

# **الالتزامات المتعلقة بالمنشأة الدائمة في نظام ضريبة الدخل السعودي**

د. منصور بن عبدالرحمن الحيدري

الأستاذ المشارك بالمعهد العالي للقضاء



## الالتزامات المتعلقة بالمنشأة الدائمة في نظام ضريبة الدخل السعودي

منصور بن عبدالرحمن الحيدري

المعهد العالي للقضاء، المملكة العربية السعودية .

البريد الإلكتروني : [mahidry@imamu.edu.sa](mailto:mahidry@imamu.edu.sa)

**ملخص :**

تعرف المنشأة الدائمة أنها "مكان دائم لنشاط غير المقيم الذي يمارس من خلاله النشاط كلياً، أو جزئياً، ويدخل في ذلك النشاط الذي يقوم به غير المقيم من خلال وكيل له". وقد نصّ نظام ضريبة الدخل السعودي على عدد من الالتزامات المتعلقة بالمنشأة الدائمة أولها التسجيل الضريبي، وكذلك الالتزام بمسك الدفاتر والسجلات وفقاً لمتطلبات نظام الدفاتر التجارية ولائحته التنفيذية، والتي يجب أن تكون باللغة العربية، وأن تتوافق مع متطلبات النظام في حال استخدام أنظمة الحاسب الآلي، وكذلك نص النظام على الالتزام بتقديم الإقرارات الضريبية وسدادها وما يترتب على ذلك من غرامات تأخيرية، وكذلك الالتزام باستقطاع الضريبة من المبالغ التي تدفعها لغير مقيم، ثم تطرق البحث إلى إشكالين عمليين متعلقين بالمنشأة الدائمة أولها معاملة الهيئة العامة للزكاة والدخل للمبالغ المدفوعة من المنشأة الدائمة لمركزها الرئيس، والثاني اختلاف المعاملة الضريبية بين صور المنشأة الدائمة رغم أن النظام لم يفرق بين صورة وأخرى.

**الكلمات مفتاحية:** منشأة دائمة، ضريبة، التزامات، غرامات، مركز رئيس، دفاتر تجارية، تسجيل ضريبي، إقرار ضريبي، استقطاع.

## Obligations related to Permanent Establishment in the Saudi Income Tax Law

Mansour bin Abdulrahman A Alhaidary.

the Higher Judicial Institute, Kingdom of Saudi Arabia.

**E-mail:** [mahidry@imamu.edu.sa](mailto:mahidry@imamu.edu.sa)

### **Abstract:**

Permanent Establishment (PE) is defined as a "fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on". Saudi Income Tax Law states different obligations related to Permanent Establishment. First, The PE must be registered with General Authority for Zakat and Tax (GAZT). Second, PE must keep books and records in accordance with the Commercial Books Law and its implementing regulations. These books and records must be in Arabic and must comply with the requirements of the implementing regulations in case of usage of electronic systems. Third, PE must provide Tax Declarations on time and pay the due taxes accordingly, or fines will be imposed. Fourth, PE must withhold taxes on payments that are made to non-resident. The paper finally dealt with two practical issues: first, the treatment of PE in case of its payment to its headquarter, and second, GAZT's different treatment of different types of PE although Saudi Income Tax law does not differentiate between a type or the other.

**Key Words:** Tax, PE, obligations, fines, headquarter, commercial books, tax registration, tax declaration, withholding tax.

## الالتزامات المتعلقة بالمنشأة الدائمة في نظام ضريبة الدخل السعودي

### أولاً: المقدمة:

الحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله، أما بعد:  
تعد المنشأة الدائمة في السياق الضريبي واحدة من أهم الأشكال الضريبية المتصلة بالمكلف الضريبي غير المقيم التي اهتمت بها الأنظمة الضريبية العالمية وعالجتها الاتفاقيات الدولية لمنع الازدواج الضريبي، غير أنه لم يسبق أن تناول الباحثون الالتزامات المتعلقة بالمنشأة الدائمة في نظام ضريبة الدخل السعودي؛ ولم يتناول الباحثون بعضاً من المشاكل العملية الناشئة عن تطبيق الهيئة العامة للزكاة والدخل لأحكام نظام ضريبة الدخل على المكلف غير المقيم الذي يمارس العمل من خلال منشأة دائمة. ولما لأحكام المنشأة الدائمة في نظام ضريبة الدخل السعودي وآثارها من أهمية فقد رأيت الكتابة حولها بحسب النطاق المبيّن في مشكلة البحث وأهدافه.

### ثانياً: مشكلة البحث:

يعالج نظام ضريبة الدخل الأحكام الضريبية المتصلة بالمنشأة الدائمة، إلا أن انطباق وصف المنشأة الدائمة ليس واضحاً في جميع الحالات؛ إذ إن بعض الحالات قد يختلف فيها الاجتهاد، ففيما يرى البعض كونها منشأة دائمة لغير المقيم، يرى آخرون أنها لم تنطبق عليها تلك الصفات. وفي جميع الأحوال فإن من المتعين على المكلف غير المقيم معرفة الالتزامات الناشئة عن انطباق وصف المنشأة الدائمة على الحالة التي قد يتلبس بها المكلف غير المقيم؛ نظراً لترتب آثار نظامية وضريبية على ذلك. كما يعالج هذا البحث مشاكل عملية متصلة بالمنشأة الدائمة تتمثل في تفاوت تعامل الهيئة مع المكلف غير المقيم الذي يمارس العمل في المملكة من خلال منشأة دائمة باختلاف الصورة رغم افتراض توحيد المعاملة الضريبية في جميع الصور، كما أن هناك مشكلة أخرى متصلة بضريبة الاستقطاع؛ إذ تفرض الهيئة على المنشأة الدائمة استقطاع نسبة من المبلغ ولو كان من دُفع إليه المبلغ هو المركز الرئيس للمنشأة الدائمة رغم أن المنشأة الدائمة ليست مكلفاً مستقلاً بذاته عن المكلف غير المقيم.

### ثالثاً: أهداف البحث:

- 1- التعريف بالمنشأة الدائمة وبيان المراد بها.
- 2- بيان الالتزامات النظامية المتصلة بالمنشأة الدائمة في نظام ضريبة الدخل السعودي.
- 3- بيان بعض المشكلات العملية المتصلة بالمنشأة الدائمة في ظل ممارسة الهيئة العامة للزكاة والدخل.

#### رابعاً: أهمية البحث:

يشكل البحث أهمية بالغة في النظام الضريبي السعودي؛ لتعدد صور المنشأة الدائمة والتي لا يشترط لانطباق الوصف النظامي عليها اتباع أي إجراءات شكلية، بل يمكن أن تقرر الهيئة العامة للزكاة والدخل انطباق هذا الوصف على حالة معينة يترتب عليها التزامات نظامية وضريبية مختلفة عما كان يتصوره المكلف الضريبي، مما يستدعي بيان هذه الالتزامات بشكل دقيق، كما يستدعي الأمر دراسة بعض المشكلات العملية الحالية التي تواجهها المنشآت الدائمة.

#### خامساً: منهج البحث:

سوف يكون منهج هذا البحث المنهج التحليلي للالتزامات المتصلة بالمنشأة الدائمة مع تحليل هذه الالتزامات في ظل نظام ضريبة الدخل السعودي، مع الالتزام بعزو النقول إلى مراجعها بكامل تفاصيلها عند ورودها لأول مرة، ثم الاكتفاء بالجزء ورقم الصفحة مع الإشارة إلى كونها مرجعاً سابقاً عند ورودها مرة أخرى، ثم ختمت البحث بأهم النتائج والتوصيات.

#### سادساً: تقسيمات البحث:

قسّمت هذا البحث إلى مقدمة وتمهيد ومبحثين يتضمن كل منهما عدداً من المطالب وفق التفصيل الآتي:

أولاً: المقدمة.

ثانياً: مشكلة البحث.

ثالثاً: أهداف البحث:

رابعاً: أهمية البحث:

خامساً: منهج البحث:

سادساً: تقسيمات البحث.

#### التمهيد: تعريف المنشأة الدائمة والالتزامات:

المطلب الأول: التعريف اللغوي والاصطلاحي للمنشأة الدائمة.

المطلب الثاني: التعريف اللغوي والاصطلاحي للالتزامات.

**المبحث الأول: الالتزامات المتعلقة بالمنشأة الدائمة في ظل نظام ضريبة الدخل  
السعودي:**

- المطلب الأول: التسجيل الضريبي.
- المطلب الثاني: الالتزام بمسك الدفاتر والسجلات.
- المطلب الثالث: تقديم الإقرارات الضريبية.
- المطلب الرابع: استقطاع الضريبة.

**المبحث الثاني: مشكلات عملية متعلقة بالمنشأة الدائمة:**

- المطلب الأول: دفع مبالغ للمركز الرئيس للمنشأة الدائمة.
- المطلب الثاني: اختلاف المعاملة الضريبية.

