



الأمانة العامة للجان الضريبية
General Secretariat of Tax Committees

الفصل السابع قواعد إضافية لتحديد الوعاء الضريبي

الدليل إلى نظام ضريبة الدخل



ممتلكات مشتركة- الشركاء- حصص الملكية.

كلمات مفتاحية:

نظام ضريبة الدخل: المادة الثامنة والعشرون: الممتلكات المشتركة

يوزع الدخل أو المصاريف المتعلقة بممتلكات مشتركة على الشركاء وفقاً لحصص الملكية فيها.

التعليق

ويعد هذا النص أيضاً تطبيقاً للقواعد العامة في النظام، وتقتضي توزيع الدخل والمصاريف المتعلقة بممتلكات مملوكة على الشيوخ أو مشتركة على الشركاء وفقاً لحصص الملكية فيها.



كلمات مفتاحية:

التقويم- احتساب الوعاء الضريبي- إجمالي الدخل- القيمة السوقية- تاريخ التسجيل في الدفاتر- الأغراض الضريبية.

نظام ضريبة الدخل: المادة التاسعة والعشرون: التقويم

أ. إذا تضمن احتساب الوعاء الضريبي أو إجمالي الدخل ممتلكات أو خدمات أو مزايا أخرى غير نقدية تحسب القيمة السوقية لها في تاريخ التسجيل في الدفاتر للأغراض الضريبية.

ب. تحدد القيمة السوقية للأصل غير النقدي المنقول ملكيته إلى المستخدم أو إلى أي شخص يقدم الخدمات دون اعتبار لأي قيود على نقل الملكية.

اللائحة التنفيذية للنظام: المادة الثامنة

“الأرباح أو الخسائر الناتجة عن التخلص من الأصول”^(٩).

(٩) عدلت هذه المادة بالقرار الوزاري رقم (١٧٢٧) وتاريخ ١٤٣٩/٥/٢٥ هـ.

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

- تنص المادة (٦) من قانون ضريبة الدخل المصري على أن: “تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين - المقيمين وغير المقيمين - بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر. ويتكون مجموع صافي الدخل من المصادر الآتية:
 - المرتبات وما في حكمها .
 - النشاط التجاري أو الصناعي.
 - النشاط المهني أو غير التجاري.
 - الثروة العقارية”.



التعليق

تاريخ التسجيل في الدفاتر والسجلات هو التاريخ المعتمد في التقويم لأغراض ضريبة الدخل؛ إذ يتم احتساب الدخل الناتج عن الممتلكات أو الخدمات أو المزايا الأخرى غير النقدية وفقا لقيمتها السوقية في تاريخ هذا التسجيل؛ وهذا بغض النظر عن أي قيود على نقل ملكية هذه الممتلكات.



تحويل العملة- إجمالي الدخل- الوعاء الضريبي- الريال السعودي- احتساب الدخل- العملة

كلمات مفتاحية:

نظام ضريبة الدخل: المادة الثلاثون: تحويل العملة

أ. يحتسب إجمالي الدخل والوعاء الضريبي بالريال السعودي.

ب. إذا تضمن احتساب الدخل مبلغاً بعملة غير الريال السعودي، يحسب المبلغ للأغراض الضريبية بالريال السعودي وبسعر الصرف المعلن عن مؤسسة النقد العربي السعودي في تاريخ العملية.

اللائحة التنفيذية للنظام: المادة الثانية عشرة:

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

المعايير المحاسبية

• المعيار رقم IAS 21 "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية":

يجوز لأي كيان القيام بأنشطة أجنبية بطريقتين. قد يكون لها معاملات بالعملات الأجنبية، أو قد يكون لها عمليات أجنبية. بالإضافة إلى ذلك، يجوز للمنشأة تقديم بياناتها المالية بعملة أجنبية. الهدف من هذا المعيار هو وصف كيفية إدراج المعاملات بالعملات الأجنبية والعمليات الأجنبية في البيانات المالية للمنشأة وكيفية ترجمة البيانات المالية إلى عملة العرض. تتمثل القضايا الرئيسية في سعر (أسعار) الصرف المستخدمة، وكيفية الإبلاغ عن آثار التغيرات في أسعار الصرف في البيانات المالية.



الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

- تنص المادة (١٥٥) من قانون الضرائب المباشرة الجزائي والرسوم المماثلة على أن: "تحويل المبالغ المدفوعة بالعملة الأجنبية إلى الدينار الجزائري، حسب سعر الصرف المعمول به عند تاريخ إمضاء العقد أو الملحق الذي تستحق بموجبه هذه المبالغ. إن السعر الواجب اعتماده هو سعر بيع العملة الأجنبية المعنية".

