



الأمانة العامة للجان الضريبية
General Secretariat of Tax Committees

الفصل الثاني المكلفون بأداء الضريبة

الدليل إلى نظام ضريبة الدخل



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:

نظام ضريبة الدخل: 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. (٣)
- وتستثنى 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، 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. (٤)
- هـ. الشخص الذي يعمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي
- و. الشخص الذي يعمل في مجال إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية.

(٣) عدلت هذه الفقرة بالمرسوم الملكي رقم (م/١٣١) وتاريخ ٢٩/١٢/١٤٣٨ هـ.

(٤) عدلت هذه الفقرة بالمرسوم الملكي رقم (م/١٣١) وتاريخ ٢٩/١٢/١٤٣٨ هـ.



اللائحة التنفيذية للنظام: (١).

المادة الأولى:

المادة الأولى: أحكام أساسية^(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 أشخاصاً 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 وفقاً لطريقة حقوق الملكية. ويقصد بالشركات التابعة الشركات المملوكة بنسبة تزيد على ٥٪ من رأسمالها أو التي تملك السيطرة على تشكيل مجلس إدارتها.

د- الأشخاص غير المقيمين، سواء أكانوا طبيعيين أم اعتباريين، سعوديين أم غير سعوديين، ممن يمارسون النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة فيها، أو يحققون دخلاً من مصادر في المملكة.^(٢)

صدر قرار وزير المالية رقم (٢١٩٤) وتاريخ ١٢/٧/١٤٣٢ هـ والمتضمن تحديد المقصود «الإدارة الرئيسة» الواردة في الفقرة (ب/٢) من المادة الثالثة من النظام ما نصه (.... فقد تقرر الآتي: يقصد بعبارة «الإدارة الرئيسة» المكان الذي يتم فيه بشكل رئيسي رسم السياسات العليا واتخاذ القرارات الإدارية والتجارية الرئيسة الضرورية لتنفيذ أعمال الشركة بشكل عام، ويعد مكان الإدارة الرئيسة في المملكة عندما يتحقق اثنان على الأقل من الشروط التالية:

- ١- عقد الاجتماعات المعتادة لمجلس الإدارة التي تتم بشكل منتظم ويتم خلالها اتخاذ السياسات والقرارات الرئيسة المتعلقة بإدارة الشركة وتسيير أعمالها في المملكة.
 - ٢- اتخاذ القرارات التنفيذية العليا المتعلقة بإدارة وظائف الشركة مثل قرارات المدير التنفيذي ونوابه في المملكة.
 - ٣- أن تكون معظم أعمال الشركة والتي يتحقق منها معظم إيراداتها في المملكة.
- إذا أصبحت شركة الأموال، وفقاً لما تم تعريفه في الفقرة (٤/أ) أعلاه، مقيمة في المملكة فإنها تخضع لجميع الأحكام والمتطلبات النظامية المطبقة على كافة شركات الأموال المقيمة ويتعين عليها التصريح بإقراراتها السنوية عن الدخل المتحقق لها عن عملياتها وعمليات فروعها داخل المملكة وخارجها.

عدلت الفقرة (١) من هذه المادة بالقرارين الوزاريين رقم (٢٠٨٣) وتاريخ ١٤٣٨/٦/١ هـ ورقم (١٧٢٧) وتاريخ ١٤٣٩/٥/٢٥ هـ



اللائحة التنفيذية للنظام: (١).

- ٢- يخضع الشخص غير المقيم الذي يحقق دخلاً 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 فيخضع لضريبة الاستقطاع وفقاً للقواعد التي حددتها تلك المادة.
إذا كان الدخل يمثل أرباحاً رأسمالية ناتجة عن التخلص من الأصول الثابتة والمتداولة، أو كان الدخل يمثل أرباحاً رأسمالية ناتجة عن التخلص من حصص في شركة مقيمة، فيخضع للضريبة وفقاً للقواعد العامة للنظام.
- ٣- تطبق أحكام نظام ضريبة الدخل على كل شخص طبيعي أو اعتباري، سعودي أو غير سعودي يعمل في مجال استثمار ونقل الغاز الطبيعي.^(٣)

عدلت الفقرة (١) من هذه المادة بالقرارين الوزاريين رقم (٢٠٨٣) وتاريخ ١٤٣٨/٦/١هـ ورقم (١٧٢٧) وتاريخ ١٤٣٩/٥/٢٥هـ.