**الخاتمة.**

## التمهيد

### تعريف المنشأة الدائمة والالتزامات:

#### المطلب الأول

#### التعريف اللغوي والاصطلاحي للمنشأة الدائمة

##### الفرع الأول: التعريف اللغوي للمنشأة الدائمة:

قال ابن فارس: "النون والشين والهمزة أصل صحيح يدل على ارتفاع في شيء وسمو".<sup>(١)</sup> والمنشأة اسم مفعول للفعل الماضي الرباعي أنشأ وأضيفت التاء للتأنيث فيقال أنشئ الشيء يُنشأ فهو مُنشأ وأنشئت تُنشأ فهي مُنشأة، وأنشأه الله أي خلقه، والنشء الارتفاع فيقال غلام ناشئ إذا بدأ في الكبر وارتفع حتى بلغ قامة الرجل،<sup>(٢)</sup> وأما معناها المستخدم في هذا الزمن فإنه يكاد ينحصر في الشيء الذي يُبتدأ وهو إما أن يكون شخصاً معنوياً فيقال هذه المنشأة ويقصد بها المؤسسة أو الشركة أو الجهة الحكومية، أو شيئاً محسوساً ويقصد بها المبنى الذي يتبع ذلك الشخص المعنوي فيقال هذه منشأة حكومية أو منشأة خاصة ويقصد بها المبنى الذي يتبع لذلك الشخص المعنوي. جاء في معجم اللغة العربية المعاصرة "منشأة مفرد جمع منشآت: مكان للعمل أو الصناعة يجمع الآلات والعاملين".<sup>(٣)</sup>

وأما الدائمة فأصلها من الدوم وهو السكون.<sup>(٤)</sup> قال ابن فارس: "الذال والواو والميم أصل واحد يدل على السكون واللزوم. يقال دام الشيء يدوم إذا سكن".<sup>(٥)</sup>

##### الفرع الثاني: التعريف النظامي للمنشأة الدائمة:

لم يعرف نظام ضريبية الدخل المنشأة الدائمة بوصفها مصطلحاً، وإنما بيّن النظام ما يمكن أن تتألف منه المنشأة الدائمة حتى يصدق عليها وصف المنشأة الدائمة وتنطبق عليها أحكام النظام، فقد نصّت المادة الرابعة من النظام على أن المنشأة الدائمة غير المقيم تتألف من "مكان دائم لنشاط غير المقيم الذي يمارس من خلاله النشاط كلياً، أو

(١) أحمد بن فارس، معجم مقاييس اللغة، تحقيق، عبدالسلام هارون، دار الفكر، ١٣٩٩هـ، ٤٢٨/٥.  
(٢) جمال الدين بن منظور، لسان العرب، دار صادر، بيروت، الطبعة الثالثة، ١٤١٤هـ، ١٧١/١-١٧١.  
(٣) زين الدين محمد الرازي، مختار الصحاح، تحقيق: يوسف الشيخ محمد، المكتبة العصرية-الدار النموذجية، بيروت، الطبعة الخامسة، ١٤٢٠هـ، ٣١٠/١.  
(٤) الخليل بن أحمد الفراهيدي، كتاب العين، تحقيق: د. مهدي المخزومي ود. إبراهيم السامرائي، دار ومكتبة الهلال، دون طبعة، دون تاريخ، ٨/٨٦.  
(٥) معجم مقاييس اللغة، مرجع سابق، ٣١٥/٢.

جزئياً، ويدخل في ذلك النشاط الذي يقوم به غير المقيم من خلال وكيل له".<sup>(١)</sup> ورغم أن نظام ضريبة الدخل لم يعرف المنشأة الدائمة إلا أن الاتفاقيات الدولية بين المملكة وغيرها من الدولة قد عرّفت المنشأة الدائمة بشكل صريح، فعلى سبيل المثال فإن الاتفاقية بين حكومة المملكة العربية السعودية وحكومة جمهورية مصر العربية لتجنب الازدواج الضريبي ولمنع التهرب الضريبي في شأن الضرائب على الدخل قد عرّفت المنشأة الدائمة أنها "المكان الثابت الذي يُزاول من خلاله كل نشاط المشروع أو بعضه"<sup>(٢)</sup>، وهذا جارٍ كذلك في الاتفاقيات الدولية الأخرى التي أبرمتها المملكة.<sup>(٣)</sup>

## المطلب الثاني

### التعريف اللغوي والاصطلاحي للالتزامات

#### الفرع الأول: التعريف اللغوي للالتزامات:

الالتزامات جمع التزام، والالتزام أصله من اللزوم. يقول ابن فارس: "اللام والنزاع والميم أصل واحد صحيح، يدل على مصاحبة الشيء بالشيء دائماً. يقال: لزمه الشيء يلزمه"<sup>(٤)</sup>، ويدل الالتزام على إلزام الإنسان نفسه بشيء لم يكن واجباً عليه ابتداءً.

#### الفرع الثاني: التعريف الاصطلاحي للالتزامات:

عرف الالتزام بعدة تعريفات، نقتصر منها على تعريف فقهي وتعريف قانوني، فأما التعريف الفقهي فقد عرفه من المعاصرين الشيخ مصطفى الزرقا بقوله "كون شخص مكلفاً شرعاً بعمل أو بامتناع عن عمل لمصلحة غيره"<sup>(٥)</sup>. وأما التعريف القانوني فيختلف باختلاف المدرسة القانونية في طبيعة الالتزام، إلا أننا نورد ما اختاره عبدالرزاق السنهوري في تعريف الالتزام من أنه "حالة قانونية يرتبط بمقتضاها شخص معين بنقل حق عيني، أو بالقيام بعمل، أو بالامتناع عن عمل"<sup>(٦)</sup>.

(١) نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/١ وتاريخ ١٥/١/١٤٢٥هـ، المادة ٤.

(٢) اتفاقية بين حكومة المملكة العربية السعودية وحكومة جمهورية مصر العربية لتجنب الازدواج الضريبي ولمنع التهرب الضريبي في شأن الضرائب على الدخل، المادة ١/٥.

(٣) انظر الاتفاقيات على موقع الهيئة العامة للزكاة والدخل:

<https://gazt.gov.sa/ar/RulesRegulations/Agreements/Pages/default.aspx>

تاريخ الدخول ١٤-٨-٢٠٢٠م.

(٤) معجم مقاييس اللغة، مرجع سابق، ٢٤٥/٥.

(٥) مصطفى أحمد الزرقا، المدخل إلى نظرية الالتزام العامة في الفقه الإسلامي، دار القلم، دمشق-

سوريا، ١٩٩٩م، الطبعة الأولى، ١/١٢٥.

(٦) عبدالرزاق أحمد السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني الجديد، منشورات الحلبي الحقوقية،

بيروت-لبنان، ٢٠٠٠م، الطبعة الثالثة، ١/١٢٥.

## المبحث الأول

### الالتزامات المتعلقة بالمنشأة الدائمة

### في ظل نظام ضريبة الدخل السعودي

#### المطلب الأول

#### التسجيل الضريبي

يعد التسجيل الضريبي وسيلة مهمة لحصر المكلفين بالضريبة؛ إذ سيؤدي ذلك إلى الوقاية من التهرب الضريبي، وتحقيق العدالة بين الخاضعين للضريبة.<sup>(١)</sup> وقد نصت المادة الثانية من نظام ضريبة الدخل السعودي على أن الأشخاص الخاضعين للضريبة هم:

- أ- شركة الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين.
- ب- الشخص الطبيعي المقيم غير السعودي الذي يمارس النشاط في المملكة.
- ج- الشخص غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة.
- د- الشخص غير المقيم الذي لديه دخل آخر خاضع للضريبة من مصادر في المملكة.
- هـ- الشخص الذي يعمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي.
- و- الشخص الذي يعمل في إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية.<sup>(٢)</sup>

كما نصت المادة السابعة والخمسون من نظام ضريبة الدخل السعودي على أنه "يجب على كل شخص خاضع للضريبة بموجب هذا النظام أن يقوم بتسجيل نشاطه لدى المصلحة<sup>(٣)</sup> قبل نهاية سنته المالية الأولى"<sup>(٤)</sup>، ولذلك فإنه يجب على غير المقيم في حالة ممارسة العمل من خلال منشأة دائمة أن يسجل نشاطه لدى الهيئة العامة للزكاة والدخل، ومن ثم فتقوم الهيئة بفتح الملف الضريبي لذلك الشخص، وتقوم بإعطائه رقماً ضريبياً مميزاً.

---

(١) د. عادل العلي، التزامات المكلف وفقاً لقانون ضريبة الدخل الأردني-دراسة مقارنة بالقانون المصري، مجلة العلوم القانونية والسياسية، (الجمعية العلمية للبحوث والدراسات الاستراتيجية-العراق) المجلد ٤، السنة الثانية، العدد ٢، ٢٠١٢م، ص ٤٩.

(٢) نظام ضريبة الدخل، المادة ٢.

(٣) صدر الأمر الملكي رقم ١٣٣/أ وتاريخ ١٤٣٧/٧/٣٠هـ بالموافقة على تحويل "مصلحة الزكاة والدخل" لتكون "الهيئة العامة للزكاة والدخل"، وترتبط بوزير المالية، ويكون لها مجلس إدارة يرأسه وزير المالية.

(٤) نظام ضريبة الدخل، المادة ٥٧.

## المطلب الثاني

### الالتزام بمسك الدفاتر والسجلات

يعد الالتزام بمسك الدفاتر التزاماً تكملياً للالتزام بتقديم الإقرار الضريبي؛ إذ إن مسك الدفاتر هي الطريقة الممكنة لتحقيق الإدارية الضريبية من صحة المعلومات المضمّنة في الإقرار ودقتها. (١) غير أن هذه الدفاتر لا يمكن أن تحقق هدفها إلا إذا كانت دقيقة في عكسها للواقع ومعبّرة بشكل حقيقي عن نشاط المكلف الضريبي. (٢)

وقد نصت المادة الثامنة والخمسون من نظام ضريبة الدخل السعودي على أنه يجب "على المكلف -باستثناء غير المقيم الذي ليس له منشأة دائمة في المملكة -أن يمسك الدفاتر التجارية والسجلات المحاسبية الضرورية باللغة العربية لتحديد الدقيق للضريبة الواجبة عليه". (٣) وقد بيّنت المادة الأولى من نظام ضريبة الدخل السعودي المقصود بالدفاتر التجارية والسجلات بقولها "مجموعة الدفاتر التجارية التي يحتفظ بها المكلف، والتي يجب أن تسجل بها جميع المعاملات التجارية، والموصوفة بالمرسوم الملكي ذي الرقم (م/٦١) والتاريخ ١٧/١٢/١٤٠٩هـ، ولائحته التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري ذي الرقم (٦٩٩) والتاريخ ٢٩/٧/١٤١٠هـ والمعدلة بالقرار الوزاري ذي الرقم (١١١٠) والتاريخ ٢٤/١٢/١٤١٠هـ، وأي تعديلات لاحقة له". (٤)