التعليق

الريال السعودي هو العملة المعتد بها عند احتساب الدخل (الوعاء الضريبي)، من ثم يجب تحويل أي مبلغ يرد ضمن دخل المكلف بعملة أجنبية إلى الريال السعودي، وبسعر الصرف المعلن عن مؤسسة النقد العربي السعودي في تاريخ العملية؛ وهذا مع مراعاة عدم الاعتداد بأي أرباح أو خسائر تنتج عن تحويل العملة الأجنبية إلى الريال السعودي عن إعادة التقييم للأغراض الضريبية.



المدفوعات- مزايا غير مباشرة- المكلف- تعليمات المكلف- دفعة تعد دخلاً

كلمات مفتاحية:

نظام ضريبة الدخل: المادة الحادية والثلاثون: مدفوعات أو مزايا غير مباشرة

يجب أن يشمل إجمالي دخل المكلف على أي دفعة يستفيد منها المكلف مباشرة أو غير مباشرة، وكذلك أي دفعة يتم التصرف بها وفقاً لتعليماته إذا كانت تلك الدفعة تعد دخلاً للمكلف لو دفعت له مباشرة.

المعايير المحاسبية

المعيار رقم IAS ١٨: "معايير الإيرادات":

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

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

• تنص المادة (٩) من قانون ضريبة الدخل المصري على أن: "تسري الضريبة على المرتبات وما في حكمها على النحو الآتي:

كل ما يستحق للمول نتيجة عمله لدى الغير بعقد أو بدون عقد بصفة دورية أو غير دورية، وأيا كانت مسميات أو صور أو أسباب هذه المستحقات، وسواء أكانت عن أعمال أديت في مصر أم في الخارج ودفعت مقابلها من مصدر في مصر، بما في ذلك الأجور والمكافآت والحوافز والعمولات والمنح والأجور الإضافية والبدلات والحصص والأنصبة في الأرباح والمزايا النقدية والعينية بأنواعها...".



- تنص (٥٦) من المدونة العامة للضرائب بالمغرب على أن:
"تعد من قبيل الأجر لتطبيق ضريبة الدخل:
- المرتبات.
- التعويضات والمكافآت.
- الأجر.
- الإعانات الخاصة والمبالغ الجزافية المرجعة عن المصاريف وغيرها من المكافآت الممنوحة لمسيري الشركات.
- المعاشات.
- الإيرادات العمرية.
- المنافع النقدية أو العينية الممنوحة زيادة على الدخل المشار إليها أعلاه.

التعليق

ويستفاد من هذا النص أنه لا يشترط في الدخل الخاضع للضريبة (وعائها) أن يكون مدفوعات أو مزايا حصل عليها بصورة مباشرة؛ ومن ثم يدخل في الوعاء الضريبي للضريبة الماثلة المدفوعات أو المزايا غير المباشرة التي حصل عليها المكلف؛ وكذلك تعامل أي دفعة يتم التصرف بها وفقاً لتعليماته، كأنه استلمها فعلاً، طالما كانت تلك الدفعة تعد دخلاً للمكلف لو دفعت له مباشرة.



كلمات مفتاحية:

التعويضات المستلمة- صفة المعوض عنه.

نظام ضريبة الدخل: المادة الثانية والثلاثون: التعويضات المستلمة

تأخذ مبالغ التعويض المستلمة صفة المعوض عنه.

اللائحة التنفيذية للنظام: المادة الثالثة عشرة:

تأخذ مبالغ التعويض المستلمة صفة المعوض عنه من ناحية خضوعها للضريبة من عدمه، فالتعويض عن تلف بضاعة يعد إيراداً يخضع للضريبة، في حين أن التعويض عن تلف أصل من الأصول الثابتة يعد تخلصاً من الأصل وتتم معالجته وفقاً للمادة التاسعة من النظام.

المعايير المحاسبية

• المعيار ١٩ IAS Benefits Employee معيار المحاسبة الدولي ١٩ فوائد الموظف ، وقد ورد ذكره بالمادة العشرون.

• المعيار رقم ١٨ IAS: معيار الإيرادات:

المشكلة الأساسية في محاسبة الإيرادات هي تحديد متى يتم التعرف على الإيرادات. تتحقق الإيرادات عندما يكون من المحتمل أن تحقق فوائد اقتصادية في المستقبل "التدفق إلى الكيان"، وهذه الفوائد يمكن قياسها بشكل موثوق.

يحدد هذا المعيار الظروف التي سيتم فيها تلبية هذه المعايير ، وبالتالي؛ سيتم الاعتراف بالإيرادات. كما يوفر إرشادات عملية حول تطبيق هذه المعايير.



الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

- تنص المادة (١٧) من قانون ضريبة الدخل المصري على أن: "تحدد أرباح النشاط التجاري والصناعي على أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات التجارية والصناعية بما في ذلك الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة.... والأرباح المحققة من التعويضات التي يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أصل من هذه الأصول".

التعليق

وهذه المادة تعد تطبيقاً للمبادئ العامة لنظام المعاملات المدنية التي تجعل من مبلغ التعويض بديلاً للشيء المعوض عنه.



