

الفصل الخامس

تحديد الوعاء الضريبي

الوعاء الضريبي للعقود طويلة الأجل (نشاط المقاولات) :

١- يقصد بالعقد طويل الأجل هو عقد تصنيع أو تركيب أو إنشاء أو أداء خدمات متعلقة بها والذي لم يكتمل تنفيذه خلال السنة التي بدأ فيها التنفيذ ، باستثناء العقد المتوقع اكتماله خلال ستة أشهر من تاريخ البدء الفعلي للعمل الوارد في العقد .

٢- يحتسب الدخل والمصاريف المتعلقة بعقد طويل الأجل للمكلف الذي يستخدم مبدأ الاستحقاق على أساس نسبة العمل المنجز خلال السنة الضريبية .

٣- تحدد نسبة العمل المنجز بمقارنة تكاليف العقد المتكبدة خلال السنة الضريبية مع إجمالي التكاليف المقدرة لعقد .

٤- تتم المحاسبة عن العقود طويلة الأجل للمكلف الذي يستخدم مبدأ الاستحقاق على أساس نسبة العمل المنجز وفقاً للمعادلة التالية :

القيمة الكلية للعقد * إجمالي التكاليف المقدرة في العقد
تكاليف فعلية متكبدة

٥- في حالة عدم تقييد المكلف بما ورد سابقاً في تحديد إيراداته من العقود طويلة الأجل ، للمصلحة الحق في تحديدها وفقاً لما تراه من معلومات وأدلة وقرائن .

مثال: مفاعل أجنبي يعمل في مجال الإنشاءات ، ويستخدم أساس الاستحقاق للتصريح عن إيراداته ومصروفاته ، وقد حصل خلال عام ٢٠١٦ على العقود التالية :

العقد الثاني		العقد الأول	
٢٠١٦/١٠/١	تاريخ العقد	٢٠١٦/٧/١ م	تاريخ العقد
٥ شهور	مدة التنفيذ	٩ شهور	مدة التنفيذ
٤٠٠٠٠٠٠٠ ريال	قيمة العقد	٩٠٠٠٠٠٠٠ ريال	قيمة العقد
٣٢٠٠٠٠٠٠ ريال	التكاليف المقدرة الكلية للعقد	٦٠٠٠٠٠٠٠ ريال	التكاليف المقدرة الكلية للعقد
٢٠٠٠٠٠٠٠ ريال	التكاليف الفعلية متكبدة للسنة الأولى	٤٠٠٠٠٠٠٠ ريال	التكاليف الفعلية متكبدة للسنة الأولى
١٠٠٠٠٠٠٠ ريال	التكاليف الفعلية متكبدة للسنة الثانية	٢٥٠٠٠٠٠٠ ريال	التكاليف الفعلية متكبدة للسنة الثانية

المطلوب : تحديد الإيرادات التي يجب أن تصرح بها الشركة ضمن إيراداتها عند محاسبتها ضريبياً عن العام المنتهي في ٢٠١٦/١٢/١٣ م .(تحديد الوعاء الضريبي).

١- بالنسبة للعقد الأول :

يعد عقداً طويل الأجل حيث بدأ العمل به في عام ٢٠١٦ م ولم يكتمل تنفيذه خلال تلك السنة ، فضلاً عن أنه يزيد عن ٦ شهور ، فبالتالي يجب التصريح عن إيراداته وفقاً لطريقة العمل المنجز :

القيمة الكلية للعقد * $\frac{\text{تكاليف فعلية متكبدة}}{\text{إجمالي التكاليف المقدرة في العقد}}$

$$9000000 * \frac{4000000}{6000000} = 6000000 \text{ ريال}$$

إذن يجب أن يصرح بمبلغ ٦٠٠٠٠٠٠ ريال كإيرادات تخضع للضريبة

مثلاً : لو افترضنا أن المكلف أظهر قيمة ٥٠٠٠٠٠٠ ريال كإيراد فما هو التعديل الواجب عملة للوصول إلى الدخل الضريبي .