تم إضافة الفقرة الثالثة من المادة بموجب قرار وزير المالية (٢٥٦٨) وتاريخ ١٤٤٠/٨/١٢هـ.

(٤) عدلت هذه الفقرة بالأمر الوزاري رقم (١٧٤٨/١) وتاريخ ١٤٢٧/٢/٢٠هـ وكان نصها (... ولا يشمل ذلك فتح الحسابات البنكية ..).



الأنظمة ذات العلاقة

- المرسوم الملكي (م/١٥٣) وتاريخ ١٤٤١/١١/٥هـ، المعدل للفقرة (أ) من المادة (الثانية) من نظام ضريبة الدخل النافذ.
- المرسوم الملكي رقم (م/٢٣) وتاريخ ١٤٣٣/٤/١١هـ المشار إليه.
- نظام المحكمة التجارية:
الذي تضمن المادة (١٣) ما يلي:

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

وفي المادة (٤١) 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 بمدينين ولا كافلين لتعهدات الشركة».

المبادئ والسوابق القضائية

«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».

(القرار رقم: ١٥٨٩) لسنة ١٤٣٧ هـ.



القرارات الوزارية

- القرار رقم (٣٨٠٢) وتاريخ ١/٦/١٤٣٤ هـ المعدل للفقرة (أ) من المادة (الأولى) من اللائحة التنفيذية. (هذا التعديل غير سار).
- القرار رقم (٧٢٧١) وتاريخ ٥٢/٥/١٤٣٤ 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، سواءً أكانوا 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 كما تطبق أحكام النظام على الأشخاص غير المقيمين، سواءً أكانوا 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 ١٢/٨/١٤٤٠ 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 ١١/٦/١٤٢٥ 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 ٢٤/١٢/١٤٤١ هـ 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 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 أشخاصاً 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 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 ٢٠٢٠/١/١.

ثالثاً: يبلغ القرار إلى من يلزم تنفيذه

آراء الفقه والشرح للأنظمة الضريبية

للالتزام بالضريبة طرفان: الأول هو الدائن، ممثلاً في الإدارة الضريبية، والثاني هو المدين، متمثلاً في المكلف بالضريبة، ويعرف المكلف بأنه «كل شخص ملزم بدفع الضريبة أو اقتطاعها أو توريدها». كما عرف 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 مديناً بمبلغها للخزانة.



الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تنص المادة (٣) من القانون الجزائري للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن:

(١) «يخضع لضريبة الدخل، على كافة مداخيلهم الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر. ويخضع لضريبة الدخل على عائلاتهم من مصدر جزائري، الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر».

(٢) يعتبر موطن التكليف كما لو كان موجوداً في الجزائر بالنسبة إلى :

(أ) الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفته مالكين له، أو منتفعين به، أو مستأجرين له، عندما يكون الإيجار في هذه الحالة الأخيرة قد اتفق عليه إما باتفاق وحيد، أو باتفاقات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة واحدة على الأقل.

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

(ج) الأشخاص الذين يمارسون نشاطاً مهنيّاً بالجزائر سواء أكانوا أجراء أم لا.

(٣) ممن يعتبر 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 ذوو الجنسية الجزائرية أو الأجنبية، الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يحول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى إتفاقية 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:

أوضح النظام - في المادتين المشار إليهما - النطاق الشخصي لنظام ضريبة الدخل؛ بأن حصره في الأشخاص المذكورين تفصيلاً بهما.



ثانياً: مفهوم الإقامة

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

كلمات مفتاحية:

نظام ضريبة الدخل: 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 مئة وثلاثة وثمانين (١٨٣) يوماً في السنة الضريبية.

لأغراض هذه الفقرة، تعد الإقامة في المملكة لجزء من اليوم إقامة 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 للنظام: المادة الثالثة:

- أ- يعد الشخص الطبيعي مقيماً في المملكة خلال السنة الضريبية، إذا كان له مسكن دائم في المملكة، وأن يتواجد بالمملكة لمدة لا تقل في مجموعها عن ثلاثين يوماً متصلة أو متفرقة خلال السنة الضريبية.
- كما يعد الشخص الطبيعي مقيماً في المملكة أيضاً عند تواجده فيها لمدة لا تقل عن مئة وثلاثة وثمانين يوماً متصلة أو متفرقة حتى لو لم يكن له مسكن دائم فيها.
- ٢- 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- لا 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.