الاسترداد- المصاريف المحسومة- خسارة- دين معدوم- المبلغ المسترد- سنة الاسترداد- صفة الدخل

كلمات مفتاحية:

نظام ضريبة الدخل: المادة الثالثة والثلاثون: استرداد المصاريف المحسومة

أ. إذا استرد المكلف مصروفاً أو خسارة أو ديناً معدوماً سبق السماح به، يحسب المبلغ المسترد من ضمن إجمالي الدخل في سنة الاسترداد، ويأخذ صفة الدخل المتعلق بالمصروف.

ب. لغرض هذه المادة، يعد المصروف مسترداً حينما ينتفي أساس الصرف.

اللائحة التنفيذية للنظام: المادة التاسعة:

المصاريف التي يجوز حسمها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة هي:

٣- الديون المعدومة حسب الضوابط الآتية:

أ- أن يكون قد سبق التصريح عن الديون المعدومة في الإقرار ضمن إيرادات المكلّف في سنة استحقاق الإيراد.

ب- أن تكون الديون المعدومة ناتجة عن بيع بضاعة أو تقديم خدمات.

ج- أن يقدم المكلّف شهادة من محاسبه القانوني تفيد شطب هذه الديون من الدفاتر بموجب قرار من صاحب الصلاحية.

د- أن يتم اتخاذ كافة الإجراءات القانونية لتحصيل الديون، ويثبت عدم إمكانية تحصيلها بدليل مقنع، كصدور حكم قضائي، أو ثبوت إفلاس المدين.

هـ- ألا تكون الديون على جهات مرتبطة بالمكلّف.

و- التزام المكلّف بالتصريح عن الديون ضمن دخله متى تم تحصيلها.



المعايير المحاسبية

• معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض القوائم المالية":

ويهدف هذا المعيار لعرض القوائم المالية ذات الغرض العام ، وذلك لضمان قابلية مقارنتها مع القوائم المالية للمنشأة في الفترات السابقة .

٨١- يجب أن تعرض قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر (قائمة الدخل الشامل) بالإضافة إلى قسمي الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر ، ما يلي:
(أ) الربح أو الخسارة؛

(ب) مجموع الدخل الشامل الآخر؛

(ج) الدخل الشامل للفترة، وهو مجموع الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر.

وإذا عرضت المنشأة قائمة منفصلة للربح أو الخسارة، فإنها لا تعرض قسم الربح أو الخسارة في القائمة التي تعرض الدخل الشامل.

٨٨- يجب على المنشأة أن تثبت جميع بنود الدخل والمصروف في الفترة ضمن الربح أو الخسارة ما لم يتطلب أو يسمح معيار دولي للتقرير المالي بخلاف ذلك.

٨٩- تحدد بعض المعايير الدولية للتقرير المالي الحالات التي تثبت فيها المنشأة بنوداً معينة خارج الربح أو الخسارة في الفترة الحالية . ويحدد معيار المحاسبة الدولي

(٨) حالتين من هذه الحالات هما: تصحيح الأخطاء وتأثير التغييرات في السياسات الحالية. وتتطلب أو تسمح المعايير الدولية للتقرير المالي الأخرى بأن تستبعد مكونات الدخل الشامل الآخر التي ينطبق عليها المحاسبية.

التعليق

تقتضي قواعد العدالة الضريبية ومراعاة مصلحة الخزنة العامة للدولة أنه إذا استرد المكلف مصروفاً أو خسارة أو ديناً معدوماً - وما في حكمه- سبق حسمه، أن يحسب المبلغ المسترد من ضمن إجمالي الدخل في سنة الاسترداد، ويأخذ صفة الدخل المتعلق بالمصروف؛ وهذا مع مراعاة أن المبلغ يعد مسترداً طالما انتفى أساس صرفه.



كلمات مفتاحية:

الضريبة التقديرية- الربط الضريبي بالأسلوب التقديري- شركات الشحن والنقل البري والبحري - حسابات نظامية- القيمة التعاقدية أو القيمة السوقية- الأرباح الرأسمالية .

نظام ضريبة الدخل: المادة الرابعة والثلاثون: الضريبة التقديرية

أ. إذالم تقدم فروع الخطوط الجوية وشركات الشحن والنقل البري والبحري الأجنبية العاملة في المملكة ما يثبت وعاءها الضريبي وفقاً لأحكام هذا النظام، يحدد وعاءها الضريبي وفقاً لما يأتي:

١ . يعد الوعاء الضريبي لفروع الخطوط الجوية الأجنبية العاملة في المملكة خمسة بالمئة (٥٪) من إجمالي الدخل المتحقق من المملكة من التذاكر والشحن والبريد وأي دخل آخر، وعلى تلك الفروع تقديم إقرار يبين دخلها في المملكة في المواعيد المحددة نظاماً.

