات مفتاحية:

تسديد الضريبة- دفعات معجلة- السنة الضريبية- حساب الضريبة- المعادلة- الاستقطاع من المنبع.

المادة السبعون: تسديد الضريبة على دفعات معجلة

- أ. مع عدم الإخلال بالفقرة (ب) من هذه المادة، يجب على المكلف الذي يحقق إيرادًا في السنة الضريبية أن يسدد تحت حساب الضريبة ثلاث دفعات معجلة في أو قبل اليوم الأخير من الشهر السادس، والشهر التاسع، والشهر الثاني عشر من السنة الضريبية، ومقدار الدفعة هو ناتج المعادلة الآتية: $(أ - ب) \times 25\%$.
- حيث إن أ = ضريبة المكلف عن السنة السابقة طبقًا لإقراره.
- ب = مقدار الضريبة المسددة عن طريق الاستقطاع من المنبع في السنة السابقة بمقتضى المادة الثامنة والستين من هذا النظام.
- ج. لا يلزم المكلف بتسديد دفعات معجلة بمقتضى الفقرة (أ) من هذه المادة إذا لم يبلغ ناتج المعادلة أعلاه مبلغًا مقداره خمسمائة ألف (٥٠٠,٠٠٠) ريال.
- د. للهيئة صلاحية تخفيض أي دفعة من الدفعات مستحقة السداد بمقتضى هذه المادة إذا اقتنعت أن دخل المكلف للسنة الضريبية - باستثناء الدخل الذي يتم استقطاع الضريبة عنه من المنبع بمقتضى المادة الثامنة والستين من هذا النظام - سيكون أقل وبشكل كبير من دخل السنة السابقة.
- هـ. تعد الدفعة المسددة بمقتضى هذه المادة دفعة على الحساب من إجمالي ضريبة المكلف عن السنة الضريبية المسددة عنها الدفعة.
- و. تنطبق أحكام هذا النظام الخاصة بالتحصيل وإجراءاته الإلزامية على دفعات الضريبة المعجلة مثلما تنطبق على الضريبة نفسها.

اللائحة التنفيذية

- ١- يقصد بتسديد الضريبة على دفعات معجلة، الواردة في المادة السبعين من النظام، أن يسدد المكلف عن سنته الضريبية مبالغ مقدمة على حساب الضريبة في مواعيد مبكرة استثناءً من المادة الستين (فقرة ب) والمادة التاسعة والستين من النظام بضوابط هي:
- أ- تحقق إيرادات للمكلف خلال السنة الضريبية.



- ب- أن تكون الدفعة بما نسبته ٢٥٪ من ضريبة المكلف المستحقة عليه حسب إقرار السنة الضريبية السابقة ناقص الضريبة المستقطعة عنه في السنة الضريبية السابقة. ويقصد بالضريبة المستحقة عليه عن السنة الضريبية السابقة، الضريبة التي تم تحديدها وفقًا لأحكام النظام وهذه اللائحة. كما يقصد بالضريبة المستقطعة، الضريبة التي تم استقطاعها من المكلف عن نشاطه من المنبع بموجب المادة الثامنة والستين من النظام.
- ج- أن يتم السداد على ثلاث دفعات متساوية في اليوم الأخير من الشهر السادس، والشهر التاسع، والشهر الثاني عشر من السنة الضريبية.
- د- عند تأخر سداد الدفعة عن موعدها المحدد، تضاف غرامة تأخير قدرها ١٪ من الدفعة عن كل ثلاثين يوم تأخير.
- هـ- تطبق إجراءات التحصيل الإلزامية الأخرى الواردة في النظام في حالة تأخير السداد للدفعة المعجلة عن موعدها النظامي.
- ٢- يجوز للهيئة أن تخفض قيمة الدفعات المعجلة بما يتناسب مع انخفاض إيرادات المكلف إذا اقتنعت أن دخل المكلف للسنة الضريبية ينقص عن دخل السنة السابقة بما لا يقل عن ٣٠٪.
- ٣- على المكلف تسديد الدفعة الأولى بالكامل في موعدها المحدد، وعند طلبه تخفيض الدفعات التالية يجب عليه تقديم طلب كتابي موضحًا به مبررات الطلب ومدعمًا بالمستندات الثبوتية، وعلى الهيئة البت في طلب المكلف خلال ثلاثين يوم عمل من تاريخ استلامه.
- ٤- لا يخل ذلك بالترتيبات القائمة مع الشركات العاملة في مجال إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية بهذا الخصوص.

قرار مجلس الوزراء رقم (٥٧٠) وتاريخ ١٤٤٢/٩/٢٢ هـ بتنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك

قرارات مجلس الوزراء

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تنص المادة (٦٣) من قانون الضريبة على الدخل المصري على أن: «يلتزم الممول وفقًا لنظام الدفعات المقدمة بأن يسدد النسبة المنصوص عليها في المادة (٦١) من هذا القانون على ثلاث دفعات متساوية، تسدد كل دفعة منها على التوالي في مواعيد لا تجاوز الثلاثين من يونية والثلاثين من سبتمبر والحادي والثلاثين من ديسمبر من كل عام.



وللممول بعد أداء الدفعة الثانية إخطار المصلحة بخفض القسط الثالث أو عدم أدائه إذا تبين له أن أرباحه عن العام الكامل ستكون أقل من الأرباح المقدرة عن العام السابق عليه.

ويجوز تخفيض عدد الدفعات عندما تكون المدة المتبقية بعد تقديم الطلب المشار إليه في المادة (٦١) أقل من اثني عشر شهرًا على أن تسدد كل دفعة من هذه المبالغ إلى مأمورية الضرائب المختصة طبقًا للأوضاع والإجراءات وعلى النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

ويتم تسوية المبالغ المدفوعة تطبيقًا لهذا النظام عند تقديم الإقرار السنوي المنصوص عليه في المادة (٨٢) من هذا القانون، ويلتزم الممول بسداد الجزء المتبقي من الضريبة المستحقة من واقع الإقرار بعد خصم ما سبق أن أداه من دفعات مضافًا إليها عائد سنوي محسوب وفقًا لسعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي، على أن يخصم منه (٢٪) مع استبعاد كسور الشهر والجنيه».

كما تنص المادة (١٠٥) من ذات القانون على أن: «يكون تحصيل الضريبة دفعة واحدة أو على أقساط لا تتجاوز عدد السنوات الضريبية التي استحققت عنها الضريبة.

وإذا طرأت ظروف عامة أو ظروف خاصة بالممول تحول دون تحصيل الضريبة وفقًا لحكم الفقرة السابقة، جاز لرئيس المصلحة أو من ينيبه تقسيطها على مدة أطول بحيث لا تزيد على مثلي عدد السنوات الضريبية.

ويسقط الحق في التقسيط عند التأخير في الوفاء بأي قسط، ولرئيس المصلحة أو من ينيبه - بناء على طلب يقدمه الممول - الموافقة على تجديد التقسيط في الحالات التي يقدرها».

وتنص المادة (٦١) من قانون الإجراءات الضريبية اللبناني على أن: «١- ... يحق للإدارة الضريبية أن تقسط كامل الضريبة الإضافية المتوجبة أو جزءًا منها، بناءً على طلب استرحام خطي ومبرر من المكلف يبين فيه الأسباب التي تمنعه من دفع الضريبة المتوجبة، وذلك إذا كانت تأديتها في الوقت المحدد لها:

أ. تشكل عبئًا جسيمًا على المكلف.

ب. أو تؤدي لإحداث ضرر مادي فادح به.

٢- تعود صلاحية قبول أو رفض طلب تقسيط الضريبة لمدير المالية العام أو لأي شخص مفوض من قبله:

• على الإدارة الضريبية ضمن مهلة ١٠ أيام قبول الطلب أو رفضه معللة أسباب القبول.



- لا يقبل قرار الإدارة الضريبية أي طريق من طرق المراجعة بما في ذلك مراجعات الإبطال لتجاوز حد السلطة.
 - ٣- ينفذ تقسيط الضريبة بناءً على برنامج تقسيط تضعه الإدارة الضريبية ويوقعه المكلف بالموافقة عليه.
 - ٤- لا يمكن تقسيط الضريبة لفترة تزيد عن ثلاث سنوات ولا يمكن إعادة جدولته برنامج التقسيط.
 - ٥- في حال لم ينفذ المكلف أي بند من برنامج التقسيط، أو في حال إعلان إفلاسه أو تصفية أعماله؛ تسقط إجراءات التقسيط ومهلها حكمًا. وعلى الإدارة الضريبية المباشرة بإجراءات تحصيل الضريبة المستحقة وفقًا لأحكام هذا القانون.
 - ٦- تسري مهل مرور الزمن على كل مبلغ مقسط اعتبارًا من تاريخ استحقاق دفعها.
 - ٧- تحسب الفائدة المتوجبة على المبالغ المقسطة بمعدل الفائدة المحددة على سندات الخزينة لمهل التقسيط.
 - ٨- تستثنى من أحكام تقسيط الضريبة المنصوص عليها في هذه المادة جميع الضرائب التي تخضع لنظام الاقتطاع عند المنبع، وكذلك الضريبة على القيمة المضافة.
 - ٩- في حال رفض طلب التقسيط لا يحق للمكلف أن يقدم طلبًا جديدًا بتقسيط الضريبة مرة واحدة إذا تضمن الطلب الجديد شرحًا لأسباب وظروف جديدة تبرر إعادة النظر به.
 - ١٠- تحدد دقائق تطبيق هذه المادة بقرار يصدر عن وزير المالية».
- كما تنص المادة (٦٢) من ذات القانون على أنه: «في حال تقسيط الضريبة وفقًا لأحكام المادة ٦١ من هذا القانون توضع إشارة التقسيط على أموال المكلف المنقولة وغير المنقولة وذلك بمبلغ يعادل ضعفي قيمة الضريبة المقسطة على الأقل».

التعليق

أوجب النظام سداد ضريبة الدخل على ثلاث دفعات وفقًا لضوابط محددة نظامًا، مع خضوع هذه الدفعات لذات الأحكام والإجراءات الخاصة بالضريبة نفسها.



كلمات مفتاحية:

تقسيط الضريبة- صلاحيات الوزير - إلغاء التقسيط- حقوق الخزينة العامة.

المادة الحادية والسبعون: تقسيط الضريبة

- أ. للوزير صلاحية تقسيط المبالغ المستحقة على المكلف متى توفرت الأسباب والمبررات الكافية في إطار الضوابط والشروط التي تحددها اللائحة، وله الحق في تفويض مدير عام الهيئة فيما يراه من هذه الصلاحية. كما له أيضًا أو لمن يفوضه في ذلك حق إلغاء التقسيط متى تبين له أن حقوق الخزينة العامة معرضة للضياع.
- ب. لا يعفي تقسيط الضريبة وفقًا لهذه المادة المكلف من تسديد غرامة التأخير بمقتضى الفقرة (أ) من المادة السابعة والسبعين من هذا النظام عن فترة التقسيط.

اللائحة التنفيذية

المادة الخامسة والستون:

١ - يحق للمكلف طلب تقسيط المبالغ المستحقة من ضرائب وغرامات وفق الضوابط الآتية:

- أ- تقديم طلب خطي من المكلف إلى الهيئة العامة للزكاة والدخل موضحًا به قيمة الالتزام الضريبي الواجب عليه، والفترة أو الفترات المالية المتعلقة به، وأسباب عدم قدرة المكلف على سداد الالتزام الضريبي في تاريخ أو تواريخ الاستحقاق، مع تقديم المستندات المؤيدة لذلك، ويشمل طلب المكلف عدد الأقساط، وقيمة كل قسط، وأي دفعات مقدمة، وعلى الهيئة دراسة الطلب والرد على المكلف خلال ثلاثين يومًا.
- ب- لا تزيد مدة التقسيط عن عدد السنوات المستحق عنها الالتزام الضريبي المتراكم.
- ج- لا يشمل التقسيط الضرائب والغرامات التي قام المكلف بحجزها من المنبع والتزم بتوريدها للخزينة العامة طبقًا للمادة الثامنة والستين من النظام.
- د- يصبح قرار التقسيط لاغيًا في حالة التوقف عن سداد قسطين متتاليين، أو إذا ما تبين أن حقوق الخزينة العامة معرضة للضياع، ويخطر المكلف بإلغاء التقسيط



بخطاب رسمي من الهيئة، وفي هذه الحالة يلزم المكلف فوراً بسداد ما يستحق عليه بالكامل.

