

الدليل الإرشادي لاستقطاع الضريبة

الدليل الإرشادي لتطبيق الأحكام الواردة في
نظام ضريبة الدخل بشأن استقطاع الضريبة

صادر بتاريخ: 2021/7/6م الإصدار 1.0

تحذير هام: تحذّر هيئة الزكاة و الضريبة و الجمارك من استخدام أي نسخ من اللوائح والتعليمات والأدلة الإرشادية والاستناد إليها فيما عدا النسخ النهائية المعتمدة المنشورة على الموقع الرسمي للهيئة zatca.gov.sa ولا تتحمل الهيئة أي مسؤولية عن أي خسائر أو أضرار تنجم عن استخدام وثائق غير رسمية أو غير معتمدة.

جدول المحتويات

تعريف المصطلحات الرئيسية الواردة في هذا الدليل

المصطلح	التعريف
المملكة	المملكة العربية السعودية.
الهيئة	هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.
النظام	نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 1442/1/15 هـ وتعديلاته.
اللائحة	اللائحة التنفيذية للنظام.
الضريبة	ضريبة الدخل المفروضة بموجب النظام واللائحة ويشار لهما مجتمعين ("الأحكام المنظمة لضريبة الدخل").
النشاط	النشاط التجاري بكل صوره أو النشاط المهني أو الحرفي أو أي نشاط آخر مشابه يقصد منه تحقيق الربح ويشمل استخدام المال المنقول وغير المنقول ¹ .
الدفعات مقابل تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري	أي دفعات مقابل شراء تذاكر أو تكاليف شحن جوي أو بحري مدفوعة في المملكة لشركات نقل جوي أو بحري أو لوكلائها أو ممثليها في المملكة، ولا يشمل ذلك المبالغ المدفوعة مقابل شحن البضائع من الخارج إلى موانئ المملكة ² .
الأرباح الموزعة	أي توزيع من شركة مقيمة إلى مساهم غير مقيم، وأي أرباح محولة من منشأة دائمة إلى أطراف مرتبطة، مع مراعاة الآتي: (أ) لا تخضع لاستقطاع الضريبة توزيعات الأرباح في الشركات العاملة في مجال استثمار الغاز الطبيعي أو الزيت أو المواد الهيدروكربونية. (ب) يُعد في حكم التوزيع التصفية الجزئية أو الكاملة للشركة بما يتجاوز رأس المال المدفوع. (ج) لا يمنع خضوع الشركة الموزعة لضريبة الدخل من استقطاع الضريبة على المبالغ الموزعة منها ³ .

¹ المادة الأولى من النظام.

² الفقرة 4، المادة الثالثة و الستون من اللائحة.

³ الفقرة 6، المادة الثالثة و الستون من اللائحة.

عوائد القروض

أي مبالغ تتحقق مقابل استخدام المال، ويشمل ذلك الدخل المتحقق من عمليات الاقراض مهما كان نوعها، سواء كانت بضمانات أو بدون ضمانات، وسواءً منحت أو لم تمنح حق المشاركة في أرباح المدين، ويدخل ضمنها الدخل المتحقق من السندات الحكومية وغير الحكومية. ويُستثنى من ذلك عوائد القروض الناتجة عن الودائع بين البنوك Interbank إذا بقيت الودائع لدى البنك المقرض المقيم مدة أقصاها تسعون يوماً شريطة أن يقدم بها بياناً سنوياً معتمداً من البنك المركزي السعودي يوضح أسماء البنوك المقرضة وعناوينها ومدة القرض ومقدار عوائد القرض المدفوعة⁴

خدمات الاتصال الهاتفية الدولية

أي مبالغ مدفوعة إلى جهة غير مقيمة مقابل خدمات متعلقة بتقديم خدمة الاتصال الهاتفية الدولي من المملكة⁵.

ويشمل ذلك على سبيل المثال:

(1) المبالغ المدفوعة لقاء الخدمات الدولية الهاتفية والتلكس والوسيط، وهي الخدمات التي تنتج عن استخدام شركة الاتصالات المحلية لشبكات شركات الاتصالات الدولية لتمرير أو نقل أو إيصال المكالمات التي يقوم بها المشترك المقيم في المملكة عند طلب أي اتصال دولي.

(2) المبالغ المدفوعة للمنظمات الدولية المالكة للأقمار الصناعية مقابل استخدام ساعات فضائية أو دوائر دولية في تلك الأقمار بغرض توفير خدمات الاتصال الدولي لمشاركي شركة الاتصالات المحلية.

(3) المبالغ المدفوعة لشركات غير مقيمة مقابل استئجار ساعات على الكوابل الدولية والانترنت لاستخدام تلك الساعات في مجال خدمات الاتصالات المختلفة⁶.

(4) المبالغ المدفوعة لشركات غير مقيمة مقابل خدمات ربط الاتصال البيني وتشمل الخدمات المقدمة بين مقدمي الخدمة لربط شبكات الاتصال الخاصة بهم و/أو اشكال النفاذ الأخرى التي تسمح لمستخدميهم بالنفاذ إلى مستخدمي معينين أو خدمات معينة.

⁴ الفقرة 1، المادة الخامسة من اللائحة.

⁵ الفقرة 5، المادة الثالثة و الستون من اللائحة.

⁶ التعميم رقم 3256 / 9 وتاريخ 28 / 6 / 1426 هـ.

<p>يقصد باتعاب الادارة المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات الإدارية و الأنشطة التي يشغل او يدير بها مقدم الخدمة الاعمال اليومية العادية لشخص آخر او يقوم بأي وظيفة بطريقة تقوم بها عادة ادارة او موظفي شركة اخرى و تشمل المبالغ المدفوعة مقابل عقود الخدمات الادارية و عقود ادارة الفنادق و عقود ادارة السفن ونحوها .⁷</p>	<p>أتعاب الإدارة</p>
<p>أي شخص طبيعي أو اعتباري⁸.</p>	<p>الشخص</p>
<p>كل شخص لا تنطبق عليه صفة المقيم الواردة في المادة الثالثة من النظام⁹.</p>	<p>غير المقيم</p>
<p>لأغراض هذا الدليل يقصد بالمقيم الشخص الطبيعي، أو الاعتباري، ممن تنطبق عليهم شروط الإقامة في المملكة العربية السعودية المحددة في المادة الثالثة من النظام، ويشمل أي إدارة حكومية، أو وزارة، أو هيئة عامة، أو أي شخص اعتباري، أو أي هيئة مؤسسة في المملكة¹⁰.</p>	<p>المقيم</p>
<p>الدفعات المستلمة مقابل استخدام الحقوق الفكرية، أو الحق في استخدامها، والتي تشتمل، ولا تقتصر على، حقوق التأليف، وبراءات الاختراع، والتصاميم، والأسرار الصناعية، والعلامات والأسماء التجارية، والمعرفة، وأسرار التجارة، والأعمال، والشهرة، والدفعات المستلمة مقابل معلومات تتعلق بخبرات صناعية أو تجارية أو علمية، أو مقابل تحويل حق استغلال الموارد الطبيعية والمعدنية¹¹.</p>	<p>الإتاوات</p>

⁷ الفقرة 2، المادة الثالثة و الستون من اللائحة.

⁸ المادة الأولى من النظام.

⁹ المادة الأولى من النظام.

¹⁰ المادة الأولى من النظام.

¹¹ المادة الأولى من النظام.

الشخص الخاضع للضريبة بمقتضى النظام¹².

الشخص الخاضع
للضريبة أو المكلف

الخدمات الفنية

الخدمات الفنية والتقنية والعلمية مهما كان نوعها بما في ذلك الدراسات والبحوث في المجالات المختلفة، وأعمال المسح ذات الطبيعة العلمية أو الجيولوجية أو الصناعية، أو الخدمات الهندسية مهما كان نوعها، بما في ذلك المخططات المتعلقة بها¹³. تشمل الخدمات الفنية تطبيق معارف أو مهارات أو خبرات متخصصة فيما يتعلق بفن أو علم أو مهنة.

الخدمات الاستشارية

أي نوع من الخدمات التي تنطوي على توفير الخبرة أو المشورة الاستراتيجية ذات الطابع المتخصص والتي يتم تقديمها للنظر فيها واتخاذ القرارات.

الملزوم باستقطاع
الضريبة

كل شخص مقيم في المملكة -سواء كان مكلف أو غير مكلف - و كل منشأة دائمة لغير مقيم في المملكة ممن يدفعون مبلغاً ما إلى غير مقيم من مصدر في المملكة وذلك وفقاً للأحكام المنظمة لضريبة الدخل¹⁴.

الدليل الإرشادي الخاص
بتسعير المعاملات

الدليل الإرشادي الذي نشرته الهيئة بشأن تسعير المعاملات لتقديم جميع المعلومات والتفاصيل المتعلقة بتسعير المعاملات، بما في ذلك، على سبيل المثال لا الحصر، تفسير هذه التعليمات وتنفيذها وإنفاذها وتطبيقها.

ويُقصد بجميع العبارات والألفاظ والمصطلحات غير الواردة في هذا الدليل المعنى المبين لها في الأحكام المنظمة لضريبة الدخل.

¹² المادة الأولى من النظام.

¹³ الفقرة 3، المادة الثالثة و الستون من اللائحة.

¹⁴ المادة الثامنة و الستون من النظام.

1- مقدمة

تنشر هيئة الزكاة والضريبة والجمارك ("الهيئة") هذا الدليل الإرشادي بهدف تقديم التوضيحات والإرشادات اللازمة لتطبيق الأحكام المتعلقة باستقطاع الضريبة والواردة في نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية (ويُشار إليهما معاً فيما يلي باسم "الأحكام المنظمة لضريبة الدخل").

يستند هذا الدليل الإرشادي إلى نظام ضريبة الدخل ولائحته التنفيذية المعمول بهما حالياً وتفسير الهيئة لهما؛ ويهدف إلى تقليل الغموض والالتباس الذي يواجه الملزمين باستقطاع الضريبة أو المكلفين الذين تم استقطاع الضريبة من المبالغ المدفوعة إليهم.

تحرص الهيئة على التعاون مع جميع الأشخاص، بيد أن ذلك لا يمنع وقوع خلافات في وجهات النظر بين الهيئة و المكلفين، كما أن هذا الدليل لا يؤثر في قدرة الهيئة على إجراء عمليات التدقيق أو فرض الغرامات على الأشخاص الذين ترى الهيئة أنهم أخلوا بالأحكام المتعلقة باستقطاع الضريبة.

للحصول على المزيد من المعلومات بشأن استقطاع الضريبة في حالة معينة، وفقاً للأحكام المنظمة لضريبة الدخل، يمكنكم الاتصال بالهيئة عبر القنوات المخصصة لذلك لطلب إصدار قرار تفسيري غير ملزم¹⁵. وسوف تعمل الهيئة على تزويدكم بالمعلومات المطلوبة بشأن استقطاع الضريبة في الحالة المذكورة.

تم إعداد هذا الدليل لأغراض إرشادية فقط، ولا يتضمن أو يهدف إلى أن يشتمل على جميع المعلومات ذات الصلة أو النصوص النظامية المتعلقة باستقطاع الضريبة. ولا يعتبر هذا الدليل الإرشادي إلزامياً للهيئة أو أي شخص فيما يتعلق بأي معاملة يتم القيام بها ولا يمكن الاعتماد عليه بأي طريقة.

¹⁵ للتأكد مما إذا كان الشخص مؤهلاً لطلب إصدار قرار تفسيري من الهيئة، يُرجى الرجوع إلى الدليل الخاص بطلبات القرارات التفسيرية المتاح على الموقع الإلكتروني للهيئة عبر الرابط

1-1- ما هو استقطاع الضريبة؟

1-1-1 العلاقة بين ضريبة الدخل واستقطاع الضريبة

ضريبة الدخل هي ضريبة مباشرة تُفرض على كافة المكلفين المحددين في المادة الثانية من النظام؛ ومنهم غير المقيمين ممن يحققون دخلاً من مصادر في المملكة دون أن يكون لهم منشأة دائمة فيها¹⁶. ونظراً لخصوصية هؤلاء المكلفين وعدم تحقق مفهوم الإقامة عليهم، ولما كان خضوعهم للضريبة يعتمد على وقائع محددة متمثلة بتحقيق الدخل من مصادر في المملكة، فإن آلية الخضوع للضريبة كالتالي:

أ- إذا كان الدخل من الدخول المحددة في المادة الثامنة والستين من النظام فيخضع لضريبة الاستقطاع وفقاً للقواعد التي حددتها تلك المادة.

ب- إذا كان الدخل يمثل أرباحاً رأسمالية ناتجة عن التخلص من الأصول الثابتة والمتداولة، أو كان الدخل يمثل أرباحاً رأسمالية ناتجة عن التخلص من حصص في شركة مقيمة، فيخضع للضريبة وفقاً للقواعد العامة للنظام¹⁷.

ويهدف هذا الدليل إلى توضيح تفسير الهيئة فيما يتعلق بتطبيق أحكام استقطاع الضريبة وفقاً للأحكام المنظمة لضريبة الدخل. يتضح مما سبق أن أحكام استقطاع الضريبة في المملكة تعد امتداداً لأحكام ضريبة الدخل؛ إذ تُستمد الأحكام المتعلقة باستقطاع الضريبة وفقاً للإطار الذي يرسمه نظام ضريبة الدخل بإخضاع الدخول المتحققة من مصادر في المملكة لغير المقيمين للضريبة.

16 الفقرة (د)، المادة الثانية من النظام.

17 الفقرة 2، المادة الأولى من اللائحة.

لذلك؛ لا تفرض المملكة استقطاع الضريبة على المدفوعات التي تتم داخل المملكة (أي المدفوعات من مقيم في المملكة إلى مقيم آخر في المملكة)، لأن هذه المدفوعات لا تشكل واقعة تحقيق دخل من مصادر في المملكة لغير المقيم؛ إذ أن الأحكام الخاصة باستقطاع الضريبة تتعلق أساساً بالمدفوعات التي يقوم بها المقيمون إلى غير المقيمين ولا يعتد بمكان تسديد الدخل لتحديد مصدره.