وبالعودة إلى نظام الدفاتر التجارية نجد أن نظام الدفاتر التجارية أوجب على التاجر إمساك الدفاتر التجارية التي تستلزمها طبيعة تجارته وأهميتها بطريقة تكفل بيان مركزه المالي بدقة، وبيان ما له من حقوق وما عليه من التزامات متعلقة بتجارته، (٥) وقد عدّد النظام الحد الأدنى من الدفاتر الواجب إمساكها وهي: دفتر اليومية الأصلي، ودفتر الجرد، والدفتر الأستاذ العام، كما أوجب أن تكون هذه الدفاتر باللغة العربية، (٦) وفيما يلي بيانها بشيء من التفصيل:

**أولاً: دفتر اليومية الأصلي:**

أوجب النظام أن يقيّد في دفتر اليومية الأصلي جميع العمليات المالية التي يقوم بها التاجر وكذلك مسحوباته الشخصية، ويتم هذا القيد يوماً بيوم بالتفصيل باستثناء المسحوبات الشخصية التي يمكن أن تقيد إجمالاً شهراً بشهر، كما سمح للتاجر أن يستعمل دفاتر يومية مساعدة لإثبات تفاصيل الأنواع المختلفة من العمليات المالية، وفي هذه الحالة فإنه يكتفي بتقييد إجمالي العمليات في دفتر اليومية الأصلي في فترات منتظمة من واقع هذه الدفاتر، غير أنه إذا لم يتبع التاجر هذا الإجراء فإن النظام قد أعطى كل

(١) د. عادل العلي، التزامات المكلف وفقاً لقانون ضريبة الدخل الأردني-دراسة مقارنة بالقانون المصري، مجلة العلوم القانونية والسياسية، (الجمعية العلمية للبحوث والدراسات الاستراتيجية-العراق) المجلد ٤، السنة الثانية، العدد ٢، ٢٠١٢م، ص ٥٢.

(٢) المرجع السابق، ص ٥٣.

(٣) نظام ضريبة الدخل، المادة ٥٨/أ.

(٤) نظام ضريبة الدخل، المادة ١.

(٥) نظام الدفاتر التجارية الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/٦١ وتاريخ ١٧/١٢/١٤٠٩هـ، المادة ١.

(٦) نظام الدفاتر التجارية، المادة ١.

دفتر مساعد صفة الدفتر الأصلي،<sup>(١)</sup> ويجب أن يكون الدفتر وفقاً للنموذج المحدد من وزارة التجارة وأن تكون صفحاته مرقمة.<sup>(٢)</sup>

#### ثانياً: دفتر الجرد:

أوجب النظام أن تقيّد في دفتر الجرد تفاصيل البضاعة الموجودة لدى التاجر في آخر سنته المالية، فإن كانت تفاصيل البضائع موجودة في دفاتر أو قوائم أخرى بشكل مستقل فإنه يكفي ببيان إجمالي عنها، وفي هذه الحالة تعد هذه الدفاتر أو القوائم جزءاً متما لدفتر الجرد، كما أوجب النظام أن تقيّد في دفتر الجرد صورة من قائمة المركز المالي للتاجر في كل سنة إذا لم تقيّد في دفتر آخر.<sup>(٣)</sup> ويجب أن يكون الدفتر وفقاً للنموذج المحدد من وزارة التجارة وأن تكون صفحاته مرقمة.<sup>(٤)</sup>

#### ثالثاً: الدفتر الأستاذ العام:

أوجب النظام أن ترحلّ العمليات المالية ذات الطبيعة الواحدة من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ العام بحيث يمكن استخلاص نتيجة كل حساب على حدة بسهولة في أي وقت.<sup>(٥)</sup> ويجب أن يكون الدفتر وفقاً للنموذج المحدد من وزارة التجارة وأن تكون صفحاته مرقمة.<sup>(٦)</sup>

وقد صدر النموذج لهذه الدفاتر مرفقاً باللائحة التنفيذية للنظام، وأوجبت اللائحة التنفيذية أن ترقم كل الصفحات وأن تقدم للغرفة التجارية المختصة مكانياً لاعتماد الدفاتر المذكورة أعلاه بتوقيع الموظف المختص على الصفحة الأولى والأخيرة من الدفاتر وختمها بخاتم الغرفة بعد التحقق من تسلسل الأرقام.<sup>(٧)</sup> كما أوجبت اللائحة أن تكون الدفاتر التجارية خالية من أي فراغ أو كتابة في الهوامش أو كشط أو تحشير فيما دون بها، وأن يتم تصحيح أي خطأ في قيد أحد البيانات بقيد آخر في تاريخ اكتشافه،<sup>(٨)</sup> كما منعت اللائحة من استعمال دفتر جديد إلا بعد انتهاء صفحات الدفتر السابق والتوقيع على الصفحة الأخيرة منه بعد آخر قيد فيه من أحد المحاسبين القانونيين المرخص لهم، وتقديم شهادة من المحاسب بذلك، أو تقديم الدفتر للموظف المختص بالغرفة التجارية والصناعية للتوقيع عليه بما يفيد ذلك.<sup>(٩)</sup>

#### رابعاً: المستندات الأخرى:

حيث إن العمليات التجارية تقوم على مستندات أخرى تبنى عليها القيود التي تقيّد في الدفاتر التجارية كالفواتير وأوامر الشراء والعقود وبيانات الاستيراد والتصدير

(١) نظام الدفاتر التجارية، المادة ٣.

(٢) نظام الدفاتر التجارية، المادة ٧.

(٣) نظام الدفاتر التجارية، المادة ٤.

(٤) نظام الدفاتر التجارية، المادة ٧.

(٥) نظام الدفاتر التجارية، المادة ٥.

(٦) نظام الدفاتر التجارية، المادة ٧.

(٧) اللائحة التنفيذية لنظام الدفاتر التجارية، الصادرة بقرار وزير التجارة رقم ٦٩٩ وتاريخ

١٤١٠/٧/٢٩ هـ، المادة ٤.

(٨) اللائحة التنفيذية لنظام الدفاتر التجارية، المادة ٦.

(٩) اللائحة التنفيذية لنظام الدفاتر التجارية، المادة ٧.

والحوالات البنكية وكشوف الحسابات المصرفية ونحوها، فقد أوجب النظام على التاجر أن يحتفظ بصورة طبق الأصل من جميع المراسلات والوثائق المتعلقة بتجارته الصادرة منه والواردة إليه، ويكون الحفظ بطريقة منتظمة تسهل معها مراجعة القيود الحسابية وتكفل عند اللزوم التحقق من الأرباح والخسائر. (١)

وقد حدد النظام مدة زمنية للاحتفاظ بالدفاتر التجارية والمستندات الأخرى؛ إذ يجب أن يحتفظ بها التاجر وورثته لمدة عشر سنوات على الأقل، (٢) كما أن نظام ضريبة الدخل قد جعل للهيئة العامة للزكاة والدخل رفض تحميل أي مصروف إذا عجز المكلف دون سبب معقول عن تقديم المستند الخاص بالمصروف أو القرائن المؤيدة لصحة المطالبة به. (٣)

وقد أعفى النظام من إمساك الدفاتر التجارية من لا يزيد رأس ماله عن ١٠٠,٠٠٠ ريال، غير أنه يثور هنا تساؤل عن مدى وجود تعارض بين نظام ضريبة الدخل الذي أوجب على كل مكلف ضريبي إمساك الدفاتر، وبين نظام الدفاتر التجارية الذي أعفى من لا يزيد رأس ماله عن ١٠٠,٠٠٠ ريال من إمساكها. فيحتمل أن يقال إن النص الوارد في نظام الدفاتر التجارية عام، والنص الوارد في نظام ضريبة الدخل خاص ومن ثم فيقدم الخاص على العام؛ ويكون الحكم بوجود إمساك الدفاتر حتى لو لم يزد رأس المال عن ١٠٠,٠٠٠ ريال لمن كان مكلفاً ضريبياً، ويحتمل أن يقال إنه لا تعارض بين النصين وأنه لا يجب على من لم يزد رأس ماله عن ١٠٠,٠٠٠ ريال إمساك الدفاتر حتى لو كان مكلفاً ضريبياً، وأرى أن هذا هو الأقرب؛ إذ إن أعمال النصين أولى من إهمال أحدهما، (٤) وفي هذا الاتجاه جمع بين النصين، ويؤيد ذلك ما نصت عليه اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل من معاملة "الأنشطة الصغيرة ذات الدخول المحدودة التي لا يتطلب نشاطها مسك حسابات أو سجلات، يجوز للمصلحة محاسبتها بالأسلوب التقديري" (٥) بالضريبة التقديرية مما يعني عدم الإلزام بإمساك الدفاتر لمن لم يزد رأس ماله عن ١٠٠,٠٠٠ ريال.

كما سمح النظام باستخدام التقنية الحديثة عوضاً عن الطريقة التقليدية؛ فسمح للمكلفين تدوين البيانات الخاصة بالدفاتر التجارية عن طريق الحاسب الآلي، (٦) وقد أسند إلى اللائحة التنفيذية الإجراءات والقواعد التي تكفل صحة البيانات وسلامتها، وقد بينت اللائحة التنفيذية بعد تعديلها- (٧) ضوابط التدوين عبر الحاسب الآلي وفق التفصيل الآتي: أولاً: يجب أن يتصف نظام الحاسب الآلي بما يلي:

(١) نظام الدفاتر التجارية، المادة ٦.

(٢) نظام الدفاتر التجارية، المادة ٨.

(٣) نظام ضريبة الدخل، المادة ٥٨/ب.

(٤) إبراهيم بن موسى المعروف بالشاطبي، الموافقات، تحقيق: مشهور آل سلمان، دار ابن عفان، الأردن، الطبعة الأولى، ١٤١٧هـ، ٣٤٢/٥.

(٥) اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، المادة ٢/١٦.

(٦) نظام الدفاتر التجارية، المادة ٢.

(٧) بموجب قرار وزير التجارة رقم ١١١٠ وتاريخ ١٢/٢٤/١٤١٠هـ.