٢- تفرض غرامة تأخير على الضرائب المقسطة من تاريخ استحقاقها طبقاً للفقرة (أ) من المادة السابعة والسبعين من النظام.

٣- تستوفي أولاً الضريبة المستحقة على المكلف من أي مبالغ يتم تحصيلها، وبعد ذلك تستوفي أي غرامات مستحقة، وينطبق ذلك على أي تسديدات أخرى تحت الحساب.

٤- يفوض محافظ الهيئة بصلاحيته تقسيط المبالغ المستحقة والنهائية من ضرائب وغرامات التي لا تزيد عن مليون ريال.

الأنظمة ذات العلاقة

- نظام إيرادات الدولة الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٦٨) بتاريخ ١٨/١١/١٤٣١هـ: الذي تضمن الآتي:

المادة الثانية والعشرون:

للووزير - أو من ينوبه - صلاحية تقسيط ديون الدولة على العاجزين عن الوفاء بها دفعة واحدة، وفق القواعد الآتية:

١- أن يقدم المدين للجنة المستندات المؤيدة لعجزه عن الوفاء بالدين المترتب عليه دفعة واحدة.

٢- ألا تزيد مدة التقسيط على عشرين سنة.

المادة الثالثة والعشرون:

إذا تأخر المدين عن سداد أيٍّ من الأقساط المستحقة عليه، فيشعر كتابياً بوجود تأديته خلال ثلاثين يوم عمل من تاريخ الإشعار، وإذا لم يسدد خلال تلك المدة فينذر نهائياً بالتسديد خلال خمسة عشر يوم عمل.

المادة الرابعة والعشرون:

إذا انقضت المدة ولم يسدد المدين القسط الواجب عليه أو يقدم ما يثبت أسباب توقفه عن السداد، فيلغى التقسيط وتصبح باقي الأقساط واجبة الأداء، وعلى الجهة مطالبة المدين بسدادها دفعة واحدة، واتخاذ الإجراءات اللازمة أمام المحكمة المختصة للحجز على أمواله في حدود الدين الذي عليه.



المادة الخامسة والعشرون:

لا ينظر في إعفاء أو تقسيط الديون المترتبة على المدانين في جرائم اختلاس أو تزوير أو تحايل.

أما اللائحة التنفيذية للنظام المشار إليه فقد تضمنت في المادة السابعة والخمسين:

١- يصدر الوزير قرارًا بتشكيل لجنة النظر في دراسة طلبات الإعفاء من الدين أو تقسيطه من ثلاثة أعضاء: أحدهم مستشار نظامي، ويحدد في القرار رئيس اللجنة وسكرتيرًا لها.

٢- تعقد اللجنة اجتماعاتها بحضور كافة أعضائها وتصدر قراراتها بالأغلبية.

٣- يجب على عضو اللجنة التنحي عن نظر طلب التقسيط أو الإعفاء إذا وجد سببًا من أسباب التنحي الواردة بنظام المرافعات الشرعية.

٤- يجوز للجنة الاستعانة بمندوب عن الجهة الدائنة.

٥- على اللجنة قبل رفع توصياتها إلى الوزير مخاطبة من تراه من الجهات للتثبت من عدم وجود أموال للمدين والتحقق من صحة البيانات المقدمة من المدين.

٦- تكون توصيات اللجنة مسببة ومشملة على الحثيات والوقائع.

٧- ترفع اللجنة توصياتها للوزير لاعتمادها.

٨- يعاد تشكيل أعضاء اللجنة كل خمس سنوات.

المادة الثامنة والخمسون:

١- عند تقدم المدين للجهة الدائنة بطلب تقسيط الدين الذي عليه موضحًا عجزه عن تسديده دفعة واحدة، فعليه أن يرفق بطلبه -إن كان مؤسسة أو شركة- ببيانات بقوائمه المالية معتمدة من محاسب قانوني مرخص له، وكشوف عن حركة حساباته في جميع البنوك عن سنتين سابقتين، أما إن كان فردًا فيكتفى بكشف حركة حساباته في جميع البنوك عن سنتين سابقتين.

٢- تُراجع الجهة الدائنة طلب المدين، وتقدر الأقساط ومبالغها بحسب الكشوف والقوائم المالية وحركة المدين التجارية، وتحسب التزاماته التعاقدية مع الدولة أو غيرها، على ألا تزيد مدة التقسيط عن عشرين سنة، وتحدد الطريقة المناسبة لتحصيل المديونية، إما نقدًا، أو بشيكات، أو كمبيالات، أو باستقطاع من مستحقات



المدين أو نحوه.

٣- يُحال الطلب ومؤيداته إلى اللجنة المختصة بالوزارة لدراسته ورفع توصياتها للوزير لاعتمادها وإشعار الجهة الدائنة بذلك.

٤- تُشعر الجهة الدائنة المدين بما انتبهى إليه طلبه.

٥- على الجهة الدائنة متابعة سداد الأقساط، وعند تأخر المدين عن سداد أي من الأقساط المستحقة عليه، ينذر حسب المدد المنصوص عليها في المادة (الثالثة والعشرين) من النظام، وإذا لم يقدم ما يثبت أسباب توقفه عن السداد يلغى التقسيط ويطلب بسداد الدين دفعة واحدة، وتطبق الإجراءات المنصوص عليها في الفصل الرابع من هذه اللائحة.

المادة التاسعة والخمسون:

عند تقدم المدين بطلب إعادة جدولة الأقساط المستحقة عليه وبعد قناعة الجهة بالأسباب التي قدمها، تُطبق الإجراءات المنصوص عليها بالمادة (السابعة والخمسين) من هذه اللائحة.

• قرار مجلس الوزراء رقم (٥٧٠) وتاريخ ١٤٤٢/٩/٢٢ هـ بتنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك

قرارات مجلس الوزراء

المبادئ والسوابق القضائية

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ١٦٤١ وتاريخ ١٤٣٨/٠١/٣٠ هـ، ونص الشاهد منه: «١. مبلغ الضريبة المحمل بالزيادة والذي لم يتم تعديل القوائم المالية بموجبه أو تحميله على المخصص، لا يعد من المصاريف جائزة الحسم.

٢. إجراء المنشأة تغييرًا في سياستها المحاسبية، يترتب عليه تطبيق هذا التغيير ابتداء من العام التالي، ولا يسري بأثر رجعي.

٣. تصنيف الأعمال ضمن الاستئناف ضمن الخدمات الفنية والاستشارية الواردة بالمادة (٦٣) من اللائحة التنفيذية يترتب عليه خضوعها لضريبة الاستقطاع بنسبة (٥%).

٤. عدم سداد المكلف للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة».



التعميم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

- التعميم رقم (١-١١٥-٣) وتاريخ ١٤١٧/٨/٥هـ لتوخي الدقة بشأن طلبات تقسيط الضريبة أو الزكاة التي تقدم للفروع.
- التعميم رقم (١٤١٤/١/٣٧٨٨) وتاريخ ١٤٣٤/٥/٢٩هـ الخاص بمنح المكلف الذي يتقدم بطلب تقسيط الضريبة أو الزكاة -شهادة مؤقتة لمدة شهرين- لحين البت بأمر التقسيط- لمجرد اقتناع الفرع بالتقسيط.

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تنص المادة (١٠٥) من قانون ضريبة الدخل المصري على أن: «يكون تحصيل الضريبة دفعة واحدة أو على أقساط لا تجاوز عدد السنوات الضريبية التي استحققت عنها الضريبة. وإذا طرأت ظروف عامة أو ظروف خاصة بالممول تحول دون تحصيل الضريبة وفقاً لحكم الفقرة السابقة، جاز لرئيس المصلحة أو من يُنيبه تقسيطها على مدة أطول بحيث لا تزيد على مثلي عدد السنوات الضريبية. ويسقط الحق في التقسيط عند التأخير في الوفاء بأي قسط، ولرئيس المصلحة أو من يُنيبه بناء على طلب يقدمه الممول الموافقة على تجديد التقسيط في الحالات التي يقدرها».

التعليق

أجاز النظام ولائحته إمكانية سداد ضريبة الدخل على أقساط بقرار يصدر عن الوزير-أو مدير عام الهيئة في حالة التفويض- وفقاً للضوابط والشروط التي حدتها اللائحة، مع مراعاة أن تقسيط الضريبة في الحالة الماثلة لا يعفي المكلف من تسديد غرامة التأخير، لعدم انتفاء مناطها.



كلمات مفتاحية:

الاسترداد- المكلف- المبالغ الزائدة- تعويض- وكالة.

المادة الثانية والسبعون: استرداد المكلف للمبالغ الزائدة

يحق للمكلف الذي سدد مبلغاً بالزيادة استرداد مبلغه الزائد وتعويض مقداره واحد بالمائة (١٪) منه عن كل ثلاثين يوماً تبدأ بعد مضي ثلاثين يوماً على مطالبته وتستمر إلى حين استلامه هذا المبلغ.

اللائحة التنفيذية

المادة السادسة والستون:

- ١- يحق للمكلف طلب استرداد أي مبالغ دفعها بالزيادة عما هو مستحق عليه بموجب هذا النظام خلال خمس سنوات من السنة الضريبية المسددة عنها بالزيادة، على أن يكون طلب الاسترداد مقدم من المكلف نفسه أو من ينوب عنه بموجب وكالة رسمية.
- ٢- على الهيئة دراسة طلب المكلف والتحقق من وجود مبالغ مدفوعة بالزيادة من قبله، وإنهاء إجراءات رد تلك المبالغ خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استلام الهيئة للطلب.
- ٣- لا ينظر إلى أي مطالبات رد مبالغ مسددة بالزيادة إذا كان هناك إقرارات ضريبية لم يتم تقديمها للهيئة.
- ٤- لا ينظر إلى أي مطالبات رد مبالغ مسددة بالزيادة في حالات الاعتراض أو الاستئناف، إلا بعد صدور حكم نهائي يؤكد استحقاق المكلف لهذه المبالغ، وتقديم طلب بذلك من قبله.
- ٥- إذا تأخرت الهيئة في رد المبالغ التي ثبت سدادها بالزيادة، يصرف للمكلف تعويض قدره (١٪) من المبلغ الزائد عن كل (٣٠) يوم تأخير تبدأ بعد مضي (٣٠) يوماً على طلب الاسترداد حتى تاريخ الرد، ولا يحتسب للمكلف أي تعويض عن المدة التي يقل التأخير فيها عن ثلاثين يوماً.

قرار مجلس الوزراء رقم (٥٧٠) وتاريخ ١٤٤٢/٩/٢٢هـ بتنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك

قرارات مجلس الوزراء



المبادئ والسوابق القضائية

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ١٧٣٦ وتاريخ ١٢/٠٨/١٤٣٨هـ، ونص الشاهد منه: «يقبل طلب المنشأة استرداد ضريبة الاستقطاع المسددة بالزيادة إذا تم تقديم الطلب خلال خمس سنوات من السنة الضريبية المسددة عنها، ويرفض طلب الاسترداد بعد مضي هذه المدة».

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تنص المادة (١١٢) من قانون ضريبة الدخل المصري على أن: «إذا تبين للمصلحة أحقية الممول في استرداد كل أو بعض الضرائب أو غيرها من المبالغ التي أديت بغير وجه حق، التزمت بردّ هذه الضرائب والمبالغ خلال خمسة وأربعين يومًا من تاريخ طلب الممول الاسترداد، وإلا استحق عليها مقابل تأخير على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق على تاريخ استحقاق الضريبة مخصومًا منه ٢٪».

وتنص المادة (١٧٠) من المدونة العامة للضرائب بالمغرب على أن: «... IX. في حالة التوقف الكلي للشركة عن مزاولة نشاطها أو تغيير في شكلها القانوني يؤدي إلى إخراجها من نطاق الضريبة على الشركات، أو إلى إحداث شخص اعتباري جديد، فإن زائد الضريبة المدفوع من قبل الشركة يتم استرداده تلقائيًا داخل أجل ثلاثة أشهر الموالية للشهر الذي تم خلاله إيداع الإقرار بالحصيلة الخاضعة للضريبة بالنسبة لفترة النشاط الأخيرة المشار إليها في البند (I) من المادة ١٥٠ أعلاه أو إيداع الإقرار المتعلق بالنتيجة النهائية بعد اختتام عمليات التصفية المشار إليها في البند (II) من هذه المادة».