تفرض الضريبة على الدخل المتحقق من مصدر في المملكة على:

الشخص غير المقيم

المنشأة الدائمة
لغير المقيم في
المملكة

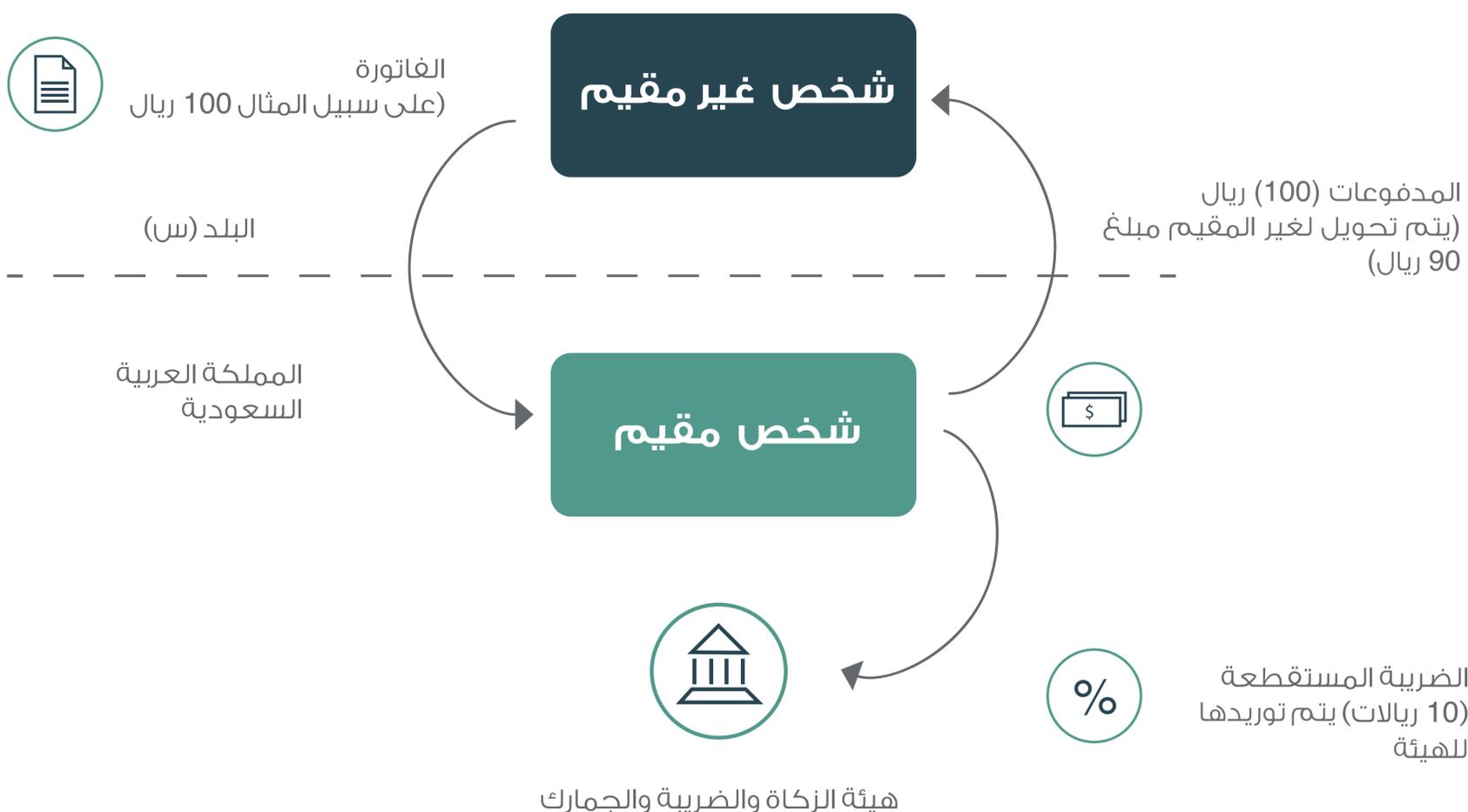
المكلف المقيم

آلية استقطاع الضريبة

احتساب الضريبة الاعتيادي وفقاً
للوعاء الضريبي وسعر الضريبة

1-1-2 استقطاع الضريبة

كما وضح سابقاً فإن استقطاع الضريبة آلية لفرض ضريبة الدخل تختلف عن القاعدة العامة في فرض الضريبة؛ إذ تُلزم الشخص المقيم في المملكة الذي يدفع مبالغ لغير مقيم من مصدر في المملكة باستقطاع نسبة من المبلغ المدفوع وفقاً لسعر الضريبة المنطبق وتوريد أو تحويل مبلغ الضريبة المستقطع إلى الهيئة. كما تختلف من ناحية تحديد أساس استقطاع الضريبة الذي يكون وفقاً لإجمالي الدخل وليس وفقاً للربح. - أي يطبق السعر الضريبي الخاص بالدخل وفقاً لأحكام الاستقطاع على كامل المبلغ المدفوع من المقيم إلى غير المقيم -
ويتضح ذلك من المثال أدناه:



نطاق تطبيق أحكام استقطاع الضريبة

وفقاً للأحكام المنظمة لضريبة الدخل، تطبق أحكام استقطاع الضريبة عند تحقق ما يلي¹⁸:

الشخص الملزم باستقطاع الضريبة	الشخص الذي تستقطع منه الضريبة	المدفوعات التي تُستقطع منها الضريبة
هو الشخص المقيم سواء كان مكلفاً أو غير مكلف - أو المنشأة الدائمة لغير المقيم الذي يدفع مبالغ من مصادر في المملكة لغير مقيم ويكون مسؤولاً عن استقطاع وتوريد مبلغ الضريبة للهيئة.	تُفرض الضريبة على غير المقيم الذي ليس له منشأة دائمة في المملكة عندما يُحقق دخلاً من مصدر في المملكة.	هي كافة المدفوعات من مصادر في المملكة، و المدفوعة من مقيمين في المملكة إلى غير مقيمين إذا كانت مقابلاً لأحد أنواع الدخول المحددة في المادة 68 من النظام والمادة 63 من اللائحة؛ وهي تشمل كافة المبالغ المدفوعة مقابلاً لأي نوع من أنواع الخدمات، حيث عرف النظام الخدمات أنها: أي عمل مقابل عوض، باستثناء شراء وبيع السلع أو أي ممتلكات أخرى. ويُقصد بالمدفوعات أي مقابل عيني أو نقدي مُسدد، ويشمل ذلك التسويات والحسومات والتعديلات الدفترية.

تُقدم الفقرات التالية مزيداً من الإرشادات بشأن هذه الأحكام الرئيسية.

2-1- المُلزم باستقطاع الضريبة

لا تنطبق الأحكام المتعلقة باستقطاع الضريبة إلا إذا كان المُلزم بالاستقطاع مقيماً في المملكة وفق شروط الإقامة المحددة في النظام،¹⁹ أو إذا كان منشأة دائمة لغير المقيم²⁰؛ بحيث يعد ملزماً بالاستقطاع كل شخص اعتباري مقيم و/أو كل منشأة دائمة لغير المقيم ممن يدفعون مبلغاً ما من مصدر في المملكة إلى غير مقيم.

فيما يتعلق بالشخص الطبيعي المقيم فإنه لا يعد ملزماً بالاستقطاع إلا في الحالات التي يقوم فيها بدفع مبلغ ما من مصدر في المملكة إلى غير مقيم ويكون هذا المبلغ مرتبطاً بالنشاط الذي يمارسه - أي الشخص الطبيعي المقيم - لذلك، لا تنطبق أحكام استقطاع الضريبة على المبالغ المدفوعة من شخص طبيعي مقيم إلى أي شخص طبيعي أم اعتباري غير مقيم إذا كانت هذه المبالغ غير مرتبطة بالنشاط الخاص بالشخص الطبيعي المقيم.

18 المادة الثامنة و الستون من النظام.

19 المادة الثالثة من النظام.

20 المادة الثامنة و الستون من النظام.

2-1-1- من هو الشخص الطبيعي أو الاعتباري المقيم؟

لأغراض استقطاع الضريبة، يجب أن يكون المُلزم بالاستقطاع شخصاً مقيماً في المملكة. ووفقاً للأحكام المنظمة لضريبة الدخل²¹، يمكن أن يكون المقيم أيًا مما يلي:

■ شخص طبيعي (يمارس نشاطاً تجارياً في المملكة).

■ شخص طبيعي أو اعتباري يستوفي شروط الإقامة المنصوص عليها في المادة الثالثة من نظام ضريبة الدخل.

■ أي إدارة حكومية أو وزارة أو هيئة عامة.

■ أي شخص اعتباري آخر أو أي هيئة مؤسسة في المملكة.

وبالإضافة إلى ذلك، تُعامل المنشأة الدائمة معاملة أي كيان مقيم لأغراض استقطاع الضريبة (انظر الفقرة 2-1-2)²².

لا يكون الشخص الطبيعي ملزماً باستقطاع الضريبة وفقاً لأحكام النظام إلا في الحالات التي تكون هذه المدفوعات مرتبطة بنشاط ممارس من قبله - أي الشخص الملزم بالاستقطاع - في المملكة. ويجب على الشخص الطبيعي استقطاع الضريبة فقط في الحالات التي تتم فيها المدفوعات إلى غير المقيمين في إطار نشاط تجاري يمارسه هذا الشخص في المملكة (بغض النظر عن وضعية الإقامة لهذا الشخص)²³. لذلك، لا تخضع المبالغ المدفوعة لغير المقيمين من قبل أشخاص طبيعيين لاستخدامهم الشخصي لأحكام استقطاع الضريبة.

الإقامة في حالة الشخص الطبيعي

وفقاً للأحكام المنظمة لضريبة الدخل²⁴، يُعد الشخص الطبيعي مقيماً في المملكة في السنة الضريبية إذا توافر فيه أي من الشرطين الآتيين:

1- أن يكون له مسكن دائم في المملكة، وأن يقيم في المملكة لمدة لا تقل في مجموعها عن ثلاثين (30) يوماً في السنة الضريبية.

2- أن يقيم في المملكة لمدة لا تقل عن مائة وثلاثة وثمانين (183) يوماً في السنة الضريبية.

21 المادة الأولى من النظام.

22 تنص الفقرة (ج) من المادة الخامسة من النظام على أن: "بعد المبلغ الذي تدفعه منشأة دائمة في المملكة لغير مقيم كما لو دفعته شركة مقيمة

23 المادة الثامنة و الستون من النظام: " في حالة المبالغ المدفوعة من قبل شخص طبيعي تنطبق شروط الاستقطاع التي تقضي بها هذه المادة على الدفعات الخاصة بالنشاط لهذا الشخص".

24 المادة الثالثة من النظام.

لا يشترط في المُلزم بالاستقطاع إلا أن يكون مقيماً بغض النظر عن خضوعه للضريبة من عدمه، فمثلاً يلزم الشخص الطبيعي الخاضع لجباية الزكاة بالاستقطاع الضريبة من المبالغ المدفوعة في سياق نشاطه التجاري الذي يمارسه في المملكة إلى غير المقيم²⁵.

الإقامة في حالة الشخص الاعتباري

الإقامة في حالة الشخص الاعتباري

يُعد الشخص الاعتباري مقيماً في المملكة خلال السنة الضريبية إذا تحققت أي من الحالتين التاليتين:

1- أن يكون منشأً وفقاً لنظام الشركات.

2- أن تقع إدارته الرئيسية في المملكة.

فيما يتعلق بالحالة الأولى؛ تعتبر الشركة تلقائياً مقيمةً في المملكة لأغراض الضريبة إذا كانت منشأة وفقاً لأحكام نظام الشركات السعودي بمعزل عن أي وقائع أو معلومات أخرى.

أما الحالة الثانية؛ أن تقع الإدارة الرئيسية للشركة في المملكة؛ وسوف تأخذ الهيئة في الاعتبار جميع الوقائع والظروف ذات الصلة عند تحديد مكان الإدارة الرئيسية للشركة. وطبقاً لما تضمنه القرار الوزاري رقم 2194 وتاريخ 12-7-1432 هـ فإنه يقصد بعبارة "الإدارة الرئيسية" المكان الذي ترسم فيه السياسات العليا وتتخذ القرارات الإدارية والتجارية الرئيسية الضرورية لتنفيذ أعمال الشركة بشكل عام، ويُعد مكان الإدارة الرئيسية للشركة واقعاً في المملكة عندما يتحقق على الأقل اثنان من الحقائق التالية:

1- عقد الاجتماعات المعتادة لمجلس الإدارة التي تتم بشكل منتظم ويتم خلالها اتخاذ السياسات والقرارات الرئيسية المتعلقة بإدارة الشركة وتسيير أعمالها في المملكة.

2- اتخاذ القرارات التنفيذية العليا المتعلقة بإدارة وظائف الشركة مثل قرارات المدير التنفيذي ونوابه في المملكة.

3- أن تكون معظم أعمال الشركة والتي يتحقق منها معظم إيراداتها في المملكة.

وكما ذكر في حالة الشخص الطبيعي لا يشترط في المُلزم بالاستقطاع إلا أن يكون مقيماً بغض النظر عن خضوعه للضريبة من عدمه، فمثلاً؛ الشركة الخاضعة لجباية الزكاة في المملكة تخضع أيضاً لأحكام استقطاع الضريبة فيما يتعلق بالمبالغ المدفوعة لغير المقيمين على الرغم من عدم اكتسابها صفة "المكلف" وفقاً لأحكام نظام

25 تنص المادة الثامنة والستون من النظام على أنه: "كل مقيم، سواء كان مكلفاً أم لا وفقاً لهذا النظام، ومنشأة دائمة لغير مقيم في المملكة يقوم بدفع مبلغاً إلى شخص غير مقيم من مصدر في المملكة، يجب عليه اقتطاع الضريبة من المبلغ المدفوع...".

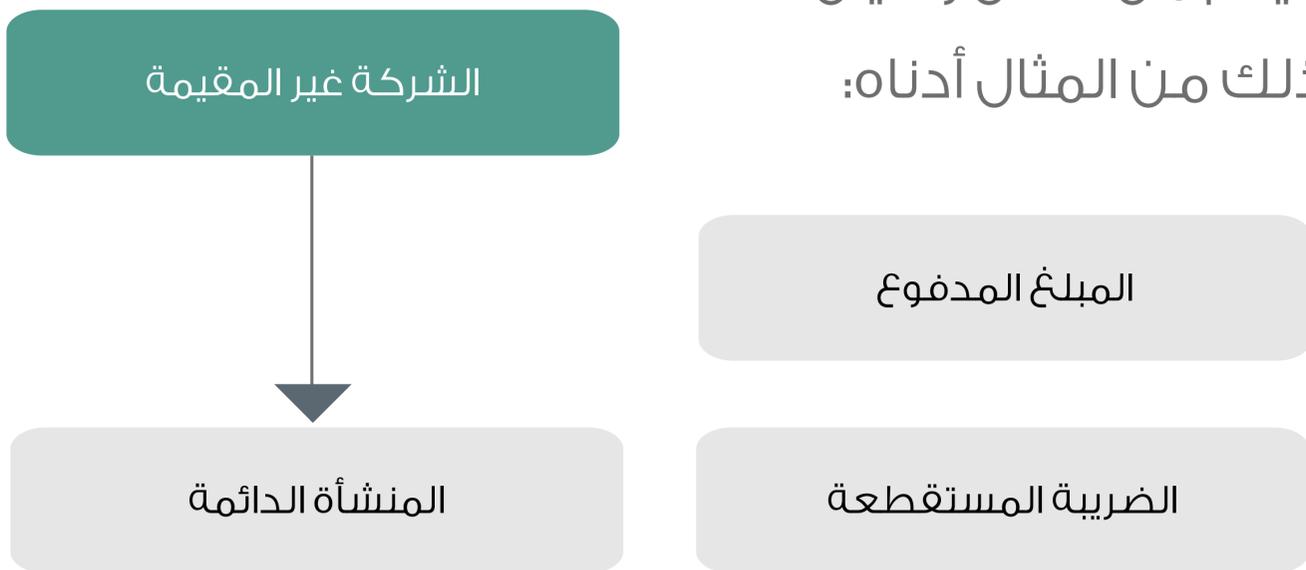
ضريبة الدخل. ويضاف الى ذلك الإدارات الحكومية والوزارات و الهيئات الأخرى التي تخضع لأحكام استقطاع الضريبة على المدفوعات لغير المقيمين²⁶ كونها مقيمة على الرغم من عدم اكتسابها صفة "المكلف".

