

المحاسبة الضريبية

طبقاً لأحكام القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل ولائحته التنفيذية
وطبقاً لأحكام القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته

د. محمد سعيد الحاج
أستاذ المحاسبة المساعد
جامعة صنعاء

د. محمد علي الزبيدي
أستاذ المحاسبة
جامعة صنعاء

- ❶ مداخل للنظام الضريبي
- ❷ الضريبة على العقارات
- ❸ الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية
- ❹ الضريبة العامة على المبيعات
- ❺ الضريبة على المبيعات والأجور
- ❻ الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية
- ❼ المعاملة الضريبية للمنشآت الصغيرة والأصغر
- ❽ الأحكام الإجرائية

حقوق الطبع والنشر محفوظة للمؤلفين
ولا يجوز اقتباس جزء من هذا الكتاب أو إعادة طبعه بأي صورة
دون موافقة كتابية مسبقة من المؤلف إلا في حالة الاقتباس الصغير
بغرض النقد أو التحليل مع وجوب ذكر المصدر

رقم الإيداع بدار الكتب بصنعاء (626)

لسنة 2013م

الصف الإلكتروني : بإشراف المؤلفين

التفيد الطباعي : الأمين للنشر والنويع
صنعاء جولة الجامعة الجديدة

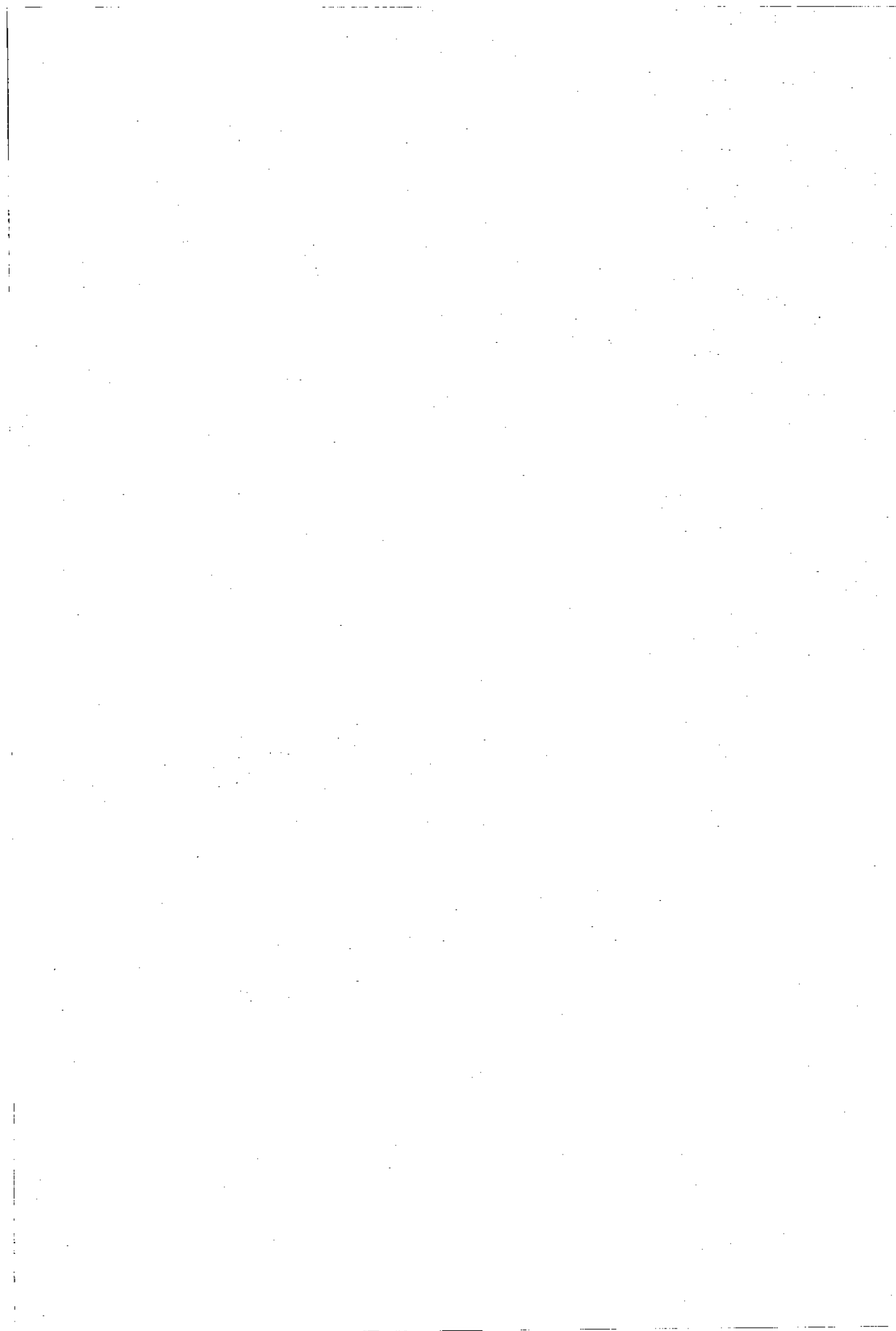
الطبعة التاسعة 2014م



(... وَأَتَوْهُمْ مِنْ مَّالِ اللَّهِ الَّذِي

أَتَاكُمْ) (سورة النور: الآية 33).