كما تنص المادة (٢٣٥) من ذات المدونة على أن: «يجب على الخاضعين للضريبة الذين ينازعون في مجموع أو بعض مبلغ الضرائب والواجبات والرسوم المفروضة عليهم أن يوجهوا مطالباتهم إلى مدير الضرائب أو الشخص المفوض من لدنه... لا تحول المطالبة دون التحصيل الفوري للمبالغ المستحقة، وإن اقتضى الحال، للشروع في مسطرة التحصيل الجبري مع مراعاة استرداد مجموع أو بعض المبالغ المذكورة بعد صدور القرار أو الحكم».

كما تنص المادة (٢٤١ المكررة) من ذات المدونة على أن:

١. استرداد الضريبة المحجوزة في المنبع:

إذا كان مجموع المبالغ المحجوزة في المنبع والمدفوعة إلى الخزينة من لدن رب العمل أو المدين بالإيراد المشار إليهما في المادة ١٥٦ أعلاه أو الأشخاص الذاتيين



والاعتباريين المشار إليهم في المادة-١٥٩ II أعلاه يتجاوز مبلغ الضريبة المطابق لمجموع الدخل السنوي للخاضع للضريبة، فإن هذا الأخير يستفيد تلقائيًا من استرداد الضريبة. ويجب أن يتم الاسترداد المذكور قبل نهاية السنة المتعلقة بالإقرار، ويحسب استنادًا إلى الإقرار بمجموع الدخل الخاضع للضريبة المشار إليه في المادة (٨٢) أعلاه.

إذا كان مجموع المبالغ المحجوزة في المنبع والمدفوعة إلى الخزينة من لدن الوسطاء الماليين المؤهلين ماسكي حسابات السندات المشار إليهم في المادة-II (١٧٤ بء) أعلاه يتجاوز مبلغ الضريبة المطابق للربح السنوي للخاضع للضريبة، فإن هذا الأخير يستفيد من استرداد الضريبة المحسوبة استنادًا إلى الإقرار بالأرباح الناتجة عن رؤوس الأموال المنقولة المشار إليه في المادة (٨٤) أعلاه.

٢. استرداد الضريبة المدفوعة تلقائيًا:

يستفيد الخاضع للضريبة في حالة استرداد العقار أو الحق العيني العقاري المفوت في إطار عملية بيع الثنيا المشار إليه في المادة (٦٢-III) أعلاه من استرداد مبلغ الضريبة المدفوع برسم هذه العملية شريطة استيفاء الشروط التالية:

- أن يكون كل من بيع الثنيا والاسترداد منجزًا في شكل محرر رسمي.

- أن ينص عقد بيع الثنيا على مبلغ الاسترداد.

- أن يتم الاسترداد داخل أجل لا يتجاوز ثلاث سنوات ابتداءً من تاريخ إبرام عقد بيع الثنيا.

من أجل الاستفادة من الاسترجاع السالف الذكر، يجب على الخاضع للضريبة المعني أن يوجه طلبًا إلى المدير العام للضرائب أو الشخص المفوض من لدنه خلال الثلاثين يومًا الموالية لتاريخ الاسترداد مشفوعة بعقد بيع الثنيا وبالعقد المثبت للاسترداد. غير أنه في حالة الإخلال بأحد الشروط المشار إليها أعلاه، يمكن للإدارة القيام بالتصحيح فيما يتعلق بالأرباح العقارية طبقًا لأحكام المادة ٢٢٤ أعلاه...».

يعد إقرار النظام لحق المكلف في استرداد المبلغ الذي قام بسداده بالزيادة عما هو مستحق عليه من الضمانات المهمة للمكلفين خاصة مع إقرار حقه في التعويض عن التأخير في تسليمه هذا المبلغ.

التعليق



كلمات مفتاحية:

حجز إداري- المحجوز- المؤسسات المالية- الموعد النظامي- إجراءات الحجز- ممتلكات المكلف- نظام إيرادات الدولة.

المادة الثالثة والسبعون: حجز ممتلكات المكلف

أ. إذا لم يسدد المكلف الضريبة الواجبة عليه وفقاً للتواريخ المحددة نظاماً، يجوز للهيئة الحجز على أمواله المنقولة وغير المنقولة الجائز حجزها شرعاً، وللهيئة المضي في إجراءات الحجز بعد مرور عشرين يوماً على استلام المكلف إشعاراً منها بنية الحجز.

ب. على أي شخص، بما في ذلك البنوك والمؤسسات المالية، ممن في حوزته الأصل المحجوز تسليم الأصل إلى الهيئة عندما تطلب الهيئة ذلك.

ج. على البنك أو المؤسسة المالية الامتناع عن السماح بأي سحب أو دفعات أخرى من حساب المكلف بالبنك بعد تسلم البنك إشعاراً بنية الهيئة الحجز على حسابه.

د. الشخص الذي لا يلتزم بأحكام الفقرتين (ب، ج) من هذه المادة، يلزم بسداد مبلغ للهيئة يساوي قيمة الممتلكات التي كانت بحوزته بما لا يتجاوز المبلغ الذي تم الحجز من أجله.

هـ. الأدوات التي يستخدمها المكلف في تجارته ومتعلقاته وأثاثه الشخصي تستثنى من الحجز بحد أعلى لا يتجاوز ثلاثمائة ألف (٣٠٠,٠٠٠) ريال.

اللائحة التنفيذية:

المادة الحادية والسبعون: إجراءات الحجز والتحويل الإلزامي

١- يطالب المكلف الذي عليه مستحقات نهائية للهيئة بضرورة سدادها خلال ثلاثين يوماً من تاريخ المطالبة كمطالبة أولى، تليها مطالبة ثانية بضرورة السداد خلال ثلاثين يوماً أخرى، وذلك بموجب خطابات رسمية.

٢- تعد المستحقات نهائية في الحالات الآتية:

أ- موافقة المكلف على الربط.



ب- مرور الموعد النظامي دون قيام المكلف بسداد المستحق عليه بموجب إقراره.

ج- انتهاء الموعد النظامي للاعتراض على الربط المعدل الذي تجريه الهيئة.

د- صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم.

٣- في حالة عدم تجاوب المكلف مع المطالبات بالسداد الأولى والثانية، يخطر بموجب خطاب رسمي بنية الحجز على أمواله المنقولة وغير المنقولة الجائزة شرعاً ما لم يتم السداد خلال عشرين يوماً من تاريخ هذا الإخطار.

٤- تزود مؤسسة النقد العربي السعودي بنسخة من إخطار نية الحجز لإيقاف أي سحبات من أرصدة المكلف البنكية.

٥- تقوم الهيئة لإيقاع الحجز على ممتلكات المكلف المنقولة وغير المنقولة بكلٍ أو أي من الآتي:

أ- الكتابة لمؤسسة النقد العربي السعودي للحجز على أموال المكلف بالبنوك المحلية في حدود القيمة المستحقة عليه من الضريبة والغرامة وتوريدها لحساب الهيئة عند الطلب.

ب- الكتابة لمصلحة الجمارك للحجز على استيرادات المكلف في حدود القيمة المستحقة عليه من الضريبة والغرامة.

ج- الكتابة لوزارة المالية للحجز على أي مبالغ تخص المكلف المدين في حدود القيمة المستحقة عليه من الضريبة والغرامة.

د- الكتابة لوزارة العدل لإيقاف أي تصرف للمكلف بالممتلكات غير المنقولة.

٦- يتعين على كل من قام بالحجز المطلوب تسليم الأصل المحجوز لديه إلى الهيئة عندما تطلب منه ذلك، وهذا الالتزام يشمل أي مبالغ يكون طرف ثالث مديناً بها للمكلف بتاريخ تسلم إشعار الحجز أو بعده.

٧- إذا كان المكلف المدين شخصاً طبيعياً، يتم الحجز على أمواله المنقولة وغير المنقولة الشخصية والمتعلقة بنشاطه في حدود المديونية، وينطبق ذلك على المكلف إذا كان شريكاً متضامناً في شركة أشخاص أو في شركة توصية بالأسهم. أما إذا كان المدين شريكاً في شركة أموال، فيطالب في حدود حصته في رأسمال الشركة.

٨- بعد انتهاء إجراءات الحجز وانتهاء مدد الإنذار، يتم التنفيذ على أموال المكلف المنقولة وغير المنقولة وبيعها بما يكفي لتسديد الدين وفقاً للإجراءات النظامية النافذة.

٩- يسدد من حصيلة البيع مصاريف الحجز والبيع، ثم دين الضريبة والغرامة، ويعاد أي مبلغ متبقٍ للمكلف.

١٠- إضافة إلى ما سبق، يحق للهيئة التنسيق مع الجهات ذات العلاقة لحرمان المكلف من الدخول في المنافسات الحكومية، أو استقدام أي عمالة، أو إصدار وتجديد رخص العمل التي تمكنه من ممارسة النشاط.



- ١١- إذا توفي المكلّف صاحب المؤسسة الفردية وعليه مستحقات للهيئة لم تسدد في حينها، فإنه يتوجب تحصيل تلك المستحقات قبل قسمة التركة، وإلا طُلب الورثة بسدادها كل بحسب نصيبه منها.
- ١٢- يزود المكلّف بصورة من جميع الإجراءات المتخذة بحقه والمشار إليها أعلاه.
- ١٣- تقوم الهيئة فور تحصيلها كامل المبالغ المستحقة لها بإبلاغ الجهات الحكومية المعنية بذلك لتتولى إيقاف جميع الإجراءات المتخذة بحق المكلّف.

الأنظمة ذات العلاقة

- **نظام الشركات الجديد** - سبقت الإشارة إليه - وفيه المادة (٤٨): التنفيذ على أموال الشريك:
 - ١- لا تجوز مطالبة الشريك بأن يؤدي من ماله ديناً على الشركة إلا بعد ثبوت هذا الدين في ذمتها بناءً على حكم قضائي نهائي أو سند تنفيذي، وبعد إعداها بالوفاء وتعذر استيفاء الحق منها. ٢- للشريك عند وفاته بدين الشركة الرجوع على باقي الشركاء بنسبة ما دفعه عن حصة كل منهم».
- **نظام إيرادات الدولة الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٦٨) بتاريخ ١٤٣١/١١/١٨هـ**: الذي تضمن الآتي:

المادة الرابعة عشرة:

إذا لم يسدد المدين الدين المستحق عليه خلال المدة المشار إليها في المادة الثالثة عشرة، فينذر نهائياً بالتسديد خلال (١٥) خمسة عشر يوم عمل، فإن انقضت هذه المدة ولم يسدد الدين الواجب عليه؛ وجب على الجهة اتخاذ الإجراءات اللازمة أمام المحكمة المختصة للحجز على أمواله في حدود الدين الذي عليه.

المادة الخامسة عشرة:

يجوز للجهة الحكومية ذات العلاقة بموجب أمر قضائي مخاطبة الجهات الحكومية الأخرى بطلب حجز ما يوازي الدين المطلوب سداه من مستحقات المدين لديها قبل تسلمها لها من غير قيمة الضمانات البنكية.

المادة السادسة عشرة:

يجب على كل بنك أو مؤسسة مالية عامة أو خاصة بعد تسلم إشعار الحجز من المحكمة المختصة تنفيذ ذلك بما يكفي لسداد الدين، وإن لم يلتزم بذلك يلزم بسداد مبلغ للجهة يساوي قيمة الممتلكات التي كانت بحوزته بما لا يتجاوز المبلغ الذي تم الحجز من أجله.



المادة السابعة عشرة:

إذا لم تكف أموال المدين المنقولة لسداد الدين، فيتم التنفيذ على عقاراته المحجوزة.

أما اللائحة التنفيذية فقد تضمنت في الفصل الرابع منها المعنون بـ«الحجز والتنفيذ» ما يلي:

المادة السادسة والأربعون:

على الجهة الدائنة عند تأخر المدين عن أداء الدين المستحق عليه في الموعد المحدد اتخاذ الإجراءات الآتية:

- ١- إشعار المدين بوجوب تأدية الدين خلال (٣٠) ثلاثين يوم عمل من تاريخ الإشعار، على أن يتضمن الإشعار (اسم المدين، وعنوانه، ومقدار الدين، وموعد التسديد) وإذا كان مقر إقامة المدين خارج المملكة، فيتم التبليغ عن طريق الجهات الدبلوماسية في محل إقامته في الخارج.
- ٢- إنذار المدين نهائياً بوجوب تأدية الدين خلال (١٥) خمسة عشر يوم عمل إذا لم يسدد خلال المدة المحددة في المادة (٤٦-١) من هذه اللائحة.
- ٣- طلب إصدار أمر قضائي من المحكمة المختصة بالحجز على أموال المدين في حال الامتناع عن السداد أو التأخر عن المواعيد المحددة والمهل المعطاة له.
- ٤- متابعة إجراءات الحصول على الأمر القضائي.
- ٥- لا يستلزم الأمر صدور أمر قضائي في حال وجود حكم نهائي واجب النفاذ صادر من المحكمة المختصة.