- أ- أن يسمح النظام المتبع في معالجة المعلومات التي تدون على الحاسب الآلي بالتفتيش على هذه المعلومات في أي وقت.
- ب- استخراج بيانات مطبوعة من الحاسب الآلي "مخرجات" بشكل دوري منتظم (أسبوعي، شهري، وربع سنوي، .... إلخ)، وتكون هذه المخرجات مرقمة الصفحات ومؤرخة وتتضمن جميع المعلومات المدخلة في الحاسب الآلي لتكون مستنداً يمكن الرجوع إليه لتحديد أي إضافات أو حذف من المعلومات المدونة على تلك المخرجات بحيث يمكن ربط ومقارنة البنود الظاهرة في المخرجات بمفردات المدخلات مفردة مفردة.
- ج- أن يكون كل بند من البنود الظاهرة في المخرجات مؤيداً بمستند مكتوب وفي حالة غياب ذلك بسبب إدخال المعلومات مباشرة في الحاسب الآلي يجب أن يعزز البند بإيضاح مكتوب.
- د- أن تتوفر إمكانية استخراج وإعادة استخراج المخرجات المذكورة أعلاه في أي وقت.
- هـ- أن توثق المنشأة نظام إدخال وتوجيه المعلومات (القيود المحاسبية) في (الحاسب الآلي) وبرامج الحاسب إذا كانت تعدها المنشأة بنفسها، والتعليمات المتعلقة بتشغيل الحاسب الآلي ووظائف واختصاصات الأفراد الذين يقومون بتشغيله، وذلك للرجوع إليها عند الحاجة.
- و- أن تتوفر لدى المنشأة وسائل الأمان الكافية التي تكفل الحفاظ على أمن وسلامة أجهزة الحاسب الآلي وبرامجه وأن يكون لديها ضوابط رقابية كافية تحول دون التلاعب في البرامج والمعلومات المعبأة على الحاسب الآلي (المدخلات والمخرجات) وأن يمكن فحص ومراجعة الوسائل والضوابط.<sup>(١)</sup>

**ثانياً:** تكون المنشآت التجارية التي تستخدم الحاسب الآلي لدفاترها التجارية، مسؤولة مسؤولية مباشرة عن صحة البيانات المحاسبية المدونة في الدفاتر التجارية، وبما يطابق فعلاً ما تم الاحتفاظ به لتلك البيانات والمستندات والمعلومات المحفوظة بالملفات، وفي حالة حدوث ما يخالف ذلك تطبق على المنشأة وكل من تسبب في ذلك ما تقضي به الأنظمة والتعليمات المعتمدة.<sup>(٢)</sup>

**ثالثاً:** يجب على المحاسب القانوني المرخص أن يضمن تقريره عن المنشآت التي يراجع حساباتها ما يفيد أن المنشأة تدون بياناتها الخاصة بالدفاتر التجارية على الحاسب الآلي حسب النظام وأن القوائم المالية مطابقة لما هو مدون على الحاسب الآلي.<sup>(٣)</sup>

وأما اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل السعودي فقد أخذت ببعض ما ورد في نظام الدفاتر التجارية وأضافت أحكاماً جديدة؛ إذ سمحت للمكلف أن يعهد بإمساك الدفاتر والسجلات إلى جهة مهنية متخصصة داخل المملكة مع بقاء المكلف مسؤولاً مسؤولية

(١) اللائحة التنفيذية لنظام الدفاتر التجارية، المادة ٣/ أولاً.

(٢) اللائحة التنفيذية لنظام الدفاتر التجارية، المادة ٣/ ثانياً.

(٣) اللائحة التنفيذية لنظام الدفاتر التجارية، المادة ٣/ ثالثاً.

مباشرة عنها،<sup>(١)</sup> كما أضافت قيوداً على مسك الدفاتر عن طريق الحاسب الآلي إذ اشترطت ما يلي:

- أ- أن يكون مقر الحاسب الآلي بالمملكة، وبالنسبة للمكلف الذي يعمل في المملكة من خلال منشأة دائمة يجوز أن يكون مقر الحاسب الآلي المركزي في الخارج على أن يزود فرع المملكة بوحدة طرفية محلية يمكن عن طريقها الحصول على كافة البيانات والقيود المتعلقة بحسابات المنشأة الدائمة في المملكة.<sup>(٢)</sup>
- ب- أن يكون تدوين البيانات الخاصة بهذه الدفاتر عن طريق الحاسب الآلي باللغة العربية، وأن تعكس نفس الصورة التي تعطيها الدفاتر المنصوص عليها.<sup>(٣)</sup>
- ج- حفظ كافة المستندات الأصلية المؤيدة لجميع القيود المدونة بالدفاتر المحاسبية محلياً.<sup>(٤)</sup>
- د- أن تستخرج الحسابات الختامية والميزانية العمومية من الحاسب الآلي مباشرة، وفي حالة استخدام الحسابات التقليدية مع الاستعانة بالحاسب الآلي في بعض بنود الحسابات، فإنه يتعين إرفاق كافة قيود التسوية وأن تكون باللغة العربية.<sup>(٥)</sup>
- هـ- يجب استخراج بيانات مطبوعة في الحاسب الآلي (مخرجات) بشكل دوري (ربع سنوي) تتضمن جميع المعلومات.<sup>(٦)</sup>
- و- للهيئة الحق في المراجعة الآلية للنظم والبرامج المطبقة من قبل المكلف في إعداد حساباته على الحاسب الآلي.<sup>(٧)</sup>

ويترتب على الإمساك بهذه الدفاتر أن يكون للهيئة العامة للزكاة والدخل الحق في فحص هذه الدفاتر والسجلات أثناء ساعات العمل للتحقق من صحة الضريبة الواجبة على المكلف.<sup>(٨)</sup> كما يجوز للهيئة نقل أي دفاتر أو سجلات أو مستندات من موقع المكلف ويعطى سنداً بها،<sup>(٩)</sup> فإن كان يمسك الدفاتر والسجلات إلكترونياً فيجب عليه تزويد الهيئة بالمعلومات المطلوبة على نسخ ورقية،<sup>(١٠)</sup> فإن لم يتعاون المكلف كان للهيئة بالتنسيق مع الأجهزة التنفيذية المختصة إجباره على التعاون معها وتقديم المستندات المطلوبة، كما

(١) اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، المادة ١/٥٦.

(٢) اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، المادة ٢/٥٦ أ.

(٣) اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، المادة ٢/٥٦ ب.

(٤) اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، المادة ٢/٥٦ ج.

(٥) اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، المادة ٢/٥٦ د.

(٦) اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، المادة ٢/٥٦ هـ.

(٧) اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، المادة ٢/٥٦ ح.

(٨) نظام ضريبة الدخل، المادة ٦١ ب.

(٩) اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، المادة ٣/٥٩.

(١٠) اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، المادة ٤/٥٩.

يجوز للهيئة التحفظ على المستندات إن كان هناك سبب يجعل الهيئة تعتقد أنه قد يحاول إخفاءها أو إتلافها أو التلاعب فيها.<sup>(١)</sup>

فإن رأت الهيئة العامة للزكاة والدخل أن ذلك الإقرار لم يكن صحيحاً أو دقيقاً كان لها الحق في تصحيح وتعديل الضريبة المبينة في الإقرار،<sup>(٢)</sup> أو إجراء ربط إضافي مع إشعار المكلف بذلك مع بقاء حقه في الاعتراض وفقاً للقواعد العامة،<sup>(٣)</sup> مع مراعاة المدد النظامية التي يمكن إجراء الربط الضريبي أو تعديله خلالها.<sup>(٤)</sup>

كما يترتب على عدم الإمساك بالدفاتر أو الإمساك بها بشكل مخالف لنظام الدفاتر التجارية أو لائحته التنفيذية أن تقوم الهيئة العامة للزكاة والدخل باتباع الأسلوب التقديري في فرض الضريبة،<sup>(٥)</sup> ومعنى ذلك تجاهل ما لدى المكلف من دفاتر ومستندات ومعاملته وفقاً للضريبة التقديرية التي تفترض وجود أرباح لكل نشاط من الأنشطة وفق قائمة منصوص عليها في اللائحة التنفيذية وهو ما يتراوح بين ١٠% وحتى ٧٥% باختلاف الأنشطة.<sup>(٦)</sup>

كما يترتب على تقديم دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات غير حقيقية لا تعكس الوضع الصحيح للمكلف،<sup>(٧)</sup> أو تقديم الإقرار على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات مع تضمينه معلومات تخالف ما تظهره دفاتره وسجلاته،<sup>(٨)</sup> أو تقديم فواتير أو وثائق مزورة أو مصنوعة أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بقصد تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر،<sup>(٩)</sup> أو إتلاف أو إخفاء الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل قيام الهيئة بالفحص<sup>(١٠)</sup> فرض غرامة قدرها ٢٥% من فرق الضريبة بالإضافة إلى تسديد غرامة قدرها ١% من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير،<sup>(١١)</sup>

(١) اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، المادة ٥/٥٩ بعد تعديلها بقرار وزير المالية رقم ١٧٧٦ وتاريخ ١٤٣٥/٥/١٨ هـ.

(٢) نظام ضريبة الدخل، المادة ٦٢/أ.

(٣) نظام ضريبة الدخل، المادة ٦٢/ج.

(٤) نظام ضريبة الدخل، المادة ٦٥/أ "يحق للمصلحة 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" والمادة ٦٥/ب "يحق للمصلحة 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".

(٥) نظام ضريبة الدخل، المادة ٦٣/ب.

(٦) اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، المادة ٤/١٦.

(٧) نظام ضريبة الدخل، المادة ١/٧٧.

(٨) نظام ضريبة الدخل، المادة ٢/٧٧.

(٩) نظام ضريبة الدخل، المادة ٣/٧٧.

(١٠) نظام ضريبة الدخل، المادة ٤/٧٧.

(١١) نظام ضريبة الدخل، المادة ٧٧/ب.