صدق الله العظيم



الإهداء

إلى مروح والدي علي السريدي رحمه الله وطيب ثراه

وأسكنه فسيح جناته

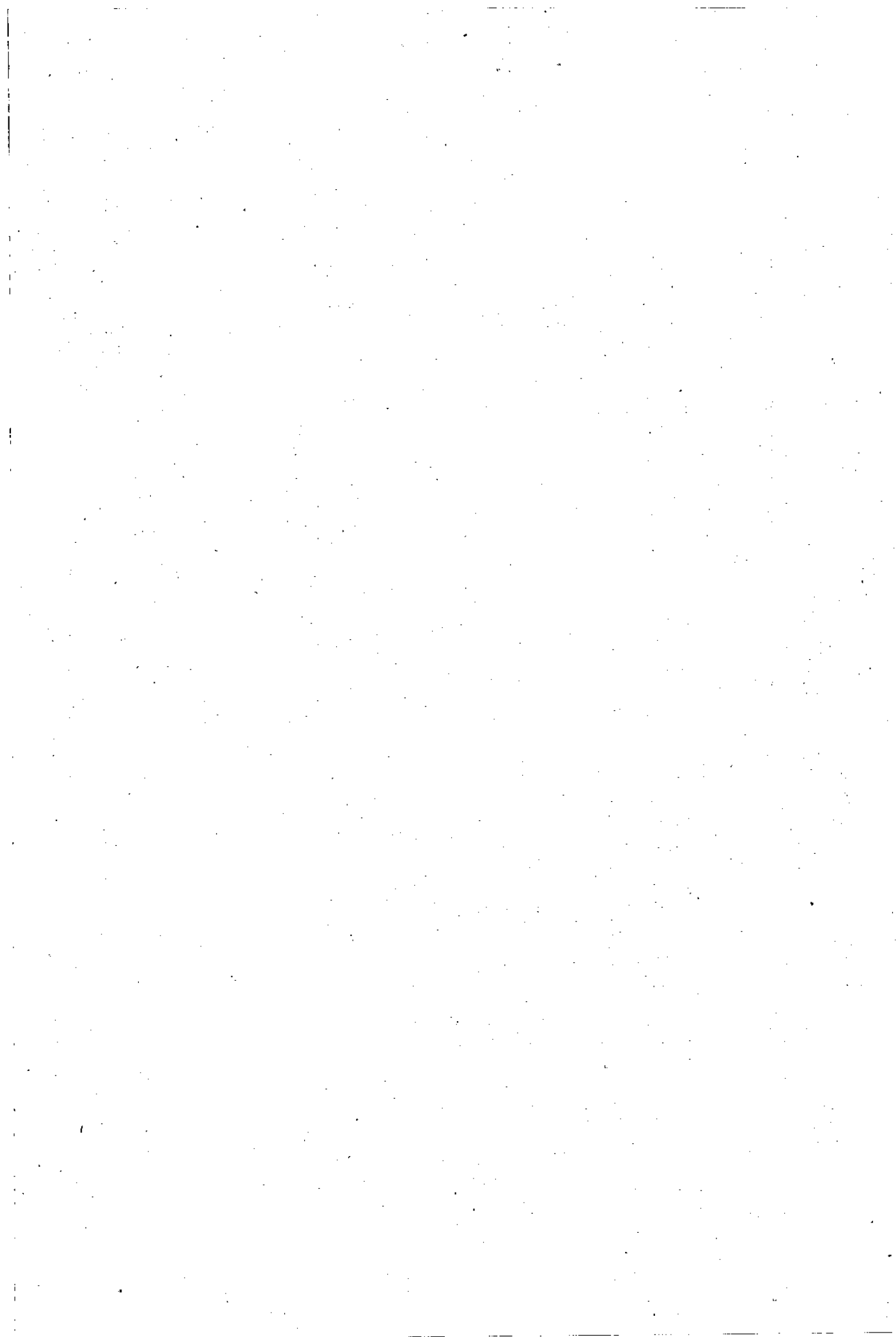
د. محمد علي السريدي

الإهداء

إلى أولادنا ..

إهداء حب ووفاء وتقدير،

د. محمد سعيد الحاج



مقدمة:

إيماناً من الدولة بأهمية الإيرادات الضريبية ودورها في رفد الخزينة العامة، وتمويل التنمية الاقتصادية والاجتماعية في بلادنا، وحرصاً منها على تطوير النظام الضريبي وفقاً لأحدث الممارسات الدولية، أدخلت الدولة العديد من الاصلاحات على النظام الضريبي خصوصاً في مجال التشريعات الضريبية وتبسيط الإجراءات.

وبناءً على ذلك فقد أصدرت الدولة القانون رقم (19) لسنة 2001م وتعديلاته بشأن الضريبة العامة على المبيعات كبديل للقانون رقم (71) لسنة 1991م وتعديلاته بشأن ضرائب الانتاج والاستهلاك والخدمات.

كما أصدرت الدولة القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل ايحل محل القانون رقم (31) لسنة 1991م وتعديلاته بشأن ضرائب الدخل .

ويهدف هذا الكتاب الي مناقشة اجراءات المحاسبة عن ضرائب الدخل والضريبة العامة علي المبيعات، والإجراءات المتعلقة بتقديم الإقرارات وربط وتحصيل الضريبة في ضوء القانونين المشار اليهما واللوائح والقرارات النافذة .

ولتحقيق هذا الهدف فقد تم تقسيم الكتاب الي خمسة أبواب ، حيث يتناول الباب الاول : مسدخل للنظام الضريبي.

ويتناول الباب الثاني : الضريبة على المرتبات والأجور، وضريبة العقارات وفقاً لأحكام القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل.

ويتناول الباب الثالث : الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وفقاً لأحكام القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل.

ويتناول الباب الرابع: الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية وفقاً لأحكام القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل.

ويتناول الباب الخامس والأخير: الضريبة العامة على المبيعات وفقاً لأحكام القانون رقم (19) لسنة 2001م وتعديلاته.

ولقد راعينا في تأليف هذا الكتاب الأسس التالية :

1. البساطة والوضوح حتي يسهل فهمه من جانب الطلاب والقراء .
2. العرض المنطقي للمادة العلمية في ضوء القواعد والنصوص القانونية واللائحية.

3. التطبيق العملي للنصوص والقواعد القانونية من خلال تقديم أمثلة عملية لتوضيح العديد من الإجراءات المتعلقة بربط الضريبة بالنسبة لأنواع المختلفة من الضرائب .
4. إضافة أسئلة وحالات عملية في نهاية كل فصل تمكن القارئ من اختبار مدى فهمه لما قرأه في هذا الكتاب .

وقد قام الدكتور محمد علي الربيعي بإعداد الفصول: الأول، والثاني، والثالث، والرابع، والخامس، والسادس، والتاسع، والعاشر، والحادي عشر. بينما قام الدكتور محمد سعيد الحاج بإعداد الفصول: السابع، والثاني عشر، والثالث عشر، والخامس عشر، والسابع عشر، والثامن عشر. وقام المؤلفين بالمشاركة في الفصول: الثامن، والسادس عشر، والرابع عشر. وأخيراً نتوجه بالشكر للأستاذ المتميز سمير أحمد الرعيني على جهوده، وأفكاره العملية التي استفدنا منها كثيراً، عند تحليل وعرض نصوص قانون الضرائب القديم رقم (31) لسنة 1991م وتعديلاته بشأن ضرائب الدخل، وذلك خلال مشاركته الإيجابية في تدريس مادة المحاسبة الضريبية القائمة على الخبرة العملية، ومما لاشك فيه أن هذه الاستفادة امتدت عند تناول الجوانب العملية لقانون الضرائب الجدي رقم (17) لسنة 2010م.

وفي الأخير نأمل أن يكون هذا الكتاب خير معين للطلاب والباحثين وذوي الاهتمام بالتشريعات الضريبية سواء في الإدارة الضريبية أو في المنشآت الاقتصادية المختلفة المعنية بتطبيق تلك التشريعات . والله ولي الهداية والتوفيق.