المادة السابعة والأربعون:

يقصد بالمحكمة المختصة المنصوص عليها بالمادة (الرابعة عشرة) من نظام إيرادات الدولة المحكمة المختصة بأصل النزاع، بما في ذلك اللجان شبه القضائية ذات القرارات النهائية.

المادة الثامنة والأربعون:

يعتبر المدين قد استلم الإشعار أو الإنذار في حال إرساله على أحد عناوينه (الصندوق البريدي أو الفاكس أو البريد الإلكتروني أو الرسائل النصية) بعد الحصول على ما يفيد الاستلام وفقاً لما توفره أنظمة هذه الوسائل.

المادة التاسعة والأربعون:

تقوم الجهة حال صدور الأمر القضائي أو الحكم النهائي واجب التنفيذ بطلب الحجز على أموال المدين في حدود المديونية المستحقة عليه بمخاطبة الجهات الآتية:



- ١- مؤسسة النقد العربي السعودي، للحجز على أمواله في البنوك أو المصارف، وتزويد الجهة بكشف حساباته.
- ٢- هيئة سوق المال، للحجز على الأسهم والسندات التي يمتلكها.
- ٣- الوزارة، للحجز على الأموال المستحقة له والبضائع الواردة له في المنافذ.
- ٤- وزارة العدل، للحجز على ممتلكاته العقارية.
- ٥- المؤسسة العامة للتقاعد، للحجز على المكافأة أو ربع المعاش التقاعدي إذا كان متقاعدًا.
- ٦- المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية، للحجز على المكافأة أو ربع المعاش إذا كان له معاش تأميني.
- ٧- المؤسسات أو الشركات الخاصة، لحجز ربع الأجر المستحق له إذا كان المدين خاضعًا لنظام العمل والعمال.
- ٨- التعميم على الجهات الحكومية الأخرى بالحجز على أي مستحقات بما يوازي قيمة الدين من غير قيمة الضمانات البنكية.
- ٩- وزارة الداخلية، لإيقاف خدماته.

المادة الخمسون:

تقوم الجهات بتنفيذ الحجز في حدود المديونية والرد على الجهة الدائنة خلال مدة لا تتجاوز (١٠) عشرة أيام عمل من تاريخ ورود طلب الحجز.

المادة الحادية والخمسون:

تقوم الجهة الدائنة بعد تلقيها ردود الجهات بالكتابة للجهة التي أفادت بالحجز على أموال المدين خلال مدة لا تتجاوز (١٠) عشرة أيام عمل لتنفيذ الحجز أو إيقافه.

المادة الثانية والخمسون:

يحق للجهة تتبع أموال المدين المتصرف فيها من تاريخ وقوع المخالفة أو نشوء الدين.

المادة الثالثة والخمسون:

على الجهة الدائنة التنفيذ على أرصدة المدين النقدية، وفي حال عدم كفايتها التنفيذ على الأسهم والسندات والأموال المنقولة الأخرى، ومن ثم عقاراته.



المادة الرابعة والخمسون:

تتم طلبات الحجز أو التنفيذ على أموال المدين لدى البنوك أو المصارف عن طريق مؤسسة النقد العربي السعودي.

المادة الخامسة والخمسون:

إذا تلقى البنك أو المصرف أو المؤسسة المالية طلب تسليم الأصل المحجوز لديه، فيتم تحويل قيمته لأمر الجهة الدائنة.

المادة السادسة والخمسون:

على الجهة عند تنفيذ الحجز على عقارات المدين اتخاذ الإجراءات الآتية:

- ١- تقدير قيمة العقار عن طريق لجنة متخصصة لا يقل عدد أعضائها عن ثلاثة وبمشاركة عضو من الوزارة (مصلحة أملاك الدولة)، ولها الاسترشاد ببيوت الخبرة في هذا المجال.
- ٢- تشكيل لجنة للبيع لا يقل عدد أعضائها عن ثلاثة لإجراء المزايمة العلنية أو فتح المظاريف وفحص العروض في المزايمة بواسطة الظرف المختوم.
- ٣- الإعلان عن بيع العقار في الجريدة الرسمية وإحدى الصحف المحلية وفي موقع العقار، ويحدد في الإعلان الآتي:
 - أ. أوصاف العقار وحدوده.
 - ب. طريقة البيع إما بالمزايمة أو الظرف المختوم.
 - ج. موعد ومكان تقديم المظاريف وفتحها.
 - د. تقديم ضمان (٥٪) من قيمة العرض إذا كان الظرف مختومًا.
- ٤- إذا كان الإعلان عن البيع بالمزايمة، فإن على الجهة أن تحدد قيمة الضمان المقدم من المزايد بما يضمن الجدية في الدخول في المزاد.
- ٥- يوضع التقدير في مطروف مختوم لا يفتح إلا من رئيس لجنة البيع بحضور جميع أعضائها، وذلك بعد فتح مظاريف المزايمة أو انتهاء المزاد العلني.
- ٦- تتأكد لجنة البيع من سلامة المظاريف ووثائق المزايمة والضمانات المقدمة، وتعلن على الحاضرين من أصحاب العروض أو مندوبيهم الأسعار المقدمة.
- ٧- تستكمل لجنة البيع إجراءات المزايمة، وتحديد أفضل العروض المطابقة للشروط، وترفع محضرها لصاحب الصلاحية للبت فيه.
- ٨- على من رسا عليه المزاد تسديد باقي قيمة العقار بشيك مصرفي وتسليمه لمندوب الجهة عند الإفراغ.



٩- إذا لم يحضر المشتري في موعد الإفراغ، يُحدد موعد آخر للإفراغ، وإذا لم يحضر يُصادر الضمان.

١٠- تحال الأوراق لكتابة العدل لأجراء الإفراغ واستكمال البيع.

١١- إذا كانت قيمة بيع العقار تزيد عن قيمة الدين فيعيد الفرق لصاحبه بعد حسم جميع مصاريف البيع.

١٢- يتم إعادة طرح المزايمة مرة أخرى في حال إذا كان السعر المقدم أقل من السعر المقدر للعقار أو في حال انسحاب من رسا عليه المزاد.

* اللائحة الخاصة بمعالجة عدم الإفصاح عن المعلومات للأغراض الضريبية وفقاً لأحكام الاتفاقيات التي تكون المملكة العربية السعودية طرفاً فيها، والصادرة بموجب قرار مجلس الوزراء رقم (٧٠٦) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٣٠هـ- المادة (السابعة) منها التي تنص على أن: «يصدر وزير المالية بالتنسيق مع هيئة الزكاة والضريبة والجمارك الترتيبات والإجراءات اللازمة لتنفيذ أحكام هذه اللائحة».

القرارات الوزارية

قرار وزير المالية رقم (١٣١) وتاريخ ١/٢٠/١٤٤٤هـ بالموافقة على ترتيبات وإجراءات تنفيذ أحكام اللائحة الخاصة بمعالجة عدم الإفصاح عن المعلومات للأغراض الضريبية، والتي تهدف إلى ضمان تعاون المؤسسات المالية مع الجهات الضريبية بشأن المعلومات ذات العلاقة بالحسابات المالية، والتي تسهل تنفيذ قرارات التحصيل والتغريم والأحكام الصادرة في القضايا الجمركية بعد اكتسابها الصفة القطعية.

قرارات مجلس الوزراء

* القرار رقم (٤٦٥) وتاريخ ١٤٣٨/٧/٢٠هـ بالموافقة على تنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والذي تضمن تعديل «المصلحة» إلى «الهيئة».

* قرار مجلس الوزراء رقم (١٠٠/م) بتاريخ ١٤٤٢/٠٤/١٤هـ بتطبيق الأحكام المنصوص عليها في المواد (الثالثة والسبعين، والرابعة والسبعين، والخامسة والسبعين) من نظام ضريبة الدخل، الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ.

* قرار مجلس الوزراء رقم (٦٧٨) بتاريخ ١٤٤٣/١١/٢٩هـ بالموافقة على نظام الشركات السابقة الإشارة إليه.



المبادئ والسوابق القضائية ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ١٦٤١ وتاريخ ١/٣٠/١٤٣٨هـ، ونص الشاهد منه: سبقت الإشارة إليه.

التعميم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

التعميم رقم ١٤٣٢-١٦-٥٨٣ وتاريخ ١٩-١-١٤٣٢هـ بشأن المواضيع الفنية والإدارية والإجرائية التي تمت مناقشتها في اجتماع مديري الإدارات والفروع بالمصلحة لعام ١٤٣١هـ وما تقرر بشأنها، والمتضمن ضرورة التأكد من استلام المكلف لخطابات المطالبة قبل البدء بإجراءات الحجز.

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

• تنص المادة (١٠٤) من قانون ضريبة الدخل المصري على أن:

«للمصلحة حق توقيع حجز تنفيذي بقيمة ما يكون مستحقاً من الضرائب من واقع الإقرارات المقدمة من الممول إذا لم يتم أداؤها في المواعيد القانونية، دون حاجة إلى إصدار مطالبة أو تنبيه بذلك، ويكون إقرار الممول في هذه الحالة سند التنفيذ.

وعلى المصلحة أن تخطر الممول بالمطالبة بالسداد خلال ستين يوماً من تاريخ موافقة الممول على تقديرات المأمورية أو صدور قرار لجنة الطعن أو حكم من المحكمة الابتدائية وذلك بموجب كتاب موصى عليه مصحوب بعلم الوصول.

وفي جميع الأحوال، لا يجوز توقيع الحجز إلا بعد إنذار الممول بكتاب موصى عليه مصحوب بعلم الوصول ما لم يكن هناك خطر يهدد اقتضاء دين الضريبة».

• كما تنص المادة (١٦٨) من المدونة العامة للضرائب بالمغرب على أن: «لتحصيل الضرائب والواجبات والرسوم والديون الأخرى، تتمتع الخزينة بامتياز عام على الأمتعة وغيرها من المنقولات التي يملكها الخاضع للضريبة أينما وجدت ويتم تطبيق الامتياز وفق الشروط المنصوص عليها في القانون رقم ١٥-٩٧ السالف الذكر».

التعليق

أقرت هذه المادة حق الهيئة -استيفاءً لدين الضريبة- في الحجز على أموال المكلف -متى كان الحجز عليها جائزاً شرعاً- مع تحديد الالتزامات الواجبة على البنوك والمؤسسات المالية، ممن يكون في حوزته الأصل المحجوز؛ وهذا دون الإخلال بالقيود الواردة في البند (هـ) منها.



كلمات مفتاحية:

بيع الممتلكات المحجوزة- الهيئة- قيمة البيع- مصاريف الحجز والبيع- فترة المراجعة الإدارية أو القضائية- الممتلكات المعرضة للتلف.

المادة الرابعة والسبعون: بيع الممتلكات المحجوزة

أ. تباع الهيئة وبواسطة الجهة المختصة الممتلكات المحجوزة وفقاً لأحكام الحجز.

ب. يسد من قيمة البيع أولاً مصاريف الحجز والبيع، ومن ثم الضريبة والغرامات ويعاد أي مبلغ باقٍ إلى المكلف.

ج. يعلق بيع ممتلكات المكلف خلال فترة المراجعة الإدارية أو القضائية للربط الذي تم على أساسه الحجز، باستثناء:

١. الممتلكات المعرضة للتلف.

٢. الممتلكات التي يطلب المكلف من الهيئة بيعها.

اللائحة التنفيذية

المادة الحادية والسبعون: إجراءات الحجز والتحويل الإلزامي

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تنص مادة (١٠٦) من قانون ضريبة الدخل المصري على أن: «يتبع في تحصيل الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة بمقتضى هذا القانون أحكام القانون رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥م في شأن الحجز الإداري والأحكام المنصوص عليها في هذا القانون.