## المطلب الثالث

### تقديم الإقرارات الضريبية وسدادها

يعرّف الإقرار الضريبي أنه "كشف أو نموذج يعدّ من قبل الإدارة الضريبية يلزم المكلف بالضريبة بتعبئته بالمعلومات المتعلقة بدخله وإعفاءاته والضريبة المستحقة عليه".<sup>(١)</sup>

وقد أوجبت المادة الستون على غير المقيم ممن يمارس العمل في المملكة من خلال منشأة دائمة<sup>(٢)</sup> أن يقدم إقراره الضريبي خلال مائة وعشرين يوماً من انتهاء السنة الضريبية التي يمثلها الإقرار<sup>(٣)</sup> وفقاً للنموذج المعتمد مع تدوين رقمه المميز عليه، كما أوجب عليه أن يسدد الضريبة التي أقرّ بها،<sup>(٤)</sup> فإن كان دخل الشخص الخاضع للضريبة يتجاوز مليون ريال، فإنه يجب أن يشهد محاسب قانوني مرخص بصحة ذلك الإقرار.<sup>(٥)</sup>

ويتربط على ذلك أن تُفرض غرامة التأخير في حال عدم السداد خلال الفترة المحددة قدرها ١% من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير من تاريخ الاستحقاق وحتى تاريخ السداد،<sup>(٦)</sup> ورغم وجود إشكال شرعي في فرض غرامة التأخير؛ إذ إن الضريبة دينٌ في ذمة المكلف، والزيادة في الديون بسبب تأخيرها ربا محرم، وقد نصت المادة السابعة من النظام الأساسي للحكم على أنه "يستند الحكم في المملكة العربية السعودية سلطته من كتاب الله تعالى، وسنة رسوله. وهما الحاكمان على هذا النظام وجميع أنظمة الدولة"،<sup>(٧)</sup> فإن المفترض من اللجنة الامتناع عن تطبيق غرامة التأخير. وفي جميع الأحوال فإنه كان التأخر في السداد لوجود خلاف بين المكلف وبين الهيئة العامة للزكاة والدخل، فإنه إن كان للخلاف وجهته فإن الغرامة لا تفرض على المكلف؛ إذ نصّ المنشور الدوري رقم ٣ لعام ١٣٧٩هـ على أن المكلف يعفى من الغرامة إذا كان تصرفه بحسن نية،<sup>(٨)</sup> كما نصّ المنشور الدوري رقم ٥ لعام ١٣٩٣هـ على إعفاء المكلف من الغرامة في حال وجود أمور مُبَيِّنَة.<sup>(٩)</sup>

وجرت عادة الهيئة العامة للزكاة والدخل-ووافقتها اللجنة الاستئنافية الضريبية- على احتساب غرامة التأخير من تاريخ وجوب الضريبة نظاماً-وهو يوم تقديم الإقرار الضريبي في ضريبة الدخل واليوم العاشر من الشهر التالي للمبلغ المدفوع في ضريبة

(١) التزامات المكلف وفقاً لقانون ضريبة الدخل الأردني-دراسة مقارنة بالقانون المصري، مرجع سابق، ص ٣٩.

(٢) نظام ضريبة الدخل، المادة ٦٠/ج/٢.

(٣) نظام ضريبة الدخل، المادة ٦٠/ب.

(٤) نظام ضريبة الدخل، المادة ٦٠/أ.

(٥) نظام ضريبة الدخل، المادة ٦٠/هـ.

(٦) نظام ضريبة الدخل، المادة ٧٧/ب.

(٧) النظام الأساسي للحكم الصادر بالأمر الملكي رقم أ/٩٠ وتاريخ ١٤١٢/٨/٢٧هـ، المادة ٧.

(٨) المنشور رقم ٣ لعام ١٣٧٩هـ الصادر من مدير عام مصلحة الزكاة والدخل.

(٩) المنشور رقم ٥ لعام ١٣٩٣هـ الصادر من مدير عام مصلحة الزكاة والدخل.

الاستقطاع-؛ وذلك لأنها تحكمها نصوص نظامية واضحة، فيما تخالف اللجنة الاستئنافية الضريبية رأي الهيئة عندما يكون الأمر ملتبساً فتحتسب الغرامة من تاريخ صدور القرار النهائي لا من تاريخ وجوبها،<sup>(١)</sup> وأرى أن الموافق للنصوص النظامية هو احتسابها من تاريخ صدور قرار نهائي بشأنها؛ إذ إن المادة الحادية والسبعين من نظام ضريبة الدخل نصت على أن الضريبة "تحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ السداد"،<sup>(٢)</sup> ولتحديد تاريخ الاستحقاق فإن المادة الحادية والسبعين من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل قد نصت على أن الضريبة تكون مستحقة في حالات محددة وهي:

- أ- موافقة المكلف على الربط.
- ب- مرور الموعد النظامي دون قيام المكلف بسداد المستحق عليه بموجب إقراره.
- ج- انتهاء الموعد النظامي للاعتراض على الربط المعدل الذي تجريه الهيئة.
- د- صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم.<sup>(٣)</sup>

فمتى ما كان هناك نزاع من المكلف بشأن استحقاق ضريبة فإن غرامة التأخير لا تفرض إلا بصدور قرار نهائي في الموضوع. وقد أيد ذلك حكم محكمة الاستئناف الإدارية إذ نصّ على أنه "ولما كانت اللجنة قد رفضت استئناف المدعية في طلب عدم احتساب غرامة التأخير على فرق الضريبة الناتجة عن عدم استقطاع ضريبة من المبالغ المدفوعة مما يعتبر فرضاً للغرامة قبل استحقاقها بشكل نهائي".<sup>(٤)</sup>

## المطلب الرابع

### استقطاع الضريبة

أوجبت المادة الثامنة والستون من نظام ضريبة الدخل السعودي على "كل مقيم سواء كان مكلفاً أو 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 ...".<sup>(٥)</sup> وقد بينت المادة النسبة الضريبية المستقطعة تكون كالتالي:

(١) قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ١٥٠٣ لعام ١٤٣٦هـ ويتضمن القرار وجهة نظر الهيئة والمكلف.

(٢) نظام ضريبة الدخل، المادة ٧٧/ب.

(٣) اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، المادة ٢/٧١ مع ملاحظة عدم اختصاص ديوان المظالم بالنظر في القرارات الصادرة بعد صدور الأمر الملكي رقم ٦٥٤٧٤ وتاريخ ١٤٣٩/١٢/٢٣هـ بتشكيل اللجان الضريبية وفقاً للتعديل الجديد لمواد نظام ضريبة الدخل الصادرة بالمرسوم الملكي رقم م/١١٣ وتاريخ ١٤٣٨/١١/٢هـ.

(٤) حكم محكمة الاستئناف الإدارية بمنطقة الرياض، رقم ٧٢٨٤/ق لعام ١٤٣٨هـ.

(٥) نظام ضريبة الدخل، المادة ٦٨/أ.

- ١) نسبة ٥% إذا كان المدفوع إيجاراً أو إذا كانت الدفعات مقابل تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري أو دفعات مقابل خدمات اتصالات هاتفية.
- ٢) نسبة ١٥% إذا كان المدفوع إتاوة أو ريعاً.
- ٣) نسبة ٢٠% إذا كان المدفوع مقابل أتعاب إدارة.
- ٤) نسبة لا تزيد عن ١٥% لأي دفعات أخرى تحددها اللائحة التنفيذية.

وحيث لا يتصور أن تكون المنشأة الدائمة غير مسجلة لدى الهيئة العامة للزكاة والدخل لأغراض ضريبة الدخل فإن الالتزام بالتسجيل لدى الهيئة العامة للزكاة والدخل لمن دفع مبلغاً لغير مقيم يسري على من لم يكن التسجيل واجباً عليه لولا وجود ضريبة الاستقطاع، كما يجب على من دفع مبلغاً لغير مقيم تسديد المبلغ المستقطع خلال العشرة الأيام الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم الدفع فيه للمستفيد،<sup>(١)</sup> كما يجب أن يقوم المستقطع بتزويد المستفيد بشهادة تبين المبلغ المدفوع له وقيمة الضريبة المستقطعة،<sup>(٢)</sup> وتزويد الهيئة في نهاية السنة الضريبية باسم وعنوان ورقم تسجيل المستفيد (الرقم المميز) إذا توفر،<sup>(٣)</sup> وأي معلومات أخرى قد تطلبها، والاحتفاظ بالسجلات المطلوبة لإثبات صحة الضريبة المستقطعة،<sup>(٤)</sup> لمدة لا تقل عن عشر سنوات فإن كانت محل دراسة من الهيئة فإن المدة تُمدد حتى إنهاء الدراسة أو صدور قرار نهائي في الخلاف.<sup>(٥)</sup>

فإن أخلت المنشأة الدائمة فلم تستقطع المبلغ المطلوب فإنها مسؤولة شخصياً عن تسديد هذه الضريبة بالإضافة إلى غرامات التأخير الواجبة عليها،<sup>(٦)</sup> ولا يعني هذا إعفاء المستفيد بل للهيئة مطالبة المستفيد بها وتحصيلها منه أو من وكيله أو كفيله.<sup>(٧)</sup>

فإن كان المبلغ مسدداً إلى غير مقيم يمارس العمل في المملكة من خلال منشأة دائمة وكان هذا المبلغ مرتبطاً بشكل مباشر بعمل المنشأة الدائمة كان له أن يحتسب هذا المبلغ في تحديد الوعاء الضريبي لغير المقيم،<sup>(٨)</sup> ومن ثم فإن الضريبة المستقطعة تحسم من الضريبة الواجبة على المكلف عن الوعاء الضريبي.<sup>(٩)</sup>

وقد صدر قرار وزير المالية بتعديل اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل فيما يتعلق بنسب الاستقطاع المذكورة أعلاه لتكون وفق التالي:

(١) نظام ضريبة الدخل، المادة ٦٨/ب/١.

(٢) نظام ضريبة الدخل، المادة ٦٨/ب/٢.