صنعاء في 10/10/2013م

د. محمد علي الربيعي

د. محمد سعيد الحاج

محتويات الكتاب

الموضوع	رقم الصفحة
الباب الأول : مدخل النظام الضريبي	
الفصل الأول : مدخل للمحاسبة الضريبية	17
1-1: مقدمة	17
2-1: تعريف المحاسبة الضريبية	17
3-1: علاقة المحاسبة الضريبية بالقانون	17
4-1: التطور التاريخي للضرائب	18
5-1: تعريف الضريبة والرسم والتمن العام	19
6-1: الزكاة	22
أسئلة الفصل الأول	30
الفصل الثاني : الإطار العام للنظام الضريبي	31
1-2: مقدمة	31
2-2: أهداف الضرائب	31
3-2: القواعد الأساسية للضريبة	34
4-2: أنواع الضرائب	38
5-2: مقومات النظام الضريبي	43
6-2: الإجراءات الضريبية	45
7-2: سعر الضريبة	55
8-2: الأزواج الضريبي	58
9-2: التهريب الضريبي	61
10-2: مشكلات القياس في ضرائب الدخل	64
11-2: الملامح العامة للتشريع الضريبي اليمني	66
أسئلة الفصل الثاني	72

**الباب الثاني: الضريبة على المرتبات والأجور والضريبة العقارية وفقاً
لأحكام القانون رقم (117) لسنة 2010م**

79	الفصل الثالث : الضريبة على المرتبات والأجور
79	3-1: مقدمة
79	3-2: خصائص الضريبة على المرتبات والأجور
82	3-3: نطاق فرض الضريبة على المرتبات والأجور
85	3-4: شروط سريان الضريبة على المرتبات والأجور
87	3-5: الإعفاءات من الضريبة على المرتبات والأجور
90	3-6: تحديد وعاء الضريبة على المرتبات والأجور
135	أسئلة الفصل الثالث
143	الفصل الرابع : الضريبة على العقارات
143	4-1: مقدمة
143	4-2: الضريبة على ريع العقارات
153	4-3: الضريبة على نقل ملكية العقار
158	أسئلة الفصل الرابع

**الباب الثالث: الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وفقاً لأحكام
القانون رقم (17) لسنة 2010م**

163	الفصل الخامس : خصائص الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وشروط سريانها
163	5-1: مقدمة
163	5-2: خصائص الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية
174	5-3: شروط سريان الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية
177	أسئلة الفصل الخامس
179	الفصل السادس : نطاق الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية
179	6-1: مقدمة
179	6-2: الأعمال والمنشآت الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية
194	6-3: الأحكام الخاصة بنشاط التعدين

196	4-4: الإعفاءات من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية
203	أسئلة الفصل السادس
205	الفصل السابع : الإيرادات الخاضعة للضريبة على المهن التجارية والصناعية
205	7-1: مقدمة
205	7-2: مفهوم صافي الربح من الناحية المحاسبية
208	7-3: مفهوم صافي الربح من الناحية الضريبية
209	7-4: الإيرادات الخاضعة للضريبة وفقاً للتشريع الضريبي
254	أسئلة الفصل السابع
255	الفصل الثامن : المصاريف واجبة الخصم للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية
255	8-1: مقدمة
255	8-2: شروط المصاريف واجبة الخصم
261	8-3: أنواع المصاريف واجبة الخصم
325	8-4: المصاريف غير واجبة الخصم
332	8-5: خصم وترحيل الخسائر
343	8-6 : حالات عملية
374	أسئلة الفصل الثامن
	الباب الرابع: الضريبة على المهن الحرة والمعاملة الضريبية للمنشآت الصغيرة والأحكام الإجرائية وفقاً لأحكام القانون رقم (17) لسنة 2010م
393	الفصل التاسع : الضريبة على الدخل الصافي للمهن غير التجارية وغير الصناعية
393	9-1: مقدمة
393	9-2: تعريف الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية
393	9-3: خصائص الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية
398	9-4: شروط سريان الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية
400	9-5: نطاق الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية
402	9-6: تحديد وعاء الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية

420	7-9: سعر الضريبة
421	8-9: الإقرار الضريبي
422	9-9: مثال عام
428	أسئلة الفصل التاسع
437	الفصل العاشر : المعاملة الضريبية الخاصة بالمنشآت الصغيرة والمنشآت الأصغر
437	1-10: مقدمة
437	2-10: تعريف المنشآت الصغيرة
439	3-10 : تحديد الوعاء الضريبي لمكلفي المنشآت الصغيرة
439	4-10: سعر الضريبة لمكلفي المنشآت الصغيرة
445	5-10: مميزات المعاملة الضريبية لمكلفي المنشآت الصغيرة
445	6-10: الإقرار الضريبي لمكلفي المنشآت الصغيرة
448	7-10: ضريبة المرتبات والأجور المستحقة على الموظفين في المنشآت الصغيرة
449	8-10: تعريف المنشآت الأصغر
450	أسئلة الفصل العاشر
451	الفصل الحادي عشر: الأحكام الإجرائية
451	1-11: مقدمة.
451	2-11: حصر المكلفين.
455	3-11: حق الإطلاع وسر المهنة.
457	4-11: ربط الضريبة.
461	5-11: إجراءات ربط الضريبة.
464	6-11: تشكيل لجان التسوية واختصاصاتها.
465	7-11: لجان الطعن.
467	8-11: محكمة الضرائب الابتدائية.
469	9-11: الشعب الاستئنافية.
470	10-11: الدائرة الضريبية بالمحكمة العليا.
470	11-11: المخالفات والغرامات.
471	12-11: الغرامات عند تأخير تقديم الإقرار.