2-1-2- المنشأة الدائمة²⁷

تنطبق أحكام استقطاع الضريبة أيضا على المنشأة الدائمة (المتواجدة في المملكة) التابعة لغير مقيم. وكما سبق ذكره، فإن الإلزام بالاستقطاع يقع على كافة المقيمين في المملكة؛ شاملاً المنشأة الدائمة في المملكة لغير المقيم. إذ يجب استقطاع الضريبة حسب السعر المحدد في الأحكام المنظمة لضريبة الدخل على المبالغ التي تدفعها منشأة دائمة في المملكة لغير مقيم²⁸. وبالتالي تُعامل المنشأة الدائمة معاملة المقيم لأغراض استقطاع الضريبة.

تتألف المنشأة الدائمة لغير المقيم في المملكة – ما لم يرد خلاف ذلك في المادة الرابعة من النظام – من مكان دائم يمارس من خلاله نشاط غير المقيم كلياً، أو جزئياً، ويشمل ذلك النشاط الذي يقوم به غير المقيم من خلال وكيل له.

ويتضح ذلك من المثال أدناه:



ووفقاً للأحكام المنظمة لضريبة الدخل²⁹، تُعد الحالات الآتية منشأة دائمة:

أ- مواقع الإنشاء، ومرافق التجميع، وممارسة الأعمال الإشرافية المتعلقة بها.

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

ج- قاعدة ثابتة يمارس منها الشخص الطبيعي غير المقيم نشاطه.

د- فرع شركة غير مقيمة مصرح له بمزاولة الأعمال في المملكة.

26 المادة الثامنة و الستون من النظام: "كل مقيم، سواء كان مكلفاً وفقاً لهذا النظام أم لا ومنشأة دائمة لغير مقيم في المملكة تدفع مبلغاً إلى شخص غير مقيم من مصدر في المملكة، يجب استقطاع الضريبة من المدفوعات ..."
27 المادة الرابعة من النظام.
28 الفقرة (ج)، المادة الخامسة من النظام.
29 المادة الرابعة من النظام.

وبالإضافة إلى ذلك، لا يعد المكان منشأة دائمة لغير المقيم في المملكة إذا استخدم في المملكة للأغراض الآتية فقط:

- 1- تخزين أو عرض أو توريد بضاعة أو منتجات تعود إلى غير المقيم.
- 2- الإبقاء على مخزون من بضاعة أو منتجات تعود إلى غير المقيم لغرض المعالجة من قبل شخص آخر.
- 3- شراء بضاعة أو منتجات لغرض تجميع المعلومات فقط لغير المقيم.
- 4- أداء نشاطات أخرى ذات طبيعة إعدادية أو مساعدة لمصلحة غير المقيم.
- 5- إعداد العقود للتوقيع عليها والمتعلقة بقروض، أو توريد بضائع، أو أعمال خدمات فنية.
- 6- تنفيذ أي مجموعة من النشاطات المشار إليها في البنود من (1) إلى (5).

المثال (1):

إذا قام المركز الرئيسي لمنشأة دائمة لغير مقيم بتقديم خدمات فنية إلى منشأته الدائمة في المملكة التي تقوم بدورها بتقديمها إلى عملائها في المملكة، فهل تخضع قيمة تلك الخدمات للاستقطاع الضريبة؟

إذا قدم المركز الرئيسي بالخارج خدمات فنية إلى فرعه بالمملكة الذي يقوم بدوره بتقديمها إلى عملائه، فإن قيمة تلك الخدمات تخضع للاستقطاع الضريبة مع اعتبارها من ضمن المصاريف جائزة الحسم نظاما في حال توفرت شروط المصروفات جائزة الحسم.

المثال (2):

هل تخضع المدفوعات إلى غير مقيم و لديه منشأة دائمة في المملكة لأحكام استقطاع الضريبة؟

إذا كانت المبالغ المدفوعة إلى غير المقيم مرتبطة بالأنشطة التي تمارسها المنشأة الدائمة في المملكة، فإن هذه المدفوعات لا تخضع لاستقطاع الضريبة. فالمنشأة الدائمة تُعامل معاملة المقيم، ولذلك تُعتبر المبالغ "المرتبطة" بنشاطها مدفوعة إلى مقيم. و يجب على المنشأة الدائمة التصريح عن هذه المدفوعات ضمن إقرارها الضريبي وفقاً للفقرة (و) من المادة الثامنة و الستون (68) من نظام ضريبة الدخل.

2-2- ما هي المدفوعات التي يجب استقطاع الضريبة منها؟

تقع ضمن نطاق تطبيق الاستقطاع المدفوعات من مقيم إلى غير مقيم من مصدر في المملكة. وعليه وجب الأخذ في الاعتبار العنصرين التاليين:

- أن تكون المدفوعات المعنية مدفوعة من مقيم إلى غير مقيم.
- أن تكون المدفوعات المعنية من مصدر في المملكة. (تخضع أيضاً لقاعدة قوة الجاذبية المعمول بها في النظام وأي اتفاقيات ضريبية سارية)

2-2-1- المدفوعات إلى غير مقيم

وفقاً للأحكام المنظمة لضريبة الدخل، يُعرّف غير المقيم على أنه كل شخص لا يستوفي الشروط اللازمة لاكتساب صفة المقيم. وبالتالي فإن أي شخص لا يستوفي تلك الشروط (انظر القسم 2-1-1)، يُعتبر تلقائياً غير مقيم.

وفي حال كان الشخص غير المقيم يمارس نشاطاً في المملكة من خلال منشأة دائمة، وتلقت هذه المنشأة الدائمة مدفوعات ترتبط بشكل مباشر بالنشاط الذي يمارسه غير المقيم من خلالها، تعتبر هذه المدفوعات تمت إلى مقيم. حيث إن المنشأة الدائمة لغير المقيم تُعامل معاملة المقيم (يُرجى الرجوع أيضاً للفقرة 2-1-2)، فإن المبلغ المشار إليه لا يخضع لاستقطاع الضريبة، وينبغي التصريح عنه ضمن دخل المنشأة الدائمة في إقرارها عن ضريبة الدخل³⁰.

وبالمثل، فإذا كان شخص مقيم في المملكة يمارس نشاطاً خارج المملكة من خلال منشأة دائمة، وتلقت هذه المنشأة الدائمة الأجنبية من مقيم في المملكة مدفوعات ترتبط بشكل مباشر بالعمل الذي يمارسه غير المقيم من خلالها، تُعتبر هذه المدفوعات تمت إلى غير مقيم وبالتالي تخضع للاستقطاع. غير أنه قد يحق للشخص المقيم أن يخصم الضريبة المستقطعة من ضريبة الدخل المستحقة عليه، ويوضح المثال (3) أدناه هذه الحالة.

المثال (3):

إذا كانت هناك شركة أموال سعودية (الشركة الأم) مقيمة خاضعة للضريبة تمتلك فرعاً أجنبياً لها في بريطانيا وقامت الشركة الأم بإبرام عقد مع شركة مقيمة لتقديم خدمات فنية لها، وقام الفرع نيابة عن الشركة الأم بتقديم تلك الخدمات للشركة المحلية على أن يقوم الفرع بإرسال الفاتورة إلى الشركة الأم وليس إلى الشركة المقيمة، فهل تستقطع الضريبة على المبالغ المدفوعة من الشركة الأم إلى الفرع، وإذا كانت الإجابة بنعم فهل يحق للشركة الأم خصم الضريبة المستقطعة من إقرارها الضريبي؟

ما دامت هذه الخدمات من جهة خارجية إلى جهة محلية فإنها تخضع لاستقطاع الضريبة بغض النظر عن أسلوب و مكان سداد المبالغ سواءً سددت مباشرة للفرع أو من خلال الشركة الأم التي يتبع لها الفرع مقدم الخدمة، وطالما أن إيرادات الفرع ستدخل ضمن الوعاء الضريبي للشركة الأم فإنه يحق للشركة الأم خصم الضريبة المستقطعة من ضريبة الدخل المستحقة عليها .

30 الفقرة (و)، المادة الثامنة و الستون من النظام.

و يُفسَّر مفهوم "المدفوعات" تفسيراً واسعاً، بحيث يشمل أي مقابل عيني أو نقدي مُسدد، ويشمل ذلك التسويات والحسومات والتعديلات الدفترية. وبهذا المعنى، فإن المدفوعات النقدية وكذلك المدفوعات العينية التي تحل محلها ويكون لها نفس الأثر الاقتصادي تُعتبر "مدفوعات" لأغراض استقطاع الضريبة. ويشمل ذلك أيضاً المدفوعات في شكل أرصدة دائنة أو تسويات مقاصة أو غير ذلك من التعديلات الترتيبات المحاسبية المماثلة.

2-2-2- المدفوعات من مصدر في المملكة

يشترط أساساً في المدفوعات الخاضعة لاستقطاع الضريبة أن تتحقق من مصدر في المملكة.

وتنص المادة 5 من نظام ضريبة الدخل على الحالات التي يُعتبر فيها المبلغ المدفوع متحققاً في المملكة. وتُرسى هذه المادة مبدأ عاماً، ثم تنص على فئات المدفوعات المحددة التي يتناولها هذا الدليل الإرشادي بالشرح والتحليل.

كما ننوه أنه لا يُعتد بمكان تسديد الدخل لتحديد مصدره³¹. وبعبارة أخرى، فالمصدر الدخل هو أساس تحديد ما إذا كانت المدفوعات التي تتم من مقيم إلى غير مقيم تقع ضمن نطاق أحكام الاستقطاع (أي تشكّل وعاءاً ضريبياً لاستقطاع الضريبة)، بصرف النظر عن المكان الذي يتم فيه تسديد هذه المبالغ - حتى ولو كان خارج المملكة -.

2-2-2-1- أهم فئات مصادر الدخل بموجب المادة الخامسة من النظام

يعرض الجدول أدناه أمثلة عن الحالات التي يُعتبر فيها الدخل متحققاً من مصدر في المملكة³²، وكذلك معاملة كل حالة من حيث انطباق استقطاع الضريبة.

يرجى ملاحظة أن المدفوعات أدناه تخضع لاستقطاع الضريبة فقط عندما تتم من شخص مقيم إلى شخص غير مقيم. وإذا ما تمت بين شخصين مقيمين، فإنها تخضع لضريبة الدخل (في حال كان للمقيمين المعنيين صفة "المكلفين" وفقاً لأحكام المادة الثانية من النظام).

هل يخضع لاستقطاع الضريبة ؟ نعم/لا	الدخل
نعم بالنسبة للمبالغ المدفوعة إلى شخص غير مقيم	المدفوعات الناشئة عن أنشطة تمارس في المملكة
لا – تخضع الأرباح الرأسمالية لضريبة الدخل	الدخل المتحقق من البيع أو التنازل أو التخلص من الممتلكات غير المنقولة
نعم	الدخل المتحقق من استخدام الممتلكات غير المنقولة
لا – تخضع الأرباح الرأسمالية لضريبة الدخل	الدخل المتحقق من التخلص من الحصص المساهمة
نعم	الدخل المتحقق من استخدام الممتلكات المنقولة في المملكة
نعم	الدخل المتحقق من بيع أو ترخيص باستخدام ممتلكات صناعية أو فكرية في المملكة
نعم	الاتاوة
نعم	الدخل المتحقق من توزيعات الأرباح
نعم	أتعاب المديرين أو الإدارة
نعم	الدخل المتحقق من الخدمات المقدمة لشركة مقيمة
نعم	الخدمات المقدمة في المملكة والخدمات الفنية والاستشارية المقدمة من غير مقيم إلى مقيم بغض النظر عن مكان تأديتها.
لا – حيث يخضع هذا الدخل لضريبة الدخل	الدخل المتحقق من استغلال الموارد الطبيعية
لا – حيث يخضع هذا الدخل لضريبة الدخل	الدخل الذي يعود إلى منشأة دائمة لغير المقيم

ويرد أدناه توضيح موجز للمعالجة الضريبية من حيث استقطاع الضريبة فيما يخص كل نوع من أنواع الدخل:

(1) المدفوعات المتحققة من أنشطة تمارس في المملكة

وفقاً للأحكام المنظمة لضريبة الدخل، يعد الدخل متحققاً من مصدر في المملكة "إذا نشأ عن نشاط تم في المملكة"³³.

يُعتبر الدخل المتحقق من نشاط يمارس في المملكة دخلاً من مصدر في المملكة. ويُعرّف النشاط بأنه النشاط التجاري بكل صورته أو المهني أو الحرفي أو أي نشاط آخر مشابه، يقصد منه تحقيق الربح ويشمل استخدام المال المنقول وغير المنقول³⁴. ويجب أن يهدف النشاط إلى تحقيق الربح. وبالتالي فالأنشطة التي لا تهدف إلى تحقيق الربح ويتم ممارستها لأغراض أخرى (كالهوايات أو الأعمال الخيرية) ليست معنية بتعريف "النشاط" بمقتضى الأحكام المنظمة لضريبة الدخل.

إذا نتج عن ممارسة غير المقيم النشاط في المملكة تشكل/نشوء منشأة دائمة في المملكة، فإن مفهوم مصدر الدخل سوف يشمل أيضاً المبالغ المدفوعة من المنشأة الدائمة (التي تُعامل معاملة المقيم) إلى مكتبها الرئيس (الذي يُعتبر غير مقيم).

(2) الدخل المتحقق من التخلص من الممتلكات غير المنقولة

وفقاً للأحكام المنظمة لضريبة الدخل، يُعدُّ الدخل متحققاً من مصدر في المملكة "إذا نشأ عن ممتلكات غير منقولة موجودة في المملكة، بما في ذلك الأرباح الناتجة عن التخلص من حصة في هذه الممتلكات غير المنقولة، ومن التخلص من حصص أو أسهم أو شراكة في شركة تتألف ممتلكاتها بشكل رئيسي - مباشر أو غير مباشر - من حصص في ممتلكات غير منقولة في المملكة"³⁵.

لا تخضع الأرباح الرأسمالية لاستقطاع الضريبة، حيث يتم الإقرار عنها ضمن الدخل الخاضع لضريبة الدخل. ومع ذلك، فالدخل المتحقق من إيجار الممتلكات غير المنقولة الموجودة في المملكة، والذي يدفعه مقيم في المملكة إلى غير مقيم، يقع ضمن نطاق استقطاع الضريبة.

33 الفقرة الفرعية الأولى من الفقرة (أ)، المادة الخامسة من النظام.