٢ . يعد الوعاء الضريبي لفروع شركات الشحن والنقل البري والبحري الأجنبية العاملة في المملكة خمسة بالمئة (٥٪) من إجمالي الدخل المتحقق في المملكة من أجور الشحن أو أي دخل آخر، وعلى تلك الفروع تقديم إقرار يبين دخلها بالمملكة في المواعيد المحددة نظاماً.

ب. للوزير صلاحية السماح لقطاعات أخرى محددة باستخدام الأسلوب التقديري لتحديد وعائها الضريبي وفقاً لأسس ومعدلات تحددها اللائحة.

اللائحة التنفيذية للنظام: المادة السادسة عشرة

١- مع مراعاة ما ورد في الفقرة (أ) من المادة الرابعة والثلاثين من النظام، فإن أوجه النشاط التي ترتبط بمصاريف عالمية، ويكون هناك تداخل بين مصاريفها المحلية والمصاريف العالمية لممارسة أوجه النشاط في المملكة، ويصعب فصل ما يعود لنشاط المملكة من تلك المصاريف بشكل دقيق، مما يتعذر معه تقديم حسابات حقيقية خاصة بالنشاط المحلي، فيجوز للهيئة محاسبتهما على أساس تقديري. ويحدد الوعاء الضريبي لفروع الخطوط الجوية ولشركات النقل البري والبحري الأجنبية العاملة في المملكة بنسبة (٥٪) من إجمالي الدخل المتحقق في المملكة والذي يقصد به إجمالي الإيرادات المتحققة من مبيعات تذاكر الركاب وعفش الركاب الزائد والشحن والبريد وأي دخل آخر ينتج عن الرحلات الناشئة في المملكة والمنتهية بمحطة الوصول النهائية المتفق عليها بين العميل وشركة النقل حتى لو توقفت الرحلة في محطة وسيطة بغض النظر عن مكان بيع أو إصدار مستندات الرحلة.



- ٢- الأنشطة الصغيرة ذات الدخل المحدودة التي لا يتطلب نشاطها مسك حسابات أو سجلات، يجوز للهيئة محاسبتها بالأسلوب التقديري وفقاً لما هو محدد في الفقرة (٤) من هذه المادة.
- ٣- يحق للهيئة من أجل إلزام المكلفين بالتقيد بالمتطلبات النظامية وللحد من حالات التهرب الضريبي، إجراء ربط تقديري وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف في الحالات الآتية:
- أ- عدم تقديم المكلف إقراره الضريبي في موعده النظامي. وفي حالة تقديم المكلف إقراره الضريبي وقوائمه المالية المدققة المستندة إلى دفاتر وسجلات نظامية بعد انتهاء الموعد النظامي وقبل إصدار الهيئة للربط التقديري، يحق لها قبول إقرار المكلف ومعالجته وفقاً للإجراءات المتبعة، مع توجب الغرامات التي تستحق عليه نظاماً.
- ب- عدم مسك حسابات ودفاتر وسجلات دقيقة داخل المملكة تعكس حقيقة وواقع عمليات المكلف.
- ج- عدم تمكن المكلف من إثبات صحة معلومات الإقرار بموجب مستندات ثبوتية مع مراعاة ما ورد في الفقرة (٣) من المادة السابعة والخمسين من هذه اللائحة.
- د- عدم التقيد بالشكل والنماذج والطريقة المطلوبة في دفاتر وسجلات المكلف وفقاً لما هو محدد في نظام الدفاتر التجارية.
- هـ- مسك الدفاتر والسجلات بغير اللغة العربية في حالة إخطار المكلف كتابياً بترجمتها للعربية خلال مهلة تحددها الهيئة وعدم تقيده بذلك.
- ٤- يتم تحديد صافي الربح التقديري وفقاً لما يتوفر من قرائن أو حقائق أو مؤشرات ذات علاقة بنشاط المكلف وطبيعته والظروف المحيطة به، وبما لا يقل في جميع الأحوال عن المعدلات الآتية من إيرادات المكلف:

نسبة الأرباح	النشاط / المهنة	الفئة
٪٧٥	الإتاوات والريع	١
٪٨٠	أتعاب الإدارة	٢
٪٢٠	الخدمات الفنية والاستشارية	٣
٪٢٠	أصحاب المهن الحرة كالأطباء والمحامين والمحاسبين والمهندسين	٤
٪٢٠	مكاتب الخدمات العامة	٥
٪١٠	محلات بيع الفواكه والخضروات واللحوم والأسماك والطيور والمواشي	٦
٪١٠	محطات البنزين	٧



نسبة الأرباح	النشاط / المهنة	الفئة
٪ ١٠	المقاولون في مجال الأعمال الإنشائية	٨
٪ ١٥	الأنشطة الأخرى خلاف م ذكر أعلاه	٩

٥- لا يعتد بأي حسومات من إجمالي الإيرادات كمقاولي الباطن ونحوهم عند الربط التقديري.