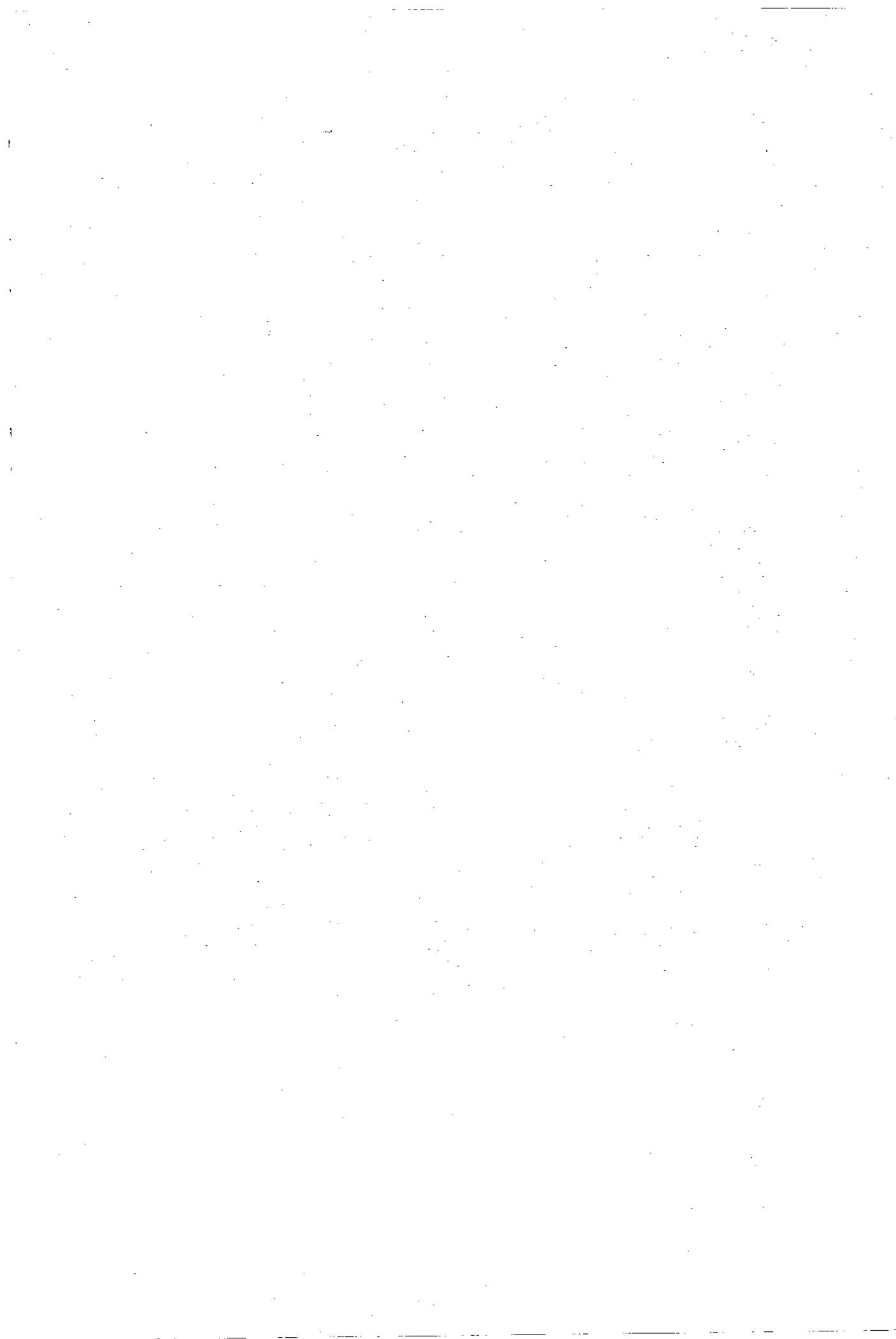
473	11-13: جرائم التهرب الضريبي.
475	11-14: مسؤولية المحاسب القانوني.
477	11-15: تسديد الضريبة
479	أسئلة الفصل الحادي عشر
	الباب الخامس: الضريبة العامة للمبيعات وفقاً لأحكام القانون رقم
	(19) لسنة 2001م وتعديلاته
483	الفصل الثاني عشر: مدخل للضريبة العامة على المبيعات.
483	12-1: مقدمة
483	12-2: تعريف الضريبة العامة على المبيعات.
483	12-3: خصائص الضريبة العامة على المبيعات.
485	12-4: أهداف الضريبة العامة على المبيعات.
487	12-5: أساليب فرض الضريبة العامة على المبيعات
491	12-6: مراحل تطور فرض الضريبة العامة على المبيعات في اليمن
495	أسئلة الفصل الثاني عشر
497	الفصل الثالث عشر: نطاق فرض الضريبة واستحقاقها والمكلفون بالتسجيل
497	13-1: مقدمة
497	13-2: نطاق فرض الضريبة العامة على المبيعات
500	13-3: الواقعة المنشئة للضريبة العامة على المبيعات (استحقاق الضريبة)
504	13-4: الإعفاءات من الضريبة العامة على المبيعات
509	13-5: تسجيل المكلفين لأغراض الضريبة العامة على المبيعات
522	أسئلة الفصل الثالث عشر
525	الفصل الرابع عشر: وعاء الضريبة العامة على المبيعات وأسعارها
525	14-1: مقدمة
525	14-2: وعاء الضريبة العامة على المبيعات
536	14-3: سعر الضريبة العامة على المبيعات
541	أسئلة الفصل الرابع عشر

543	الفصل الخامس عشر: الفواتير والدفاتر والسجلات
543	1-15: مقدمة
543	2-15: فواتير البيع
553	3-15: الغرامات المرتبطة بمخالفة أحكام إصدار الفواتير
553	4-15: الدفاتر والسجلات المحاسبية
558	أسئلة الفصل الخامس عشر
559	الفصل السادس عشر: خصم الضريبة وردها
559	1-16: مقدمة
559	2-16: خصم الضريبة
571	3-16: حالات رد الضريبة
577	أسئلة الفصل السادس عشر
579	الفصل السابع عشر : الإقرارات الضريبية وإجراءات ربط الضريبة
579	1-7: مقدمة
579	2-17: الإقرارات الضريبية وميعاد تقديمه
589	3-17: إجراءات الاعتراض والطعن
596	أسئلة الفصل السابع عشر
597	الفصل الثامن عشر : تحصيل الضريبة والغرامات وإجراءات المحجز
597	1-18: مقدمة
597	2-18: تحصيل الضريبة
606	3-18: إجراءات المحجز
610	أسئلة الفصل الثامن عشر
611	المراجع

الباب الأول
مدخل النظام الضريبي

الفصل الأول
مدخل للمحاسبة الضريبية

الفصل الثاني
الإطار العام للنظام الضريبي



الفصل الأول

مدخل للمحاسبة الضريبية

1-1 : مقدمة

نتناول في هذا الفصل تعريف المحاسبة الضريبية، وعلاقة المحاسبة الضريبية بالقانون، والتطور التاريخي للضرائب، وتعريف الضريبة والرسم والضمان والضكاة.

1-2 : تعريف المحاسبة الضريبية

المحاسبة الضريبية هي فرع من فروع المحاسبة التي تقوم على المبادئ والفروض المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، بالإضافة إلى كونها تتأثر بالقوانين والتعليمات الضريبية السارية في كل بلد. لذلك فالمحاسبة الضريبية تأخذ الدخل مقدراً حسب إجراءات المحاسبة المالية ومبادئها وتعديله ليتلاءم مع القوانين والتعليمات الضريبية وصولاً للدخل الضريبي. ويصل تأثير القوانين الضريبية إلى حد أنه عند وجود تعارض أية مادة من مواد القانون الضريبي فيجب الأخذ بنص المادة حتى ولو أدى الأمر إلى التضحية بالمبدأ المحاسبي.

