



الأمانة العامة للجان الضريبية
General Secretariat of Tax Committees

الفصل الثاني عشر تقديم الإقرارات والربط وإجراءات الاعتراض والاستئناف



الإقرار الضريبي - مكلف - النموذج المعتمد - تسديد الضريبة - الهيئة - شركة أموال مقيمة - منشأة دائمة - شخص طبيعي - إشعار الهيئة -
الفترة الضريبية القصيرة - تاريخ التوقف.

كلمات مفتاحية:

نظام ضريبة الدخل: 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 مئة 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 للنظام: 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 نظاماً، وعليه الإفصاح عن جميع إيراداته المتحققة خلال فترة الإقرار، ويعد الإقرار مقدماً 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 مقبولاً إذا سلم 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 تمكنه 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 وفقاً لوجهة نظر الهيئة في ضوء الظروف والحقائق المرتبطة بالحالة والمعلومات المتاحة للهيئة.
- ٤ - بالنسبة لحالات التوقف عن النشاط يقدم الإقرار والسداد بموجبه خلال ستين يوماً من تاريخ التوقف عن النشاط.
- ٥ - بالنسبة لشركات الأشخاص يجب تقديم إقرار المعلومات خلال ستين يوماً من انتهاء السنة المالية للشركة، وفي حالة وجود شريك موصي أو أكثر، فعلى الشركة أن تقدم إقراراً ضريبياً بمقدار الضريبة المستحقة على حصة الشركاء الموصين وفقاً 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، خصوصاً ما يلي:
 - أ- أن معلومات الإقرار مستخرجة من دفاتر وسجلات المكلف ومطابقة لها.
 - ب- أن الإقرار أعد وفقاً لأحكام نظام ضريبة الدخل السعودي.



٧- على كل شخص يعهد إليه بمسؤولية تصفية شركة، أو تركة، أو حالة إفلاس، أو إعسار، أن يشعر الهيئة خطياً 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 يوماً من تاريخ انتهاء التصفية، وفي حالة التخلف عن ذلك يعد مسؤولاً عن سداد تلك المبالغ بالتضامن مع المكلّف الأصلي إذا ثبت توفرها والتقصير في توريدها.

٨- على المكلّف الذي يعمل في مجال إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية ومجال استثمار الغاز الطبيعي معاً، تقديم إقرار ضريبي واحد للوعاءين الضريبيين معاً، بحيث يتضمن بياناً بتفاصيل كل من الوعاءين الضريبيين ومقدار الضريبة المستحقة على كل وعاء».

- حق الهيئة في المعلومات: السابق ذكرها في المادة السادسة والخمسون.

قرارات مجلس الوزراء

- القرار رقم ٤٦٥، وتاريخ ١٤٣٨/٧/٢٠ هـ بموافقة على تنظيم الهيئة العامة للزكاة والدخل، الذي تضمن تعديل وضع "المصلحة" إلى "الهيئة".

المبادئ والسوابق القضائية

«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». القرار رقم (١٦٤٨) لسنة ١٤٣٨ هـ.

القرارات الوزارية

القرار الوزاري رقم (١٧٢٧) وتاريخ ١٤٣٩/٥/٢٥ هـ المعدل لللائحة التنفيذية. بتعديل بعض مواد من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، الذي قرر تعديل المادة الثامنة والخمسين، على النحو السابق الإشارة إليه.



التعميم 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 المعدومة- الجمعيات الخيرية- راتب الشركاء- مكافآت ترك الخدمة- الفروع ومركزها الرئيس- الإيجارات وعلاقتها برأس المال- صاحب السجل الذي لا يمارس نشاطا 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 مدراء الإدارات والفروع بالهيئة لعام ١٤٣١ وما تقرر بشأنها (تقديم الإقرار عن شركة الأشخاص وكذلك إقرار عن كل شريك)
- تعميم رقم ٢٩٠٣٦ في ١٤/١١/١٤٣٨ هـ بشأن تقديم الإقرارات بناءً على دفاتر ممسوكة باللغة العربية حتى بالنسبة للشركات الأجنبية
- تعميم رقم ٦٩٠١٣/٩٠/١٤٣٩ هـ في ٢٣/٢/١٤٣٩ هـ حق المكلف في تعديل إقراره الزكوي أو الضريبي



الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

مفهوم الإقرار الضريبي:

الإقرار الضريبي عبارة عن كشف أو بيان موقع عليه من الممول ويقدم إلى مصلحة الضرائب في موعد محدد ويبين 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 بأن 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 بأن المعلومات الواردة في الإقرار تشمل كافة الأحداث التي تمت وبالتالي لا توجد أحداث لم يتم تسجيلها (إيرادات).

التقييم والتخصيص: فهو إقرار من جانب الممول بأن 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.

آراء الفقه والشرح للأنظمة الضريبية

تنص المادة (٣٨) من قانون الإجراءات الضريبية اللبناني على أن:

“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 الضريبية إلى الإدارة الضريبية بواسطة البريد الإلكتروني، وذلك وفقًا 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 يدوّن الرقم الضريبي لهذا الشخص وعنوانه.

ويبقى المكلف وخبير المحاسبة وكل شخص ساهم في تحضير التصريح خاضعًا لأحكام المرسوم الإشتراعي 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»؛ إذ تنص المادة (٨٢) منه على أن: «يلتزم كل ممول بأن يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة إقرارًا ضريبيًا سنويًا على النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون، مصحوبًا بالمستندات التي تحددها اللائحة.

ويسري حكم الفقرة السابقة على الممول خلال فترة إعفائه من الضريبة.