وتسري أحكام الفقرة السابقة على الشركات والمنشآت أيًا كان النظام القانوني للمنشأة وفقاً له، ويلغى كل حكم يخالف ذلك».



التعليق

استكمالاً لنص المادة الثالثة والسبعين - واتفاقاً مع نهج الأنظمة المقارنة- قررت هذه المادة حقَّ الهيئة في بيع الأموال المحجوزة، وكيفية تسوية المبالغ الناتجة عن بيعها، والأحوال التي يتم فيها تعليق البيع، والحالات الاستثنائية التي ترد على هذه الأحوال.



كلمات مفتاحية:

حجز إداري- إجراءات الحجز- حجز ما للمدين لدى الغير- الهيئة- البنوك- المؤسسات المالية- تكليف بالتسديد.

المادة الخامسة والسبعون: حجز الأموال المستحقة للمكلف

- أ. يجوز للهيئة، بعد توقيع الحجز، إصدار إشعارات لأطراف ثالثة، بما في ذلك صاحب العمل، أو البنوك، أو المؤسسات المالية، تكلفهم بالتسديد المباشر للهيئة لأي مبالغ يكون الطرف الثالث مدينًا بها للمكلف في أو بعد تاريخ تسلم إشعار الحجز.
- ب. يجوز إصدار إشعار إلى صاحب العمل الذي يعمل لديه المكلف وتحديد صلاحية الإشعار بفترة معينة.
- ج. لا يقع الحجز على قيمة النفقة الشهرية الملزم بها المكلف ولا مصاريفه المعيشية التي تقضي بهما أحكام أنظمة أخرى نافذة.
- د. تخلى مسؤولية الشخص الذي يلتزم بأحكام هذه المادة والمادتين الثالثة والسبعين والرابعة والسبعين من هذا النظام، من أي التزام أمام المكلف أو أي شخص آخر يتعلق بقيمة الممتلكات محل الحجز من وقت التزامه.

اللائحة التنفيذية

المادة الحادية والسبعون: إجراءات الحجز والتحصيل الإلزامي

الأنظمة ذات العلاقة

* نظام المرافعات الشرعية

مقارن:

قانون الحجز الإداري المصري رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ م المواد (٢٨-٣٨)

* نظام الشركات الجديد -سبقت الإشارة إليه- وفيه المادة (٣٣): التنفيذ على أرباح الشريك أو المساهم: «للدائن الشخصي للشريك أو المساهم أن يطلب من الجهة



القضائية المختصة أن يتقاضى حقه من نصيب الشريك أو المساهم المدين في صافي الأرباح الموزعة. فإذا انقضت الشركة انتقل حق الدائن إلى نصيب مدينه فيما يفيض من أموالها بعد سداد ديونها». وهذه المادة تقر حق الدائن الشخصي للشريك أو المساهم -سواء أكان شخصاً اعتبارياً عاماً أم خاصاً أو شخصاً طبيعياً- في الحجز على أرباح الشريك.

قرارات مجلس الوزراء

* قرار مجلس الوزراء رقم (١٠٨) وتاريخ ١٤٣٩/٢/١٨ هـ بالموافقة على تطبيق اللائحة الخاصة بمعالجة عدم الإفصاح عن المعلومات للأغراض الضريبية وفقاً لأحكام الاتفاقيات التي تكون المملكة العربية السعودية طرفاً فيها.

* قرار مجلس الوزراء رقم (١٠٠/م) بتاريخ ١٤٤٢/٠٤/١٤ هـ بتطبيق الأحكام المنصوص عليها في المواد (الثالثة والسبعين، والرابعة والسبعين، والخامسة والسبعين) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥ هـ، سبقت الإشارة إليه.

* قرار مجلس الوزراء رقم (٦٧٨) بتاريخ ١٤٤٣/١١/٢٩ هـ بالموافقة على نظام الشركات، سبقت الإشارة إليه.

المبادئ والسوابق القضائية

* ومن ذلك ما حكمت به هيئة التدقيق مجتمعة في الحكم الابتدائي رقم (٤/د/١٤) لعام ١٤٠٧ هـ في القضية ١/٨٣٠/ق لعام ١٤٠٥ هـ، جلسة ١٣/٩/١٤١٠ هـ، المؤيد بحكم هيئة التدقيق ٣/٣٩٥/ت لعام ١٤١٠ هـ، ونص الشاهد منه: «ولا يمكن القول بأن هذا الإجراء (الحجز على مستحقات الشركة) قد قصد به المساس بسمعة الشركة، بل قصد به الحفاظ على حقوق الخزينة العامة للدولة».

ومن ذلك ما حكمت به هيئة التدقيق مجتمعة في الحكم الابتدائي رقم (٢٦/د/١) لعام ١٤٢٣ هـ، في القضية رقم ٣/٢٩٣/ق لعام ١٤٢٢ هـ، جلسة ٢٤/٦/١٤٢٣ هـ، المؤيد بحكم هيئة التدقيق رقم (٦/ت/٥٧) لعام ١٤٢٣ هـ، ونص الشاهد منه: «أن المدعي يتظلم من الإجراءات التي اتخذتها المدعى عليها هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، التي تتضمن الحجز على مستحقات المدعية لدى طرف شركة أرامكو السعودية والبالغة (...). ريباً سعودياً... فإنه لا يجوز بحث هذه الدعوى والفصل فيها بحسبان أن النظام خول تلك الهيئات (لجان الاعتراض الابتدائية واللجنة الاستئنافية الضريبية والزكوية) سلطة الفصل في تلك الأنزعة وهي تباشر وظيفتها القضائية».



ومن أحكام هيئة التدقيق مجتمعة في الحكم رقم (٩٦/ت/٣) لعام ١٤٠٨هـ؛ والحكم رقم (١٢٦/ت/١) لعام ١٤١٤هـ، مقارن:

الطعن في القرار رقم ٢٠٣ سنة ٢٠٢٠ ق، جلسة ١٤/٥/١٩٥٣م، ونص الشاهد منه: «الحجز تحت يد الغير لا يجوز لدين احتمالي غير محقق الوجود».

الطعن في القرار رقم ٨٤ لسنة ٢٣ ق، جلسة ٣١/١/١٩٥٧م، ونص الشاهد منه: «حجز ما للمدين لدى الغير- الذي يعطى المحجوز لديه الحق في عدم الوفاء للمحجوز عليه بما في ذمته في حدود المبلغ المحجوز من أجله - لا يحول دون حق المحجوز عليه في مطالبة المحجوز لديه بما في ذمته»

القرارات الوزارية

- القرار الوزاري رقم (١٤١٣) وتاريخ ١٢/٦/١٤١٦هـ بتحديد اختصاصات اللجان المختصة بالنظر في الاعتراضات الضريبية والزكوية.
- القرار الوزاري رقم (١٧٧٦) وتاريخ ١٨/٥/١٤٣٥هـ بتعديل بعض أحكام اللائحة التنفيذية السابقة الإشارة إليه.

التعميم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

التعميم رقم (٩/١١٢) وتاريخ ١٧/٨/١٤٠٨هـ بشأن أولوية السداد لمبالغ الزكاة والضريبة باعتبارها من الديون الممتازة، والمتضمن التنبيه بمراعاة عدم صرف أية مبالغ مستحقة للدائنين إلا بعد الرجوع إلى المصلحة (الهيئة) لمعرفة المستحقات الضريبية والزكوية الواجبة عليها.

آراء الفقه والشرح للأنظمة الضريبية

لم ينكر الفقه حق الإدارة الضريبية في توقيع الحجز الإداري على الخاضع للضريبة في حال تقصيره في سداد الضريبة. الحجز الصحيح يبقى منتجاً كل آثاره ما لم يرفع بحكم القضاء، أو برضا أصحاب الشأن، أو يسقط بسبب عارض بحكم القواعد العامة.



الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

أشار قانون ضريبة الدخل المصري إلى الإجراءات واجبة الاتباع في حال امتناع الممول عن السداد، وذلك على النحو التالي:

• المادة (١٠٦):

يتبع في تحصيل الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة بمقتضى هذا القانون أحكام القانون رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ في شأن الحجز الإداري والأحكام المنصوص عليها في هذا القانون.

«وتسري أحكام الفقرة السابقة على الشركات والمنشآت أيًا كان النظام القانوني للمنشأة وفقًا له، ويُلغى كل حكم يخالف ذلك».

• المادة (١٠٧):

إذا تبين للمصلحة أن حقوق الخزنة العامة معرضة للضياع؛ فلترئيسها أن يطلب من قاضي الأمور الوقفية المختص أن يصدر أمرًا على عريضة بحجز الأموال التي تكفي لاستيفاء الحقوق المعرضة للضياع منها تحت أية يد كانت، وتعتبر الأموال محجوزة بمقتضى هذا الأمر حجزًا تحفظيًا، ولا يجوز التصرف فيها إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة، أو بقرار من رئيس المصلحة، أو بعد مضي ستين يومًا من تاريخ توقيع الحجز دون إخطار الممول بقيمة الضريبة طبقًا لتقديرات المأمورية المختصة. ويكون إصدار أمر الحجز طبقًا للفقرة السابقة بطلب من الوزير إذا لم تكن للممول أموال تكفي لسداد الحقوق المعرضة للضياع غير أمواله السائلة المودعة في البنوك.

ويرفع الحجز بقرار من قاضي الأحوال الوقفية إذا قام الممول بإيداع خزنة المحكمة مبلغًا يكفي لسداد تلك الحقوق يخصصه لضمان الوفاء بدين الضريبة عند تحديدها بصفة نهائية.

التعليق

تتناول هذه المادة أحكام ما يسمّى في الأنظمة المقارنة «حجز مال للمدين لدى الغير»، فبينت الإجراءات المتبعة في هذا الشأن، والمبالغ التي لا يجوز الحجز عليها وفقًا لهذه الآلية.



الفصل الرابع عشر: الغرامات



كلمات مفتاحية:

غرامة- إقرار ضريبي- امتناع- النموذج المعتمد.

المادة السادسة والسبعون: الغرامة عن عدم تقديم الإقرار

أ. فرض غرامة على المكلف الذي لا يتقيد بأحكام الفقرات (أ، ب، د، و) من المادة الستين من هذا النظام مقدارها واحد بالمائة (١٪) من إجمالي إيراداته، على ألا تتجاوز عشرين ألف (٢٠,٠٠٠) ريال.

ب. في حالة عدم تقديم الإقرار في الوقت المحدد، تفرض الغرامة الآتية عوضاً عن الغرامة الواردة في الفقرة (أ) من هذه المادة إذا كانت الغرامة بمقتضى الفقرة (أ) تقل عن المبلغ المحدد بمقتضى هذه الفقرة:

١. خمسة بالمائة (٥٪) من الضريبة غير المسددة إذا لم يتجاوز التأخير ثلاثين يوماً من الموعد النظامي.

٢. عشرة بالمائة (١٠٪) من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن ثلاثين يوماً ولم يتجاوز تسعين يوماً من الموعد النظامي.

٣. عشرون بالمائة (٢٠٪) من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن تسعين يوماً ولم يتجاوز ثلاثمائة وخمسة وستين يوماً من الموعد النظامي.

٤. خمسة وعشرون بالمائة (٢٥٪) من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن ثلاثمائة وخمسة وستين يوماً من الموعد النظامي.

ج. تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة السداد بموجب هذا النظام، والمبلغ المسدد في الموعد النظامي المحدد في الفقرة (ب) من المادة الستين من هذا النظام.

اللائحة التنفيذية

المادة السابعة والستون:

١- تفرض غرامة عدم تقديم الإقرار في الحالات الآتية:

أ- عدم تقديم الإقرار خلال مائة وعشرين يوماً من تاريخ نهاية السنة المالية.



ب- عدم تقديم الإقرار طبقًا للنموذج المعتمد حتى لو قدم في الموعد النظامي.

ج- عدم تسديد الضريبة المستحقة بموجب الإقرار حتى لو قدم الإقرار في الموعد النظامي ووفقًا للنموذج المعتمد.

د- عدم إشعار الهيئة وتقديم الإقرار الضريبي في حالة التوقف عن مزاولة النشاط خلال ستين يومًا من تاريخ التوقف والسداد بموجبه.

هـ- عدم تقديم إقرار المعلومات الخاص بشركات الأشخاص خلال ستين يومًا من نهاية السنة الضريبية.