34 المادة الأولى من النظام

35 الفقرة الفرعية 2 من الفقرة (أ)، المادة الخامسة من النظام.

(3) الدخل المتحقق من التخلص من الحصص

وفقاً للأحكام المنظمة لضريبة الدخل، يُعدُّ الدخل متحققاً من مصدر في المملكة "إذا نشأ عن التخلص من الحصص أو الشراكة في شركة مقيمة"³⁶.

لكن هذه الفئة من الدخل لا تخضع لاستقطاع الضريبة، حيث إن التخلص من الحصص أو الشراكة يعد شكلاً من أشكال الأرباح الرأسمالية التي تُعامل معاملة الدخل العادي وتخضع لضريبة الدخل وفقاً للقواعد العامة وليس وفقاً لآلية الاستقطاع.

(4) الدخل المتحقق من تأجير الممتلكات المنقولة في المملكة

وفقاً للأحكام المنظمة لضريبة الدخل، يُعدُّ الدخل متحققاً من مصدر في المملكة "إذا نشأ عن تأجير ممتلكات منقولة مستخدمة في المملكة"³⁷.

يمكن تعريف الإيجار على أنه أي مدفوعات يدفعها المستأجر مقابل استخدام أو حق استخدام أصل ملموس وغير ملموس يتواجد في المملكة؛ بذلك يُفسَّر التأجير تفسيراً واسعاً يشمل أي مبلغ مدفوع مقابل استخدام الممتلكات المنقولة، سواء كان لغرض الإيجار التشغيلي أو الإيجار التمويلي أو شكل آخر من العلاقات الإيجارية؛ إلا أنه لا يشمل الإيجار مدفوعات الموارد الطبيعية والإتاوة.

تخضع المدفوعات من مقيمين إلى غير مقيمين مقابل تأجير ممتلكات منقولة مستخدمة في المملكة لاستقطاع الضريبة.

(5) بيع ممتلكات صناعية أو فكرية أو ترخيص باستخدامها في المملكة

وفقاً للأحكام المنظمة لضريبة الدخل، يُعدُّ الدخل متحققاً من مصدر في المملكة "إذا نشأ عن بيع أو ترخيص باستخدام ممتلكات صناعية أو فكرية في المملكة"³⁸.

36 الفقرة الفرعية 3 من الفقرة (أ)، المادة الخامسة من النظام.
37 الفقرة الفرعية 4 من الفقرة (أ)، المادة الخامسة من النظام.
38 الفقرة الفرعية 5 من الفقرة (أ)، المادة الخامسة من النظام.

5-1- تعريف الملكية الفكرية والإتاوة

الملكية الفكرية

لا تنص الأحكام المنظمة لضريبة الدخل على تعريفات محددة للملكية الصناعية والملكية الفكرية، فيما يلي بعض المفاهيم المتعارف عليها:

■ تُعرّف حقوق الملكية الفكرية على أنها الحقوق التي يتمتع بها الأشخاص نتاج الفكر أو الإبداع الإنساني. وعادة ما تنطوي الملكية الفكرية على منح المبدع حقاً حصرياً في استخدام نتاج إبداعه لفترة معينة من الزمن. يمكن أن تشمل الملكية الفكرية الاختراعات والمصنفات الأدبية والفنية والتصميمات والرموز والأسماء والصور المستخدمة في التجارة. هناك أنواع متعددة من الملكية الفكرية، مثل حقوق النشر والملكية الصناعية. حق المؤلف هو المصطلح القانوني المستخدم لوصف الحقوق التي يتمتع بها المبدعون على مصنفاتهم الأدبية والفنية. تتراوح الأعمال التي يشملها حق المؤلف من الكتب والموسيقى واللوحات والنحت والأفلام إلى برامج الكمبيوتر وقواعد البيانات والإعلانات والخرائط والرسومات الفنية.

■ والملكية الصناعية هي جزء من الملكية الفكرية بمفهومها الأوسع، وتشمل براءات الاختراع، والعلامات التجارية، والتصاميم الصناعية، والنماذج، وعلامات الخدمة، والأسماء التجارية، والمؤشرات الجغرافية.

الإتاوة

تُعرّف الأحكام المنظمة لضريبة الدخل الإتاوة بأنها³⁹ المدفوعات المستلمة مقابل استخدام الحقوق الفكرية، أو الحق في استخدامها، والتي تشتمل، ولا تقتصر على، حقوق التأليف، وبراءات الاختراع، والتصاميم، والأسرار الصناعية، والعلامات والأسماء التجارية، والمعرفة، وأسرار التجارة، وأسرار الأعمال، والشهرة، والمدفوعات المستلمة مقابل معلومات تتعلق بخبرات صناعية أو تجارية أو علمية، أو مقابل تحويل حق استغلال الموارد الطبيعية والمعدنية.

ولا يُعتد بطريقة دفع الإتاوات في تحديد تعريفها حيث لا يقتصر التعريف على تلك التي يتم دفعها على فترات منتظمة بل يشمل مدفوعات الإتاوات بطريقة غير منتظمة و المدفوعات التي تُدفع لمرة واحدة أو أي طريقة أخرى.

أمثلة

المدفوعات مقابل استخدام أو الحق في استخدام ملكية صناعية أو فكرية، أو عمل علمي أو فني أو أدبي مشمول بحقوق المؤلف، أو اختراع مشمول ببراءة اختراع، أو موارد طبيعية، والمُعبر عنها في شكل نسبة مئوية من الإيرادات المحققة من استخدام تلك الملكية أو مبلغ يُسَدَّد عن كل وحدة يتم إنتاجها. وعلى سبيل المثال، إذا قامت شركة في المملكة بدفع مبلغ إلى غير مقيم مقابل الحق في استخدام علامته التجارية، فإن مدفوعات الإتاوة تكون خاضعة لاستقطاع الضريبة.

وإذا ما ألف شخص ما كتاباً أو أغنية أو مسرحية أو رسم لوحة، فإن العمل الناتج عن ذلك يُعتبر ملكية فكرية لذلك الشخص. وبالمثل، فعندما يحصل مخترع على براءة اختراع لاختراعه، يصبح المخترع حائزاً لحقوق الملكية الفكرية في العمل الذي أنشأه. وعادة، لا يتمتع المؤلفون وكتاب الأغاني والملحنون والكتاب المسرحيون والمخترعون بالقدرة المالية اللازمة للاستفادة على الوجه الأكمل من الاستخدام التجاري لإبداعاتهم. ولذلك يُضطرون إلى اللجوء إلى شركات تجارية متخصصة في تسويق الملكية الفكرية. وعندما تحصل شركة تجارية على الحق في تسويق منتج إبداعي، عادة ما يتلقى مبدع ذلك المنتج مقابل ذلك الحق في شكل إتاوة.

ويشكل الاتفاق بشأن الإتاوات جزءاً من العقد الذي يتفاوض عليه مبدع العمل مع الشركة التي تسعى إلى استغلال المنتج الإبداعي. ويمكن أن تتخذ الإتاوة شكلاً بسيطاً، كأن تكون مبلغاً ثابتاً يتلقاه المبدع عن كل نسخة تبيعها الشركة من الكتاب أو القرص المدمج المحتوي على العمل الإبداعي. فعلى سبيل المثال، يمكن لكاتبة روائية أن تعطي موافقتها للناشر للسماح له بنشر كتابها الجديد. ويمكن أن تكون الإتاوة التي يحصل عليها كاتب مسرحي عن مسرحيته عبارة عن نسبة مئوية من الإيرادات التي تحققها المسرحية في كل مرة تُعرض فيها. ويمكن أن تكون الإتاوة التي يحصل عليها المخترع عبارة عن مبلغ ثابت عن كل وحدة تُباع من اختراعه أو نسبة مئوية من الأرباح التي يحققها الاختراع. ويمكن في بعض الحالات أن تكون الإتاوة مزيجاً من الاثنين معاً. ولأن الإتاوة تُعدُّ واحدة من الأحكام التي يتم التفاوض عليها في العقد، فسوف يكون تحديد الإتاوة من حيث نوعها وقيمتها على أساس ما تتفاوض عليه الأطراف المعنية.

وتُستخدم اتفاقات الإتاوات أيضاً في قطاعي التعدين والغاز. وتنطوي هذه الاتفاقات على الكثير من القواسم المشتركة مع المصطلح بمعناه الأصلي.

2-5- التمييز بين نقل المعرفة والخدمات

تدرك الهيئة أن هناك العديد من المناقشات حول نطاق مصطلح الإتاوات، لأن هناك بعض أنواع المدفوعات التي يمكن أن تنطبق عليها أيضا توصيفات أخرى. فعلى سبيل المثال، قد يكون من الصعب التمييز ما إذا كان المبلغ المدفوع إتاوة مقابل نقل المعرفة أم أتعابا مقابل تقديم الخدمات.

ومفهوم المعرفة أو الدراية الفنية هو مفهوم غير محدد ولكنه يشير عموما إلى المعارف العملية المتعلقة بكيفية إنجاز مهمة محددة. والمعرفة غير ملموسة بطبيعتها ويمكن أن تتخذ شكل رسومات أو تصاميم أو تركيبات وما شابه ذلك. وفي سياق الملكية الفكرية، تُعتبر المعرفة عموما أحد عناصر نقل التكنولوجيا، وتكون الحقوق المتعلقة بها إما قائمة بذاتها أو مقترنة بحقوق في أنواع أخرى من الملكية الفكرية، مثل براءات الاختراع والعلامات التجارية وحقوق المؤلف، وهي تُعتبر من الأصول الاقتصادية.

ويمكن اعتبار المعرفة أيضا على أنها جميع المعلومات المتعلقة بالتجربة الصناعية أو التجارية أو العلمية، سواء أكانت قابلة للحماية ببراءة أم لا، وهي ضرورية لإعادة الإنتاج الصناعي لمنتج. بعبارة أخرى، تُمثل الدراية الفنية ما لا يستطيع الصانع، على سبيل المثال، معرفته بمجرد فحص المنتج أو مجرد معرفة التقنية.

وتدخل في نطاق الإتاوات المدفوعات مقابل نقل المعرفة للمعلومات المتعلقة بالخبرات الصناعية أو التجارية أو العلمية. وما دامت أي معاملة تنطوي على قدر من إرسال المعرفة أو نقلها إلى شخص آخر، بحيث يتمكن ذلك الشخص من استخدامها أو الاستفادة من الحق في استخدامها، فإن تلك المعاملة تدخل بذلك القدر ضمن نطاق تعريف الإتاوة.

وتُعتبر المعاملة متضمنة نقلًا للمعرفة إذا استوفت الشروط الثلاثة التالية: (1) إذا كانت تنطوي على معلومات تتعلق بتقنيات برمجة الحاسب الآلي ويتم تقديمها بمقتضى شروط تمنع الإفصاح عنها دون إذن بذلك، (2) أن يتم التعاقد عليها بالتحديد بين الطرفين، (3) أن تُعتبر من الممتلكات الخاضعة للحماية بوصفها سرا تجاريا. ومن الناحية العملية، لا توصف المعاملة بأنها متضمنة نقلًا للمعرفة إلا إذا كانت تقتصر على نقل مهارات أو تقنيات مسجلة الملكية تتعلق ببرمجة الحاسب الآلي.

وعلى النقيض من ذلك، فإن تقديم دورة دراسية أو بيع كتاب عن تقنيات برمجة الحاسب الآلي المتاحة للعلن لا ينطوي على نقل للمعرفة، لأن المعلومات المعنية لم تقدم بمقتضى شروط تمنع الإفصاح عنها دون إذن بذلك.

كذلك؛ في حالة قيام مورد بأداء خدمة تتطلب مهارات أو معارف متخصصة، فإن ذلك لا يُعتبر نقلاً للمعرفة بحد ذاته، وبالتالي فإن المبلغ المدفوع لذلك المورد مقابلًا للخدمات حصراً لا يُعتبر إتاوة؛ إلا إذا كان يشمل نقلاً للمعرفة.

وبالإضافة إلى ذلك؛ من المهم في سياق المدفوعات مقابل أداء الخدمات الوقوف على طبيعة تلك الخدمات ووجود ارتباط جوهري بينها وبين الملكية الفكرية أو المعرفة المنقولة. إذ إن الملكية الفكرية أو المعرفة المنقولة التي لا يمكن الاستفادة منها بدون تقديم خدمات جوهريّة لنقل هذه الملكية الفكرية أو المعرفة؛ يجعل هذه الخدمات مرتبطة بهذه الملكية الفكرية أو المعرفة ارتباطاً جوهرياً، وبالتالي تُعتبر المدفوعات المتعلقة بها – أي مقابل الخدمات – من الإتاوات. وعلى العكس من ذلك، فإذا كانت الخدمات تقدم بصفة تكميلية منفصلة وغير جوهريّة، كما هو حال خدمات الدعم والصيانة والتطوير والتدريب وما شابهها، دون أن تكون لازمة بالضرورة للاستخدام العادي للملكية الفكرية المعنية، فإنها لا تقع ضمن نطاق الإتاوات.

ويمكن ملاحظة الفرق بين المعرفة وتقديم الخدمات في حقيقة أن المعرفة الفنية تتعلق بالمعلومات الموجودة مسبقاً وأن العقود المعنية تحتوي على أحكام تتعلق بالسرية ولا تنطوي عموماً على أكثر من مجرد توفير المعلومات. ومن ناحية أخرى، تتضمن عقود تقديم الخدمات عموماً مستوى أكبر من الإنفاق (على سبيل المثال على أجور البحث والتصميم والاختبار وما إلى ذلك) ويمكن أن تتميز باستخدام المعرفة والخبرة الخاصة ولكن ليس نقلها.

وعند النظر فيما إذا كانت المدفوعات تُعتبر دخلاً يقع ضمن نطاق الإتاوات، تقوم الهيئة بدراسة جميع الوقائع والظروف المرتبطة بتسديد ذلك المبلغ. ومع ذلك، ترد أدناه – من باب تقديم الإرشادات – بعض الأمثلة لأنواع مختلفة من المدفوعات مقترنة بتصنيفها إتاوة من عدمه حصراً ولا يعني ذلك عدم خضوعها لأحكام الاستقطاع وفقاً لتصنيف آخر غير الإتاوات. (أي ما إذا كانت تُعتبر من الإتاوات أم لا فقط)

وتجدر الإشارة إلى أن التعليقات بشأن المدفوعات المتعلقة بالبرمجيات تهدف أساساً إلى معالجة المبالغ التي تدفعها الشركات وليس الأشخاص الطبيعيين.