ويعتبر تقديم الإقرار لأول مرة إخطارًا 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 (٣٨) من ذات القانون على أنه:

يجب تقديم الإقرار الضريبي خلال المواعيد الآتية :

- قبل أول إبريل من كل سنة أو تاليه 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 مستقل فإن عليه التوقيع على الإقرار مع الممول أو من ممثله القانوني، وإلا اعتبر الإقرار كأن لم يكن.

وفي جميع الأحوال يجب أن يكون الإقرار موقعا من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين وذلك بالنسبة لشركات الأموال والجمعيات التعاونية، والأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص إذا تجاوز رقم الأعمال لأى منهم مليوني جنيه سنويا.

وفي حالة وفاة الممول خلال السنة يجب على الورثة أو وصى التركة أو المصطفى 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 مالم 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 إبريل ويوليو وأكتوبر ويناير من كل عام، وعليها توفير السجلات اللازمة للفحص بمعرفة المصلحة، على أن تتضمن البيانات التالية عن كل فترة ضريبية:

(أ) المبالغ المدفوعة والشخص المتلقي لها.

(ب) الضريبة المستقطعة من هذه المبالغ.

وترسل تلك الجهات صورة من السجلات المشار إليها إلى المصلحة للحفاظ وذلك وفقا للقواعد والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون».

• وتنص المادة (٨٧) من ذات القانون:

«إذا اكتشف الممول خلال فترة تقادم دين الضريبة سهوا أو خطأ في إقراره الضريبي الذي تم تقديمه إلى مأمورية الضرائب المختصة يلتزم فوراً بتقديم إقرار ضريبي معدل 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 مئة وعشرين يوماً من انتهاء السنة الضريبية التي يمثلها الإقرار. وهم: شركات الأموال المقيمة، وغير المقيمين ممن لهم منشأة دائمة في المملكة، وكذلك الأشخاص الطبيعيين غير السعوديين المقيمين ويمارسون نشاطاً. كما يكون هذا الالتزام واجباً 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:

نظام ضريبة الدخل: 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.^(٢٢)

ب. للهيئة الحق في فحص دفاتر وسجلات المكلف ميدانياً أثناء ساعات العمل للتحقق من صحة الضريبة الواجبة عليه.

ج. على جميع الأشخاص والجهات الحكومية تزويد الهيئة بمعلومات عن العقود التي تبرمها مع القطاع الخاص خلال ثلاثة أشهر من تاريخ إبرام العقد، تتضمن اسم وعنوان كل من طرفي العقد، وموضوع العقد، وقيمته، وشروطه المالية، وتاريخ بدء تنفيذه، وانتهائه، ويعد الشخص الذي لا يزود الهيئة بالمطلوب وفقاً لهذه الفقرة، أو لا يشعر الهيئة بتاريخ توقف العمل الوارد في العقد، مسؤولاً بالتضامن عن أي مطالبة ضريبية تستحق على العقد، وتحدد اللائحة الضوابط والإجراءات المطلوبة لتنفيذ هذا الالتزام.

اللائحة التنفيذية للنظام: المادة الثامنة والخمسون (٣١)

١- للهيئة الحق في فحص دفاتر وسجلات المكلف ميدانياً 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 وفقاً للمعلومات

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

(٣١) عدلت هذه المادة بالقرارين الوزاريين رقم (١٧٧٦) وتاريخ ١٤٣٥/٥/١٨هـ ورقم (١٧٢٧) وتاريخ ١٤٣٩/٥/٢٥هـ.



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 ١١/٣٠/١٤٣٨هـ.

٤- يعد مدراء الإدارات المالية ومدراء 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 (٦٧/م) وتاريخ ١٩/١١/١٤٣٥هـ بالموافقة على انضمام المملكة العربية السعودية إلى اتفاقية المساعدة الإدارية المتبادلة في المسائل الضريبية .



قرارات مجلس الوزراء

- قرار رقم (٤١٧) وتاريخ ٢٩/١٠/١٤٣٥ هـ بالموافقة على انضمام المملكة العربية السعودية إلى اتفاقية المساعدة الإدارية المتبادلة في المسائل الضريبية.

التعميم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

- التعميم رقم (١/٦٢٩) وتاريخ ٢٤/١/١٤٠٧ هـ بشأن الكشوف التفصيلية الضرورية التي تساعد الهيئة على سرعة إنهاء الربط الضريبي.
- والتعميم الإلحاق رقم (١-٩٤٥٦) لعام ١٤٠٧ هـ بشأن المكلفين الذين يقدمون حسابات نظامية ومكاتب المحاسبين القانونيين.
- التعميم رقم (٢٩٩٥٦/٨٠/١٤٣٨ هـ) التاريخ ١/٥/١٤٣٨ هـ الخاص بقيام بعض الفروع بمحاسبة بعض المكلفين على أساسي تقديري، ثم أظهر برنامج «قوائم» أن لهم حسابات منتظمة، ليتم مطالبتهم بالحسابات قاصرة على الأعوام ٢٠١٣ م وما بعدها.
- التعميم رقم (٩-٢٥٧٤) وتاريخ ١٤-٥-١٤٢٦ هـ بشأن مراعاة تطبيق الأحكام الإجرائية والقواعد المحاسبية الواردة في النظام الضريبي الجديد على مكلفي الزكاة الشرعية.

آراء الفقه والشرح للأنظمة 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 مالم 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 قدم 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 سائلة 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 تجرته المصلحة من فحص أو ربط أو تحصيل الضرائب المقررة بهذا القانون».

وتنص المادة (٩٩) من ذات القانون:

«لوزير لأغراض هذا القانون أن يطلب من رئيس محكمة استئناف القاهرة الأمر بإطلاع العاملين بالمصلحة أو حصولهم على بيانات متعلقة بحسابات العملاء وودائعهم وخزائهم».