٦- في حالة وجود أعمال مصاحبة لعقود التوريد للمملكة غير محددة القيمة بشكل مفصل في العقد، فتقدر إيرادات كل عمل مصاحب تم ممارسته داخل المملكة بما نسبته (١٠ ٪) من إجمالي كامل قيمة العقد.

٧- يتم تقدير الأرباح الرأسمالية عند التخلص من الأصول في حالة عدم وجود حسابات نظامية لدى المالك (البائع) على النحو الآتي:

أ- إذا كان الأصل المباع عبارة عن ورقة مالية كأسهم أو سندات لا يتم تداولها في سوق الأوراق المالية، فتحدد القيمة البيعية بالقيمة التعاقدية أو القيمة السوقية أيهما أكبر، ويتم مقارنتها بأساس تكلفة الأصل لتحديد الربح الرأسمالي.

ب- إذا كان الأصل المباع عبارة عن حصة في شركة أموال، يتم تحديد القيمة البيعية على أساس القيمة التعاقدية، أو القيمة السوقية لهذه الحصة، أو القيمة الدفترية لها في حسابات الشركة أيهما أكبر، ويتم مقارنتها بأساس التكلفة لتحديد الربح الرأسمالي.

ج- إذا كان الأصل المباع عبارة عن حصة في شركة أشخاص، فيتم تحديد القيمة البيعية إما بالقيمة التعاقدية أو القيمة السوقية أيهما أكبر، ويتم مقارنتها بأساس تكلفة الأصل لتحديد الربح الرأسمالي.

د- في الحالات الأخرى يتم تحديد القيمة البيعية إما بالقيمة التعاقدية أو القيمة السوقية أيهما أكبر، ويقارن ذلك بأساس التكلفة لتحديد الربح الرأسمالي على ألا تقل الأرباح الرأسمالية عن (١٥ ٪) من أساس التكلفة.

هـ- على الشريك البائع إشعار الهيئة بالبيع وسداد الضرائب المستحقة على الأرباح الرأسمالية الناتجة خلال ستين يوماً من تاريخ البيع، ويعد المشتري مسؤولاً بالتضامن مع الشريك البائع في سداد أي مستحقات للهيئة نتيجة لذلك.^(١)

(١) عدلت هذه الفقرة بالقرار الوزاري رقم ١٧٧٦ وتاريخ ١٨/٥/١٤٣٥هـ وكان نصها (على الشريك البائع إشعار المصلحة بالبيع وسداد الضرائب المستحقة على الأرباح الرأسمالية الناتجة خلال ستين يوماً من تاريخ البيع، وتعد الشركة والمشتري مسؤولين بالتضامن مع الشريك البائع في سداد أية مستحقات للمصلحة نتيجة لذلك).



الاتفاقيات الدولية ذات الصلة

- اتفاقية الإعفاء الضريبي على النقل الجوي مع تركيا، والتي تمت الموافقة عليها بالأمر الملكي رقم (م/٥٩) وتاريخ ١٢/١١/١٤٠٩هـ، وقرار مجلس الوزراء رقم ١٨٤ وتاريخ ٢/١١/١٤٠٩هـ والتي تطبق على ضرائب الدخل التي فرضت نيابة عن كل طرف معاهد أو إحدى سلطاته.
 - اتفاقية الإعفاء على أنشطة النقل الجوي الدولي مع سويسرا، التي تمت الموافقة عليها بالمرسوم الملكي رقم (م/٢٢) وتاريخ ١٧/١١/١٤٢٠هـ.
 - اتفاقية الإعفاء الضريبي على النقل الجوي مع سنغافوره، بالمرسوم (م/٩) والتاريخ ١٥/٤/١٤١٢هـ.
 - اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي عن الدخل الناتج من تشغيل الطائرات في النقل الدولي مع اليونان، التي تمت الموافقة عليها بالمرسوم الملكي رقم (م/٢٩) وتاريخ ٢٢/٣/١٤٢٨هـ.
 - اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي مع مالطا، التي تمت الموافقة عليها بالمرسوم الملكي رقم (م/٧٣) وتاريخ ٣/١١/١٤٣٣هـ.
- والجدير بالذكر أن وجود الاعفاء الضريبي بموجب أي من هذه الاتفاقيات لا يعفي من الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي.

الأنظمة ذات العلاقة

- المرسوم الملكي رقم (م/٢٢) وتاريخ ١٧/١١/١٤٢٠هـ بالموافقة على اتفاقية الإعفاء على أنشطة النقل الجوي الدولي مع سويسرا.