صرح بـ ٥٠٠٠٠٠٠ ريال **والمفروض** يصرح بـ ٦٠٠٠٠٠٠ ريال

إذن هناك إيراد لم يصرح به المكلف وهو يخضع ضريبياً وقيمه :

$$1000000 (6000000 - 5000000)$$

إذن ١٠٠٠٠٠٠ ريال **تضاف** إلى صافي الدخل للوصول إلى الدخل الضريبي .

٢- العقد الثاني :

يعد عقداً قصير الأجل (لأنه لم يتجاوز ٦ شهور) وللمكلف الحق في استخدام أي طريقة يراها لإثبات إيرادات هذا العقد. فيجوز إثبات جزء منه في السنة الأولى (طريقة العمل المنجز) والجزء الآخر في السنة الثانية ، أو إثباته بالكامل في السنة الثانية .

الوعاء الضريبي لشركات التأمين :

طبقاً للمادة (١٥) من اللائحة التنفيذية للنظام الضريبي ، يوجد نوعين لنشاط التأمين :

١-التأمين العام (التأمين غير الادخاري) وهو التأمين على الممتلكات ضد السرقة أو الحريق الخ

٢-التأمين على الحياة (التأمين الادخاري) وهو إصدار وثائق التأمين التي تستحق عوائدها عند نهاية العقد أو وفاة الشخص المؤمن عليه .

طبقاً لذلك

أ- فإن شركات التأمين غير المقيمة التي تمارس نشاط التأمين العام في المملكة من خلال منشأة دائمة يتحدد وعائها على أساس مايلي :

١-صافي دخل الفرع في المملكة .

ويتم التوصل إليه من خلال طرح إيرادات الفرع من مصروفاته ...

٢-صافي الدخل وفقاً للمعادلة العالمية .

ويتم التوصل إليه من خلال المعادلة التالية :

صافي دخل الشركة العالمي * $\frac{\text{دخل الشركة من الأقساط المحلية خلال السنة}}{\text{إجمالي دخل الشركة من الأقساط العالمية}}$

وفي جميع الأحوال يكون وعائها هو أيهما أكبر

مثال : فرع لإحدى شركات التأمين العالمية يمارس نشاط التأمين العام (غير الادخاري) في المملكة ، وفيما يلي المعلومات المتعلقة بهذا الفرع عن العام المنتهي في ٢٠١٦/١٢/٣١ م :

- بلغ صافي دخل الفرع المعتمد من قبل المصلحة ٤ مليون ريال .
- بلغ صافي دخل الشركة العالمي ٥٠ مليون ريال .
- بلغت الأقساط المحصلة في المملكة ٨٠ مليون ريال .
- بلغت الأقساط العالمية ٨٠٠ مليون

المطلوب : احتساب ضريبة الدخل المستحقة على الفرع في المملكة عن العام المنتهي في ٢٠١٦/١٢/٣١ م .

١-صافي دخل الفرع = ٤ مليون ريال .

٢-نصيب الفرع من الأرباح العالمية =

صافي دخل الشركة العالمي * $\frac{\text{دخل الشركة من الأقساط المحلية خلال السنة}}{\text{إجمالي دخل الشركة من الأقساط العالمية}}$

$$50 \text{ مليون} * \frac{80000000}{800000000} = 5000000 \text{ ريال} .$$

يتم احتساب ضريبة الدخل على أساس أيهما أكبر .

$$٥٠٠٠٠٠٠ * ٢٠\% = ١٠٠٠٠٠٠٠ \text{ ريال} .$$

ب- شركات التأمين التي تمارس التأمين الادخاري (التأمين على الحياة)

يتحدد وعاؤها الضريبي من خلال المعادلة التالية :

١- الدخل المحلي للشركة من الاستثمار – ٢- مصاريف الإدارة المرتبطة بدخل الاستثمار .