1-3 : علاقة المحاسبة الضريبية بالقانون

يقسم الفقهاء القانون إلى :

- 1- قانون عام: ويتضمن القواعد والأحكام الخاصة بالأمور التي تكون الدولة طرفاً فيها لا بوصفها شخصاً عادياً، بل باعتبارها صاحبة نفوذ وسيادة، وعلى ذلك فإن كل علاقة تظهر فيه الدولة بوصفها صاحبة سيادة، فإن هذه العلاقة تنظم وفقاً للقواعد والأحكام الخاصة بالقانون العام.
- 2- قانون خاص: ويتضمن القواعد والأحكام الخاصة التي تنظم علاقة الأشخاص بعضهم ببعض بما في ذلك الدولة متى كانت شخصاً عادياً لا بوصفها صاحبة سلطة.

وفيما يتعلق بالضرائب فالدولة تستند في تحصيلها إلى ما لها من سلطان وسيادة، ومن ثم يمكن القول أن الضريبة وما ينظمها من أحكام وقواعد إنما هي فرع من فروع القانون العام لأن القانون الضريبي ينظم علاقة الدولة بالأفراد من زاوية مساهمتهم في تمويل نشاط الدولة.

ومما لا شك فيه أنه توجد علاقة بين المحاسبة الضريبية والقانون من حيث أن القوانين الضريبية هي الأساس في احتساب الضرائب. ويؤيد ذلك ما تعارف عليه فقهاء القانون من أنه لا ضريبة إلا بقانون، ولا إعفاء إلا بقانون.

وتتفق على هذا الأمر كل دساتير الشعوب ومن ذلك ما تنص عليه المادة (13) من دستور الجمهورية اليمنية من "أن إنشاء الضرائب العامة وتعديلها وإلغاءها لا يكون إلا بقانون، ولا يعفى أحد من أدائها كلها أو بعضها إلا في الأحوال المبينة في القانون...".

1-4: التطور التاريخي للضرائب

يمكن ربط التطور التاريخي للضرائب بتطور أهداف الدولة ودورها في المجتمع، بحيث يمكن القول بأن هناك علاقة بين الهيكل الضريبي للدولة ونظامها الاقتصادي والاجتماعي والسياسي، ومن هذا المنطلق يمكن حصر التطور التاريخي للضرائب في ثلاث مراحل أساسية هي (1) :

1 - المرحلة الأولى (التقليدية البدائية)

أطلق على هذه المرحلة ما قبل نشوء الدولة والتي كانت ممثلة في القبيلة أو العشيرة. وفي ظل هذه المرحلة لم تكن هناك حاجة إلى الضريبة لعدم وجود مبررات لها سوى الاشتراك في الدفاع عن القبيلة عند تعرضها للأخطار. عندئذ كان على كل شخص قادر أن يقدم طوعية لزعيم أو شيخ القبيلة ما يستطيع أن

(1) د/ عبد الله بن علي المنيف، د/ عبد الرحمن بن إبراهيم الحميد، د/ محمود عبد السلام: المحاسبة الضريبية والزكاة الشرعية، من الناحية النظرية والتطبيق العملي في المملكة العربية السعودية،

(الرياض: جامعة الملك سعود، 1989م)، ص 5-7.

يقدمه من هبات سواء كانت عينية أو نقدية. ويوجه شيخ القبيلة هذه المتحصلات في رد الاعتداء على القبيلة والمحافظة عليها.

2 - المرحلة الثانية (التقليدية المتطورة)

تميزت هذه المرحلة بظهور الدولة بدلاً من القبيلة. وكان هدف الدولة في هذه المرحلة ينحصر في حفظ الأمن والنظام داخلياً وحمايتها من الاعتداءات الخارجية، مع منح الأفراد حرية ممارسة أي نوع من الأنشطة الاقتصادية. ولا تستطيع الدولة القيام بالأمن والنظام والحماية من الاعتداءات بدون موارد مالية تمكنها من أداء هذه المهمات الممنوعة بها. لهذا فقد لجأت الدولة إلى فرض ضرائب وإن كانت بشكل بدائي مثل الضرائب على الأراضي والمواشي والإنتاج الزراعي، ويتضح أن الهدف من الضرائب في هذه الفترة هو الحصول على موارد مالية مع عدم أخذ آثار الضرائب الأخرى في الاعتبار.

3 - المرحلة الثالثة (المرحلة التالية لظهور الدولة)

تطور دور الدولة وأصبحت بجانب تطبيق الأمن والنظام داخلياً والحماية من الاعتداءات الخارجية مسؤولة عن تحقيق الرفاهية لأكثر عدد من أفراد المجتمع. لذلك لجأت الدولة إلى فرض الضرائب لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية بالإضافة إلى الحصول على الموارد المالية.

1-5: تعريف الضريبة والرسم والذمن العام

يمكن تعريف الضريبة بأنها مبلغ نقدي تحصل عليه الدولة جبراً من المكلفين تبعاً لمقدرتهم على الدفع بدون مقابل مباشر لتحقيق ما تصبو إليه الدولة من أهداف اقتصادية واجتماعية ومالية.

ويتضح من هذا التعريف الخصائص التالية للضريبة :-

- 1- أن الضريبة مبلغ نقدي: تجبى الضرائب في صورة نقدية تمشياً مع اتجاه استخدام النقود كوسيط للتعامل ومقياس لتحديد الأسعار والجهود. بينما

كانت الضريبة تُجبي عيناً تمثيلاً مع استخدام المقايضة كأسلوب لتبادل السلع والخدمات.

2- تدفع الضريبة جبراً: ويقصد بذلك أن المكلف* ليس حراً بدفع الضريبة إلى الدولة وإنما هو مرغم ولكن وفق أحكام القانون الضريبي. وقد يما كانت تدفع الضريبة بصورة اختيارية ولكنها تحولت إلى اقتطاع جبري للتعبير عن سيادة الدولة.

3- تفرض الضريبة دون مقابل وفقاً للمقدرة التكلفة: لا يتمتع المكلف الذي يدفع الضريبة بمقابل أو منفعة مباشرة من الدولة، غير أن هذا لا يمنع أن ينتفع المكلف بالخدمات العامة التي تقدمها الدولة بصفته مواطن لا مكلف. وعند تحديد الضريبة التي ينبغي على المكلف دفعها لا يُقاس الأمر بمدى انتفاعه بالخدمات العامة، وإنما بحسب قدرته التكلفة.

4- تحقق الضريبة النفع العام: الهدف من فرض الضريبة هو الحصول على موارد مالية للدولة لتغطية النفقات العامة بالإضافة إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية.