٢- في حالة عدم تقديم الإقرار في الموعد المحدد، تحصل الأعلى من الغرامتين الآتيتين:

(أ) ١٪ من إجمالي الإيرادات ويحد أقصى قدره ٢٠,٠٠٠ (عشرون ألف ريال).

(ب) حسب النسب الآتية:

• ٥٪ من الضريبة غير المسددة إذا لم يتجاوز التأخير ثلاثين يومًا من الموعد النظامي.

• ١٠٪ من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن ثلاثين يومًا ولم يتجاوز تسعين يومًا من الموعد النظامي.

• ٢٠٪ من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن تسعين يومًا ولم يتجاوز ثلاثمائة وخمسة وستين يومًا من الموعد النظامي.

• ٢٥٪ من الضريبة غير المسددة إذا زاد التأخير عن ثلاثمائة وخمسة وستين يومًا من الموعد النظامي.

٣- تعني الضريبة غير المسددة الفرق بين ما سدده المكلف في الموعد النظامي، والضريبة المستحقة السداد بموجب أحكام النظام وتشمل التعديلات التي تجريها الهيئة والتي أصبحت نهائية حسبما هو وارد في الفقرة (٢) من المادة الحادية والسبعين من هذه اللائحة بما في ذلك الحالات المعترض عليها، حيث تحسب الغرامة من تاريخ الموعد النظامي لتقديم الإقرار والسداد.

قرارات مجلس الوزراء

- قرار مجلس الوزراء رقم (١٠٠/م) بتاريخ ١٤/٤/١٤٤٢هـ بتطبيق الأحكام المنصوص عليها في المواد (الثالثة والسبعين، والرابعة والسبعين، والخامسة والسبعين) من نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٥/١/١٤٢٥هـ، سبقت الإشارة إليه.
- قرار مجلس الوزراء رقم (٥٧٠) بتاريخ ٢٢/٩/١٤٤٢هـ بتنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.



المبادئ والسوابق القضائية

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ٥١-٢٠٢٠-IR وتاريخ ١٤٤١/١٢/٢٩هـ، ونص الشاهد منه: «الثابت أن القرار محل الطعن في شأن المنازعة بخصوص فرض الغرامات عن عدم تقديم الإقرارات عن الأعوام من ٢٠٠٥م حتى ٢٠١٥م، جاء متفقاً مع الأسباب السائغة التي بُني عليها والكافية لحمل قضائه؛ إذ تولت اللجنة المصدرة له تمحيص مكنم النزاع فيه وانتهت بصدده إلى النتيجة التي خلصت إليها في منطوقه».

* مجموعة المبادئ المستخرجة من قرارات لجنة الاستئناف الزكوية والضريبية لعامي ٢٠٢٠م-٢٠٢١م، وفيها:

- المبدأ رقم (٨٠): «يقع على عاتق الهيئة إثبات تلقيها إقرارات المكلفين بعد المدة النظامية بالنظر إلى أنها هي الجهة التي يتم أمامها مثل هذا الإجراء»^(١).
- المبدأ رقم (٨١): «وجود القرائن على عدم وجود القصد والنية في وجود فعل الإخفاء المجرّم يترتب عليها عدم العدول عن أصل براءة الذمة؛ حيث كان انشغالها عارضاً فلا ينتقل إلى التجريم ما لم تثبت المخالفة في حق المستأنف ببينة لا يتخللها الشك والاحتمال»^(٢).

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢٠-١

(٢) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢٠-١

آراء الفقه والشرح للأنظمة الضريبية

هدف أي نظام من فرض الجزاء على الأفراد هو حماية مصلحة يراها المشرع جديرة بذلك، فالجزاءات في النظام (القانون) الضريبي تفرض لحماية مصلحة الخزينة العامة، على أساس أن الجريمة الضريبية تشمل كل اعتداء على حق الخزنة العامة؛ وهذه الجزاءات تنقسم إلى جزاءات مالية كالغرامة، وجزاءات سالبة للحرية كالحبس، وذلك حسب نص النظام. كما تختلف هذه الجزاءات من حيث الجهة المختصة باتخاذها إلى جزاءات تفرضها الإدارة الضريبية، وأخرى تفرضها المحكمة أو اللجنة المختصة بالفصل في المنازعة الضريبية.

والغرامة الضريبية تعد بمثابة جزاء إداري؛ حيث قرره المشرع لضمان حسن سير الإدارة العامة؛ وتطبيقاً لذلك فقد قرر القضاء السويسري صراحة في كثير من أحكامه تعلق الجرائم الضريبية بالقانون الإداري، وليس بالقانون الجنائي.



الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تنص المادة (١٨٤) من المدونة العامة للضرائب بالمغرب على أن: «تطبق زيادات قدرها ٥٪ و ١٥٪ و ٢٠٪ بالنسبة للإقرار المتعلق بالحصيلة الخاضعة للضريبة وزائد القيمة والدخل العام والدخول العقارية والأرباح العقارية وأرباح رؤوس الأموال المنقولة ورقم الأعمال والرسم على عقود التأمين والعقود والاتفاقات في الحالات التالية: - ٥٪ في حالة إيداع الإقرارات والعقود والاتفاقات داخل أجل لا يتجاوز ثلاثين (٣٠) يومًا من التأخير. - وفي حالة إيداع إقرار تصحيحي خارج الأجل يترتب عنه أداء واجبات تكميلية. - ١٥٪ في حالة الإدلاء بالإقرارات والعقود والاتفاقات بعد أجل ثلاثين (٣٠) يومًا المذكور. - ٢٠٪ في حالة فرض الضريبة بصورة تلقائية في حالة عدم إيداع الإقرار الضريبي أو في حالة إيداع إقرار ناقص أو غير كافٍ. تحتسب الزيادات السالفة الذكر على مبلغ:

١. إما الضريبة المطابقة لربح، أو دخل عام، أو دخول عقارية، أو أرباح عقارية، أو أرباح رؤوس أموال منقولة أو رقم أعمال السنة المحاسبية، وإما الواجبات التكميلية المستحقة.
٢. وإما الحد الأدنى المنصوص عليه في المادة ١٤٤ أعلاه إذا كان يتجاوز مبلغ الضريبة المستحقة الأنفة الذكر، أو إذا تبين من الإقرار الناقص أو المدلى به بعد انصرام الأجل وجود حصيلة ليس فيها ربح أو حصيلة فيها عجز.
٣. وإما الضريبة التي وقع التدليس فيها أو التملص منها أو تعريضها للضياع.
٤. وإما الواجبات المجردة المستحقة.
٥. وإما الواجبات التي كان من الواجب فرضها والمتعلقة بالدخول والأرباح المعفاة. ولا يمكن أن يقل مبلغ الزيادة الأنفة الذكر عن:
- خمسمائة (٥٠٠) درهم في الحالات المشار إليها في ١° و ٢° و ٣° و ٥° أعلاه.
- مائة (١٠٠) درهم فيما يخص الإقرار برقم أعمال المفاول الذاتي ٢.
- مائة (١٠٠) درهم في الحالة المشار إليها في ٤° أعلاه.



غير أنه عند كل إقرار ناقص أو غير كافٍ، تطبق غرامة قدرها خمسمائة (٥٠٠) درهم إذا لم يكن للعناصر الناقصة أو المتضاربة تأثير على أساس الضريبة أو تحصيلها. وتحدد هذه الغرامة في مائة (١٠٠) درهم بالنسبة للإقرار الناقص أو غير الكافي لرقم أعمال المقاول الذاتي، وتطبق زيادة قدرها (٥٠٪) في حالة عدم الإدلاء، أو الإدلاء خارج الأجال المنصوص عليها في المادة ١٢٨ أعلاه بالعقود والاتفاقات المعفاة من واجبات التسجيل والمتعلقة بالعمليات المشار إليها بالمادة ١٢٧ أعلاه.

غير أن زيادة (٥٠٪) تخفض إلى (٢٥٠٪) في حالة الإدلاء بالعقود والاتفاقات المشار إليها أعلاه داخل أجل لا يتجاوز ثلاثين (٣٠) يومًا من التأخير. وتحتسب الزيادة على الأساس الخاضع للضريبة المنصوص عليه في المادة (١٣١) أعلاه، على ألا يقل مبلغها عن خمسمائة (٥٠٠) درهم، وألا يزيد على مائة ألف (١٠٠,٠٠٠) درهم. كما تضمن قانون الضريبة على الدخل المصري العديد من النصوص التي تعاقب على التهرب الضريبي -بصوره ووسائله المتعددة- على النحو التالي:

المادة (١٣٢):

يعاقب بالحبس وبغرامة لا تقل عن عشرة آلاف جنيه، ولا تجاوز مائة ألف جنيه، أو بإحدى هاتين العقوبتين كل محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين اعتمد إقراراً ضريبياً أو وثائق أو مستندات مؤيدة له إذا ارتكب أحد الأفعال الآتية:

١. إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته ولم تفصح عنها المستندات التي شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمراً ضرورياً لكي تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول.

٢. إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته تتعلق بأي تعديل أو تغيير في الدفاتر، أو الحسابات، أو السجلات، أو المستندات وكان من شأن هذا التعديل أو التغيير الإيهام بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر.

وفي حالة العود يُحكّم بالحبس والغرامة معاً.

المادة (١٣٣):

يعاقب كلٌ ممول تهرب من أداء الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز خمس سنوات، وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أداؤها بموجب هذا القانون أو بإحدى هاتين العقوبتين.

ويعتبر الممول متهرباً من أداء الضريبة باستعمال أحد الطرق الآتية:

• تقديم الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع علمه بذلك أو تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من دفاتر، أو سجلات، أو حسابات، أو مستندات أخفاها.



- تقديم الإقرار الضريبي السنوي على أساس عدم وجود دفاتر، أو سجلات، أو حسابات، أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من دفاتر، أو سجلات، أو حسابات، أو مستندات أخفاها.
- الإلتفاف العمد للسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة.
- اصطناع، أو تغيير فواتير الشراء، أو البيع، أو غيرها من المستندات لإيهام المصلحة بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر.
- إخفاء نشاط أو جزء منه ممّا يخضع للضريبة.
- وفي حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً.
- وفي جميع الأحوال تعتبر جريمة التهرب من أداء الضريبة جريمة مخلة بالشرف والأمانة.

المادة (١٣٤):

يسأل الشريك في الجريمة بالتضامن مع الممول في الالتزام بأداء قيمة الضرائب التي تهرّب من أدائها والغرامات المقضي بها في شأنها.

المادة (١٣٥):

يعاقب بغرامة لا تقل عن ألفي جنيه، ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه، كل من ارتكب أيّاً من الأفعال الآتية:

- الامتناع عن تقديم إخطار مزاولة النشاط.
 - الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي.
 - الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة في الميعاد القانوني.
- كما يعاقب بذات العقوبة كلُّ من خالف أحكام المادة ٩٦ فقرة (١). ويعاقب بغرامة مقدارها عشرة آلاف جنيه كلُّ من خالف أحكام المادتين (٧٨ بند «١» و٨٣ فقرة ٣).
- وفي جميع الأحوال تضاعف الغرامة المنصوص عليها في حالة العود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال ثلاث سنوات.

المادة (١٣٦):

إذا أدرج الممول مبلغ الضريبة في الإقرار الضريبي بأقل من قيمة الضريبة المقدرة نهائياً، يعاقب بالغرامة المبينة نسبتها قرين كل حالة من الحالات الآتية:



- ٥٠٪ من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه، إذا كان هذا المبلغ يعادل من ١٠٪ إلى ٢٠٪ من الضريبة المستحقة قانونًا.
- ١٥٪ من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه، إذا كان هذا المبلغ يعادل من ٢٠٪ إلى ٥٠٪ من الضريبة المستحقة قانونًا.
- ٨٠٪ من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه، إذا كان هذا المبلغ يعادل أكثر من ٥٠٪ من الضريبة المستحقة قانونًا.

التعليق

الغرامة هي العقوبة المقررة لعدم تقديم الإقرار الضريبي وفقًا للضوابط النظامية، على أن مقدار هذه الغرامة يختلف من حالة لأخرى، وفقًا لجسامة المخالفة ذات الصلة، التي تتنوع ما بين الامتناع عن تقديم الإقرار بشكل مطلق وبين عدم تقديم الإقرار في الوقت المحدد، وبين عدم الالتزام بالضوابط النظامية ذات الصلة.