١- الدخل المحلي للشركة من الاستثمار

$$= \text{إجمالي الدخل العالمي من الاستثمار} * \frac{\text{إجمالي الأقساط المحلية}}{\text{إجمالي الأقساط العالمية}}$$

٢- مصاريف الإدارة المرتبط بدخل الاستثمار نوعين :

أ- حصة الفرع المحلي من مصاريف الإدارة العالمية المتعلقة بدخل الاستثمار =

$$\text{مصاريف الإدارة العالمية المتعلقة بدخل الاستثمار} * \frac{\text{إجمالي الأقساط المحلية}}{\text{إجمالي الأقساط العالمية}}$$

ب- جزء من المصاريف الإدارية والعمومية للمركز الرئيسي للشركة =

$$\text{إجمالي المصاريف الإدارية والعمومية للمركز الرئيسي} * \frac{\text{إجمالي الأقساط المحلية}}{\text{إجمالي الأقساط العالمية}}$$

مثال : شركة تأمين غير مقيمة تمارس نشاط التأمين الادخاري في المملكة من خلال فرع لها ، وبمراجعة الحسابات ظهرت المعلومات التالية عن عام ٢٠١٦ م :

- إجمالي الدخل العالمي من الاستثمار ٨٠ مليون ريال
- إجمالي الأقساط المحلية ٨ مليون ريال .
- إجمالي الأقساط العالمية ٤٠ مليون ريال .
- مصاريف الإدارة العالمية المتعلقة بدخل الاستثمار ٤٠ مليون ريال .
- إجمالي المصاريف الإدارية والعمومية للمركز الرئيسي ١٠ مليون ريال .

المطلوب : تحديد مقدار ضريبة الدخل المستحقة على هذا الفرع عن العام المنتهى في
٢٠١٦/١٢/٣١ م

١-الدخل المحلي من الاستثمار

$$= \text{إجمالي الدخل العالمي من الاستثمار} * \frac{\text{إجمالي الأقساط المحلية}}{\text{إجمالي الأقساط العالمية}}$$

$$= \frac{8000000}{40000000} * 8000000 = 16000000 \text{ ريال .}$$

أ- حصة الفرع المحلي من المصاريف العالمية =

$$\text{مصاريف الإدارة العالمية المتعلقة بدخل الاستثمار} * \frac{\text{إجمالي الأقساط المحلية}}{\text{إجمالي الأقساط العالمية}}$$

$$= \frac{8000000}{40000000} * 40000000 = 8000000 \text{ ريال}$$

ب-جزء من المصاريف الادارية والعمومية للمركز الرئيسي =
إجمالي المصاريف الإدارية والعمومية للمركز الرئيسي * $\frac{\text{إجمالي الأقساط المحلية}}{\text{إجمالي الأقساط العالمية}}$

$$10000000 * \frac{8000000}{40000000} = 2000000 \text{ ريال}$$

إذن وعاء الضريبة = 16000000 - (2000000 + 8000000) = 6000000
ريال

و مقدار الضريبة المستحقة على الفرع = 6000000 * 20% = 1200000 ريال .

الضريبة التقديرية :

المادة الرابعة والثلاثون من النظام:

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

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

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

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

المادة السادسة عشر من اللائحة:

١ - مع مراعاة ماورد في الفقرة (أ) من المادة الرابعة والثلاثين من النظام ، فإن أوجه النشاط التي ترتبط بمصاريف عالمية ، ويكون هناك تداخل بين مصاريفها المحلية والمصاريف العالمية لممارسة أوجه النشاط في المملكة ، ويصعب فصل ما يعود لنشاط المملكة من تلك المصاريف بشكل دقيق ، مما يتعذر معه تقديم حسابات حقيقية خاصة بالنشاط المحلي ، فيجوز للمصلحة محاسبتها على أساس تقديري.

٢ - الأنشطة الصغيرة ذات الدخل المحدودة التي لا يتطلب نشاطها مسك حسابات أو سجلات ، يجوز للمصلحة محاسبتها بالأسلوب التقديري بنسبة أرباح صافية قدرها ١٥ % من إجمالي إيراداتها.

٣- يحق للمصلحة من أجل إلزام المكلفين بالتقيد بالمتطلبات النظامية وللحد من حالات التهرب الضريبي ، إجراء ربط تقديري وفقاً للحقائق والظروف المرتبطة بالمكلف في الحالات الآتية:

أ- عدم تقديم المكلف إقراره الضريبي في موعده النظامي. وفي حالة تقديم المكلف إقراره الضريبي وقوائمه المالية المدققة المستندة إلى دفاتر وسجلات نظامية بعد انتهاء الموعد النظامي وقبل إصدار المصلحة للربط التقديري، يحق لها قبول إقرار المكلف ومعالجته وفقاً للإجراءات المتبعة، مع توجب الغرامات التي تستحق عليه نظاماً.