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 المحررات والدفاتر والوثائق الملحقة بها وأوراق الإيرادات والمصروفات لكي يتمكن الموظفون المذكورون من التثبيت من تنفيذ جميع الأحكام التي يقرها 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 والمحررات 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 ممن 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 لأي من العاملين بالمصلحة ممن 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 بناء على طلب كتابي من الممول، أو بناء على نص في أي قانون آخر ، ولا يعتبر إفشاء لسرية إعطاء بيانات للمتنازل إليه عن المنشأة، أو تبادل المعلومات والبيانات بين الجهات الإيرادية التابعة لوزارة المالية وفقاً للتنظيم الذي يصدر به قرار من الوزير“.

التعليق

أعطى النظام لائحته -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 كل ما له علاقة بتنفيذ أحكام الاتفاقيات الدولية والنظام واللائحة. كما لها الحق في فحص دفاتر وسجلات المكلف ميدانياً.



هيئة- إجراءات الفحص والربط- إقرار ضريبي- النظام- الربط الضريبي- المكلف- إشعار- الضريبة الواجبة- خطاب رسمي مسجل.

كلمات مفتاحية:

نظام ضريبة الدخل: 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، وتشعر الهيئة المكلف بالربط الإضافي ومبرراته، ويحق للمكلف الاعتراض عليه وفقاً لما تقضي به قواعد الاعتراض.

اللائحة التنفيذية للنظام: 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 الشخوص 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.^(١/٣٣)
- ٦- عند الانتهاء من الفحص، تعاد المستندات إلى صاحبها خلال خمسة عشر يوماً 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 مقبولاً من الهيئة إذا مضى على تقديمه خمس سنوات من نهاية الأجل المحدد لتقديم الإقرار دون تلقي المكلف إشعاراً من الهيئة بشأنه.
- ٩- يجوز الهيئة 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 الهيئة 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.

(١/٣٢) عدلت هذه الفقرة بالقرار الوزاري رقم (١٧٧٦) وتاريخ ١٤٣٥/٥/١٨هـ وكان نصها (إذا لم يتعاون المكلف الخاضع للفحص في تأمين المعلومات المطلوبة، يجوز للفاحص اتخاذ الإجراءات التي تمكن من الحصول على الحسابات والسجلات والمستندات الأخرى ذات الصلة التي توفر هذه المعلومات، ويجوز له التحفظ عليها مؤقتاً إذا كان هناك سبب يجعله يعتقد أن المكلف قد يحاول إخفاءها أو إتلافها أو التلاعب بها).



المبادئ والسوابق القضائية.

- «جواز فتح الربوط الضريبية للمنشأة منوط بتوافر الشروط والمتطلبات والمدد المنصوص عليها بالقرار الوزاري رقم (٢٥٥٥) بتاريخ ١٩ / ١٠ / ١٤١٧ هـ، وتخلف أحد هذه الضوابط يقتضي عدم أحقية الهيئة في إعادة فتح الربوط». (١٢٧٣) لعام ١٤٣٤ هـ، (١٤٧٠) لسنة ١٤٣٦ هـ، (١٥٥٦، ١٥٨٣) لعام ١٤٣٧ هـ.
- «عدم إمساك المنشأة دفاتر تجارية داخل المملكة رغم كونها شركة مقيمة يترتب عليه أحقية الهيئة في إهدار حساباتها وإجراء الربط التقديري». (١٤٨٨، ١٤٨٩) لعام ١٤٣٦ هـ.
- “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”. (١٣٣٢، ١٢٣٣، ١٢٥٠) لعام ١٤٣٤ هـ، (١٤٤٥) لعام ١٤٣٥ هـ، (١٤٨٣، ١٤٥٧، ١٤٦١، ١٤٩٨، ١٤٨٤، ١٤٩١) لعام ١٤٣٦ هـ، (١٥٩٥، ١٥٥٤، ١٦١٥، ١٥٩٥، ١٥١٢) لعام ١٤٣٧ هـ، (١٦٨٢، ١٧٨٧، ١٧٨٨، ١٧٦١، ١٧٤٩، ١٧١٨) لعام ١٤٣٨ هـ.

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

- نظم الباب الرابع من قانون ضريبة الدخل المصري إجراءات الفحص والمعنون «بالفحص والتحريرات»؛ إذ تنص المادة (٤٩) منه على أن: «على المصلحة فحص إقرارات الممولين سنويا من خلال عينة، يصدر بقواعد ومعايير تحديدها قرار من الوزير بناء على عرض رئيس المصلحة».
- كما تنص المادة (٥٩) من ذات القانون على أن: «تلتزم المأمورية المختصة بإخطار الممول بكتاب موصى عليه مصحوبا 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 مالم 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 فترة ضريبية معينة أو أكثر، مع إشعاره بذلك؛ وليس بشرط أن يكون هذا التقييم لأول مرة، إذ يجوز للهيئة إجراء تقييم ضريبي جديد يعدل تقييماً سابقاً لها، هذا مع مراعاة التقادم الخمسي من قبل الهيئة؛ وتحقيقاً 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 إيصالاً 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:

نظام ضريبة الدخل: 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.

قرارات مجلس الوزراء

- القرار رقم (٤٦٥)، وتاريخ ١٤٣٨/٧/٢٠ هـ بالموافقة على تنظيم الهيئة العامة للزكاة والدخل، الذي تضمن «المصلحة» إلى «الهيئة».

المبادئ والسوابق القضائية

“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 بأسلوب التقديري”.

القرار رقم: (١٤٦١) لسنة ١٤٣٦ هـ.

«يتم تقدير الأرباح الرأسمالية بمقارنة أساس التكلفة المثبت بالقوائم المالية وقت البيع بالقيمة البيعية للحصص التي تنازل عنها الشركاء».