ويمكن تعريف الرسم Fees بأنه مبلغ نقدي تحصل عليه الدولة طوعاً من الأشخاص مقابل الاستفادة من خدمة معينة خاصة، مثل المبالغ المدفوعة لوزارة الصحة على العيادات الخارجية، أو المبالغ المدفوعة لوزارة المواصلات على خدمات التلفون واستمراريتها، أو المبالغ المدفوعة لوزارة البلدية مقابل الحصول على تراخيص البناء، أو المبالغ المدفوعة لوزارة العدل أو وزارة الخارجية مقابل توثيق العقود، أو المبالغ المدفوعة لوزارة التموين والتجارة مقابل السجل التجاري وتراخيص الاستيراد.

ومن خلال التعريفين يتضح لنا أن ثمة أوجه اتفاق بين الرسم والضريبة تنحصر في أن كل منهما مبلغ نقدي، وأن الجهة التي تقوم بالتحويل هي الدولة باعتبارها صاحبة سيادة وسلطة.

* المكلف: هو الشخص الدافع للضريبة سواء كان هذه الشخص طبيعياً (فرد) أو معنوياً (شركة، مؤسسة). ويُطلق عليه أيضاً لفظ الممول بمعنى الشخص الذي يقوم بتمويل الخزنة العامة للدولة بالموارد العامة.

كما أن هناك فروق بين الضريبة والرسم يمكن حصرها في عدة نقاط

أهمها:

1- تدفع الضريبة بدون الحصول على منفعة مباشرة، بينما توجد منفعة مباشرة محددة لدافع الرسم.

2- تفرض الضريبة جبراً وليس للمكلفين حق التهرب منها بأي شكل من الأشكال، فهي تحويل جبري من المكلفين إلى الدولة بينما الرسم يتميز بالاختيار فمن يريد المنفعة أو الخدمة عليه أن يدفع المقابل (الرسم).

3- عدم القدرة على دفع الرسم يؤدي إلى حرمانه من التمتع بمزايا هذه الخدمة. بينما عدم دفع الضريبة لا يؤدي إلى الحرمان من الاستفادة من الخدمات العامة التي لا تنحصر الاستفادة منها على فئة دون أخرى مثل خدمات الصحة، التعليم، الأمن، الدفاع.

ويمكن تعريف الثمن العام بأنه مبلغ نقدي تحصل عليه الدولة طوعاً من الأشخاص مقابل الحصول على السلع والخدمات التي تقدم بواسطة المؤسسات العامة المملوكة للدولة. ويمكن أن يطلق الثمن العام على قيمة السلع والخدمات التي تباعها المشروعات والمؤسسات العامة.

ومن خلال تعريف الرسم والثمن يتضح لنا أن ثمة أوجه تشابه تتمثل في أن كل منهما مبلغ نقدي يدفع بقصد الحصول على نفع خاص، وأن الجهة التي تقوم بالتحصيل هي الدولة. وأما أوجه الاختلاف بين الرسم والثمن يتمثل في عدة نقاط أهمها:

1- تحصل الدولة الثمن من خلال نشاطها الصناعي أو التجاري الذي يشبه نشاط القطاع الخاص. بينما الرسم إيراد عام تحصل عليه الدولة من نشاطها العام مقابل ما تقدمه من خدمات معينة خاصة.

2- يتحدد الرسم بناءً على قانون أو قرار إداري بأقل من الكلفة. بينما يتحدد الثمن بحسب الهدف التي ترغب الدولة في تحقيقه من إنشاء المؤسسات العامة. فإذا كان الهدف اجتماعياً بحيث يوفر للفئات المحدودة الدخل إمكانية

الحصول على السلع والخدمات التي تباعها الدولة، فإنه في هذه الحالة يتحدد الثمن بأقل من الكلفة وتتحمل الدولة الخسارة. وأما إذا كان الهدف من إنشاء المؤسسات العامة هو تحقيق ربح، فيتحدد الثمن بقيمة أكبر من الكلفة وبعد إضافة هامش الربح المناسب، ويتحقق الإيراد للدولة من خلال حجم الأرباح التي تحققها المؤسسات المملوكة للدولة.

1-6: الزكاة

1-6-1 : تعريف الزكاة

الزكاة⁽²⁾ لغة : مصدر (زكا) الشيء إذا نما وزاد، وزكا فلان إذا صلح. فالزكاة هي البركة والنماء والطهارة والصلاح.

والزكاة في الشرع تطلق على الحصة المقدرة من المال التي فرضها الله سبحانه وتعالى للمستحقين، كما تطلق على نفس إخراج هذه الحصة. وسميت هذه الحصة المخرجة من المال زكاة لأنها تزيد في المال الذي أخرجت منه. والنماء والطهارة ليسا مقصورين على المال، بل يتجاوزانه إلى نفس معطى الزكاة كما قال تعالى : (خذ من أموالهم صدقة تطهرهم وتزكيهم بها)⁽³⁾.

والزكاة هي الركن الثالث من أركان الإسلام الخمسة استناداً إلى حديث ابن عمر المشهور أن رسول الله صلى الله عليه وسلم قال : (بني الإسلام على خمس : شهادة أن لا إله إلا الله وأن محمداً رسول الله، وإقامة الصلاة، وإيتاء الزكاة، وصوم رمضان، وحج البيت لمن استطاع إليه سبيلاً) متفق عليه.

فالزكاة هي الركن المالي والاجتماعي من أركان الإسلام الخمسة، وبها مع التوحيد وإقامة الصلاة يدخل المرء في جماعة المسلمين، ويستحق أخوتهم والانتماء

⁽²⁾ تم الاعتماد في موضوع الزكاة على المرجع التالي:

د/ يوسف القرضاوي، فقه الزكاة : دراسة مقارنة لأحكامها وفلسفتها في ضوء القرآن الكريم والسنة،

(بيروت: مؤسسة الرسالة جزء 1، وجزء 2، 1986م)

⁽³⁾ القرآن الكريم، سورة التوبة، أية (102).

إليهم، كما قال الله تعالى: (فإن تابوا وأقاموا الصلاة وآتوا الزكاة فإخوانكم في الدين)⁽⁴⁾.

1-6-2 : شروط وجوب الزكاة

هناك عدة شروط للزكاة منها :

1-2-6-1 : الملكية التامة

المال في الواقع مال الله تعالى، هو منشئه وخالقه وهو واهبه ورازقه كما قال تعالى : (وآتوهم من مال الله الذي آتاكم)⁽⁵⁾ . وتكريماً من الله تعالى وفضلاً منه فقد وضع الله الإنسان في المال وضع الوكيل أو المستخلف أو أمين الخزائنة وفي هذا يقول الله (وأنفقوا مما جعلكم مستخلفين فيه)⁽⁶⁾.