ب- عدم مسك حسابات ودفاتر وسجلات دقيقة داخل المملكة تعكس حقيقة وواقع عمليات المكلف.

ج- عدم تمكن المكلف من إثبات صحة معلومات الإقرار بموجب مستندات ثبوتية مع مراعاة ما ورد في الفقرة (٣) من المادة السابعة والخمسين من هذه اللائحة.

د- عدم التقيد بالشكل والنماذج والطريقة المطلوبة في دفاتر وسجلات المكلف وفقاً لما هو محدد في نظام الدفاتر التجارية.

هـ- مسك الدفاتر والسجلات بغير اللغة العربية في حالة إخطار المكلف كتابياً بترجمتها للعربية خلال مهلة تحددها المصلحة وعدم تقيده بذلك.

٤- يتم تحديد صافي الربح التقديري وفقاً لما يتوفر من قرائن أو حقائق أو مؤشرات ذات علاقة بنشاط المكلف وطبيعته والظروف المحيطة به ، وبما لا يقل في جميع الأحوال عن المعدلات الآتية من إيرادات المكلف:

الفئة	النشاط / المهنة	نسبة الأرباح
١-	الإتاوات والربح	٧٥ %
٢-	أتعاب الإدارة	٨٠ %
٣-	الخدمات الفنية والاستشارية	٢٠ %
٤-	أصحاب المهن الحرة كالأطباء والمحامين والمحاسبين والمهندسين	٢٠ %
٥-	مكاتب الخدمات العامة	٢٠ %
٦-	محلات بيع الفواكه والخضروات واللحوم والأسماك والطيور والمواشي	١٠ %
٧-	محطات البنزين	١٠ %
٨-	المقاولون في مجال الأعمال الإنشائية	١٠ %
٩-	الأنشطة الأخرى خلاف ما ذكر أعلاه	١٥ %

مثال: بلغ إجمالي دخل أحد فروع الخطوط الجوية العاملة في المملكة من التذاكر والشحن والبريد خلال عام ٢٠٠٥ م، مبلغ ٢٠ مليون ريال، ولا يمكس الفرع حسابات نظامية

المطلوب: حساب ضريبة الدخل المستحقة على الفرع عن عام ٢٠٠٥ م

الحل:

صافي الربح التقديري = $20,000,000 \times 5 = 1,000,000$ ريال

ضريبة الدخل المستحقة = $1,000,000 \times 20 = 200,000$ ريال

مثال: يملك أحد الأجانب المقيمين في المملكة ورشة حدادة بالمنطقة الصناعية بمدينة الرياض ولا توجد لديه دفاتر وحسابات منتظمة، وقد بلغت إجمالي إيراداته من الورشة عن العام المنتهي في ٢٠٠٥/١٢/٣١ م مبلغ ٨٠٠٠٠٠ ريال

المطلوب: حساب ضريبة الدخل المستحقة على المكلف عن عام ٢٠٠٥ م

الحل:

صافي الربح التقديري = $800,000 \times 15 = 120,000$ ريال

ضريبة الدخل المستحقة = $120,000 \times 20 = 24,000$ ريال .

الأعمال المصاحبة للتوريد:

- لا تعد عقود توريد البضائع إلى المملكة ناشئة عن نشاط تم في المملكة ما لم تتضمن أعمالاً مصاحبة كأعمال النقل، أو التركيب، أو الصيانة، أو التدريب ونحوها يتم ممارستها داخل المملكة، وفي هذه الحالة تعد الأعمال المصاحبة فقط ناشئة عن نشاط فيا للمملكة.

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

ملاحظات:

قيمة العقد المصاحب قد تفرض عليه ضريبة دخل أو ضريبة استقطاع :

أ- ضريبة دخل: إذا انطبقت عليه شروط الإقامة أو اذا تم ممارسة العمل داخل المملكة من خلال منشأة دائمة.