القرار رقم: (١٥٧٩) لسنة ١٤٣٧ هـ.

التعميم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

- التعميم رقم (١-٣٥) في ١٤١٣/٣/٢ هـ بشأن تحقيق وتحصيل الزكاة أو الضريبة وبأسلوب متطور.

آراء الفقه والشراح للأنظمة الضريبية

أيد شراح 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 فعلمها 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 تضر بتحصيل الضريبة . وعلى مأمورية الضرائب المختصة في هذه الحالات أن تخطر الممول بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول بعناصر ربط الضريبة وبقيومتها 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.



الأشخاص المرتبطون- الأشخاص الخاضعون لسيطرة واحدة- الشخص الطبيعي – زوج- صهر- شريك- شركة الأشخاص- شركة أموال- هيئات.

كلمات مفتاحية:

نظام ضريبة الدخل: المادة الرابعة والستون: الأشخاص المرتبطون والأشخاص الخاضعون لسيطرة واحدة

أ. يعد الشخص الطبيعي مرتبطاً بشخص طبيعي آخر إذا كان زوجاً أو صهراً للشخص، أو قريباً له حتى الدرجة الرابعة.

ب. يعد الشخص الطبيعي مرتبطاً بأي نوع من أنواع الشركات إذا كان:

1. شريكاً في شركة الأشخاص، ويسيطر سواءً بمفرده أو مع شخص أو أشخاص مرتبطين به وفقاً لهذه المادة على نسبة خمسين بالمائة (50%) أو أكثر من حقوق دخلها أو رأسمالها بشكل مباشر أو غير مباشر عن طريق شركة أو شركات فرعية من أي نوع.
2. شريكاً بشركة أموال، سواءً بمفرده أو مع شخص أو أشخاص مرتبطين به وفقاً لهذه المادة ويسيطر على خمسين بالمائة (50%) أو أكثر من حقوق التصويت أو قيمتها بشكل مباشر أو غير مباشر عن طريق شركة أو شركات فرعية من أي نوع.
3. 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 (50%) أو أكثر من قبل نفس الشخص أو الأشخاص المرتبطين وفقاً لهذه المادة على النحو الآتي:

1. 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.
2. 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.
3. 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 ١٤٣٩/٥/٢٥ هـ، المعدل بعض مواد اللائحة التنفيذية ومن ضمنها الفقرة (١) من المادة الأولى والمتعلقة بنطاق تطبيق أحكام النظام من حيث الأشخاص والشركات، والفقرة (٤) من المادة الخامسة والمتعلقة بمصدر الدخل.

التعميم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

- التعميم رقم (١/٣٥) وتاريخ ١٤١٣/٣/٢ بشأن تحقيق الزكاة أو الضريبة وتحصيلها بأسلوب متطور.
- التعميم رقم ١٥٠-١ في ١٤١٤/١١/٧ بشأن المعالجة الزكوية والضريبة للمبالغ المدفوعة من قبل الشركاء لتغطية الخسائر في الشركات ذات المسؤولية المحدودة
- التعميم رقم (١/٣٤) في ١٤١٥/٤/٨ بشأن إهدار حسابات مكلفي الزكاة والضريبة التي تكون بلغة غير عربية.
- القرار رقم (١٩-١-٦) وتاريخ ١٤٤٠/٥/٢٥ هـ المنظم لتعليمات تسعير المعاملات.
- الدليل الإرشادي الخاص بتسعير المعاملات - النسخة الأولى - مارس ٢٠١٩، والذي تضمن آلية وشرح القرار سالف الذكر (القرار رقم "١٩-١-٦" وتاريخ ١٤٤٠/٥/٢٥ هـ) وكيفية تطبيقه على الأشخاص المرتبطين. والذي تبني في تعريفه لهؤلاء الأشخاص (الأشخاص المرتبطين) ذات التعريف الوارد في المادة الماثلة من النظام.

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:

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. أى شركتين أو أكثر يملك شخص آخر (٥٠٪) على الأقل من عدد الأسهم أو قيمتها أو حقوق التصويت في كل منها“.

وفي المعاملة الضريبية للأشخاص المرتبطين تنص المادة (٣٠) من ذات القانون على أن: «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 تعاملاتها. وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون طرق تحديد السعر المحايد».

وتنص المادة (٣٧٦) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 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 ١، لكي يعتبرون في كفالته، بصفة صحيحة لدى كل واحد من أولاده، ولكن في حدود النسبة المطبقة - ويستوفون الشروط المطلوبة في المادة ٦ لنسبة مداخيل كل 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 تم 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 مداخيل 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 و ٣٩٨“.



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 سواءً بمفرده أو مع شخص أو أشخاص مرتبطين به، ومسيطرأ 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 مرتبطيناً بها إذا كان يستفيد أو يستطيع الاستفادة منها سواءً بمفرده أو مع شخص أو أشخاص مرتبطين به.



الأشخاص المرتبطون- الأشخاص الخاضعون لسيطرة واحدة- الشخص الطبيعي – زوج- صهر- شريك- شركة الأشخاص- شركة أموال- هيئات

كلمات مفتاحية:

نظام ضريبة الدخل: المادة الخامسة والستون: المادة 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 للنظام: 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 ولمنع 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، سالف الإشارة إليه.

المبادئ والسوابق القضائية

جواز فتح الربوط الضريبية للمنشأة منوط بتوافر الشروط والمتطلبات والمدد المنصوص عليها بالقرار الوزاري رقم ٢٥٥٥ بتاريخ ١٩/١٠/١٤١٧هـ، وتخلف أحد هذه الضوابط يقتضي عدم أحقية الهيئة في إعادة فتح الربط“ (القرار رقم: ١٥٥٦ لسنة ١٤٣٧هـ).