قرارات مجلس الوزراء

- قرار رقم (١٨٠) وتاريخ ٨/١١/١٤٢٠هـ بالموافقة على اتفاقية الإعفاء على أنشطة النقل الجوي الدولي مع سويسرا.
- القرار رقم (٤٦٥)، وتاريخ ٢٠/٧/١٤٣٨هـ بالموافقة على تنظيم الهيئة العامة للزكاة والدخل، الذي تم به تعديل "المصلحة" إلى "هيئة الدخل والزكاة".



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 بالأسلوب التقديري". (القرارات أرقام: ١٤٦١ لسنة ١٤٣٦، ١٥٥٤ لعام ١٤٣٧، ١٦١٥) لعام ١٤٣٧هـ.
- "إعداد القوائم المالية يقتضي أن تكون مكتملة الأركان مع وجود مستندات ودفاتر وسجلات محاسبية، وانتفاء ذلك يترتب عليه أحقية الهيئة في إهدار حسابات المنشأة وإجراء الربط التقديري وفرض غرامة الإخفاء. (١٥٧٠ لعام ١٤٣٧، ١٦٦٨) لعام ١٤٣٨هـ.
- "عدم إمساك المنشأة دفاتر تجارية داخل المملكة رغم كونها شركة مقيمة - أثره - أحقية الهيئة في إهدار حساباته وإجراء الربط التقديري". (القرار رقم: ١٤٨٨ لسنة ١٤٣٦هـ، والقرار ١٤٨٩) لعام ١٤٣٦هـ.
- "عدم تقديم المنشأة للمستندات أو القوائم المالية، يترتب عليه أحقية الهيئة في الربط التقديري". (١٤٠٤ لعام ١٤٣٥، ١٥٤٤) لعام ١٤٣٧هـ.
- * "تقديم المنشأة لقوائم مالية غير صحيحة، وعدم انتظام الدورة المحاسبية والمستندية، يترتب عليه أحقية الهيئة في إجراء الربط وفق الأسلوب التقديري". (١٢٥٥، ١٣٠٥ لعام ١٤٣٤، ١٦٨٧) لعام ١٤٣٨هـ.
- "مكمن النزاع بين المكلف والهيئة ... في أن المكلف يطلب تخفيض الربح المحتسب لأغراض الضريبة من (٢٥٪) إلى (١٥٪) على الأعمال المصاحبة. لأن المادة (٣٤) من النظام حددت تلك النسبة بذلك المعدل كحد أقصى. وحيث إنه يرجوع الدائرة إلى تلك المادة من النظام تبين لها أنها تحيل إلى المادة (١٦) من اللائحة في تحديد الضريبة التقديرية للوصول إلى الربح التقديري لاحتساب الضريبة على المكلف، وحيث إنه قد تضمنت تلك المادة من اللائحة سرداً لنسبة الأرباح عن الإيرادات المرتبطة بنشاطات المكلف بتحديد تلك النسبة عن أنشطة بعينها، وحيث إن تلك الأنشطة المرتبطة بها تحديد الوعاء الضريبي للمكلف يصدق عليها وصفها باعتبارها من ضمن (الأنشطة الأخرى)، التي تحسب نسبة الربح التقديري لها على أساس (١٥٪)، وحيث لم تقدم الهيئة دلائل على وجود عقود مماثلة فرضت عليها نسبة ربح مماثلة لما قامت به مع هذا المكلف تتجاوز ذلك التقدير مستندةً إلى نصوص صريحة لفرض تلك النسبة كربح على إيرادات الأعمال المصاحبة، وحيث كان الأمر كما ذكر، فإن الدائرة وبعد النظر في موضوع تلك العقود لم تجد سنداً يؤيد الهيئة في تحديد نسبة تلك الأرباح بنسبة (٢٥٪)، عن تلك العقود لاحتساب الضريبة عليها من واقع تحديد الهيئة له". (قرار رقم: IR-٢٠٢٠-٤٧ الصادر في الاستئناف المقيّد برقم ١٤٨٢-١٨-٢٠١٧-١٧).
- "وحيث إنه قد تضمنت تلك المادة من اللائحة (١٦) سرداً لنسبة الأرباح عن الإيرادات المرتبطة بنشاطات المكلفين بتحديد تلك النسبة عن أنشطة بعينها، وحيث إن تلك الأنشطة المرتبطة بها تحديد الوعاء الضريبي للمكلف يصدق عليها وصفها باعتبارها من ضمن (الأنشطة الأخرى)، التي تحسب نسبة الربح التقديري لها على أساس (١٥٪)، وحيث لم تقدم الهيئة دلائل على وجود عقود مماثلة فرضت عليها نسب ربح مساوية لما قامت به مع هذا المكلف تتجاوز ذلك التقدير، في ضوء ما



تظهره طبيعة وموضوع تلك العقود، فإن الدائرة لم تجد سنداً يؤيد الهيئة في تحديد نسبة تلك الأرباح بنسبة (٢٥٪)، عن تلك العقود لاحتساب الضريبة عليها من واقع تحديد الهيئة لها". (قرار رقم: IR-٢٠٢٠-٤٧ الصادر في الاستئناف المقيد برقم ١٤٨٢-١٨-٢٠-١٧).