قرارات مجلس الوزراء • القرار الوزاري رقم (٢١٩٤) الصادر بتاريخ ١٢/٧/١٤٣٢هـ.

المبادئ والسوابق القضائية

«الشركة المسجلة بالمملكة وفقاً لنظام الشركات: تعد 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 ٢٠٠٥ م:

مفهوم « الشخص الطبيعي المقيم» على النحو التالي: « في تطبيق أحكام هذا القانون يكون الشخص الطبيعي مقيماً في مصر في أي من الأحوال الآتية:

١. إذا كان له وطن دائم في مصر.
٢. المقيم في مصر مدة تزيد على ١٨٣ يوماً متصلة أو متقطعة خلال اثني عشر شهراً.
٣. المصري الذي يؤدي مهام وظيفته في الخارج ويحصل على دخله من خزنة 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 مقيم» و«الشخص غير مقيم» الواردين في عجز المادة (٢) من النظام- السابق الإشارة إليهما ضمن المادة (١) من النظام- ميزت المادة الماثلة والموسومة ب« مفهوم الإقامة» ما بين الأشخاص الطبيعيين وما بين الأشخاص الاعتباريين (الشركات) فيما يخص المعيار الذي يعتد به للقول بتوافر شرط الإقامة، مناط التحمل بعبء ضريبة الدخل؛

في حالة الشخص الطبيعي يجب أن يتوافر 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 ثلاثين (٣٠) يوماً في السنة الضريبية، متصلة كانت أم منفصلة. أما في غير ذلك من الحالات فيجب أن يثبت إقامته مدة



ودراء لأي تنازع ولتوحيد المفاهيم المعتبرة 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 معياراً 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 وفقاً لنظام الشركات السعودي.

الثاني: أن يقع مركز إدارة الشركة الرئيس في المملكة.



ثالثاً: المنشأة الدائمة

كلمات مفتاحية:

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.

نظام ضريبة الدخل: 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:

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

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

٣. قاعدة ثابتة يمارس منها الشخص الطبيعي غير المقيم نشاطه.

٤. 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:

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

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

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



٤. أداء نشاطات أخرى ذات طبيعة إعدادية أو مساعدة لمصلحة غير المقيم.
٥. إعداد العقود للتوقيع عليها والمتعلقة بقروض، أو توريد بضائع، أو أعمال خدمات فنية.
٦. 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 للنظام: 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 يلي 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 يصرح للوكيل بالتفاوض وإنجاز العقود نيابة عن غير المقيم.



المبادئ والسوابق القضائية

” المبالغ المدفوعة من مصدر في المملكة لجهة غير مقيمة لها منشأة دائمة داخل المملكة لا تخضع لضريبة الاستقطاع.
(القرار رقم: ١٤٨٥) لسنة ١٤٣٦ هـ.

” 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 المكلف عند تحقق قيام ذلك الفرع بأداء ودفع مبالغ للمركز الرئيس مقابل خدمات استفاد منها الفرع في تنفيذ أعماله في المملكة“ (قرار رقم: ٤٦-٢٠٢٠-IR، الصادر في الاستئناف المقيد برقم ١٤٨٧-١٨-٢٠١٧-١٧).

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تضمنت المادة الرابعة من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ 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 التجهيزات 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 بأى عمل ذى 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 كرس 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 O.E.C.D بأن المنشأة الدائمة هي المقر أو المكان الثابت الذي يزاول من خلاله كل نشاط المشروع أو بعضه.



التعليق:

تناولت المادة الثانية من النظام تفصيلاً- درءاً لأي نزاع أو لبس في الأذهان ومسايرة لاتجاه بعض الأنظمة الدولية المقارنة السالف ذكرها - مفهوم «المنشأة الدائمة لغير المقيم في المملكة» وبعض الحالات التطبيقية لهذا المفهوم- أي التي يتحقق فيها وصف المنشأة الدائمة- والتي ذكرت على سبيل المثال لا الحصر. ومن التعريف الوارد في المادة الماثلة 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.



رابعاً: مصدر الدخل (الواقعة المنشئة للضريبة)

كلمات مفتاحية:

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.