” 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 الربط الضريبي لأجل تفادي اعتبار إقرار المكلف ربطاً نهائياً بمضي تلك المدة دون إشعار الهيئة للمكلف بالربط المعدل خلالها“، (قرار رقم: IR-٢٠٢٠-٦٣ الصادر في الاستئناف المقيد برقم ١٦١٦-٢٠١٨-٧).

القرارات الوزارية

• القرار الوزاري رقم ٢٥٥٥ بتاريخ ١٩/١٠/١٤١٧هـ.

التعاميم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

التعميم رقم ١٩/٣٢٢٧ الصادر بتاريخ ١٤٣١/٦/٩هـ الخاص باسترداد الضريبة المسددة بالزيادة في ضوء اتفاقيات تحاشي الازدواج الضريبي، والذي تضمن الآتي: «إذا كانت اتفاقية تحاشي الازدواج الضريبي مع المملكة تمنح المستفيد إعفاء أو تخفيضا فيما يتعلق بضريبة الاستقطاع الواردة في النظام الضريبي فإنه على الجهة المستقطعة التقدم لمصلحة الزكاة والدخل بخطاب تطلب فيه رد المبلغ المستقطع المسددة بالزيادة وان يكون الخطاب مشفوعا 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 وان المبلغ المدفوع له خاضع للضريبة في بلده
 - ٣- صورة عن نموذج الاستقطاع الذي بموجبه توريد الضريبة مع الايصال 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 ١٦/٦/١٤٢٧هـ".

آراء الفقه والشرح 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 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 الاعتراف به إذا كان مقدماً طبقاً للشروط والأوضاع المنصوص عليها في المادتين (٨٣ و ٨٤) من هذا القانون، ومستنداً إلى دفاتر منتظمة من حيث الشكل وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية أو مبادئ محاسبية مبسطة منبثقة منها، وبمراعاة القوانين والقواعد المقررة في هذا الشأن.

٢- تعديل الربط وفقاً للمادة (٩١) من هذا القانون .

٣- عدم الاعتراف بالإقرار إذا كان معتمداً من أحد المحاسبين ومستنداً إلى دفاتر وفقاً 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 مسبباً، لذا تظم 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 وفقاً للضوابط النظامية من عدمه- وكذا المدة التي يجوز فيها للمكلف طلب استرداد أي مبالغ مسددة بالزيادة من قبله. ويمكن وصف هذه المدد أنها تندرج في إطار ”مدد السقوط“؛ إذ يسقط حق الهيئة في تعديل الربط الضريبي- وفقاً للبند (أ)- وحق المكلف طلب استرداد بمرور خمس سنوات دون ممارسة لأي منهما لحقه الثابت نظاماً. ويسقط حق الهيئة في تعديل الربط الضريبي وفقاً 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 ١٤٣١/٦/٩هـ السابق الإشارة إليه والذي تضمن في البند ثانياً 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.

نظام ضريبة الدخل: المادة السادسة والستون: الإعتراض والإستئناف

- أ. يجوز لمن صدر في شأنه قرار من الهيئة الاعتراض عليه وفقاً لما تقضي به قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية^٥.
- 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^٥.

اللائحة التنفيذية للنظام: المادة الستون:

- ١- يحق للمكلف الاعتراض على الربط أو إعادة الربط عليه من قبل الهيئة خلال المدة النظامية المحددة بستين يوماً من تاريخ تسلمه خطاب الربط أو إعادة الربط، ويجب أن يكون الاعتراض بموجب مذكرة مسببة يقدمها إلى الجهة التي أخطرت بالربط، وعند انتهاء مدة الاعتراض خلال الإجازة الرسمية، يكون الاعتراض مقبولاً إذا سلم في أول يوم عمل يلي الإجازة مباشرة.
- ٢- تدرس الهيئة الاعتراض، وإذا اقتنعت بصحته وفقاً لما قدم لها من مبررات ومستندات، فلها أن تقبل الاعتراض أو جزءاً منه وتخطر المكلف بالربط المعدل على هذا الأساس، وفي حالة استمرار الخلاف بين المكلف الهيئة ترفع الهيئة الاعتراض إلى اللجنة الابتدائية.
- ٣- لا يعد الاعتراض مقبولاً من الناحية الشكلية ما لم يسدد المكلف المستحق عن جميع البنود غير المعترض عليها، أو كان هناك ترتيبات متفق عليها مع الهيئة لتسديد الضريبة المستحقة على أقساط، على أن يتم السداد وطلب التقسيط والموافقة عليه خلال المدة النظامية للاعتراض.
- ٤- يجوز للهيئة أو المكلف استئناف القرار الابتدائي أمام اللجنة الاستئنافية خلال ستين يوماً من تاريخ الإبلاغ بالقرار، وعند انتهاء مدة الاستئناف خلال الإجازة الرسمية يكون الاستئناف مقبولاً إذا سلم في أول يوم عمل يلي الإجازة مباشرة، كما يجوز لأي من الهيئة والمكلف التظلم من القرار الاستئنافي أمام ديوان المظالم خلال ستين يوماً من تاريخ الإبلاغ بالقرار.

(٢٣) عدلت هذه الفقرة بالمرسوم الملكي رقم (١١٣/م) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢ هـ.
(٢٤) عدلت هذه الفقرة بالمرسوم الملكي رقم (١١٣/م) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢ هـ.



الأنظمة ذات العلاقة

- المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١١/٢/١٤٣٨ هـ الذي رسم في البند (ثالثاً) الآتي: «الموافقة على تعديل نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) لعام ١٤٢٥ هـ 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 عُد 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) يوماً دون البت فيه، فللمكلف خلال (ثلاثين) يوماً من تاريخ إبلاغه برفض اعتراضه أمام الهيئة أو مُضي مدة الـ (تسعين) يوماً دون البت فيه، القيام بأي مما يأتي:

١- طلب إحالة الاعتراض إلى اللجنة الداخلية لغرض التسوية، فإذا رفض المُكَلَّف 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) يوماً 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.



قرارات مجلس الوزراء

- القرار رقم (٦٥٤) وتاريخ ١٤٣٨/١١/١ هـ، الذي تضمن الموافقة على ذات التعديلات التي تضمنها المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢ هـ.
- القرار رقم ٢٨٧ وتاريخ ١٤٤١/٤/٢٧ هـ 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 وفقاً لما تقضي به قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية".
- القرار رقم ٤٦٥، وتاريخ ١٤٣٨/٧/٢٠ هـ بالموافقة على تنظيم الهيئة العامة للزكاة والدخل، الذي تضمن "المصلحة" إلى "الهيئة".

المبادئ والسوابق القضائية

«قيام المنشأة بالطعن على بند لم يكن محلاً للاعتراض أمام اللجنة الابتدائية، يترتب عليه صرف النظر عن بحث هذا البند أمام اللجنة الاستئنافية»

(القرار رقم: ١٦٤١ لسنة ١٤٣٨ هـ)

«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». (قرار رقم: ٢٢-٢٠٢٠-٢٠٢٠، الصادر في الاستئناف المقيد برقم ١٤٨١-٢٠١٨-٢٠١٨).



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 يوماً من تاريخ تسلمه، فإذا لم يطعن عليه خلال هذه المدة أصبح الربط نهائياً».

كما تنص مادة (١١٨) من ذات القانون على أن: «للممول الخاضع للضريبة على المرتبات والأجور خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استلام الإيراد الخاضع للضريبة أن يعترض على ماتم خصمه من ضرائب بطلب يقدم إلى الجهة التي قامت بالخصم.

ويتعين على هذه الجهة أن ترسل الطلب مشفوعاً بردها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديمه».

التعليق

أعطى النظام للأشخاص الذين يتضررون من صدور قرارا بعقوبة ضدهم الحق في التظلم منه أمام الجهة القضائية المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ العلم به، وإلا عدّ نهائياً 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:

نظام ضريبة الدخل: المادة السابعة والستون: تشكيل واختصاصات لجان الاعتراض الابتدائية والاستئنافية (٢٥)

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 عدّ 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. 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.

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 مضي 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 يوماً 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 وفقاً لما تحدده القواعد المشار إليها في الفقرة (٩) من هذه المادة.

اللائحة التنفيذية للنظام: 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 المعارض جهة أجنبية ليس لها ممثل في المملكة يتم إخطار المكلف عن طريق وزارة الخارجية قبل موعد الجلسة بوقت لا يقل عن تسعين يوماً.

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 صحيحاً 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 المعارض 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 يوماً من تاريخ استلامه.

١٠- على الهيئة العامة للزكاة والدخل 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 نقداً 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 صحيحاً 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 وفقاً 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 نهائياً وملزماً 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 ١١/٢/١٤٣٨ هـ الذي رسم في البند (ثالثاً) الآتي: «الموافقة على تعديل نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) لعام ١٤٢٥ هـ وفقاً 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 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 عدّ 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. 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.

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 مضي 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 يوماً 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 وفقاً 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 محصناً غير قابل للاعتراض عليه أمام أية جهة أخرى في الحالات الآتية:

١- إذا لم يعترض المكلف لدى الهيئة على القرار خلال مدة (ستين) يوماً 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) يوماً من تاريخ تبليغه بالقرار الصادر من الهيئة برفض اعتراضه، أو من مضي مدة (تسعين) يوماً من تاريخ تقديم اعتراضه لديها على القرار دون البت فيه.

٣- إذا لم يُقِم المكلف دعوى التظلم أمام لجنة الفصل خلال (ثلاثين) يوماً من تاريخ تبليغه بالقرار الصادر من اللجنة الداخلية في شأن التسوية، أو من مضي 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 نظاماً، غير المعترض عليه.

المادة الخامسة:

١- يكون نظر الدعوى وفقاً 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 شخصاً اعتبارياً، 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.

المادة الثامنة عشرة:

تفصل الدائرة في الدعوى المعروضة أمامها خلال (ستين) يوماً 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 حلَّ محلّه أي من أعضاء الدوائر الأخرى للجنة ذاتها.



٢- طلب رئيس أي دائرة من دوائر لجنة الفصل التنحي، أو طلب ردّه 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 ردّه يكون موجهاً إلى هيئة عامة تضم جميع أعضاء دوائر اللجنة الاستئنافية.

وتُصدر الهيئة العامة - 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 قراراً 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 الهيئة العامة المشار إليها بحسب الأحوال.

المادة الخامسة والثلاثون:

للدائرة أن تُضمّن قرارها شموله بالنفذ المعجل. بكفالة أو من دونها بحسب تقديرها. في أي 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 يرجح الجانب الذي صوت 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، ويُلقح بملف الدعوى، على أن يتضمن القرار ما يُفيد صدوره بالإجماع أو الأغلبية.

٢- فيما عدا القرار المتخذ في شأن أي من التدابير الوقائية أو الإجراءات الاحترازية أو الدفع 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 ودفعوهم، وأسباب القرار وحيثياته ومنطوقه.



المادة الثامنة والثلاثون:

تتولى الدائرة مصدرة القرار - من تلقاء نفسها أو بناءً على طلب أي 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 رفض طلبه الاعتراض عليه.