تصنيف المدفوعات

الدخل

إتاوة	المدفوعات مقابل استخدام أو الحق في استخدام براءات الاختراع، والعلامات التجارية، والعمليات والتركيبات السرية، والسمعة التجارية، وحقوق الامتياز التجارية، ونقل المعرفة، والحقوق المشابهة.
ليست إتاوة ⁴⁰	المدفوعات مقابل استئجار المعدات الصناعية أو التجارية أو العلمية
ليست إتاوة	المدفوعات مقابل خدمات التجوال
ليست إتاوة	المدفوعات للحصول على حقوق التوزيع الحصرية لمنتج أو خدمة في إقليم معين
ليست إتاوة	المدفوعات لوضع تصميم
ليست إتاوة	المدفوعات شهريا مقابل الصيانة
ليست إتاوة	المدفوعات للخدمات الاستشارية المنطوية على معرفة وخبرات فنية
إتاوة	المدفوعات مقابل الحق في استغلال الموارد الطبيعية والمعدنية
إتاوة	المدفوعات مقابل حقوق المؤلف في الأفلام أو البرامج التلفزيونية
ليست إتاوة	المدفوعات لشراء مساحة إعلانية
إتاوة	المدفوعات مقابل الحق في استخدام قاعدة بيانات في نشاط المستفيد لإعادة بيعها كجزء من منتج خاص بالمستفيد
إتاوة	المدفوعات مرة واحدة لشراء الحق في إعادة إنتاج أغنية
إتاوة	المدفوعات من فرع للشركة الأم مقابل استخدام حقوق الملكية الفكرية
إتاوة	المدفوعات مقابل برمجيات قابلة للتخصيص تتطلب نقل حقوق الاستغلال، مثل حقوق التعديل والحقوق في استخدام رموز مفتوحة المصدر وما شابهها.
إتاوة	المدفوعات كرسوم اشتراك للوصول إلى المعلومات أو قواعد البيانات التقنية والعلمية
ليست إتاوة	المدفوعات كرسوم اشتراك للحصول على إمكانية الاطلاع على مجلة أو جريدة
ليست إتاوة	المدفوعات مقابل برامج للاستخدام الشخصي أو المتعة الشخصية
ليست إتاوة	المدفوعات مقابل خدمات الدعم والتطوير غير المدمجة في حزمة واحدة مع البرمجيات المعنية

(6) توزيعات الأرباح أو أتعاب الإدارة أو المديرين

وفقاً للأحكام المنظمة لضريبة الدخل، يُعدُّ الدخل متحققاً من مصدر في المملكة "توزيعات الأرباح أو أتعاب الإدارة والمديرين التي تدفعها شركة مقيمة".⁴¹

يمكن لدخل المنتظم المتحقق من توزيعات الأرباح أن يخضع لاستقطاع الضريبة وفقاً للأحكام المنظمة لضريبة الدخل. فالأرباح التي توزعها الشركات السعودية على مساهميها غير المقيمين

⁴⁰ المدفوعات مقابل استئجار المعدات الصناعية أو التجارية أو العلمية لا تصنف ضمن مدفوعات الإتاوة ولكنها تدخل ضمن الإيجار؛ وبالتالي تخضع لاستقطاع الضريبة.

⁴¹ الفقرة الفرعية 6 من الفقرة (أ)، المادة الخامسة من النظام.

تخضع لاستقطاع الضريبة، لأن هذه الشركات مقيمة في المملكة وتقوم بدفع مبالغ لغير مقيمين من مصدر في المملكة.

(أ) توزيعات الأرباح

يُقصد بتوزيعات الأرباح توزيع من شركة مقيمة إلى مساهم غير مقيم، وأي أرباح محولة من منشأة دائمة إلى أشخاص مرتبطين⁴² مع مراعاة الآتي:

أ- لا تخضع لاستقطاع الضريبة توزيعات الأرباح في الشركات العاملة في مجال استثمار الغاز الطبيعي أو الزيت أو المواد الهيدروكربونية.

ب- يُعد في حكم التوزيع التصفية الجزئية أو الكاملة للشركة بما يتجاوز رأس المال المدفوع.

ج- لا يمنع خضوع الشركة الموزعة لضريبة الدخل من فرض استقطاع الضريبة على المبالغ الموزعة منها.

وتشمل أرباح الأسهم أيضاً التوزيعات العينية وغيرها من التوزيعات التي تُعامل معاملة أرباح الأسهم للأغراض الضريبية، إذا كان الغرض منها هو توزيع الأرباح على المساهمين مثل الأرباح الموزعة عن استخدام السندات والأوراق المالية الأخرى.

(ب) أتعاب الإدارة

تخضع أتعاب الإدارة التي تدفعها شركة مقيمة إلى شركة غير مقيمة من مصدر في المملكة لاستقطاع الضريبة.

وتُعرّف أتعاب الإدارة بأنها المدفوعات مقابل عقود خدمات الإدارة كعقود إدارة الفنادق وإدارة السفن ونحوها⁴³.

ولكي تُعتبر المدفوعات أتعاب إدارة، يجب أن تكون مقابل خدمات محددة تم أدائها، ويُشترط في تلك الخدمات أن تُضيف قيمة تجارية لنشاط الشركة. وعادة ما يرد بيان هذه الخدمات المحددة في اتفاق بين الأطراف المعنية بشأن أتعاب الإدارة. ويرد في هذا الاتفاق وصف خدمات الإدارة المُعتزم تقديمها وتحديد قيمة الأتعاب المدفوعة عنها والمسؤوليات التي يتحملها كل طرف. ويمكن أن تشمل أتعاب الإدارة ما يلي:

⁴² الفقرة 6، المادة الثالثة و الستون من اللائحة.
⁴³ الفقرة 2، المادة الثالثة و الستون من اللائحة.

- إدارة مرفق تجاري وإدارة النشاط الذي يقوم به هذا المرفق
- نظم تكنولوجيا المعلومات وخدمات إدارة الموارد البشرية
- خدمات إدارة الإسكان
- خدمات إدارة المباني والعقارات
- خدمات إدارة السفن

وأتعاب الإدارة التي يدفعها مقيم في المملكة إلى غير مقيم تخضع لاستقطاع الضريبة وفقاً للأحكام المنظمة لضريبة الدخل.⁴⁴

المثال (5)

تقوم شركة في المملكة بدفع أتعاب إدارة إلى أحد أعضاء مجلس إدارتها غير المقيم، فهل تخضع هذه الأتعاب لاستقطاع الضريبة؟

نعم، تخضع أتعاب الإدارة التي تدفعها الشركة لاستقطاع الضريبة بموجب المادة الثامنة و الستون من نظام ضريبة الدخل، لأن الشركة التي تقوم بالمدفوعات هي شخص مقيم في المملكة يدفع مبلغاً إلى غير مقيم من مصدر في المملكة (أتعاب الإدارة التي تدفعها الشركة المقيمة).

ج) أتعاب أعضاء مجلس الإدارة

لا تنص الأحكام المنظمة لضريبة الدخل على تعريف عبارة "أتعاب أعضاء مجلس الإدارة". والمقصود بهذه العبارة عموماً هو الأتعاب التي تدفعها الشركة، بما في ذلك أتعاب التفرغ وبدلات حضور الاجتماعات وما شابهها، مقابل الخدمات التي يؤديها أعضاء مجلس الإدارة.

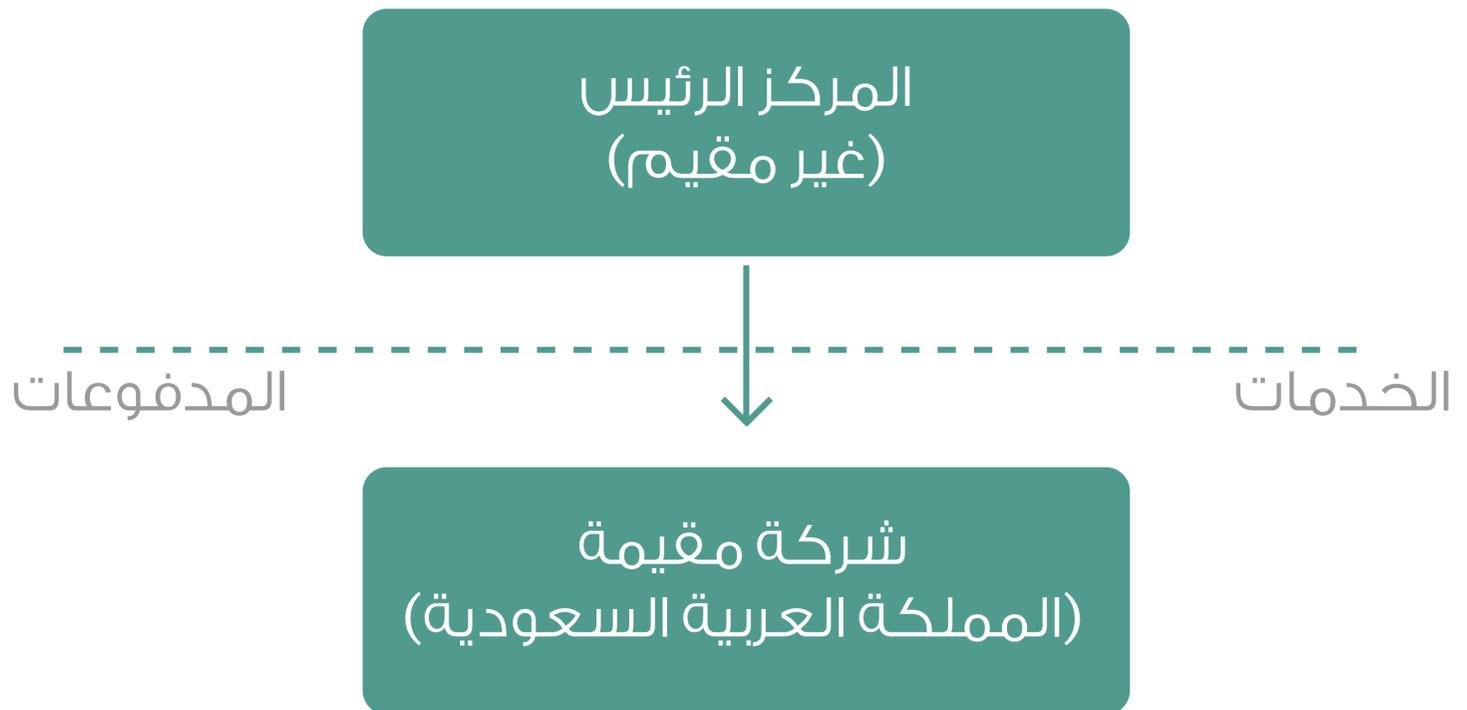
فإذا قامت الشركة بدفع أتعاب إلى مقيم بالخارج بصفته عضواً في مجلس إدارتها، فإن هذه الأتعاب تخضع لاستقطاع الضريبة.

(7) الخدمات المقدمة لشركة مقيمة

وفقاً للأحكام المنظمة لضريبة الدخل، يُعدُّ الدخل متحققاً من مصدر في المملكة إذا كان عبارة عن "مبالغ مقابل خدمات تدفعها شركة مقيمة إلى مركزها الرئيس أو إلى شركة مرتبطة بها".⁴⁵ يقع هذا النوع من الدخل ضمن نطاق تطبيق استقطاع الضريبة بغض النظر عن المكان الذي تم فيه تقديم الخدمات.

⁴⁴ المادة الثامنة و الستون من النظام.

⁴⁵ الفقرة الفرعية 7 من الفقرة (أ)، المادة الخامسة من النظام.



(8) الخدمات التي يتم تقديمها في المملكة

وفقاً للأحكام المنظمة لضريبة الدخل، يُعدُّ الدخل متحققاً من مصدر في المملكة إذا كان عبارة عن "مبالغ يدفعها مقيم مقابل خدمات تمت بالكامل أو جزئياً في المملكة".⁴⁶ يخضع الدخل المتحقق من خدمات أديت بالكامل أو جزئياً في المملكة لاستقطاع الضريبة؛ إذ تُعتبر الخدمات مؤداة في المملكة في أي من الحالات الآتية:⁴⁷

أ- إذا تمت ممارسة العمل، أو جزء منه، المطلوب لتحقيق هذه الخدمة في المملكة حتى لو تم تنفيذها عن بُعد. حيث لا يشترط التواجد الفعلي للشخص مؤدي الخدمة في المملكة.

ب- إذا تمت ممارسة العمل على متن طائرة أو سفينة تعمل لحساب شخص يمارس النشاط في المملكة.

المثال (6)

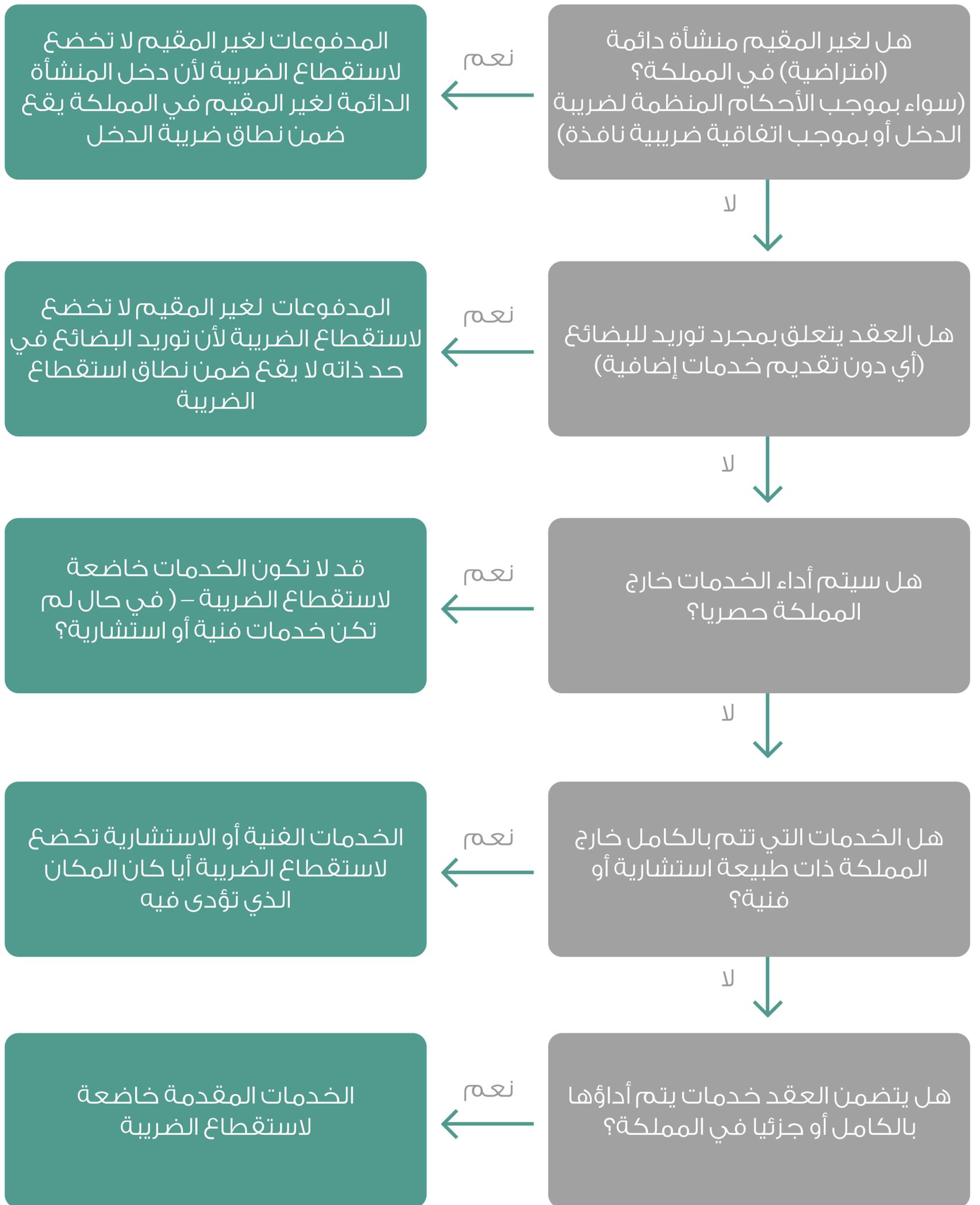
هل تخضع لاستقطاع الضريبة المبالغ المدفوعة للوافدين الزائرين، مثل الأطباء وغيرهم، الذين يؤدون عملاً مؤقتاً في المملكة؟

نعم تخضع المبالغ التي يحصل عليها الزائرون من أطباء وغيرهم ممن مارسوا عملاً مؤقتاً في المملكة لضريبة الدخل بنسبة 20% أو لضريبة الاستقطاع بنسبة 15% بحسب انطباق شروط الإقامة عليهم من عدمه، ما لم تكن تلك المبالغ ناشئة عن علاقة توظيف مع تحقق شروط التوظيف كاملة.