غرامات- التأخير- الغش- الدفعات المعجلة- تاريخ الاستحقاق- محاسب قانوني- معلومات غير حقيقية- التهرب الضريبي- الدفاتر- السجلات- إقرار ضريبي- فواتير- وثائق مزورة- عدم الإفصاح- الفحص.

كلمات مفتاحية:

المادة السابعة والسبعون: غرامات التأخير والغش

أ. إضافة إلى الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (ب) من هذه المادة، على المكلف تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمائة (١%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير، وهذا يشمل التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها والدفعات المعجلة، وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد.

ب. علاوة على الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من هذا النظام وفي الفقرة (أ) من هذه المادة، تفرض على المكلف غرامة مالية قدرها خمسة وعشرون بالمائة (٢٥%) من فرق الضريبة الناتجة عن تقديم المكلف أو محاسبه القانوني معلومات غير حقيقية أو الغش بقصد التهرب من الضريبة، وعلى الأخص في الحالات الآتية:

١. تقديم دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات غير حقيقية لا تعكس الوضع الصحيح للمكلف.
٢. تقديم الإقرار على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات مع تضمينه معلومات تخالف ما تظهره دفاتره وسجلاته.
٣. تقديم فواتير أو وثائق مزورة أو مصطنعة أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بقصد تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر.
٤. عدم الإفصاح عن نشاط أو أكثر من أنواع النشاط التي تخضع للضريبة.
٥. إتلاف أو إخفاء الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل قيام الهيئة بالفحص.

اللائحة التنفيذية

المادة التاسعة والستون:

تنطبق أحكام غرامة الغش الواردة في الفقرة (ب) من المادة السابعة والسبعين من النظام على المكلف باستقطاع الضريبة في حالة إخفائه معلومات أو تقديمه معلومات غير صحيحة، وتقع مسؤولية سدادها على الجهة المكلفة بالاستقطاع.



المادة السابعة والخمسون: الإقرارات:

«... ٦ - يجب أن يشهد محاسب قانوني على صحة ما اشتمل عليه إقرار المكلف الذي يتجاوز دخله الخاضع للضريبة قبل حسم المصاريف مليون ريال سعودي، خصوصًا ما يلي:

أ. أن معلومات الإقرار مستخرجة من دفاتر وسجلات المكلف ومطابقة لها.

ب. أن الإقرار أعد وفقًا لأحكام نظام ضريبة الدخل السعودي...».

التعميم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

التعميم رقم ٣٥-١ في ١٤١٥/٤/٨ هـ بشأن المكلفين المتخلفين زكويًا أو ضريبيًا تهرّبًا من السداد.

المبادئ والسوابق القضائية

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في قرار رقم ٤٦-٢٠٢٠-IR وتاريخ ١٤٤١/١١/٠٨ هـ، ونص الشاهد منه: «حيث يستأنف المكلف على رفض القرار الابتدائي لاعتراضه على بند غرامة التأخير عن البنود التي أيدت اللجنة الابتدائية بها الهيئة في فرض تلك الغرامة، وحيث تقرر لدى هذه الدائرة عدم توجب توريد المستأنف لمبلغ ضريبة الاستقطاع عن العاميين محل الخلاف ٢٠١٤ م و ٢٠١٥ م، على نحو ما جاء تفصيله في البند الأول من هذا القرار، وحيث أيدت الدائرة وجهة نظر المكلف في عدم وجود فروقات في مبلغ التأمينات الاجتماعية، فإن أي غرامات فرضتها الهيئة لتأخر المكلف في سداد ما كان مفروضًا عليه أداؤه بموجب ربط الهيئة ستسقط بسقوط أصلها، وعليه فلا يكون هناك موجب لإيقاعها والحال ما ذكر؛ مما تنتهي معه الدائرة إلى نقض القرار الابتدائي بخصوص ذلك البند، وتأييد وجهة نظر المكلف بشأنه».

ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ٣٩-٢٠٢٠-IR وتاريخ ١٤٤١/١١/١٧ هـ، والقرار رقم ١٧-٢٠٢٠-IR وتاريخ ١٤٤١/١٢/٢٨ هـ، ونص الشاهد منه: «وحيث تقرر لدى الدائرة على نحو ما سبق بيانه أحقية الشركة المكلفة في حسم الخسائر المتكبدة التي اختصت بها السنة التي حصل بها التغيير في الملكية لأجل حسمها من الوعاء الضريبي للشركة؛ مما يعني سقوط ما ترتب من غرامات على تأخر الشركة المكلفة في أداء الضريبة التي طولبت بأدائها لسقوط أصل المخالفة



المنسوبة إلى الشركة المكلفة على نحو ما سبق الفصل فيه في شأن أحقية الشركة المكلفة في حسم حصة الشركاء غير السعوديين في الخسائر المدورة في السنة التي حدث فيها التغيير دون ما يليها من السنوات».

* مجموعة المبادئ المستخرجة من قرارات لجنة الاستئناف الزكوية والضريبية لعامي ٢٠٢٠م - ٢٠٢١م، وفيها: المبدأ رقم (٨١): «وجود القرائن على عدم وجود القصد والنية في وجود فعل الإخفاء المجرم يترتب عليها عدم العدول عن أصل براءة الذمة، حيث إن انشغالها عارض، فلا ينتقل إلى التجريم ما لم تثبت المخالفة في حق المستأنف ببينة لا يتخللها الشك والاحتمال»^(١).

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: ١-٢٠٢٠-IR

آراء الفقه والشرح للأنظمة الضريبية

أهمية الحماية النظامية للفاتورة الضريبية Invoices

تعد الفواتير من أهم الجوانب الفنية التي تساعد على تثبيت الالتزام الضريبي، حتى في مجال أعمال الضريبة على الدخل؛ إذ يتم تسجيل كل عملية بيع للسلع أو الخدمات، سواء أكانت خاضعة للضريبة أم معفاة منها، بغرض الوصول إلى تحديد الدخل الحقيقي الذي يحصله المكلف. والفواتير المعتبرة هنا هي ما يمكن تسميته بـ«الفواتير الضريبية»، وهي فواتير تتضمن بيانات جوهرية مثل تاريخ إصدارها ورقمها المسلسل وبيانات السلعة ومقدار الضريبة، وكذلك تشتمل على رقم التسجيل الضريبي وبيانات المشتري ورقمه الضريبي، وكذلك بيانات السداد (نقدًا أو بالأجل)، ويتعين أن تصدر من أصل ونسختين على الأقل؛ حيث يحتفظ المشتري بالأصل، وتقدم النسخة الأولى للإدارة الضريبية إذا طلب منها، ويحتفظ البائع بالنسخة الثانية.

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تنص المادة (٢٠٨) من المدونة العامة للضرائب بالمغرب على أن:

١. تطبق ذعيرة نسبتها ١٠٪ وزيادة قدرها ٥٪ عن الشهر الأول من التأخير و ٥٠٪ عن كل شهر أو جزء شهر إضافي من مبلغ:

- الأداءات التلقائية جميعها أو بعضها، بعد انصرام الأجل المحدد، عن المدة المنصرمة بين تاريخ استحقاق الضريبة وتاريخ الأداء.

- الضرائب الصادرة عن طريق الجدول أو الأمر بالاستخلاص عن المدة المنصرمة بين تاريخ استحقاق الضريبة وتاريخ الأداء...».



وتنص المادة (١٩٢) من ذات المدونة على أنه:

١. بصرف النظر عن الجزاءات الضريبية المنصوص عليها في هذه المدونة، يتعرض لغرامة من خمسة آلاف (٥.٠٠٠) إلى خمسين ألف (٥٠.٠٠٠) درهم كل شخص ثبت في حقه قصد الإفلات من إخضاعه للضريبة، أو التملص من دفعها، أو الحصول على خصم منها، أو استرجاع مبالغ بغير حق، استعمال إحدى الوسائل التالية:

- تسليم أو تقديم فواتير صورية.

- تقديم تقييدات محاسبية مزيفة أو صورية.

- بيع بدون فواتير بصفة متكررة.

- إخفاء أو إتلاف وثائق المحاسبة المطلوبة قانونيًا.

- اختلاس مجموع أو بعض أصول الشركة أو الزيادة بصورة تدليسية في خصومها قصد افتعال إعسارها.

التعليق

درءًا للتلاعب والغش أو المماطلة التي قد يلجأ إليها بعض المكلفين للتهرب من سداد الضريبة، قرر النظام والأنظمة المقارنة غرامات إضافية بجانب الغرامات الواردة في المادة السادسة والسبعين من النظام، والتي يختلف مقدارها في حالة التأخير عن سداد الضريبة، عن حالة ارتكاب الغش بقصد التهرب من الضريبة.

والجدير بالذكر أن وجود نزاع قضائي جدي بين الهيئة والمكلف ينفي عن المكلف شبهة المماطلة؛ إذ قضى بأن: «وجود خلاف حقيقي في وجهات النظر بين المنشأة والهيئة حول فرض الضريبة ذاتها، يترتب عليه عدم جواز فرض غرامة تأخير على عدم سداد تلك الضريبة، ومخالفة الهيئة لذلك يؤدي إلى إلغاء قرارها بفرض غرامة التأخير» (١٣٩٨، ١٤٤٥ لعام ١٤٣٥ هـ/ ١٤٦٠، ١٤٦٧، ١٤٩٨، ١٥٠٦ لعام ١٤٣٦ هـ/ ١٥٨٨، ١٥٧٦ لعام ١٤٣٧ هـ/ ١٦٤٨، ١٦٦٠، ١٧٥٠، ١٧٦١، ١٧٠٨، ١٧٧٠ لعام ١٤٣٨ هـ).



كلمات مفتاحية:

مسؤولية- المحاسب القانوني- الهيئة- الحق في الملاحقة- بيانات غير صحيحة- المبادئ المحاسبية- تهرب ضريبي.

المادة الثامنة والسبعون: مسؤولية المحاسبين القانونيين

بما لا يتعارض مع نظام المحاسبين القانونيين، للهيئة الحق في ملاحقة أي محاسب قانوني قضائياً يثبت أنه قدم أو شهد على صحة بيانات غير صحيحة وبما يشكل انتهاكاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بقصد مساعدة المكلف على التهرب من كل أو جزء من الضريبة.

اللائحة التنفيذية

المادة الأربعون:

يتم حساب معدل العائد الداخلي على أساس التدفقات النقدية السنوية الفعلية دون أخذ أثر معدل التضخم السنوي أو أي عوامل أخرى في الاعتبار، ويجب مصادقة المحاسب القانوني للمكلف على صحة ذلك.

المادة السادسة والخمسون

نظام المحاسبين القانونيين

الأنظمة ذات العلاقة

التعميم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

- التعميم رقم ١-٣٥ في ١٤/٤/٨ هـ بشأن المكلفين المتخلفين زكويًا أو ضريبيًا؛ تهربًا من السداد.
- التعميم رقم ١٥٥١-٦٧٦-٣ في ١/٢٨/١٣٩٧ هـ بشأن المتخلفين من مكلفي الزكاة والضرائب.



المبادئ والسوابق القضائية

مجموعة المبادئ المستخرجة من قرارات لجنة الاستئناف الزكوية والضريبية لعامي ٢٠٢٠م - ٢٠٢١م، وفيها: المبدأ رقم (٧٠): «مراجعة محاسب قانوني مرخص وإصداره رأياً غير معدل على القوائم المالية يعتبر بمثابة مصادقة على صحة دفاتر وسجلات المكلف»^(١).

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢١-٣٢

آراء الفقه والشرح للأنظمة الضريبية

الجرائم التي يرتكبها المحاسبون تعد من الجرائم التي يجب وضع عقوبات مشددة لها بوصفها تشكل أحياناً «تعدداً معنوياً» لعدد من الجرائم وعلى رأسها جريمة التزوير.

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تنص المادة (١٣٢) من قانون الضريبة على الدخل المصري على أن: «يعاقب بالحبس وبغرامة لا تقل عن عشرة آلاف جنيه ولا تجاوز مائة ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين كل محاسب مقيم بجدول المحاسبين والمراجعين اعتمد إقراراً ضريبياً أو وثائق أو مستندات مؤيدة له إذا ارتكب أحد الأفعال الآتية:

• إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته ولم تفصح عنها المستندات التي شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمراً ضرورياً لكي تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول.

• إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته تتعلق بأي تعديل أو تغيير في الدفاتر، أو الحسابات، أو السجلات، أو المستندات، وكان من شأن هذا التعديل أو التغيير الإيهام بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر، وفي حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً».