القرارات الوزارية

- القرار الوزاري رقم (١٧٧٦) وتاريخ ١٤٣٥/٥/١٨ هـ الذي أضاف إلى نهاية الفقرة (١) من المادة السادسة عشرة من اللائحة ما يلي: "ويحدد الوعاء الضريبي لفروع الخطوط الجوية ولشركات النقل البري والبحري الأجنبية العاملة في المملكة بنسبة ٥٪ من إجمالي الدخل المتحقق في المملكة، ويقصد به إجمالي الإيرادات المتحققة من مبيعات تذاكر الركاب وعفش الركاب الزائد والشحن والبريد وأي دخل آخر ينتج عن الرحلات الناشئة في المملكة والمنتهية بمحطة الوصول النهائية المتفق عليها بين العميل وشركة النقل حتى لو توقفت الرحلة في محطة وسيطة بغض النظر عن مكان بيع أو إصدار مستندات الرحلة".

التعميم والقرارات والأدلة الإرشادية الصادرة من الهيئة

- التعميم رقم (١/١١) في ١٤١١/١/٩ هـ بشأن تطبيق الإقرارات الزكوية والضريبية.
- التعميم رقم (١/٣٤) في ١٤١٥/٤/٨ هـ بشأن إهدار حسابات مكلفي الزكاة والضريبة التي تكون بلغة غير عربية.
- تعميم رقم (٣٦٠٢٩) في ١٤٣٨/١١/١٤ هـ بشأن تقديم الإقرارات بناءً على دفاتر ممسوكة باللغة العربية حتى بالنسبة للشركات الأجنبية.
- تعميم رقم (٦/٣٦٨٤) في ١٤٢٦/٧/٣٠ هـ بشأن تكييف عقود شحن البضائع وتذاكر النقل.
- التعميم رقم (١٤٣٨/٨٠/٢٩٩٥٦) التاريخ ١٤٣٨/٥/١ الخاص بقيام بعض الفروع بمحاسبة بعض المكلفين على أساسي تقديري ثم أظهر برنامج «قوائم» ان لهم حسابات منتظمة، ليتم مطالبتهم بالحسابات قاصرة على الأعوام ٢٠١٣ م وما بعدها.



المعايير المحاسبية

• المعيار رقم ١٢ IAS "ضريبة الدخل":

الهدف من هذا المعيار هو وصف المعاملة المحاسبية لضرائب الدخل. لأغراض هذا المعيار ، تشمل ضرائب الدخل جميع الضرائب المحلية والضرائب الأجنبية التي تستند إلى الأرباح الخاضعة للضريبة. تشمل ضرائب الدخل أيضاً: ضرائب الاستقطاع ، التي يتم سدادها بواسطة شركة تابعة أو شركة زميلة أو مشروع مشترك عند التوزيعات إلى الجهة المبلغة .

آراء الفقه والشرح للأنظمة الضريبية

الربط التقديري أو الجزافي هو عبارة عن استخدام ساس تقريبي قائم على القرائن ، أي يستنج من قرينة قانونية (نظامية) مقدار الوعاء المفروض عليها الضريبة.

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

• لا تفرق النظم الضريبية العالمية في الغالب بين شركات النقل والشحن الوطنية وبين شركات النقل والشحن الأجنبية لوحده النظام الضريبي داخل كل دولة فمثلا في الجزائر تنص المادة (١/٣٥٩) من قانون الضرائب المباشرة على أن: " يجب أداء الحقوق لصندوق قابض الضرائب لمكان فرض الضريبة، كما هو محدد في المادة ٢٢٣ ، وذلك خلال العشرين (٢٠) يوما الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تحقق خلاله رقم الأعمال أو الإيرادات المهنية.... يرخص لوحدات مؤسسات البناء ... ووحدات مؤسسات النقل أيا كان رقم أعمالها، أن تقوم بالدفوعات المستحقة خلال العشرين (٢٠) يوما الأولى من الشهر الذي يلي الفصل المدني الذي حصل أو حقق خلاله رقم الأعمال....".

• كما تنص المادة (٢٩) من المدونة العامة للضرائب بالمغرب لسنة ٢٠١٩- الخاصة بتقييم نفقات الخاضعين للضريبة عند دراسة مجموع الوضعية الضريبية- على أن: "يراد بالنفقات المشار إليها في المادة ٢١٦ أدناه والتي يفوق مبلغها مائة وعشرون ألف ... ٣- المصاريف المتعلقة بتسيير وصيانة العربات الجوية والبحرية والمحددة بنسبة ١٠٪ من ثمن التملك:.."