المادة التاسعة والثلاثون:

إذا وقع غموض في منطوق القرار؛ فلأي 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 أن لا تتجاوز (ثلاثين) يوماً أخرى.

٢- على الدائرة تضمين قرارها ما يفيد أن لأي 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 المعارض عليه، وتاريخه، وأسباب المعارضة.

٢- إذا تعذر تبليغ من صدر ضده قرار غيابي خلال (ثلاثين) يوماً من تاريخ صدوره، يُنشر إعلان في الصحيفة الرسمية أو أي من الصحف المحلية، على أن يتضمن الإعلان ما يفيد صدور القرار وأن له حق المعارضة على القرار لدى الدائرة التي أصدرته، خلال (ثلاثين) يوماً 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 - عُد القرار نافذاً. فإن حضر خلال هذه المدة وطلب وقف تنفيذ القرار، فعلى الدائرة مُصدرة القرار أن تُصدر قراراً بوقف التنفيذ، وتمنحه مدة لا تزيد على (ثلاثين) يوماً لإعداد دفعه وردوده. وإذا لم يتقدم بذلك خلال هذه المدة؛ تصدر الدائرة قراراً 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 قراراً بإنفاذ قرارها السابق.

وفي جميع الأحوال يكون لمن صدر ضده قرار غيابي، طلب استئنافه وفقاً 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 وفقاً للنموذج المعد لذلك، ويُعد طلب الاستئناف مقيداً 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 تدقيقاً موافقاً في نتيجته لأصوله أيدته لجنة الاستئناف مع إضافة ما تراه من أسباب، أما إذا أُلغته فتحكم فيما أُلغي 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 وفقاً لنموذج يُعد لهذا الغرض، على أن تتضمن الصحيفة بيانات القرار المطلوب إعادة النظر فيه، وملخصاً عنه، وأسباب الطلب.



المادة الحادية والخمسون:

تنظر الدائرة مصدرة القرار النهائي الملمس 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 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 وفقاً للوائح المقدمة، ودراستها من الناحية القانونية والفنية وإعداد التقارير الخاصة بها.
- ٥- تصنيف القرارات التي تصدرها اللجنتان وتلخيصها وتبويبها، تمهيداً 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 ١٤٣٨/١١/١هـ والذي تضمن الموافقة على ذات التعديلات التي تضمنها المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢هـ.
- القرار رقم ٤٦٥، وتاريخ ١٤٣٨/٧/٢هـ بالموافقة على تنظيم الهيئة العامة للزكاة والدخل، والذي تضمن تعديل وضع «المصلحة» إلى «الهيئة».



القرارات الوزارية

القرار رقم ١٤١٣ وتاريخ ١٢/٦/١٤١٦ هـ والمتعلق بتشكيل واختصاصات اللجنة الاستئنافية المختصة بالنظر في الاعتراضات الضريبية والزكوية.

- القرار رقم (٩٦١/٣٢) وتاريخ ٢٢/٤/١٤١٨ هـ بشأن تعديل مدة الاعتراض على الربوط الزكوية.

- القرار رقم (١٩٦) وتاريخ ٢٤/٧/١٤٢٦ هـ بالموافقة على تشكيل اللجنة الاستئنافية الضريبية المنصوص عليها في نظام ضريبة الدخل ، الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١/م) وتاريخ ١٥/١/١٤٢٥ هـ.

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

تنص المادة (١٢٠) من القانون المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المنظم للضريبة على الدخل على أن:

“تشكل 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 المقيدون 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 على اللجان الأخرى في المدن التي بها أكثر من لجنة، ويكون ندهم بدلا من الأعضاء الأصليين الذين يتخلفون عن الحضور من اختصاص رئيس اللجنة الأصلية أو أقدم أعضائها عند غيابه .

ولا يكون انعقاد اللجنة صحيحا 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 بتحديدتها وبيان مقارها اختصاصها المكاني ومكافآت 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 .



وتخطر اللجنة كلا من الممول والمصلحة بميعاد جلسة نظر الطعن قبل انعقادها بعشرة أيام على الأقل وذلك بكتاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول، ولها أن تطلب من كل من المصلحة والممول تقديم ماتراه ضروريا 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 وفقا 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 نظاما- 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.



نظام ضريبة الدخل: المادة الثامنة والستون: استقطاع الضريبة

أ. يجب على كل مقيم سواء أكان مكلفاً أم غير مكلف بمقتضى هذا النظام، وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير مقيم، ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع وفقاً للأسعار الآتية:

١ إيجار	٥٪
٢ أتاوة أو ربح	١٥٪
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 أن لا يتجاوز سعر الضريبة	١٥٪

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 وفقاً لما تحدده اللائحة.



ج. الشخص المسؤول بمقتضى هذه المادة عن استقطاع الضريبة ملزم شخصياً بتسديد قيمة الضريبة غير المسددة، وغرامات التأخير المترتبة عليها وفقاً 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 مديناً للهيئة بقيمة الضريبة ويحق لها أن تحصلها منه أو من وكيله أو كفيله.

هـ. مع عدم الإخلال بالفقرتين (و، ز) من هذه المادة، إذا دفع 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 للنظام: المادة الثالثة والستون:

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

١- أتعاب إدارة (٢٠٪).

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

٣- 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٪).

٤- 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 ممثلها 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.

٦- يقصد بالأرباح الموزعة: أي توزيع من شركة مقيمة إلى مساهم مير 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.

(٣٤) عدلت الفقرة (٤) من هذه المادة بالقرار الوزاري رقم (١٧٠٩/١٨٥) وتاريخ ١٤٢٦/٧/٢٣ هـ.



- 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 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 مئة 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.