والجدير بالذكر أن قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٢٨ لسنة ٢٠٠٩م في المادة (٢٥) منه قد ألقى التزاماً آخر على عاتق الشخص المرخص له بمزاولة مهنة محاسب قانوني؛ إذ تضمنت الآتي: «يترتب على الشخص المرخص له بمزاولة مهنة محاسب قانوني في المملكة أن يقدم بياناً بأسماء عملائه وعناوينهم خلال مدة لا تتجاوز نهاية



الشهر الثالث من السنة اللاحقة للسنة المالية». أما المادة (٢٣ - أ) من ذات القانون فقد نصت على أن «يلتزم المكلف بتضمين السجلات والمستندات اللازمة لتحديد مقدار الضريبة المستحقة عليه شريطة أن تكون معدة وفق معايير المحاسبة الدولية، ومدققة ومصادقًا عليها من محاسب قانوني...». كما حمل المشرع الضريبي مدقق الحسابات مسؤولية إصدار أو المصادقة على بيانات مالية غير مطابقة للواقع بشكل جوهري أو تخالف قانون ضريبة الدخل أو معايير المحاسبة الدولية والقوانين والأنظمة المعمول بها، سواء كان ذلك ناجمًا عن خطأ مقصود أو أي عمل جرمي أو عن إهمال جسيم، وفي هذه الحالة يعتبر المحاسب القانوني أنه قد ارتكب جرمًا ويعاقب عليه بالعقوبة المنصوص عليها في المادة (٥٥) من القانون.

التعليق

الحكم الذي تضمّنته هذه المادة يعدُّ تطبيقًا للمبادئ العامة في النظام، من حيث إنه يكون للهيئة الرجوع على المحاسب القانوني بقيمة الأضرار التي لحقت بها نتيجة التأخير في سداد الضريبة نتيجة مساعدته للمكلف على التهرب من كل أو جزء من الضريبة.



الفصل الخامس عشر: صلاحيات الوزير



كلمات مفتاحية:

صلاحيات الوزير- اللائحة التنفيذية- التعليمات- تعديل المجموعات- نسب الاستهلاك- إسقاط دين الضريبة- الغرامات- منح المكافآت.

المادة التاسعة والسبعون: صلاحيات الوزير

للووزير الصلاحيات الآتية:

- أ. إصدار اللائحة التنفيذية لهذا النظام.
- ب. إصدار التعليمات واتخاذ الإجراءات التي يراها ضرورية لوضع هذا النظام موضع التنفيذ.
- ج. تعديل المجموعات ونسب الاستهلاك الواردة في المادة السابعة عشرة من هذا النظام.
- د. إسقاط دين الضريبة والغرامات متى توفرت أسباب استحالة تحصيلها وتحدد اللائحة الحالات التي يستحيل معها التحصيل.
- هـ. منح مكافآت بناءً على توصيات محافظ الهيئة للموظفين المتميزين في أداء أعمالهم، وتحدد اللائحة شروط وضوابط منح هذه المكافأة.

اللائحة التنفيذية

المادة الثانية والسبعون:

يمنح موظفو الهيئة المتميزون في أداء أعمالهم، وبناءً على توصيات مدير عام الهيئة، مكافآت تشجيعية وفق الشروط والضوابط الآتية:

١. بذل جهد غير عادي من خلال عمليات المراجعة والفحص لإقرارات المكلفين وحساباتهم ومتابعتها، يؤدي إلى اكتشاف أو توفير مبالغ للخزينة العامة، وثبوت استحقاق هذه المبالغ بشكل نهائي.
٢. اكتشاف ديون ضريبية كانت مشطوبة، أو مجهولة، أو مفقودة، أو غير معروفة من قبل، وتحصيل تلك المبالغ المكتشفة وتوريدها لخزينة الدولة بشكل نهائي.
٣. ألا تتجاوز المكافأة التشجيعية راتب ثلاثة أشهر في السنة، ويتناسب مقدار المكافأة مع حجم الجهد المبذول، والمبالغ المحققة وفقاً للآتي:



- راتب شهر واحد للمبالغ المحققة من خمسين ألفاً إلى مائتين وخمسين ألف ريال.
- راتب شهرين للمبالغ المحققة التي تزيد عن مائتين وخمسين ألف ريال إلى مليون ريال.
- راتب ثلاثة شهور للمبالغ المحققة التي تزيد عن مليون ريال في السنة.

المادة الثالثة والسبعون

تشكل لجنة في الهيئة تكون مهمتها النظر في الحالات التي تحال لها لتقييم الجهد المبذول في كل حالة، واقتراح المكافأة الملائمة لها على ضوء المبررات والمستندات المقدمة.

قرارات مجلس الوزراء

- [قرار مجلس الوزراء رقم \(٥٧٠\) وتاريخ ١٤٤٢/٩/٢٢ هـ بتنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.](#)

القرارات الوزارية

- القرار الوزاري رقم (١٧٤٨/١) وتاريخ ١٤٢٧/٢/٢٠ هـ، والقرار رقم (٤٧٥٨/١) وتاريخ ١٤٢٧/٥/١٤ هـ، بالموافقة على إجراء بعض التعديلات على بعض مواد اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، وذلك على النحو الآتي: ...
- ٣- تصويب الخطأ المطبعي الوارد في عبارة «من مائتين وواحد وخمسين ألف ريال إلى مليون ريال» ليصبح نصها بعد تصويب الخطأ «راتب شهرين للمبالغ المحققة التي تزيد عن مائتين وخمسين ألف ريال إلى مليون ريال».

المبادئ والسوابق القضائية

- ومن ذلك ما حكمت به الدائرة الاستئنافية الأولى في القرار رقم ٤٦-٢٠٢٠-IR وتاريخ ١٤٤١/١١/٠٨ هـ، ونص الشاهد منه: «إن تلك اللائحة وتعديلاتها قد جرت على وفق ما قرره النظام كأداة لتعديلها بموجب ما قرره أحكام المادة (٧٩) من النظام الضريبي».



الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تنص المادة (١٣٧) من قانون الضريبة على الدخل المصري على أن: لا يجوز رفع الدعوى الجنائية عن الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون أو اتخاذ أي إجراءات تحقيق إلا بناءً على طلب كتابي من الوزير.

كما تنص المادة (١٤٨) من ذات القانون على أن: للوزير - وعند العرض على مجلس الوزراء - وضع نظام أو أكثر لإثابة العاملين بالمصلحة في ضوء معدلات أداءهم وحجم مستوى إنجازهم في العمل، وذلك دون التقييد بأي نظام آخر، ويجوز أن تتضمن الموازنة العامة للدولة تخصيص مبالغ تساهم بها الدولة في صندوق الرعاية الاجتماعية والصحية للعاملين بالمصلحة وأسرهم، ومن أحيل أو يحال منهم إلى التقاعد وأسرهم.

وفي المغرب جاءت صلاحيات الوزير موزعة في مواد متفرقة من مواد المدونة العامة للضرائب - سبقت الإشارة إليها - ومن ذلك المادة (٢٣٦) والتي تنص على أن: «١- يجب على الوزير المكلف بالمالية أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض أن يقرّر داخل أجل التقادم المنصوص عليه في المادة ٢٣٢ أعلاه إسقاط الضريبة - جميعها أو بعضها - إذا ثبت أنها زائدة على المبلغ المستحق، أو أن الأمر يتعلق بضريبة فرضت مرتين أو فرضت بغير موجب صحيح».

التعليق

تناول النظام ولائحته أبرز الاختصاصات والسلطات التي منحت لوزير المالية بهدف التطبيق الأمثل للقواعد والأحكام ذات الصلة بضريبة الدخل.



الفصل السادس عشر: أحكام ختامية



سريان النظام- الجريدة الرسمية- النشر- السنوات الضريبية- تاريخ النفاذ- الأنظمة الضريبية- نظام ضريبة الدخل- ضريبة الاستقطاع

كلمات مفتاحية:

المادة الثمانون: تاريخ سريان النظام

أ. ينشر هذا النظام في الجريدة الرسمية ويعمل به بعد تسعين يومًا من تاريخ نشره.

ب. يسري هذا النظام على السنوات الضريبية التي تبدأ بعد تاريخ نفاذه، أما السنوات الضريبية التي تبدأ في أو قبل تاريخ نفاذه، فتسري عليها الأنظمة الضريبية النافذة قبل صدور هذا النظام.

ج. يلغي هذا النظام نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٣٣٢١) وتاريخ ١/٢١/١٣٧٠هـ، وتعديلاته، ونظام ضريبة الدخل الإضافية على الشركات المشتغلة بإنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٧٦٣٤) وتاريخ ٣/١٦/١٣٧٠هـ وتعديلاته، ونظام ضريبة استثمار الغاز الطبيعي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٣٧/م) وتاريخ ٦/٢٥/١٤٢٤هـ.

د. يسري مفعول أحكام ضريبة الاستقطاع الواردة في المادة الثامنة والستين من هذا النظام من تاريخ نفاذه.

اللائحة التنفيذية:

المادة الرابعة والسبعون:

تعد أحكام النظام الضريبي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١/١٥/١٤٢٥هـ نافذة المفعول اعتبارًا من ١٣/٦/١٤٢٥هـ الموافق ٣٠/٧/٢٠٠٤م، وذلك وفقًا للمادة الثمانين من النظام حيث نشر في الجريدة الرسمية بالعدد رقم (٣٩٩٠) وتاريخ ١١/٣/١٤٢٥هـ الموافق ٣٠/٤/٢٠٠٤م، كما تعد هذه اللائحة سارية المفعول من تاريخ نفاذ النظام.

تنطبق أحكام النظام ولائحته على السنوات الضريبية التي تبدأ بعد ١٣/٦/١٤٢٥هـ الموافق ٣٠/٧/٢٠٠٤م. كما تطبق أحكام ضريبة الاستقطاع الواردة في المادة الثامنة والستين من النظام على المبالغ المدفوعة في أو بعد ١٣/٦/١٤٢٥هـ الموافق ٣٠/٧/٢٠٠٤م.



الأنظمة ذات العلاقة

• نظام الحكم.

- نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٣٣٢١) وتاريخ ١/٢١/١٣٧٠هـ (مُلغى).
- نظام ضريبة الدخل الإضافية على الشركات المشتغلة بإنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٧٦٣٤) وتاريخ ٣/١٦/١٣٧٠هـ (مُلغى).
- نظام ضريبة استثمار الغاز الطبيعي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٣٧) وتاريخ ٦/٢٥/١٤٢٤هـ (مُلغى).

التعليق

حدد النظام بداية النطاق الزمني لسريانه، بأن يتم العمل به اعتباراً من مرور تسعين يوماً من تاريخ نشره، على أن يسري هذا النظام على السنوات الضريبية التي تبدأ بعد تاريخ نفاذه، أما السنوات الضريبية التي تبدأ في أو قبل تاريخ نفاذه، فتسري عليها الأنظمة الضريبية النافذة قبل صدور هذا النظام، وهذا باستثناء نص المادة (٨٦) منه، المنظمة لأحكام ضريبة الاستقطاع، والتي تسري من تاريخ نفاذه.



كلمات مفتاحية:

ترحيل الخسائر التشغيلية في الحالات الخاصة - شراء الأصل قبل نفاذ النظام.

المادة الحادية والثمانون: الأحكام الانتقالية

- أ. في حالة شراء أصل في سنة ضريبية سابقة على دخول هذا النظام حيز التنفيذ، فإن القيمة التي تضاف إلى المجموعة الملائمة هي تكلفة الأصل ناقصًا أي قسط استهلاك حصل عليه المكلف في السابق.
- ب. لا يجوز ترحيل الخسائر التشغيلية المتكبدة قبل نفاذ قرار مجلس الوزراء ذي الرقم (٣) وتاريخ ١٤٢١/١/٥هـ.
- ج. لا يجوز ترحيل الخسائر التشغيلية التي يتكبدها المكلف خلال فترة الإعفاء الضريبي.

قرارات مجلس الوزراء

قرار مجلس الوزراء رقم (٣) والتاريخ ١٤٢١/١/٥هـ.

التعليق

تضمنت هذه المادة إبراز الأحكام الانتقالية التي تتعلق ببعض التصرفات العملية من جانب المكلفين التي قد تثير لبسًا أو نزاعًا عند تطبيق النظام.