نظام ضريبة الدخل: 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 رئيسي - 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 للنظام: 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 المقترض 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 Interbnk إذا بقيت الودائع لدى البنك المقترض المقيم مدة أقصاها تسعون يوماً شريطة أن يقدم بها بياناً سنوياً معتمداً 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 مقيماً 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“.



قرارات مجلس الوزراء

- القرار الوزاري رقم (٣٢٩٤) وتاريخ ١٥/١١/١٤٣١هـ.
- القرار الوزاري رقم (١٧٢٧) وتاريخ ٢٥/٥/١٤٣٩هـ.

المبادئ والسوابق القضائية

“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 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.”

(القرار رقم: ١٣٤٤) لسنة ١٤٣٥هـ.

“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 أن يعد الدخل متحققاً من مصدرٍ في المملكة (...المبلغ الذي تدفعه منشأة دائمة لغير مقيم كما لو دفعته شركة مقيمة)، (قرار رقم: ٤٦-٢٠٢-٠٢ IR الصادر في الاستئناف المقيد برقم ١٤٨٧-٢٠١٨-١٧، والقرار رقم: ٧٢-٢٠٢٠-٢٠ RI، الصادر في الاستئناف المقيد برقم ١٧٧٦-٢٠١٨-١٧).

القرارات الوزارية

- القرار الوزاري رقم (١٧٠٩/١٨٥) وتاريخ ٢٣/٧/١٤٢٦هـ. (ساري) 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 ١٥/١١/١٤٣١هـ بتعديل الفقرة (٤) من المادة الخامسة (غير ساري)
- القرار الوزاري رقم (١٧٧٦) وتاريخ ١٨/٥/١٤٣٥هـ والذي أضاف إلى نهاية الفقرة (١) من المادة الخامسة من اللائحة ما يلي: «ويستثنى من ذلك عوائد القروض الناتجة عن الودائع بين البنوك Interbnk إذا بقيت الودائع لدى البنك المقترض 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 ٢٥/٥/١٤٣٩هـ (ساري) 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 ١/٥/١٤٠٨هـ بشأن ربط الزكاة والضريبة على أساس الأرباح الفعلية.
- تعميم رقم ٦/٣٦٨٤ في ٣٠/٧/١٤٢٦هـ بشأن تكييف عقود شحن البضائع وتذاكر النقل.

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

- تنص المادة الثالثة من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ :
- 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 رب عمل 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.

(ز) التوزيعات على أسهم شركة أموال مقيمة في مصر .

(ح) حصص الأرباح التي تدفعها شركة أشخاص مقيمة في مصر.

(ط) العائد الذي تدفعه الحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو أي شخص مقيم في مصر والعائد الذي يتم سداده من منشأة دائمة في مصر ولو كان مالكة غير مقيم بها.

(ي) مبالغ الإيجار ورسوم الترخيص والإتاوات التي يدفعها شخص مقيم في مصر، أو التي تدفع من منشأة دائمة في مصر ولو كان مالكة غير مقيم فيها.

(ك) الدخل من أي نشاط آخر يتم القيام به في مصر».

كما تنص المادة (٢٠٣/٩٣) من قانون الضرائب المباشرة الجزائري والرسوم المماثلة :

على أن: "تعتبر مداخيل من مصدر جزائري:

(أ) ريع 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 (٢١)، عندما تتعلق بمحلات تجارية مستغلة في الجزائر، وبعقارات موجودة في الجزائر أو بحقوق عقارية مرتبطة بها.

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

(أ) المعاشات والريوع العميرية .

(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 يتولد دين الخزانة العامة (الهيئة العامة للزكاة والدخل) 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 مظهراً من مظاهر سيادة الدولة على هذا الإقليم.

وقد تضمن دليل خدمات المكلفين -ضريبة الدخل، مايو ٢٠١٩- (ص ٤) نص: «يخضع للزكاة كل نشاط يقصد به الكسب من مال أو عمل. كما تطبق ضريبة الدخل على كل شخص طبيعي أو اعتباري يمارس نشاط في المملكة وغير المقيم الذي يحقق دخل 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 والاستثمار، يتم إنشاء رقم تسجيل ضريبي (NIT) للمنشأة». وقد قدم النظام ولائحته -في المواد المشار إليها- صوراً للدخل الذي يعد متحققاً من مصدر داخل المملكة.