فليس المراد أن بالملكية التامة الملك الحقيقي لأنه لله وحده، ولكن المراد هنا الحيابة والتصرف والاختصاص. بمعنى أن الإنسان أحق بالانتفاع بالمال من غيره وذلك بحصوله عليه بوسيلة من وسائل التملك المشروعة من عمل أو عقد أو ميراث أو غيرها.

والحكمة في اعتبار هذا الشرط أن الملكية نعمة جالبة خص بها الله الإنسان، وتستوجب هذه النعمة الشكر عليها وإخراج حق المال المملوك له. وفيما يتعلق بزكاة الدين فالأغالب يرى أن الدين نوعان :

1- دين جيد على مؤسر مقر بالدين مليئاً (غنياً) وقادراً على الدفع، ويجب على هذا الدين الزكاة حتى ولو لم يتم التحصيل.

2- دين في حكم المعدوم على مُعسر لا يُرجى يساره أو على جاحد ولا بينة عليه، فالراجح أنه لا زكاة عليه في العاجل. وإذا تم تحصيل جزء أو كل هذا الدين وجبت عليه الزكاة.

(4) القرآن الكريم، سورة التوبة، آية (11).

(5) القرآن الكريم، سورة النور، آية (33).

(6) القرآن الكريم، سورة الحديد، آية (7).

1-6-2-2 : بلوغ النصاب

لم يفرض الإسلام زكاة في أي قدر من المال النامي وإن كان ضئيلاً، بل اشترط أن يبلغ المال مقداراً محدداً يسمى (النصاب). فقد جاءت الأحاديث عن رسول الله صلى الله عليه وسلم بإعفاء من دون الخمس من الإبل، والأربعين من الغنم، والثلاثين من البقر وما دون مائتي درهم من الفضة (ما يعادل 595 جرام)، وعشرين ديناراً من الذهب (ما يعادل 85 جرام)، وما دون خمسة أوسق^(*) من الحبوب والثمار والحاصلات الزراعية ونصاب النقود الورقية ما يعادل مائتي درهم من الفضة، والحكمة من اشتراط النصاب هي أن الزكاة تفرض من الغني للفقير الذي هو في حاجة إلى أن يُعان لا أن يُعين.

1-6-2-3 : مضي الحول

ويقصد بهذا الشرط أن يمر على المال في ملك المالك اثنا عشر شهراً عربياً بالنسبة للأنعام والنقود والسلع التجارية. وهو ما يمكن أن يدخل تحت اسم (زكاة رأس المال). أما الزروع والثمار المستخرج من المعادن والكنوز فلا يشترط الحول وتجب الزكاة عند تحقيق الدخل. وهو ما يمكن أن يدخل تحت اسم (زكاة الدخل).

1-6-3 : أوعية الزكاة

فيما يلي أهم أوعية الزكاة وسعرها :

1-6-3-1 : زكاة النقود

في المجتمعات البدائية كان الناس يتبادلون السلع بعضها ببعض بطريقة "المقايضة" التي بها يتنازل كل طرف للآخر بالسلع التي تزيد عن حاجته في مقابل حصوله من الطرف الآخر على السلع التي يحتاج إليها.

ومع تطور المجتمعات استعملت النقود بديلاً للسلع ووسيطاً للتعامل ومقياساً لتقويم الأشياء والمنافع والجهود، وتيسير التبادل والتعامل بين الناس.

ومن الجدير بالذكر وجوب الزكاة على النقود والذهب والفضة ثابت في الكتاب والسنة والإجماع. وكما أن هناك إجماع على أن مقدار الواجب في الزكاة

(*) الوسق : ستون صاعاً. والصاع، عبارة عن مكبال للحبوب والثمار ويُقدر بملء كفي الإنسان المعتدل.

ربع العشر (2.5%) وفيما يتعلق بزكاة الحلي، فهناك اتجاهات مختلفة بين المذاهب، والاحوط هو الزكاة عليها متى بلغت النصاب وحال عليها الحول وبواقع ربع العشر أيضاً.

والحكمة من إيجاب الزكاة في النقود هي أن يتم تداول النقود ويستفيد من ورائها كل الذين يتداولونها، وأما اكتنازها وحبسها فيؤدي إلى كساد الأعمال وانتشار البطالة وانكماش الحركة الاقتصادية بصفة عامة. لهذا تفرض الزكاة على النقود التي حال عليها الحول سواء كانت مستثمرة أو مكتنزة. وفي هذا تحفيز للإنسان إلى استثمار النقود الاستثمار الأمثل حتى تدر دخلاً وإلا أكلتها الزكاة بمرور السنين.

1-6-3-2 : زكاة الثروة التجارية (عروض التجارة)

سبقت الإشارة إلى أن الحكمة من فرض الزكاة على النقود هو تحفيز الإنسان على استغلال النقود واستثمارها في كل عمل حلال وكسب مشروع. ولهذا فإنه من المتوقع أن يتحول جزء كبير من ثروات الأمة إلى التجارة بمختلف أنواعها وفروعها، وتصبح التجارة مصدراً هائلاً لكسب المال وزيادته.

وفرض الإسلام على هذه الثروات المستغلة والتي حال عليها الحول وبلغت النصاب زكاة سنوية كزكاة النقود ربع العشر (2.5%) شكراً لنعمته تعالى ووفاءً بحق ذوي الحاجة من عباده ومساهمة في المصالح العامة للدولة.

ويسمى الفقهاء الثروة التجارية "عروض التجارة" ويقصدون بها كل ما يعد للبيع والشراء بقصد الربح. وبالتعبير المحاسبي يقصد بعروض التجارية الأصول المتداولة المملوكة بغرض الاتجار وتحقيق الربح. وعلى هذا تشمل عروض التجارة البضاعة، والنقدية في الصندوق ولدى البنوك، والأوراق التجارية، والأوراق المالية، والديون الجيدة على الغير. ولا يدخل ضمن وعاء زكاة عروض التجارة الأصول الثابتة التي تم شراؤها بهدف الاستخدام والمساهمة في النشاط وليس بهدف الاتجار بها.

ولكن يثار تساؤل هو : هل يخرج التاجر زكاته جزءاً من البضاعة التي عنده، أم يخرجها نقداً. وللإجابة على هذا التساؤل فإن الأصل هو إخراج زكاة

التجارة عيناً بالقيمة الواجبة الأداء. إلا أنه ليس هناك ما يمنع من إخراج الزكاة نقداً إذا كان ذلك في صالح المُرَكِّي عليه لأنه بالنقود يستطيع أن يشتري ما يحتاج إليه من سلع أو خدمات، وأما البضاعة نفسها فقد لا يكون في حاجة إليها، فيبيعها بثمن بخس.