(٣) نظام ضريبة الدخل، المادة ٦٨/ب/٣.

(٤) نظام ضريبة الدخل، المادة ٦٨/ب/٤.

(٥) اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، المادة ٩/٦٣/ج.

(٦) نظام ضريبة الدخل، المادة ٦٨/ج.

(٧) نظام ضريبة الدخل، المادة ٦٨/د.

(٨) نظام ضريبة الدخل، المادة ٦٨/و.

(٩) نظام ضريبة الدخل، المادة ٦٨/ز.

- (١) نسبة ٥% إذا كانت المدفوعات مقابل خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية خلاف ما يدفع للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة، إيجار، تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري، أرباح موزعة، عوائد قروض، قسط تأمين أو إعادة تأمين.
- (٢) نسبة ١٥% إذا كانت المدفوعات مقابل أتاوة أو ريع، دفعات مقابل خدمات فنية أو استشارية أو خدمات اتصالات هاتفية دولية مدفوعة للمركز الرئيس أو شركة مرتبطة.
- (٣) نسبة ٢٠% إذا كانت مقابل أتعاب إدارة.
- (٤) نسبة ١٥% لأي دفعات أخرى.<sup>(١)</sup>

ويثور إشكالان على تعديل اللائحة التنفيذية وفقاً لما ورد أعلاه؛ وهما:

**أولاً: التفريق بين المكلفين:** فقد فرّق التعديل بين غير المقيمين المكلفين بدفع ضرائب الاستقطاع فجعل القرار غير المقيم المكلف باستقطاع مبلغ الضريبة ملزماً بدفع نسبة ١٥% مقابل الخدمات فنية أو الاستشارية المدفوعة له كمركز رئيس أو كشركة مرتبطة، في حين جعل المكلف ملزماً بدفع نسبة ٥% مقابل خدمات فنية أو استشارية خلاف ما يدفع للمركز الرئيس أو لشركة مرتبطة مع أن النظام جاء صريحاً وواضحاً في مادته الثامنة والستين بعدم التفريق بين المكلفين بدفع ضريبة الاستقطاع حيث نص في صدر المادة على أنه "يجب على كل مقيم سواء أكان مكلفاً أو غير مكلف بمقتضى هذا النظام وعلى المنشأة الدائمة في المملكة لغير المقيم ممن يدفعون مبلغاً ما لغير مقيم من مصدر في المملكة استقطاع ضريبة من المبلغ المدفوع..."<sup>(٢)</sup> فالنظام جعل المبلغ واجب الاستقطاع من الشخص غير المقيم بشكل عام دون تفريق بين إذا كان مرتبطاً مع المقيم أو غير مرتبط فيما جاءت اللائحة بإضافة أحكام جديدة بالمخالفة لصريح نصوص النظام حيث نصت اللائحة على أنه يخضع غير المقيم للضريبة عن أي مبلغ يحصل عليه من أي مصدر في المملكة وفرقت اللائحة بين المبالغ المدفوعة للمركز الرئيس أو الشركة المرتبطة فجعلتها ١٥% وبين غير الشركة المرتبطة فجعلتها ٥%.

وقد يقال إن هذا التفريق سائغ استناداً إلى الفقرة (٦) من المادة الثامنة والستين التي نصت على "أي دفعات أخرى تحددها اللائحة على أن لا يتجاوز سعر الضريبة ١٥%"<sup>(٣)</sup>، غير أنه يظهر أنه لا يسوغ بحال من الأحوال تكييفها على وفق ما جاءت به اللائحة؛ إذ إن الفقرة نصت على الحق لوضع اللائحة بتحديد أي دفعات أخرى على ألا تتجاوز ١٥%، وليس بالترقية بين

(١) قرار وزير المالية رقم ١٧٧٦ وتاريخ ١٨/٥/١٤٣٥هـ.

(٢) نظام ضريبة الدخل، المادة ٦٨.

(٣) نظام ضريبة الدخل، المادة ٦/٦٨.

حالات المكلفين، وفي هذا تجاوز من السلطة التنفيذية على اختصاص السلطة التنظيمية. وقد جاء ما يؤيد ذلك في قرار اللجنة الاستثنائية الضريبية قبل صدور قرار وزير المالية بقولها: "وترى اللجنة أن خضوع الخدمات الفنية أو الاستشارية لنسبة استقطاع قدرها ٥% جاء صريحاً وغير مقيد أو محدد بمكلف ذي صفة معينة دون آخر وبالتالي فإنه ينطبق على أي مكلف سواء كانت هذه المبالغ قد دفعت إلى جهة مرتبطة أو غير مرتبطة، ولو كان المقصود به مكلف محدد أو ذي صفة معينة لنص على ذلك صراحة بأن هذه النسبة تخص الجهات غير المرتبطة، أما وقد جاء النص خالياً من تحديد المكلف المعني بهذه النسبة فإن اللجنة ترى أنه ينطبق على الجهات المرتبطة وغير المرتبطة... وبالتالي ترى تأييد استئناف المكلف في طلبه إخضاع مبالغ الخدمات الفنية والاستشارية المدفوعة للمركز الرئيس لنسبة استقطاع ٥% وليس ١٥% وإلغاء القرار الابتدائي فيما قضى به في هذا الخصوص".<sup>(١)</sup>

ثانياً: إضافة أحكام جديدة: إذ أضاف التعديل على اللائحة التنفيذية أحكاماً جديدة مخالفة لصريح النظام؛ حيث جعل النظام نسبة الاستقطاع عن المبالغ المدفوعة مقابل خدمات اتصالات هاتفية دولية ٥%، بينما جاءت اللائحة وجعلتها ١٥% إذا كانت مدفوعة للمركز الرئيس أو لشركة مرتبطة، ولا شك أن هذا معارض لقاعدة تدرج الأنظمة، التي لا يمكن معها لقرار وزاري أن يضيف أحكاماً جديداً بالمخالفة لنظام صادر بمرسوم ملكي.

(١) قرار اللجنة الاستثنائية الضريبية رقم ١١٢٩ لعام ١٤٣٣هـ.

## المبحث الثاني

### مشكلات عملية متعلقة بالمنشأة الدائمة

#### المطلب الأول

##### دفع مبالغ للمركز الرئيس للمنشأة الدائمة

إذا دفعت المنشأة الدائمة مبلغاً لغير مقيم فإن الهيئة تفرض على المنشأة الدائمة استقطاع نسبة من المبلغ ولو كان من دُفع إليه المبلغ هو المركز الرئيس للمنشأة الدائمة استناداً لحكم المادة الثامنة والستين من النظام،<sup>(١)</sup> وأرى أن تعميم حكم المادة الثامنة والستين على جميع صور الدفع لغير المقيم غير وجيهة؛ إذ نصوص النظام واللائحة التنفيذية تفرّق بين غير المقيم ممن يمارس العمل من خلال منشأة دائمة وبين غير المقيم ممن لا يملك منشأة دائمة في المملكة.

وتعامل الهيئة العامة للزكاة والدخل المنشأة الدائمة لغير مقيم-فيما يتعلق بضريبة الاستقطاع- في جميع الحالات كمكلف ضريبي مستقل عن غير المقيم،<sup>(٢)</sup> ومن ثمّ فإنه الهيئة تُخضع المنشأة الدائمة لضريبة الاستقطاع على المبالغ المحوّلة منها إلى غير المقيم في جميع الصور والحالات. وأرى أن هذا التعامل غير صحيح؛ لعدة أمور:  
أولاً: أن المكلف الضريبي في جميع الحالات هو غير المقيم الذي يمارس العمل من خلال منشأة دائمة؛ وأما المنشأة الدائمة ذاتها فما هي إلا أداة لا يمكن تكليفها ضريبياً؛ إذ إن نصوص نظام ضريبة الدخل صريحة في فئات المكلفين والتي ليس منها المنشأة الدائمة، ومن ذلك:

(١) أن النظام صريح في تعريف المكلف أنه "الشخص الخاضع للضريبة بمقتضى هذا النظام" وفقاً للمادة الأولى<sup>(٣)</sup> ثم فصلت المادة الثانية الأشخاص الخاضعين للضريبة وحصرتهم في ست فئات هم المكلفون بنص النظام لا يجوز الزيادة عليها ولا مخالفتها، فعلى سبيل المثال فإن الفقرة (ج) من المادة الثانية ذكرت من ضمن الأشخاص الخاضعين للضريبة: "الشخص غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة"<sup>(٤)</sup> و الفقرة (د) من المادة نفسها ذكرت من ضمن الأشخاص الخاضعين للضريبة: "الشخص غير المقيم الذي لديه دخل آخر خاضع للضريبة من مصادر في المملكة"<sup>(٥)</sup> فعبارة "الشخص غير المقيم" لا تحتل التأويل في أن المكلف هو غير المقيم وليس المنشأة الدائمة

(١) نظام ضريبة الدخل، المادة ٦٨.

(٢) انظر رأي الهيئة في الحكم الصادر في الدعوى الإدارية رقم ١/٨٩٩/ق لعام ١٤٣٧ هـ.

(٣) نظام ضريبة الدخل، المادة ١.

(٤) نظام ضريبة الدخل، المادة ٢/ج.

(٥) نظام ضريبة الدخل، المادة ٢/د.

أياً كانت صورتها؛ وقد اعتبرت اللجنة الاستئنافية الضريبية الفرع المؤقت هو المكلف الضريبي استناداً للمادة الرابعة من النظام،<sup>(١)</sup> وهو استناد في غير محله؛ لأن المادة الرابعة من النظام لا تتكلم عن المكلف الضريبي وإنما تتكلم عن وصف المنشأة الدائمة، كما أن الفقرة (ج) من المادة الثانية جعلت (غير المقيم) هو المكلف الضريبي إذا مارس النشاط من خلال منشأة دائمة، ولم تجعل الفقرة (ج) المنشأة الدائمة هي المكلف الضريبي.<sup>(٢)</sup>

(٢) أن الفقرة (ج) من المادة السادسة من النظام نصت على أن "ج-الوعاء الضريبي لغير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة هو دخله الخاضع للضريبة الناتج عن نشاط تلك المنشأة أو المرتبط بها، محسوماً منه المصاريف الجائزة بمقتضى هذا النظام"<sup>(٣)</sup>؛ فقد نصت المادة بشكل صريح على أن الوعاء الضريبي هو لغير المقيم عن دخله الخاضع للضريبة وليس للمنشأة الدائمة.