- القرار رقم ٤٦٥، وتاريخ ١٤٣٨/٧/٢٠ هـ بالموافقة على تنظيم الهيئة العامة للزكاة والدخل، الذي تضمن تعديل وضع «المصلحة» إلى «الهيئة».

قرارات مجلس الوزراء



المبادئ والسوابق القضائية

“المبالغ المدفوعة لجهات مرتبطة تخضع للسعر العام لضريبة الاستقطاع بنسبة ١٥% إلا ما استثنى بنص خاص.”

(القرار رقم: ١٦٦٣ لسنة ١٤٣٨هـ).

“تصنيف الأعمال ضمن الاستثناء ضمن الخدمات الفنية والاستشارية الواردة بالمادة ٣٦ من اللائحة التنفيذية يترتب عليه خضوعها لضريبة الاستقطاع بنسبة ٥%.”

(القرار رقم: ١٦٦٤ لسنة ١٤٣٨هـ).

القرارات الوزارية

• القرار الوزاري رقم ١٧٠٩ / ١٨٥ / ٢٣ وتاريخ ١٤٢٦ / ٧ / ٢٣هـ 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 ممثلها في المملكة، ولا يشمل ذلك المبالغ المدفوعة مقابل شحن البضائع من الخارج إلى موانئ المملكة».

• القرار الوزاري رقم ١٧٤٨ / ١ / ٢٠ وتاريخ ١٤٢٧ / ٢ / ٢٠هـ.

• القرار الوزاري رقم ١٧٧٦ / ١٨ / ٥ / ١٤٣٥هـ بشأن تعديل الفقرة رقم ١ 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 التاريخ ١٤٣٧/٣/٢٥ هـ.
- تعميم رقم ١٤٣١/١٩/٣٢٢٧ التاريخ ١٤٣١/٦/٩ هـ الخاص بالاستقطاع في ظل مزايا اتفاقيات تحاشي الازدواج الضريبي مع الدول الأخرى.
- التعميم رقم ١٤٣٤/١٦/٣٣٦٠ التاريخ ١٤٣٤/٥/٢٧ بخصوص تحمل الدولة المبالغ الضريبية والغرامات المترتبة عليها المستحقة على المقاولين والموردين الكويتيين المرتبطين بعقود مع عمليات الخفجي المشتركة بناء على تطبيق نظام ضريبة الدخل النافذ.
- التعميم رقم ١-٨٨ في ١٤١٣/٦/٦ بشأن طلبات الإفراج التي يتقدم بها المكلف للإفراج عن مستحقاقه لدى الجهات الحكومية.

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

نظم «الكتاب الرابع» من قانون ضريبة الدخل المصري أحكام الضريبة المستقطعة من المنبع وذلك النحو التالي: تنص المادة (٥٦) 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:

١. العوائد.
٢. 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.
٣. 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.



٤. 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 القطاع الخاص من هذه الضريبة بشرط أن تكون مدة القرض أو التسهيل ثلاث سنوات على الأقل.

وتلتزم المنشآت والأشخاص والجهات المشار إليها بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوما 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 يوما الأولى من الشهر التالي للشهر الذي دفعت فيه العمولة أو السمسرة طبقا للسعر المنصوص عليه في المادة ٥٦ من هذا القانون دون خصم أي تكاليف».

كما تنص المادة (٥٨) منه على أن:

«مع عدم الإخلال بأى 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 يوما الأولى من الشهر التالي للشهر الذي تم فيه الخصم».

وقد عاقب المشرع المصري الممتنع عن الاستقطاع على النحو التالي: تنص المادة (١٣٥) من قانون ضريبة الدخل المصري على أن: "يعاقب بغرامة لاتقل عن ألفي جنيه - ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه - كل من ارتكب أيا من الأفعال الآتية: ... الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة في الميعاد القانوني".

التعليق

١. حددت هذه المادة النسب 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.

نظام ضريبة الدخل: المادة التاسعة والستون: تسديد الضريبة

على المكلف تسديد الضريبة المستحقة عليه بموجب إقراره خلال مئة وعشرين يوماً من نهاية سنته الضريبية.

اللائحة التنفيذية

• المادة السابعة والخمسون (سابق الإشارة إليها)

الأنظمة ذات العلاقة

- المادة (١٨) من نظام المنافسات والمشتريات الحكومية، التي تنص على أن: «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 كليهما 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 استثني بنص نظامي خاص».



“عدم سداد المكلف للضريبة المستحقة يترتب عليه فرض غرامة عدم سداد الضريبة”.
(القرار رقم: ١٧٠٨ لسنة ١٤٣٨هـ).

المبادئ والسوابق القضائية والمبادئ 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، فينقضي الدينان في حدود الأقل منهما مقدارا، فالمقاصة هي طريق من طرق انقضاء الدين إضافة إلى الطرق الأخرى مثل الوفاء والتقادم، فالمقاصة هي حالة يُبرئ فيها كل 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 ديونا مضمونة، كما يمكن أن يعرف بأنه حق عيني تبعية يتقرر بنص القانون على جميع أموال المدين أو على عقار أو منقول معين منها، ضمانا للوفاء بدين معين مراعاة لصفته وطبيعته، ويخول الدائن أسبقية اقتضاء حقه من المقابل النقدي لهذه الأموال متقدما على سائر الدائنين، أو الدائنين التاليين له في المرتبة. وقد استقر اتجاه المنظمين في كافة الأنظمة المقارنة على اعتبار دين الضريبة- أيا كان نوعها: دخل، انتقائية، مضافة.. الخ- 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 لالتزام المكلف بتسديد الضريبة المستحقة عليه؛ فعليه واجب سدادها خلال (١٢٠) يوماً من نهاية سنته الضريبية.