التعليق

حدد النظام ولائحته التنفيذية الوعاء الضريبي لفروع شركات النقل والشحن (الجوي والبري والبحري) الأجنبية العاملة في المملكة بنسبة (٥٪) من إجمالي الدخل المتحقق من المملكة من التذاكر والشحن والبريد وأي دخل آخر، هذا في حالة عدم قدرة تلك الفروع عن تقديم ما يثبت وعاءها الضريبي وفقاً لأحكام النظام.

وإعمالاً للبند (ب) من المادة (٣٤) من النظام، التي أعطت للوزير صلاحية السماح لقطاعات أخرى محددة باستخدام الأسلوب التقديري لتحديد وعائها الضريبي وفقاً للأسس ومعدلات تحددها اللائحة؛ تناولت اللائحة بعضاً من القطاعات والتي تتمثل في: الأنشطة الصغيرة ذات الدخل المحدودة التي لا يتطلب نشاطها مسك حسابات أو سجلات؛ هذا إلى جانب الحالات التي يقصر فيها المكلف عن تقديم الإقرار الضريبي، أو يعجز فيها عن إثبات صحة ما يتضمنه من وقائع أو مسكه لدفاته بلغة غير عربية أو بأية صورة أخرى غير نظامية.



كلمات مفتاحية:

الاتفاقيات الدولية- تعارض- شروط معاهدة أو اتفاقية دولية- المملكة- استثناء- مكافحة التجنب الضريبي.

نظام ضريبة الدخل: المادة الخامسة والثلاثون: الإتفاقية الدولية

عند تعارض شروط معاهدة أو اتفاقية دولية تكون المملكة طرفاً فيها مع مواد وأحكام هذا النظام، تسري شروط المعاهدة أو الاتفاقية الدولية باستثناء أحكام المادة الثالثة والستين من هذا النظام المتعلقة بإجراءات مكافحة التجنب الضريبي.

الاتفاقيات الدولية ذات الصلة

- اتفاقية تحاشي الازدواج الضريبي بالنسبة للضرائب على الدخل والإرث والتبركات مع فرنسا، التي تمت الموافقة عليها بالمرسوم الملكي رقم (م/٤) وتاريخ ١٤٠٣/٢/٢٨هـ، وقرار مجلس الوزراء رقم ٨ وتاريخ ١٤٠٣/٢/١٤هـ،

الأنظمة ذات العلاقة

- المرسوم الملكي رقم (م/٢٢) وتاريخ ١٤٢٠/١١/١٧هـ بالموافقة على اتفاقية الإعفاء على أنشطة النقل الجوي الدولي مع سويسرا.
- المرسوم الملكي رقم (م/٦٧) وتاريخ ١٤٣٥/١١/١٩هـ بالموافقة على انضمام المملكة العربية السعودية إلى اتفاقية المساعدة الإدارية المتبادلة في المسائل الضريبية.
- نظام الاستثمار الأجنبي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢١/١/٥هـ، الذي تضمن في المادة (٥) من لائحته التنفيذية: «يتمتع المشروع المرخص له بموجب النظام وهذه اللائحة بجميع المزايا والحوافز والضمانات التي يتمتع بها المشروع الوطني حسب الأنظمة والتعليمات وما يطرأ عليها من تعديلات ومنها على سبيل المثال: ... ٣- المزايا المترتبة على اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي واتفاقيات تشجيع وحماية الاستثمارات التي تبرمها المملكة. ... ٩- ترحيل صافي الخسائر التشغيلية إلى السنة الضريبية التي تلي السنة التي تحققت فيها الخسارة، وفقاً لأحكام نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ ولائحته التنفيذية، ١٠-



الاستفادة من الحوافز الضريبية المنصوص عليها في قرار مجلس الوزراء رقم (٣٥٩) وتاريخ ١١/٦/١٤٢٩ هـ.

قرارات مجلس الوزراء

- قرار رقم (١٨٠) وتاريخ ١١/٨/١٤٢٠ هـ بالموافقة على اتفاقية الإعفاء على أنشطة النقل الجوي الدولي مع سويسرا.
- قرار رقم (٤١٧) وتاريخ ١٠/٢٩/١٤٣٥ هـ بالموافقة على انضمام المملكة العربية السعودية إلى اتفاقية المساعدة الإدارية المتبادلة في المسائل الضريبية.

الممارسات والتجارب في أنظمة مقارنة

- تنص المادة (٢٥) من المدونة العامة للضرائب بالمغرب على أن: "... يدرج إجمالي الدخل والأرباح ذات المنشأ الأجنبي في مجموع الدخل المفروضة عليه ضريبة الدخل، دون إخلال بما تنص عليه الاتفاقيات الجبائية الدولية والأحكام المقررة في المادة ٧٧ بعده....".

التعليق

أقر النظام في هذه المادة مبدأ سمو المعاهدة أو الاتفاقية الدولية التي تكون المملكة طرفاً فيها عليه، إلا فيما يخص الأحكام الواردة به- في المادة (٦٣) منه- بشأن إجراءات مكافحة التجنب الضريبي.