(٣) أن المادة الستين من النظام نصت في الفقرة (أ) على أنه "يجب على كل مكلف مطالب بتقديم إقرار أن يقدمه وفقاً للنموذج المعتمد، وتدوين رقمه المميز عليه، وتسديد الضريبة المستحقة بموجبه إلى المصلحة"<sup>(٤)</sup>؛ كما نصت الفقرة (ج) على أنه يجب "على المكلفين المحددين أدناه تقديم إقرار ضريبي ... ٢. غير مقيم له منشأة دائمة في المملكة"<sup>(٥)</sup>؛ حيث جعلت المادة (غير المقيم) مكلفاً ولم تجعل (المنشأة الدائمة) هي المكلف؛ لأنه هو من يجب عليه تقديم الإقرار الضريبي وليس المنشأة الدائمة.

ثانياً: أن سبب لبس الهيئة العامة للزكاة والدخل-فيما يظهر-هو ما نصت عليه المادة الثامنة والستون من إيجاب استقطاع المنشأة الدائمة نسبة من المبالغ المحولة لغير المقيم،<sup>(٦)</sup> فقد فهمت الهيئة أن أي مبلغ يحول لغير المقيم فإنه يجب استقطاع نسبة عليه، وهذا الفهم محتمل إلا أنه معارض بصريح نص المادة الأولى من اللائحة التنفيذية التي نصت على "٢- يخضع الشخص غير المقيم الذي يحقق دخلاً من مصادر في المملكة، دون أن يكون له فيها منشأة دائمة للضريبة على النحو الآتي: أ- إذا كان الدخل من الدخول المحددة في المادة الثامنة والستين من النظام فيخضع لضريبة الاستقطاع وفقاً للقواعد التي حددتها تلك المادة"<sup>(٧)</sup>؛ إذ إنها قيدت ذلك الحكم بوجود الاستقطاع في حال عدم وجود منشأة دائمة له في المملكة، فإن كان له منشأة دائمة فإنه لا يخضع لضريبة الاستقطاع؛ لأن معنى ذلك هو الجمع على المكلف بين ضريبتين وهو ما يمتنع نظاماً.

(١) قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ١٥٠٣ لعام ١٤٣٦هـ.

(٢) نظام ضريبة الدخل، المادة ٢.

(٣) نظام ضريبة الدخل، المادة ٦/ج.

(٤) نظام ضريبة الدخل، المادة ٦٠/أ.

(٥) نظام ضريبة الدخل، المادة ٦٠/ج.

(٦) نظام ضريبة الدخل، المادة ٦٨.

(٧) اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، المادة ٢/١.

ويؤيد ذلك ما ورد في إجابات الهيئة على الأسئلة في موقعها إذ ورد سؤال نصه: "هل تخضع المبالغ المدفوعة لغير المقيم ولديه منشأة دائمة في المملكة لضريبة الاستقطاع؟" فكانت الإجابة نصاً: "إذا كان المبلغ المشار إليه مسدداً إلى غير مقيم يمارس العمل في المملكة من خلال منشأة دائمة، وأن هذا المبلغ المسدد له يرتبط بالعمل الذي تمارسه المنشأة الدائمة، يحتسب هذا المبلغ في تحديد الوعاء الضريبي لغير المقيم ولا يخضع لضريبة الاستقطاع".<sup>(١)</sup>

ثالثاً: قد يُشكل تفسير المادة الثامنة والستين التي نصت على أنه يجب على "كل مقيم سواء كان مكلفاً أو 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..."،<sup>(٢)</sup> وحيث إن الجمع بين هذه المادة وبين المادة الأولى من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل ممكن، فإن الواجب الجمع بين النصين بأن يقال إن النص الوارد في هذه المادة يقصد بها حالة تحويل المنشأة الدائمة مبلغاً لغير مقيم لا يمارس العمل من خلال منشأة دائمة؛ لأنه لا يتصور أن تتناول المادة غير المقيم إذا حوّل إلى نفسه؛ لأن غير المقيم ومنشأته الدائمة كيان واحد لا كيانان. وعلى سبيل المثال: لو كانت هناك شركة كورية ولها منشأة دائمة في المملكة فقامت المنشأة الدائمة للشركة الكورية بدفع مبلغ لشركة صينية مقابل خدمات هندسية، فإنه يجب في هذه الحالة استقطاع الضريبة؛ لانطباق أحكام المادة الثامنة والستين عليها. أما لو حوّلت المنشأة الدائمة إلى الشركة الكورية نفسها فإن هذا لا يعد داخلاً تحت حكم المادة الثامنة والستين؛ لأن الدخل الذي تحقّقه المنشأة الدائمة يخضع للضريبة ومن ثم إخضاعه لضريبة الاستقطاع أيضاً يعد ازدواجاً ضريبياً.

رابعاً: أن المنظم السعودي قد اعتمد في مضمون نظام ضريبة الدخل على النماذج العالمية كنموذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (Organization for Economic Co-operation and Development) المعروفة اختصاراً بـ OECD لمعالجة الازدواج الضريبي،<sup>(٣)</sup> ونموذج اتفاقية الأمم المتحدة بين الدول المتقدمة النمو والدول النامية (Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries)؛<sup>(٤)</sup> وهذه النماذج قد نصت على أن الأصل أن يسمح للمنشأة الدائمة بخصم النفقات المتكبدة لأغراض النشاط التجاري، سواء أكانت تلك المصروفات في دولة المنشأة الدائمة أو في

(١) موقع الهيئة العامة للزكاة والدخل كما في ٢٠٢٠/٨/١٤م:

<https://gazt.gov.sa/ar/HelpCenter/FAQs/Pages/default.aspx>

(٢) نظام ضريبة الدخل، المادة ٦٨ أ.

(٣) OECD (٢٠١١), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version ٢٠١١*, OECD Publishing, Paris.

(٤) الأمم المتحدة، إدارة الشؤون الاقتصادية والاجتماعية، اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، ٢٠٠١م.

دولة أخرى، ولا يسمح بخصم أي مبالغ تدفعها المنشأة الدائمة للمكتب الرئيسي باستثناء المبالغ المدفوعة لسداد النفقات الفعلية،<sup>(١)</sup> فإذا كانت المبالغ المدفوعة من المنشأة الدائمة للمكتب الرئيس نتيجة سداد نفقات فعلية فإن الواجب عدم فرض الضريبة عليها أسوة بالنماذج العالمية، بل نصت اتفاقية الأمم المتحدة على سبيل المثال على جواز خصم الفوائد والإتاوات والنفقات الأخرى التي يتحملها المكتب الرئيسي عن المنشأة الدائمة.<sup>(٢)</sup>

## المطلب الثاني

### اختلاف المعاملة الضريبية

من الإشكالات العملية التي يواجهها المكلفون اختلاف تعامل الهيئة العامة للزكاة والدخل مع صور المنشآت الدائمة رغم أن النصوص النظامية لا تفرق بين صورة وأخرى؛ إذ تفرض الهيئة على بعضها ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع معاً كما سبقت الإشارة إليه، فيما تفرض على البعض الآخر ضريبة الاستقطاع فحسب، وفيما يلي بيان لصورتين من التعامل المختلف:

أولاً: لو تقدمت شركة تعمل في مجال الخدمات الفنية والاستشارية إلى الهيئة العامة للزكاة والدخل بطلب فرض الضريبة التقديرية على الدخل ووافقت الهيئة على ذلك فإن الهيئة سوف تنقاضي نسبة ٢٠% على الخدمات الفنية والاستشارية دون الحصول على أي ضريبة استقطاع وفقاً للمادة ١٦ من اللائحة التي حددت الأرباح بنسبة ٢٠%؛<sup>(٣)</sup> لأن الأرباح المتحققة قد خضعت لضريبة الدخل فلا يجمع بين ضريبتين، فيما أن ممارسة الهيئة في حال احتساب الضريبة بناء على مسك الدفاتر الجمع بين الضريبتين رغم أنه لا فرق حقيقياً بين الضريبة التقديرية والضريبة الفعلية، بل إن تقديم الضريبة التقديرية لا يعكس الأرباح الحقيقية فيما يعكس مسك الدفاتر وتقديم الضريبة الفعلية الدخل الحقيقي، وفيما يلي جدول يبيّن المقارنة:

---

(١) اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، المادة ٣/٧.

(٢) اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، ص ١١٥.

(٣) اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، المادة ١٦.

المكلف	طريقة احتساب الضريبة	نسبة ضريبة الدخل	نسبة ضريبة الاستقطاع	نسبة الضريبة الإجمالية
غير مقيم يمارس العمل من خلال منشأة دائمة	مسك دفاتر	٢٠%	٥%	٢٥%
غير مقيم يمارس العمل من خلال منشأة دائمة	ضريبة تقديرية	٢٠%	٠%	٢٠%

ثانياً: لو تعاقدت شركتان أجنبيتان-تمارسان العمل في المملكة من خلال منشأة دائمة-مع جهة حكومية على سبيل المثال وكانت المنشأة الدائمة لإحدى الشركتين في شكل فرع، والثانية في شكل مركز تجميع، فإن الهيئة سوف تفرض على الشركة ذات الفرع ١٥% على المبالغ المحولة لمركزها الرئيس بالإضافة إلى ضريبة الدخل، فيما ستفرض ٥% على المبالغ المحولة من الشركة ذات مركز التجميع دون فرض ضريبة دخل، وفيما يلي جدول توضيحي:

المكلف	صورة المنشأة الدائمة	نسبة ضريبة الدخل	نسبة ضريبة الاستقطاع	نسبة الضريبة الإجمالية
غير مقيم يمارس العمل من خلال منشأة دائمة	فرع	٢٠%	٥%	٢٥%
غير مقيم يمارس العمل من خلال منشأة دائمة	مكان تجميع	٠%	٥%	٥%

ومن ثم فيظهر عدم اطراد الهيئة العامة للزكاة والدخل في التعامل مع صور المنشأة الدائمة، والواجب ألا يجب على المنشأة الدائمة استقطاع الضريبة إلا في حال تحويل مبالغ لغير مقيم لا يمارس العمل في المملكة من خلال منشأة دائمة.