⁴⁶ الفقرة الفرعية 8 من الفقرة (أ)، المادة الخامسة من النظام.
⁴⁷ المادة السادسة من اللائحة.

فإذا كان النشاط الذي يمارسه غير المقيم لا يتطلب سوى تسليم بضائع إلى المملكة، فلا تخضع المعاملة لاستقطاع الضريبة في المملكة على أساس أنها مجرد عملية توريد بضائع دون تقديم أي خدمات إضافية. أما إذا كان غير المقيم يقدم خدمات مثل التركيب أو الصيانة أو الخدمات الفنية إلى عميله المقيم في المملكة بالإضافة لتوريده للبضائع إلى ذلك العميل، فمن المهم التأكد من أن العقد ينص بوضوح على تحديد مقابل توريد البضائع بشكل منفصل عن مقابل تقديم الخدمات. إذ يخضع الدخل الإجمالي المتحقق من العقود التي يتم تنفيذها بالكامل أو جزئياً في المملكة للضريبة في المملكة. ويشمل ذلك على وجه التحديد عقود الخدمات التي تتم بالكامل أو جزئياً في المملكة.

وفي جميع الأحوال، فإن الخدمات التي لها طابع فني أو يتطلب تقديمها التمتع بمهارات خاصة (مثل الخدمات الاستشارية) تخضع على الدوام لاستقطاع الضريبة في المملكة بصرف النظر عن مكان أدائها (أي سواء تمت داخل المملكة أو خارجها) طالما أنها مقدمة إلى شخص مقيم في المملكة. ويوضح الشكل البياني أدناه كيفية معاملة العقد من حيث استقطاع الضريبة إذا كان يتضمن جزءاً متعلقاً بتوريد البضائع وجزءاً آخر يتعلق بتقديم الخدمات.



المثال (7)

تقوم شركة دعائية مقيمة بتنفيذ الحملات الإعلانية للشركات والمنتجات الأجنبية في وسائل الإعلام السعودية بما فيها الصحافة والإذاعة والتلفزيون. ولهذه الشركة وكيل خارج المملكة يقوم بالتسويق لها بين العملاء الأجانب المحتملين من المنتجين والشركات مقابل نسبة من الدخل الذي تحققه هذه الإعلانات. فهل المبالغ المدفوعة من الشركة الدعائية المقيمة إلى وكيلها خارج المملكة تخضع لاستقطاع الضريبة؟

إذا كان العمل الذي يقوم به الوكيل مقتصراً على التسويق للدعاية التي تقوم بها الشركة المقيمة للمنتجات والشركات الأجنبية، وليس له أي دور في تصميم خطة الدعاية أو تنفيذ الدراسات المتعلقة بها، فإن المدفوعات لهذا الوكيل لا تخضع لاستقطاع الضريبة بمقتضى الفقرة الفرعية الثامنة من الفقرة (أ) من المادة الخامسة من نظام ضريبة الدخل، لأن هذه المبالغ مدفوعة مقابل خدمات تمت بالكامل خارج المملكة. لكن إذا كان الوكيل يقوم بدور آخر في العمل المذكور بالإضافة إلى التسويق (تصميم خطة الدعاية أو القيام بالدراسات المتعلقة بها)، فإن العمل الذي يقوم به الوكيل يُعتبر من الخدمات الفنية ويخضع لاستقطاع الضريبة بسعر 5% أو 15% (إذا كانت لأشخاص مرتبطين) بصرف النظر عن المكان الذي يؤدي فيه تلك الخدمات، وذلك وفقاً للفقرتين الأولى والثالثة من المادة الثالثة والستون من اللائحة.

(9) استغلال الموارد الطبيعية

وفقاً للأحكام المنظمة لضريبة الدخل، يُعدُّ الدخل متحققاً من مصدر في المملكة إذا كان عبارة عن "مبالغ مقابل استغلال مورد طبيعي في المملكة".⁴⁸ يمكن أن تشمل هذه المبالغ دخل الإتاوات، وتخضع لاستقطاع الضريبة إذا كانت مدفوعة إلى شخص غير مقيم. لا تخضع لاستقطاع الضريبة توزيعات الأرباح في الشركات العاملة في مجال استثمار الغاز الطبيعي أو الزيت أو المواد الهيدروكربونية.

⁴⁸ الفقرة الفرعية 9 من الفقرة (أ)، المادة الخامسة من النظام.

(10) المنشأة الدائمة

وفقاً للأحكام المنظمة لضريبة الدخل، يُعدُّ الدخل متحققاً من مصدر في المملكة: "إذا كان الدخل يعود إلى منشأة دائمة لغير مقيم موجودة في المملكة، بما في ذلك الدخل من مبيعات في المملكة لبضائع من نفس النوع أو مشابهة للبضائع التي يبيعها غير المقيم من خلال المنشأة الدائمة، والدخل الناشئ عن تقديم خدمات أو أداء نشاط آخر في المملكة من نفس طبيعة النشاط الذي يؤديه غير المقيم من خلال المنشأة الدائمة، أو نشاط مشابه له".⁴⁹ لا يقع هذا النوع من الدخل ضمن نطاق تطبيق استقطاع الضريبة، لأن هذه المبالغ تُعامل معاملة المبالغ المدفوعة إلى مقيم في المملكة. ولذلك ففي ظل عدم وجود مدفوعات إلى غير مقيم، فإن هذا النوع من الدخل لا تنطبق عليه أحكام استقطاع الضريبة.

2-2-2-2- أهم فئات مصادر الدخل بموجب المادة الخامسة من اللائحة

بالإضافة إلى أنواع الدخل المنصوص عليها في المادة الخامسة من نظام ضريبة الدخل، تنص المادة الخامسة من اللائحة على أنواع أخرى من الدخل الذي يُعتبر متحققاً من مصدر في المملكة. لا تخضع لأحكام استقطاع الضريبة جميع أنواع الدخل المنصوص عليها في هذه المادة لكونها تتناول مفهوم مصدر الدخل من منظور ضريبة الدخل الشامل وليس من منظور استقطاع الضريبة فقط.

(1) عوائد القروض (الدخل من مطالبات الدين)

وفقاً للأحكام المنظمة لضريبة الدخل: "عوائد القرض لغير مقيم سوف تعتبر مشتقة من نشاط مصدره المملكة في أي من الحالات الآتية:

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

ب- إذا كان المقترض مقيماً في المملكة.

ج- إذا كان القرض مرتبطاً بنشاط يمارس في المملكة من خلال منشأة دائمة⁵⁰."

يجب على أي مقيم وأي منشأة دائمة لغير مقيم استقطاع الضريبة من المبالغ المدفوعة لغير مقيم لسداد عوائد القروض أو مطالبات الدين، وذلك وفقاً للمادة الثامنة و الستون من النظام.

⁴⁹ الفقرة الفرعية 10 من الفقرة (أ)، المادة الخامسة من النظام.

⁵⁰ الفقرة 1، المادة الخامسة من اللائحة.

وبالإضافة إلى ذلك، تنص الفقرة 1 من المادة الخامسة من اللائحة على تحديد ما يُقصد بعوائد القروض. وعلى سبيل المثال، تشير المادة إلى عوائد القروض و/أو الدخل من مطالبات الدين، ولكنها تُدرج في التعريف أي مبالغ تتحقق مقابل استخدام المال. ويشمل ذلك الدخل المتحقق من عمليات الإقراض مهما كان نوعها، سواء كانت بضمانات أو بدون ضمانات، وسواء منحت أو لم تمنح حق المشاركة في أرباح المدين. كما يشمل أيضاً الدخل المتحقق من السندات الحكومية وغير الحكومية. ولكن يُستثنى منه عوائد القروض الناتجة عن الودائع بين البنوك "Interbank" إذا بقيت الودائع لدى البنك المقترض المقيم مدة أقصاها تسعون (90) يوماً، مع اشتراط أن يقدم البنك المقترض بها بياناً سنوياً معتمداً من البنك المركزي السعودي يوضح أسماء البنوك المقرضة وعناوينها ومدة القرض ومقدار عوائد القرض المدفوعة.

المثال (8)

إذا قامت جهة مقيمة بتسديد عوائد عن قرض تشترك في منحه مجموعة من البنوك - مقيمة أو غير مقيمة - وكان البنك المدير للقرض - مقيماً أو غير مقيم - يقوم بتحصيل عوائد عن قرض من الجهة المقيمة ويوزعها على مجموعة البنوك المشاركة في منح القرض، فهل تخضع لاستقطاع الضريبة كافة العوائد عن القرض المدفوعة إلى البنك المدير والتي تخص كافة البنوك المشاركة في منح القرض، أم تستقطع الضريبة على العوائد التي تستفيد منها البنوك غير المقيمة فقط دون المقيمة؟

عوائد القروض التي تدفع للبنك المدير لا تخضع لاستقطاع الضريبة إن كان مقيماً حيث يتعين عليه في هذه الحالة إدراج هذه العوائد في إقراره وإخضاعها لضريبة الدخل أو الزكاة بحسب الأحوال، وعندما يقوم هذا المدير بدفع عوائد القرض إلى البنوك غير المقيمة فإنه يتوجب عليه استقطاع الضريبة عنها، أما إذا كان المدير بنكاً غير مقيم فإن عوائد القرض التي تدفع له والتي تخص كافة البنوك المشاركة في منح القرض تخضع لاستقطاع الضريبة.

(2) أقساط التأمين/إعادة التأمين

وفقاً للأحكام المنظمة لضريبة الدخل فإن: "أقساط التأمين وأقساط إعادة التأمين، تعد متحققة من مصدر في المملكة في أي من الحالات الآتية:

- أ- إذا كانت العين المؤمن عليها موجودة في المملكة.
- ب- إذا كان المؤمن مقيماً في المملكة.
- ج- إذا كان التأمين على أنشطة أو أخطار مرتبطة بنشاط يمارس في المملكة"⁵¹.

على سبيل المثال، أصدرت إحدى شركات التأمين وثائق تأمين على الحياة لصالح أشخاص غير مقيمين (حاملو الوثائق). فإذا غادر بعض حاملو الوثائق البلاد نهائياً وأرادوا نقل هذه الوثائق إلى بلدان موطنهم، وتم تحويل أقساط التأمين بناء على طلبهم إلى شركات تأمين أخرى في بلدان موطنهم، فإن هذه الأقساط تخضع لاستقطاع الضريبة عند تحويلها إلى الخارج. وتُعتبر هذه الأقساط المحولة أقساط تأمين مدفوعة إلى جهات غير مقيمة وبالتالي تخضع لاستقطاع الضريبة.

بالإضافة لذلك، فإن القيمة الإجمالية (وليس القيمة الصافية) لأقساط إعادة التأمين تخضع لاستقطاع الضريبة. وتُستقطع الضريبة على أساس إجمالي المبالغ المدفوعة.

المثال (9)

إذا قام المركز الرئيسي بشراء بوليصة تأمين تغطي جميع فروعهم في العالم وقام بتوزيع نصيب كل فرع منها على أساس توزيع عادل، فهل يخضع نصيب فرع السعودية عند قيامه بتسديد نصيبه في البوليصة لاستقطاع الضريبة بنسبة 5% على أساس أنه قسط تأمين؟

نعم يخضع نصيب فرع السعودية من بوليصة التأمين المدفوع للمركز الرئيسي لاستقطاع الضريبة بنسبة 5% على اعتبار أنه قسط تأمين شريطة عدم تضمينه أي مبالغ مقابل خدمات يؤديها المركز الرئيسي للفرع.

⁵¹ الفقرة 2، المادة الخامسة من اللائحة.

(3) الخدمات الفنية والاستشارية

ووفقاً للأحكام المنظمة لضريبة الدخل: "الدخل المتحقق من الخدمات الفنية والاستشارية سوف يعتبر متحقق من نشاط مصدره في المملكة في أي من الحالات الآتية:

- أ- إذا كانت الخدمة مقدمة لشخص مقيم في المملكة.
- ب- إذا كانت الخدمة مرتبطة بنشاط يمارس في المملكة".⁵²

الدخل الذي يحققه غير مقيم من الخدمات الفنية والاستشارية المقدمة لشخص مقيم في المملكة أو لنشاط يمارس في المملكة (أي منشأة دائمة) يُعتبر متحققاً من مصدر في المملكة، وبالتالي تخضع المبالغ المدفوعة مقابل تقديم هذه الخدمات لاستقطاع الضريبة بصرف النظر عن مكان تأدية الخدمة.

ووفقاً للأحكام المنظمة لضريبة الدخل، تُعرّف الخدمات الفنية والاستشارية بأنها الخدمات الفنية والتقنية والعلمية مهما

⁵² الفقرة 3، المادة الخامسة من اللائحة.

كان نوعها بما في ذلك الدراسات والبحوث في المجالات المختلفة، وأعمال المسح ذات الطبيعة العلمية أو الجيولوجية أو الصناعية، والخدمات الاستشارية أو الإشرافية، أو الخدمات الهندسية مهما كان نوعها، بما في ذلك المخططات المتعلقة بها.⁵³

ومن المهم تحديد طبيعة الخدمات من حيث كونها خدمات فنية أم لا، نظراً لأن سعر الضريبة المنطبق يختلف بين الحالتين؛ إذ تُعتبر الخدمات ذات طبيعة فنية أو تقنية إذا كان تقديمها يتطلب مهارات أو معارف خاصة تتعلق بمجال متخصص (مثل الخدمات الهندسية والأعمال الحرفية اليدوية وما شابه ذلك).

وفي بعض الحالات، يتطلب تقديم خدمات معينة استخدام تكنولوجيات متقدمة. وتجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أن استخدام التكنولوجيا في تقديم الخدمة لا يدل في حد ذاته على ما إذا كانت الخدمة ذات طبيعة فنية أو تقنية، أي أن تقديم الخدمة عن طريق وسائل تكنولوجية لا يجعل هذه الخدمة تقنية أو فنية (مثل توفير خدمة ألعاب الفيديو عبر الإنترنت).