ب- ضريبة استقطاع: إذا لم تتحقق أحد من الشروط السابقة يعتبر حقق دخل من مصدر في المملكة وتفرض عليه ضريبة استقطاع.

خطوات لحل التمارين :

(أ) إذا فرضت عليه ضريبة دخل:

١ - تحسب قيمة العقود المصاحبة بالأسلوب التقديري ١٠ % من قيمة الإيرادات.

٢ - حساب صافي الربح التقديري (بالرجوع للجدول وحسب نوع المنشأة).

٣ - حساب ضريبة الدخل ٢٠ %

(ب) إذا فرضت عليها ضريبة استقطاع:

١ - نحسب قيمة العقود المصاحبة بالأسلوب التقديري ١٠ % من قيمة الإيرادات.

٢ - حساب ضريبة الاستقطاع.

مثال: بافتراض أن المستشفى الألماني استورد أجهزة طبية من شركة طبية بألمانيا بمبلغ ١٠ مليون ريال شاملاً تركيب وتدريب، علماً بأن الشركة الألمانية استأجرت مكاناً وأقاموا الفنيين لمدة ١٨٦ يوماً

الحل :

نظراً لتحقق معيار الإقامة نطبق عليها ضريبة دخل

١ - قيمة عقد التركيب = ١٠ × مليون ١٠ % = مليون ريال

قيمة عقد التدريب = ١٠ × مليون ١٠ % = مليون ريال

٢ - صافي الربح التقديري = ٢ × مليون ١٥ % = ٣٠٠,٠٠٠ ريال

٣ - ضريبة الدخل = ٢٠ × ٣٠٠,٠٠٠ = ٦٠,٠٠٠ ريال

مثال: بافتراض أن المستشفى الألماني استورد أجهزة طبية من شركة طبية بألمانيا بمبلغ ١٠ مليون ريال بالإضافة إلى عقد تدريب ٥٠٠,٠٠٠ ريال، علماً بأن الشركة الألمانية استأجرت مكاناً وأقاموا الفنيين لمدة ١٨٦ يوماً

الحل :

نظراً لتحقق معيار الإقامة نطبق عليها ضريبة دخل

١ - العقد محدد القيمة

٢ - صافي الربح التقديري = ١٥ × ٥٠٠,٠٠٠ = ٧٥,٠٠٠ ريال

٣ - ضريبة الدخل = ٢٠ × ٧٥,٠٠٠ = ١٥,٠٠٠ ريال

مثال: بافتراض أن المستشفى الألماني استورد أجهزة طبية من شركة طبية بألمانيا بمبلغ ١٠ مليون ريال شاملاً تركيب وتدريب، علماً بأن الشركة الألمانية استأجرت مكاناً وأقاموا الفنيين لمدة ٥٠ يوم

الحل:

نظراً لعدم تحقق معيار الإقامة نطبق عليها ضريبة الاستقطاع لأنه حقق دخل من مصدر في المملكة

$$١ - قيمة عقد التركيب = ١٠ \times \text{مليون} \times ١٠ \% = \text{مليون ريال}$$

$$\text{قيمة عقد التدريب} = ١٠ \times \text{مليون} \times ١٠ \% = \text{مليون ريال}$$

$$٢ - ضريبة الاستقطاع = ٢ \times \text{مليون} \times ٥ \% (\text{خدمات استشارية وفنية}) = ١٠٠,٠٠٠ \text{ ريال}$$

هل الأفضل للشركة أن ترسل الفنيين ليقوموا أم توردوا لخدمة من الخارج؟

$$\text{ضريبة استقطاع} ١٠٠٠٠٠ \text{ ريال، ضريبة دخل} ٦٠٠٠٠ \text{ ريال}$$

- الأفضل لها ضريبة الدخل لأنه سوف يخضم منهم المصروفات، والهدف منها تشجيع الفنيين للإقامة حتى تستفيد منهما لدولة.

- أما ضريبة الاستقطاع تفرض على كامل المبلغ المدفوع دون خصم مصاريف.