## الخاتمة:

تناولنا في هذا البحث تعريف المنشأة الدائمة والالتزامات في اللغة والاصطلاح، ثم تناولنا الالتزامات المتعلقة بالمنشأة الدائمة في ظل نظام ضريبة الدخل السعودي وتتمثل في وجوب التسجيل الضريبي، والالتزام بمسك الدفاتر والسجلات، وتقديم الإقرارات الضريبية وسدادها، واستقطاع الضريبة في حال سددت مبالغ لغير مقيم. كما تناول البحث مشكلات عملية ناشئة عن تطبيق أحكام النظام فيما يخص المنشأة الدائمة أبرزها مشكلتان: المطالبة باستقطاع الضريبة في حال دفعت المنشأة الدائمة مبلغاً لمركزها الرئيس، والأخرى اختلاف تعامل الهيئة العامة للزكاة والدخل مع صور المنشآت الدائمة رغم أن النصوص النظامية لا تفرق بين صورة وأخرى؛ إذ تفرض الهيئة على بعضها ضريبة الدخل وضريبة الاستقطاع معاً كما سبقت الإشارة إليه، فيما تفرض على البعض الآخر ضريبة الاستقطاع فحسب، ويمكن في ختام هذا البحث الإشارة إلى النتائج والتوصيات بشكل مقتضب، وهي كالتالي:

### أولاً: النتائج:

- (١) يجب أن يلتزم غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة بالتسجيل لدى الهيئة العامة للزكاة والدخل قبل نهاية سنته المالية الأولى.
- (٢) يجب أن يلتزم غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة بامساك الدفاتر التجارية والسجلات المنصوص عليها في نظام الدفاتر التجارية وهي دفتر اليومية الأصلي، ودفتر الجرد، ودفتر الأستاذ العام، سواء أكان مسكه للدفاتر والسجلات بالطريقة اليدوية أو عن طريق الحاسب الآلي، كما يجب أن تكون تلك الدفاتر والسجلات باللغة العربية.
- (٣) يجب أن يلتزم غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة بالاحتفاظ بصورة طبق الأصل من جميع المراسلات والوثائق المتعلقة بتجارته الصادرة منه والواردة إليه، وذلك حتى يمكن للإدارة الضريبية التحقق مما يقدمه من إقرارات في حال الفحص الميداني.
- (٤) يترتب على عدم الإمسك بالدفاتر أو الإمسك بها بشكل مخالف لنظام الدفاتر التجارية أو لائحته التنفيذية أن تقوم الهيئة العامة للزكاة والدخل باتباع الأسلوب التقديري في فرض الضريبة، كما يترتب على تقديم دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات غير حقيقية أو نحو ذلك فرض غرامة إخفاء بالإضافة إلى غرامة التأخير عن الفروقات الضريبية.
- (٥) يجب أن يلتزم غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة بتقديم الإقرار الضريبي خلال مئة وعشرين يوماً من انتهاء السنة الضريبية التي يمثلها الإقرار كما يجب عليه أن يسدد الضريبة التي أقرّ بها.

## ثانياً: التوصيات:

- (١) إيجاد بديل شرعي لغرامات التأخير عن المبالغ الواجبة على الأشخاص الخاضعين للضريبة؛ لأن هناك إشكالاً شرعياً ونظامياً في فرض غرامات التأخير فمؤدى ذلك مخالفة النظام الأساسي للحكم الذي جعل الكتاب والسنة حاكمين عليه وعلى جميع الأنظمة، ومن الواجب على هيئة الزكاة والدخل إيجاد عقوبات أخرى لا إشكال شرعياً فيها.
  - (٢) ضرورة تعديل النظام واللائحة لتعكس بشكل صريح عدم خضوع المبالغ المدفوعة من المنشأة الدائمة لمركزها الرئيس لضريبة الاستقطاع وفقاً لما بيناه في البحث.
  - (٣) ضرورة تعديل قرار وزير المالية رقم ١٧٧٦ وتاريخ ١٨/٥/١٤٣٥هـ بإلغاء ما تضمنه من التفريق بين المكلفين في النسب الضريبية دون مسوغ نظامي للتفريق، وإلغاء ما يتصل بجعله نسبة الضريبة عن المبالغ المدفوعة مقابل خدمات اتصالات هاتفية دولية إذا كانت للمركز الرئيس ١٥% لنصّ النظام بشكل صحيح على كونها بنسبة ٥%.
  - (٤) ضرورة توحيد هيئة الزكاة والدخل لممارستها في التعامل مع الصور المختلفة للمنشأة الدائمة؛ إذ يختلف وضع المكلف في حال معاملته بالضريبة التقديرية فلا يخضع لضريبة الاستقطاع، وأما إن عومل وفقاً لدفاتره فإنه يؤخذ منه ضريبة دخل وضريبة استقطاع، كما يختلف وضع المكلف الذي تكون صورة منشأته الدائمة فرعاً عن المكلف الذي تكون صورة منشأته الدائمة مكان تجميع، وهذا تفريق دون سبب نظامي.
- والله تعالى أعلم وصلى الله وسلم على نبينا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.

## المراجع:

## المراجع العربية:

- إبراهيم بن موسى المعروف بالشاطبي، **المواصفات**، تحقيق: مشهور آل سلمان، دار ابن عفان، الأردن، الطبعة الأولى، ١٤١٧هـ.
- أحمد بن فارس، **معجم مقاييس اللغة**، تحقيق، عبدالسلام هارون، دار الفكر، ١٣٩٩هـ.
- جمال الدين بن منظور، **لسان العرب**، دار صادر، بيروت، الطبعة الثالثة، ١٤١٤هـ.
- الخليل بن أحمد الفراهيدي، **كتاب العين**، تحقيق: د. مهدي المخزومي ود. إبراهيم السامرائي، دار ومكتبة الهلال، دون طبعة، دون تاريخ.
- زين الدين محمد الرازي، **مختار الصحاح**، تحقيق: يوسف الشيخ محمد، المكتبة العصرية-الدار النموذجية، بيروت، الطبعة الخامسة، ١٤٢٠هـ.
- عادل العلي، **التزامات المكلف وفقاً لقانون ضريبة الدخل الأردني-دراسة مقارنة بالقانون المصري**، مجلة العلوم القانونية والسياسية، (الجمعية العلمية للبحوث والدراسات الاستراتيجية-العراق) المجلد ٤، السنة الثانية، العدد ٢، ٢٠١٢م.
- عبدالرزاق أحمد السنهوري، **الوسيط في شرح القانون المدني الجديد**، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت-لبنان، ٢٠٠٠م، الطبعة الثالثة.
- مصطفى أحمد الزرقا، **المدخل إلى نظرية الالتزام العامة في الفقه الإسلامي**، دار القلم، دمشق-سوريا، ١٩٩٩م، الطبعة الأولى.

## الأوامر الملكية والاتفاقيات والأنظمة واللوائح:

- الأمر الملكي رقم ٦٥٤٧٤ وتاريخ ١٢/٢٣/١٤٣٩هـ.
- الأمر الملكي رقم ١٣٣/أ وتاريخ ٧/٣٠/١٤٣٧هـ.
- اتفاقية بين حكومة المملكة العربية السعودية وحكومة جمهورية مصر العربية لتجنب الازدواج الضريبي ولمنع التهرب الضريبي في شأن الضرائب على الدخل.
- تعديل اللائحة التنفيذية لنظام الدفاتر التجارية، الصادرة بقرار وزير التجارة رقم ١١١٠ وتاريخ ١٢/٢٤/١٤١٠هـ.
- تعديل بعض مواد نظام ضريبة الدخل الصادرة بالمرسوم الملكي رقم م/١١٣ وتاريخ ١١/٢/١٤٣٨هـ.
- قرار وزير المالية رقم ١٧٧٦ وتاريخ ٥/١٨/١٤٣٥هـ.

- اللائحة التنفيذية لنظام الدفاتر التجارية، الصادرة بقرار وزير التجارة رقم ٦٩٩ وتاريخ ١٤١٠/٧/٢٩هـ.
- اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم ١٥٣٥ وتاريخ ١٤٢٥/٦/١١هـ.
- المنشور رقم ٣ لعام ١٣٧٩هـ الصادر من مدير عام مصلحة الزكاة والدخل.
- المنشور رقم ٥ لعام ١٣٩٣هـ الصادر من مدير عام مصلحة الزكاة والدخل.
- النظام الأساسي للحكم الصادر بالأمر الملكي رقم أ/٩٠ وتاريخ ١٤١٢/٨/٢٧هـ.
- نظام الدفاتر التجارية الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/٦١ وتاريخ ١٤٠٩/١٢/١٧هـ.
- نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/١ وتاريخ ١٤٢٥/١/١٥هـ.

### الأحكام والقرارات القضائية:

- قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ١٥٠٣ لعام ١٤٣٦هـ.
- قرار اللجنة الاستئنافية الضريبية رقم ١١٢٩ لعام ١٤٣٣هـ.
- الحكم الصادر في الدعوى الإدارية رقم ١/٨٩٩/ق لعام ١٤٣٧هـ.
- حكم محكمة الاستئناف الإدارية بمنطقة الرياض، رقم ٧٢٨٤/ق لعام ١٤٣٨هـ.

### مواقع الإنترنت:

- موقع الهيئة العامة للزكاة والدخل: <https://www.gazt.gov.sa>