وعلاوة على ذلك، ففي سياق المدفوعات المتعلقة بالبرمجيات، يمكن تقديم خدمات مرتبطة بالبرمجيات. وتُعامل المبالغ المدفوعة مقابل هذه الخدمات على أنها مقابل خدمات فنية أو تقنية، وليس على أنها إتاوات، بالقدر الذي يُعتبر تكملياً للبرمجيات ومنفصلاً عنها، وليس جزءاً منها. ويمكن أن تشمل الخدمات من هذا النوع خدمات الدعم والصيانة والتطوير والتحديث والتدريب، وما شابهها. إلا أن ذلك لا يعني أن المبالغ المدفوعة مقابل تقديم كل الخدمات تُعامل على أنها مدفوعة مقابل خدمة فنية؛ إذ أن الخدمة الفنية تتطلب مهارات أو معارف خاصة عند تقديمها إلى العميل. على سبيل المثال؛ فإن تطوير البرمجيات والبيانات المستخدمة في ألعاب الفيديو يتطلب مهارات ومعارف خاصة. وفي حين أن هذه الألعاب يمكن أن تُستخدم بعد ذلك في نشاط تجاري يتيح للعملاء الاستفادة من خدمة اللعب عبر الإنترنت مقابل سداد مبلغ معين، فإن المهارات والمعارف الخاصة المستخدمة في التطوير لا تُستخدم عند تقديم الخدمة للعملاء، أي في وقت تسديد المبلغ المدفوع مقابل الخدمة، ولذلك لا يُعتبر هذا المبلغ مدفوعاً مقابل خدمات فنية. ويتناول المثال (10) أدناه هذه الحالة بمزيد من التوضيح.

المثال (10)

إذا قامت شركة دعائية - غير مقيمة - خارج المملكة بتقديم خدمة لشركة سعودية تتمثل في تأمين ساعات دعائية في محطات تلفزيونية تُبث عبر الأقمار الصناعية، بهدف الترويج لمنتجات الشركة السعودية خارج المملكة. فهل تخضع لاستقطاع الضريبة المبالغ التي تدفعها الشركة السعودية إلى الشركة الدعائية؟

إذا اقتصر عمل الشركة الدعائية في الخارج على ترويج منتجات الشركة المحلية عن طريق القنوات الفضائية دون أن يكون لها دور في أعمال تصميم الفيلم الدعائي أو وضع أي دراسات حوله فإن المبالغ التي تدفع لها مقابل ذلك لا تعتبر أنها تحققت من مصدر في المملكة طبقاً لما تقضي به الفقرة من المادة الخامسة من النظام لأن تلك المبالغ تكون قد نتجت عن خدمات تم تأديتها بالكامل خارج المملكة وبالتالي لا تخضع لضريبة الاستقطاع، أما إذا صاحب عملية الترويج أعمال للشركة الدعائية تم تأديتها داخل المملكة فإن كامل الأعمال التي تقوم بها في هذه الحالة تخضع لاستقطاع الضريبة بنسبة 5% .

فإذا كان العقد ينص على أن جزءاً من المقابل يتعلق بتوريد بضائع في حين يتعلق جزء آخر بتقديم خدمات فنية، فإن وحده الجزء المتعلق بتقديم الخدمات الفنية أو الاستشارية سيخضع لاستقطاع الضريبة. ويوضح المثال (11) أدناه هذه الحالة.

■ المثال (11)

إذا وقَّع الشريك غير المقيم في شركة أموال مقيمة عقداً مع شركة مقيمة أخرى بصفته المستقلة لتقديم خدمات هندسية وفنية خارج المملكة، فهل يخضع هذا العقد لاستقطاع الضريبة فقط أم يصرح عنه في الإقرار الضريبي لشركة الأموال المقيمة، وإذا كان عقد تقديم الخدمات يشمل عمليات توريد مواد، فما هي المعاملة الضريبية لقيمة المواد الموردة؟

يخضع العقد الذي وقَّعه الشريك غير المقيم في هذه الحالة لاستقطاع الضريبة باعتبار أنه قام بتنفيذ العقد وتقديم الخدمات بموجبه بصفته المستقلة كشركة غير مقيمة له كيان قانوني مستقل عن شركة الأموال المقيمة، وإذا كان عقد تقديم الخدمات خارج المملكة يشمل عمليات توريد مواد فإن قيمة المواد مستثناة من الخضوع للضريبة وفقاً لحكم المادة الخامسة من اللائحة ويتم استبعادها من إجمالي قيمة العقد.

4-العمليات وعمليات الفروع

وفقاً للأحكام المنظمة لضريبة الدخل: "الدخل المتحقق لشركة الأموال المقيمة في المملكة عن عملياتها وعمليات فروعها داخل أو خارج المملكة".

لا يقع هذا النوع من الدخل ضمن نطاق تطبيق استقطاع الضريبة، حيث أن الشركة المقيمة هي التي تتلقى المبالغ المدفوعة. وفي ظل عدم وجود مبلغ مدفوع إلى غير مقيم، فإن المدفوعات التي تحصل عليها الشركة المقيمة مقابل خدماتها ليست مشمولة بالأحكام المتعلقة باستقطاع الضريبة.

5-الأموال المنقولة وغير المنقولة

وفقاً للأحكام المنظمة لضريبة الدخل فإن: "الدخل المتحقق من الأموال المنقولة وغير المنقولة التي تعود إلى أوجه نشاط في المملكة أو مرتبطة بها تمارس من خلال شخص مقيم".

كما ذكر فيما سبق، فإن الأرباح المتحققة من التخلص من الممتلكات غير المنقولة لا تقع ضمن نطاق تطبيق استقطاع الضريبة لأنها تتعلق بأرباح رأسمالية وهي خاضعة لضريبة الدخل وفقاً للقواعد العامة للضريبة. غير أن أي دخل آخر يتحقق من ممتلكات منقولة (أو غير منقولة)، مثل مدفوعات الإيجار والإيجار التمويلي، يمكن أن يخضع لاستقطاع الضريبة. على سبيل المثال؛ قامت شركة سعودية بتسديد مبلغ إيجار لغير مقيم من مصدر في المملكة، يجب على الشركة السعودية أن تستقطع الضريبة من المبلغ المدفوع بموجب المادة الثامنة والستون من النظام.

■ المثال (12)

إذا قامت شركة مقيمة بفتح فرع لها في الخارج ، وقام الفرع المسجل بالخارج باستئجار عقار لمزاولة نشاطه هناك، فهل تخضع المبالغ التي تدفعها الشركة المقيمة لفرعها في الخارج لغرض تسديد قيمة الايجار لاستقطاع الضريبة على اعتبار أنها دفعات من المركز الرئيسي للفرع ؟

مثل هذه الدفعات التي يدفعها المركز الرئيسي لفرعه في الخارج لم تدفع للفرع مقابل خدمات وإنما تم دفعها للجهة غير المقيمة بواسطة الفرع مقابل إيجار العقار المستخدم لأغراض الفرع، والمادة الخامسة في الفقرة الفرعية (2) من الفقرة (أ) من النظام لا تعتبر مثل هذه الدفعات التي استلمتها الجهة غير المقيمة من مصادر الدخل التي نشأت عن نشاط في المملكة لأنه نشأ عن ممتلكات غير منقولة موجودة خارج المملكة وبالتالي فهي غير خاضعة لاستقطاع الضريبة.

6- مبيعات السلع أو البضائع

وفقاً للأحكام المنظمة لضريبة الدخل: "الدخل المتحقق من مبيعات سلع وبضائع تم تصنيعها أو إنتاجها داخل المملكة".⁵⁴

لا يقع الدخل المتحقق من توريد البضائع ضمن نطاق تطبيق استقطاع الضريبة، وهذا النوع من الدخل مشمول بضريبة القيمة المضافة والضريبة الانتقائية والرسوم الجمركية إذا كانت المبالغ ذات الصلة مدفوعة إلى غير مقيم حسب الأحوال.

⁵⁴ الفقرة 6، المادة الخامسة من اللائحة.

7- عقود توريد البضائع إلى المملكة

وفقاً للأحكام المنظمة لضريبة الدخل: "لا تُعدُّ عقود توريد البضائع إلى المملكة، بما في ذلك عقود شحنها والتأمين عليها، نشآت عن نشاط تم في المملكة ما لم تتضمن العقود أعمالاً مصادرة كأعمال النقل الداخلي، أو التركيب، أو الصيانة، أو التدريب ونحوها يتم ممارستها داخل المملكة. وفي هذه الحالة تعد الأعمال المصادرة فقط نشآت عن نشاط في المملكة".

المثال (13)

هل تخضع تكاليف شحن البضائع من المملكة إلى نقاط تجميع خارجها والمدفوعة لشركات شحن أجنبية غير مقيمة لضريبة الاستقطاع، وهل تخضع تكاليف الشحن من نقاط التجميع خارج المملكة إلى جميع أنحاء العالم والمدفوعة لشركات أجنبية لاستقطاع الضريبة؟

تخضع تكاليف الشحن من المملكة إلى نقاط تجميع خارجها المدفوعة لشركات شحن غير مقيمة لضريبة الاستقطاع طبقاً لأحكام الفقرة (أ8-) من المادة الخامسة من النظام. أما بالنسبة لتكاليف الشحن من نقاط التجميع خارج المملكة إلى جميع أنحاء العالم والمدفوعة لشركات غير مقيمة، فإنه إذا كانت الشركة الشاحنة ملتزمة بإيصال الطرود إلى أماكن التسليم النهائية لها في الخارج، فإن عملية شحن الطرود في هذه الحالة من نقاط التجميع في الخارج إلى أماكن تسليمها النهائية تعد امتداداً لعملية شحنها من المملكة إلى نقاط التجميع الخارجية أي أنها تمثل عملية واحدة متصلة وإن تمت بشكل مجزأ ومن قبل أكثر من ناقل واحد ويخضع الدخل المتحقق عنها لضريبة الاستقطاع، أما إذا كان التزام الجهة الشاحنة ينتهي بتوصيل الشحنة إلى الميناء الخارجي فقط دون التزام بتوصيلها إلى مقر العميل النهائي، فإن عملية الشحن من الميناء الخارجي إلى مقر العميل النهائي في هذه الحالة تصبح عملية

مستقلة ولا يعد الدخل المتحقق عنها ناتجاً عن نشاط تم في المملكة ومن ثم لا يخضع لاستقطاع الضريبة.

المثال (14)

هل تتمتع السفن التجارية وناقلات النفط والغاز التي تحمل العلم السعودي أو علم دول مجلس التعاون بالإعفاء من من استقطاع الضريبة عن المدفوعات مقابل الشحن البحري؟

العبرة بالشخص الذي يمارس نشاط الشحن، فإذا كانت السفينة مملوكة لشركات سعودية مقيمة في المملكة أو تعمل لحسابها فإنه يتعين على الشركة السعودية المقيمة التصريح عن الدخل المتحقق لها من ذلك ضمن إقرارها السنوي، كما يتعين عليها أيضا سداد الضريبة المستقطعة على المبالغ المدفوعة مقابل استئجار السفينة إذا كان المؤجر جهة غير مقيمة، أما إذا كانت السفينة مملوكة لشركات غير مقيمة في المملكة أو تعمل لحسابها فإنها تخضع لاستقطاع الضريبة عن الاستقطاع عن المدفوعات مقابل الشحن من موانئ المملكة.

3- أسعار استقطاع الضريبة

تُستقطع الضريبة على المدفوعات الخاضعة لأحكام استقطاع الضريبة وفقاً للأسعار المحددة لكل نوع من الدخل. لذا، يلزم تحديد نوع الدخل المعني من أجل تحديد السعر الذي تستقطع الضريبة على أساسه. توضحاً لذلك وضع الجدول أدناه متضمناً مختلف أنواع المدفوعات وأسعار الضريبة المنطبقة على كل منها.

من قبل طرف مرتبط غير مقيم	غير مرتبط و غير مقيم	نوع المدفوعات
%20	%20	أتعاب الإدارة
%15	%15	الإتاوات
%5	%5	الأرباح الموزعة
%5	%5	الإيجار
%5	%5	عوائد القروض (الدخل من مطالبات الدين)
%5	%5	التأمين/إعادة التأمين
%15	%5	الخدمات الفنية والاستشارية*
%5	%5	المدفوعات مقابل تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري
%15	%5	خدمات الاتصال الهاتفية الدولية
%15	%15	النقل البري داخل المملكة
%15	%15	أي مدفوعات أخرى

كما يتضح من الجدول فإن المدفوعات إلى شخص مرتبط في بعض مصادر الدخل تختلف أسعار الضريبة فيها عن المدفوعات إلى أشخاص غير مرتبطين؛ عليه يجب تحديد ما إذا كان المستفيد من المبالغ المدفوعة مقابلاً للخدمات الفنية والاستشارية وخدمات الاتصال الهاتفية الدولية من الأشخاص المرتبطين. ولتحديد ذلك يجب أولاً توضيح المقصود بالأشخاص المرتبطين؛ إذ ورد تعريف "الأشخاص المرتبطين" في المادة الرابعة و الستون (64) من نظام ضريبة الدخل كما يلي:

(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 في الحالات التالية:

1. إذا كان شريكاً في شركة أشخاص، 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. إذا كان شريكاً في شركة 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 للمادة 64 من نظام ضريبة الدخل.

(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 للمادة 64 من نظام ضريبة الدخل 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.

ويُرجى الرجوع أيضاً إلى تعليمات تسعير المعاملات⁵⁵ والدليل الإرشادي الخاص بتسعير المعاملات للاطلاع على مزيد من الإرشادات بشأن تعريف السيطرة المشتركة. ويوضح الجدول أدناه أسعار استقطاع الضريبة المنطبقة على المدفوعات إلى طرف ثالث غير مرتبط مقارنة بالمدفوعات التي يكون المستفيد منها شخصاً مرتبطاً.

أتعاب الإدارة

تُعرف أتعاب الإدارة بأنها المبالغ المدفوعة مقابل عقود خدمات الإدارة. ويشمل ذلك، على سبيل المثال، عقود إدارة الفنادق وإدارة السفن. وللإطلاع على مزيد من المعلومات، يُرجى الرجوع إلى الفقرة 6 من القسم 2-2-2-1 من هذا الدليل الإرشادي.

الإتاوات

تُعرف المادة الأولى (1) من نظام ضريبة الدخل الإتاوة بأنها الدفعات المستلمة مقابل استخدام الحقوق الفكرية، أو الحق في استخدامها، والتي تشتمل، ولا تقتصر على، حقوق التأليف، وبراءات الاختراع، والتصاميم، والأسرار الصناعية، والعلامات والأسماء التجارية، والمعرفة، وأسرار التجارة، والأعمال، والشهرة، والدفعات المستلمة مقابل معلومات تتعلق بخبرات صناعية أو تجارية أو علمية، أو مقابل تحويل حق استغلال الموارد الطبيعية والمعدنية. وللإطلاع على مزيد من المعلومات، يُرجى الرجوع إلى الفقرة 5 من القسم 2-2-2-1 من هذا الدليل الإرشادي.

الأرباح الموزعة

يُقصد بأرباح الأسهم أو الأرباح الموزعة أي توزيع من شركة مقيمة إلى مساهم غير مقيم، وأي أرباح محولة من منشأة دائمة إلى أشخاص مرتبطين. وللاطلاع على مزيد من المعلومات، يُرجى الرجوع إلى الفقرة 6 من القسم 2-2-2-1 من هذا الدليل الإرشادي.

الإيجار

يمكن تعريف الإيجار بأنه أي مبلغ مدفوع مقابل استخدام منتج معين، ومن الأمثلة الشائعة إيجار العقارات أو الأراضي أو السيارات. وللاطلاع على مزيد من المعلومات، يُرجى الرجوع إلى الفقرة 4 من القسم 2-2-2-1 والفقرة 5 من القسم 2-2-2-2 من هذا الدليل الإرشادي.

يخضع الإيجار لاستقطاع الضريبة بسعر 5% بصرف النظر عما إذا كان مدفوعاً للشخص مرتبط أم لا.

عوائد القروض (الدخل من مطالبات الدين)

عوائد القروض (الدخل من مطالبات الدين) هي أي مبلغ مدفوع مقابل استخدام المال. ويشمل ذلك الدخل المتحقق من معاملات القروض مهما كان نوعها، سواءً كانت بضمانات أو بدون ضمانات، وسواءً منحت أو لم تمنح حق المشاركة في أرباح المدين. وللاطلاع على مزيد من المعلومات، يُرجى الرجوع إلى الفقرة 2-2-2-2 من هذا الدليل الإرشادي.

التأمين/إعادة التأمين

مدفوعات التأمين/إعادة التأمين هي المبالغ المدفوعة للتأمين على الأصول أو الأشخاص أو الأنشطة أو المخاطر. وللاطلاع على مزيد من

المعلومات، يُرجى الرجوع إلى الفقرة 2 من القسم 2-2-2-2 من هذا الدليل الإرشادي.

الخدمات الفنية والاستشارية

ويُقصد بالخدمات الفنية والاستشارية جميع أنواع الخدمات الفنية والتقنية والعلمية بما في ذلك الدراسات والبحوث في المجالات المختلفة، وأعمال المسح ذات الطبيعة العلمية أو الجيولوجية أو الصناعية، والخدمات الاستشارية أو الإشرافية، أو الخدمات الهندسية مهما كان نوعها، بما في ذلك المخططات المتعلقة بها. وللإطلاع على مزيد من المعلومات، يُرجى الرجوع إلى الفقرة 2 من القسم 2-2-2-2 والفقرة 8 من القسم 2-2-2-1 من هذا الدليل الإرشادي. ومن المهم لتحديد سعر الضريبة المنطبق على هذه الفئة تحديد ما إذا كان المستفيد من المبالغ المدفوعة أشخاص مرتبطين أم طرف ثالث.

المدفوعات مقابل تذاكر طيران أو شحن جوي أو بحري

المدفوعات مقابل تذاكر الطيران أو الشحن الجوي أو البحري هي أي مدفوعات مقابل شراء تذاكر أو تكاليف شحن جوي أو بحري مدفوعة في المملكة لشركات نقل جوي أو بحري أو لوكلائها أو ممثليها في المملكة، ولا يشمل ذلك المدفوعات مقابل شحن البضائع من الخارج إلى موانئ المملكة. وللإطلاع على مزيد من المعلومات، يُرجى الرجوع إلى الفقرة 7 من القسم 2-2-2-2 من هذا الدليل الإرشادي. كما تخضع المدفوعات من الوكلاء المقيمين والممثلين لشركات النقل غير المقيمة لاستقطاع الضريبة بسعر 5%.

خدمات الاتصال الهاتفية الدولية

خدمات الاتصال الهاتفية الدولية مثل خدمات الهاتف الدولي والتلكس وخدمات التجوال الدولي وقدرات التأجير في الكابلات الدولية والإنترنت وأي مدفوعات إلى جهة غير مقيمة مقابل خدمات متعلقة بتقديم خدمة الاتصال الهاتفية الدولي من المملكة. وللإطلاع على مزيد من المعلومات، يُرجى الرجوع إلى الفقرة 2 من القسم 2-2-2-2 والفقرة 8 من القسم 2-2-2-1 من هذا الدليل الإرشادي. ومن المهم لتحديد سعر الضريبة المنطبق على هذه الخدمات تحديد ما إذا كان المستفيد من المبالغ المدفوعة من الأشخاص المرتبطين أم طرف ثالث.

النقل البري داخل المملكة

مدفوعات النقل البري داخل المملكة هي أي مبالغ مدفوعة مقابل النقل البري (بالسيارة، الحافلة، وما شابهها) داخل المملكة. وللإطلاع على مزيد من المعلومات، يُرجى الرجوع إلى الفقرة 2 من القسم 2-2-2-2 والفقرة 8 من القسم 2-2-2-1 من هذا الدليل الإرشادي. ومن المهم لتحديد سعر الضريبة المنطبق على هذه الخدمات تحديد ما إذا كان المستفيد من المبالغ المدفوعة من الأشخاص المرتبطين أم طرف ثالث.

أي مدفوعات أخرى

تخضع جميع المدفوعات الأخرى مقابل الخدمات التي لم يرد ذكرها صراحة والتي يتم تقديمها مقابل عَوَضٍ، باستثناء تلك المتعلقة ببيع وشراء البضائع أو أي ممتلكات أخرى، لاستقطاع الضريبة بسعر 15%. ويجدر التأكيد على أن هذا يتعلق فقط بالمدفوعات من مقيم إلى غير مقيم إذا كان المبلغ المدفوع متحققاً من مصدر في المملكة (يُرجى الرجوع إلى الفصل الثاني بشأن نطاق أحكام استقطاع الضريبة).

4- الإعفاءات والتخفيضات

تعفى توزيعات الأرباح في الشركات العاملة في مجال استثمار الغاز الطبيعي أو الزيت أو المواد الهيدروكربونية من استقطاع الضريبة وفقاً للأحكام المنظمة لضريبة الدخل التي تنص على ما يلي: "لا تخضع لاستقطاع الضريبة توزيعات الأرباح في الشركات العاملة في مجال استثمار الغاز الطبيعي أو الزيت أو المواد الهيدروكربونية"⁵⁶.

وفيما عدا ذلك لا تنص الأحكام المنظمة لضريبة الدخل على أي إعفاءات أو تخفيضات أخرى فيما يتعلق باستقطاع الضريبة.

يحق للأشخاص المعنيين طلب تطبيق أي إعفاء أو تخفيض لأسعار استقطاع الضريبة بمقتضى اتفاقية دولية تكون المملكة طرفاً فيها لمنع الازدواج الضريبي، على النحو المبين في القسم التالي.

5- الأحكام

بيان الاستقطاع الشهري وسداد الضريبة المستقطعة

تنص الأحكام المنظمة لضريبة الدخل على الالتزامات الواجبة فيما يتعلق بتقديم بيان الاستقطاع الشهري وسداد الضريبة المستقطعة؛ إذ يجب على الشخص الذي يدفع مبلغاً خاضعاً لاستقطاع الضريبة أن يلتزم بالمتطلبات ذات الصلة وفقاً للأحكام المنظمة لضريبة الدخل⁵⁷.

بيان الاستقطاع الشهري وتسديد الضريبة

يجب على الملزم باستقطاع الضريبة أن يقوم بالتسجيل لدى الهيئة وتقديم بيان استقطاع شهري يتضمن أي مبلغ مدفوعة لاستقطاع الضريبة في الشهر المعني. فإذا لم تكن هناك أي مبلغ خاضعة لاستقطاع الضريبة، لا يكون الشخص ملزماً بتقديم البيان الشهري.

56 الفقرة 6، المادة الثالثة و الستون من اللائحة.

57 الفقرات (ب) وما بعدها من المادة الثامنة و الستون من النظام، والفقرة 9 من المادة الثالثة و الستون من اللائحة.

وعلى الشخص الملزم باستقطاع الضريبة أن يقدم البيان الشهري ويُسدد المبلغ المستقطع (إن وُجد) خلال الأيام العشرة الأولى من الشهر الذي يلي شهر الدفع للمستفيد. على سبيل المثال؛ فإذا سدد مقيم إتاوة إلى غير مقيم في يوم 20 يناير، يكون واجباً على الملزم باستقطاع الضريبة أن يقدم بيان الاستقطاع ويسدد الضريبة المستقطعة في موعد أقصاه 10 فبراير كما يجب عليه تزويد المستفيد بشهادة تبين المبلغ المدفوع له وقيمة الضريبة المستقطعة منه.

وبالإضافة إلى بيان الاستقطاع الشهري وسداد الضريبة المستقطعة إلى الهيئة، يلتزم الملزم باستقطاع الضريبة أيضاً بتقديم بيان سنوي في موعد لا يتجاوز 120 يوماً من انتهاء سنته المالية.

يمكن اعتبار البيان السنوي الخاص باستقطاع الضريبة مجرد ملخص لجميع بيانات الاستقطاع الشهرية المقدمة طوال العام، وبالتالي فلا يكون على الملزم باستقطاع الضريبة أن يُسدد أي مبلغ عن استقطاع الضريبة عند تقديم بيان الاستقطاع السنوي. ومن المهم الإشارة في هذا الصدد إلى أنه على النقيض من بيانات الاستقطاع الشهرية، فإن تقديم بيان الاستقطاع السنوي إلزامي حتى لو كانت القيمة المصرح عنها في البيان للضريبة المستقطعة طوال السنة المالية تساوي صفراً في حال وجدت حالات استقطاع ألزم بها خلال العام.

التفاعل بين استقطاع الضريبة وضريبة الدخل

كما ذكر سابقاً في الفقرة 1 من هذا الدليل الإرشادي، فالهدف من أحكام استقطاع الضريبة هو التأكد أن غير المقيمين الذين يحققون دخلاً من مصدر في المملكة يخضعون للضريبة على النحو السليم. ومن هذا المنطلق يعتبر استقطاع الضريبة في جوهرها بمثابة دفعة مقدمة من ضريبة الدخل المستحقة عن الدخل المتحقق من مصدر في المملكة والذي يكتسبه شخص

غير مقيم خاضع للضريبة. وبناءً على الأحكام المنظمة لضريبة الدخل؛ فإن المدفوعات إلى المكلفين المقيمين أو المنشآت الدائمة في المملكة لا تخضع لاستقطاع الضريبة. والسبب أن هذه المدفوعات مشمولة بالفعل في الوعاء الضريبي للشخص المقيم أو المنشأة الدائمة. والفارق الأساسي بين الضريبتين هو أن استقطاع الضريبة تُفرض على المبلغ الإجمالي في حين تُحتسب ضريبة الدخل على الربح الصافي.

ومع ذلك، فإذا استُقطعت الضريبة عن مبلغ مدفوع لمكلف احتسب في وعائه الضريبي، فإن الضريبة المستقطعة تُحسم من الضريبة المستحقة على المكلف المحتسبة على أساس وعائه الضريبي، وفقاً للفقرة (ز) من المادة 68 من النظام.

مسك السجلات والاحتفاظ بها

على الملزم باستقطاع الضريبة تزويد الهيئة في نهاية السنة الضريبية بأسماء وعناوين وأرقام تسجيل المستفيدين الذين استُقطعت الضريبة من المبالغ المدفوعة إليهم خلال تلك السنة الضريبية، وذلك في حدود ما يتوافر من هذه المعلومات للشخص الملزم باستقطاع الضريبة. ويجوز للهيئة أن تطلب تزويدها بمزيد من المعلومات، وأن تُلزم الملزم باستقطاع الضريبة بذلك.

وعلى الملزم باستقطاع الضريبة الاحتفاظ بسجلات لا تقتصر على إثبات صحة الالتزام بأحكام النظام، وإنما أيضاً تكفي لإثبات صحة الضريبة المستقطعة. ويجب أن يتوفر في هذه السجلات على الأقل اسم وعنوان المستفيد، ونوع المدفوعات، وقيمتها، والمبلغ المستقطع. ويُحتفظ بهذه السجلات لمدة لا تقل عن عشر سنوات بعد الدفع، ويمكن تمديد فترة الاحتفاظ بالسجلات إذا كان الموضوع لا يزال محل دراسة من قبل الهيئة أو أي جهة مختصة أخرى. وفي هذه الحالة، يتم الاحتفاظ بالسجلات حتى انتهاء الدراسة أو صدور قرار نهائي بشأن موضوعها.

الغرامات

تفرض الفقرة (أ) من المادة 77 من نظام ضريبة الدخل على الملزم باستقطاع الضريبة تسديد غرامة تأخير بواقع واحد بالمئة (1%) من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير. وتنص الفقرة صراحة على أن ذلك يشمل أي تأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها. وتضيف الفقرة الفرعية (هـ) من الفقرة (1) المادة 68 من اللائحة التنفيذية إلى ما سبق 1% من الضريبة غير المسددة عن كل ثلاثين يوم تأخير في حالة التأخير في تسديد الضريبة المطلوب استقطاعها بعد عشرة أيام من الشهر التالي الذي تم فيه الدفع للمستفيد، وفقاً لأحكام استقطاع الضريبة بمقتضى المادة الثامنة والستون (68) من النظام. وبالتالي، يخضع كل من التأخير في السداد وعدم السداد الكامل لغرامة قدرها 1%.

وإلى جانب العقوبات المتعلقة بالتأخير في السداد، فبناء على المادة التاسعة و الستون (69) من اللائحة التنفيذية، فإن أحكام غرامة الغش المنصوص عليها في الفقرة (ب) من المادة السابعة و السبعون (77) من النظام تنطبق أيضاً على الملزم باستقطاع الضريبة في حالة إخفائه معلومات أو تقديمه معلومات غير صحيحة، وتقع مسؤولية سدادها على الجهة الملزمة بالاستقطاع. وقد يؤدي ذلك إلى فرض غرامة مالية قدرها 25% من فرق الضريبة الناتجة عن تقديم الملزم باستقطاع الضريبة أو محاسبه القانوني معلومات غير حقيقية أو الغش بقصد التهرب من الضريبة، وعلى الأخص في الحالات الآتية:

- 1. تقديم دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات غير حقيقية لا تعكس الوضع الصحيح للمكلف.**
- 2. تقديم البيان على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات مع تضمينه معلومات تخالف ما تظهره دفاتره وسجلاته.**
- 3. تقديم فواتير أو وثائق مزورة أو مصطنعة أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بقصد تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر.**
- 4. عدم الإفصاح عن نشاط أو أكثر من أنواع الأنشطة التي تخضع للضريبة.**
- 5. إتلاف أو إخفاء الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل قيام الهيئة بالفحص.**

هيئة الزكاة والضريبة والجمارك
Zakat, Tax and Customs Authority