1-3-3: زكاة الثروة الزراعية

أجمعت الأمة على وجوب الزكاة على الزروع والثمار فيما أخرجته الأرض بعد الحصاد أو جني المحصول بغض النظر عن تحقق شرط الحول وعلى عدة أسس منها :-

- 1- إذا تم سقي الأرض بغير آلة وكلفة سواء كان من المطر، أو من ماء ينصب من جبل أو بئر أو عين كبيرة فالزكاة المفروضة هي العُشر (10%).
- 2- إذا تم سقي الأرض بكلفة الري، فالزكاة المفروضة هي نصف العُشر (5%).
- 3- إذا تم سقي الأرض نصف السنة بكلفة ونصفها بغير كلفة، فالزكاة المفروضة هي ثلاثة أرباع العُشر (7.5%).
- 4- إذا تم سقي الأرض بأحدهما أكثر من الآخر يؤخذ بالأكثر. فمثلاً إذا تم سقي الأرض بنسبة 70% بدون كلفة ونسبة 3% عن طريق الري بكلفة فالزكاة المفروضة هي العُشر.

1-3-4: زكاة الثروة الحيوانية

الثروة الحيوانية واسعة وكثيرة الأصناف، وأعظمها نفعاً للإنسان هي ما عرفه العرب باسم "الأنعام" وهي الإبل والبقر والغنم وأما الخيل والحمير فلا زكاة عليها.

وتفرض شريعة الإسلام الزكاة على الثروة الحيوانية وفق شروط معينة منها أن تبلغ النصاب، وأن يحول عليها الحول، وأن تكون سائمة وهي التي ترعى في رعي مباح أي ألا يتكاف صاحبها علفها، وألا تكون عاملة. وفيما يتعلق بمقدار

الزكاة الواجبة فإنها تختلف باختلاف أنواع المواشي ومقدارها ويمكن الرجوع إلى كتب الفقه المتخصصة لمزيد من التفاصيل.

1-6-4 : مصارف الزكاة

حدد الله سبحانه وتعالى في سورة التوبة مصارف الزكاة في ثمانية مصارف لقوله تعالى : (إنما الصدقات للفقراء، والمساكين، والعاملين عليها، والمؤلفة قلوبهم، وفي الرقاب، والغارمين، وفي سبيل الله، وابن السبيل، فريضة من الله والله عليم حكيم)⁽⁷⁾.

1- المصرفان الأول والثاني : الفقراء والمساكين

وهم أصحاب العوز والحاجة لهم ومن يعولهم من مأكّل وملبس وعلاج وسكن والذين هم دون الكفاية.

2- المصرف الثالث : العاملون عليها

وهم الذين يعملون في الجهاز الإداري والمالي للزكاة من محصلين وحرس محاسبين وكتبة وأمناء مخازن وموزعين للزكاة على أصحابها.

3- المصرف الرابع : المؤلفة قلوبهم

وهم الذين يراد تأليف قلوبهم بالاستمالة إلى الإسلام من غير المسلمين أو التنشيت عليه.

4- المصرف الخامس : في الرقاب

الرقاب : جمع رقبة والمراد بها في القرآن العبد أو الأمة، وهي تذكر عند التحرير أو الفك. لهذا حرصاً من الإسلام على تصفية نظام الرقيق، فإن الزكاة تصرف في فك الرقاب وتحرير العبيد والإماء من العبودية والرق.

5- المصرف السادس : الغارمون

الغارمون : جمع غارم والمراد به الذي عليه دين نتيجة لتعرضه لنكبات أو كوارث وكذلك يُمنح الغارم من الزكاة لمن استدان لمصلحة عامة للغير من أجل تقديم خدمات اجتماعية عامة أو لإصلاح ذات البين.

⁽⁷⁾ القرآن الكريم، سورة التوبة، الآية (58-60).

6- المصرف السابع : في سبيل الله

لغة، السبيل: هو الطريق، وسبيل الله: هو الطريق الموصل إلى مرضاته اعتقاداً وعملاً. وإذا تم الاعتماد على هذا المعنى اللغوي، فهي تشمل كل عمل خيري وكل ما يعود على المسلمين بالمنفعة مثل بناء المدارس والمساجد والمستشفيات والمشروعات الإنسانية. ولكن هناك اتجاه من أغلب فقهاء المذاهب أن هذا المصرف قاصراً على المجاهدين في سبيل الله.

7- المصرف الثامن : ابن السبيل

وهو المسافر الذي يسافر من بلد إلى بلد ويُمْنَح ابن السبيل من الزكاة إذا توافرت شروط منها:

- 1- أن يكون محتاجاً إلى ما يوصله إلى وطنه.
 - 2- أن يكون سفره في غير معصية.
 - 3- ألا يجد من يقرضه في البلد الذي هو فيه.
- وبناءً على ما سبق نصل إلى أن مصارف الزكاة محددة وفقاً لما جاء في الكتاب والسنة ولا يجوز الخروج عليها. ولهذا حرمت الزكاة على فئات هم بالإجمال:

- 1- الأغنياء.
- 2- الأقوياء المكتسبون.
- 3- الكفار المحاربون للإسلام.
- 4- أولاد المزكي ووالداه وزوجته وباقي الأقارب فيهم تفصيل وخلاف.
- 5- آل النبي صلى الله عليه وسلم وهم بنو هاشم.

1-6-5 : أوجه الاتفاق بين الزكاة والضريبة

من خلال تعريف الزكاة والضريبة يتضح أن هناك أوجه اتفاق أهمها:

- 1- عنصر الإلزام والإلزام حيث لا تتحقق الضريبة والزكاة إلا به.
- 2- تدفع الضريبة إلى الدولة لما لها من سلطة وسيادة. وكذلك الزكاة إذ الأصل أن تدفع للدولة.

- 3- انعدام المقابل الخاص فالمكلف يدفع الضريبة بصفته عضواً في مجتمع خاص والزكاة لا يدفعها المسلم مقابل نفع خاص، وإنما يدفعها بصفته عضواً في مجتمع مسلم عليه أن يسهم في معونة أبنائه وتأمينهم ضد الفقر والعجز وغير ذلك من المصالح العامة للأمة.
- وهناك أوجه اختلاف بين الزكاة والضريبة أهمها :
- 1- يظهر الخلاف في الاسم والعنوان حيث أن لكل منهما دلالة. فكلمة "الزكاة" تدل على الطهارة والنماء والبركة. وكلمة "الضريبة" تدل على أنها التزام يتحمل عبئها المكلف للخزينة العامة.
 - 2- الزكاة ركن ديني من أركان الإسلام فهي عبادة فرضت على المسلم شكراً لله تعالى، وتقرباً إليه. وأما الضريبة فهي التزام مدني خال من كل معنى للعبادة.
 - 3- لم تفرض الزكاة إلا على المسلمين فقط، وأما الضريبة فتفرض على المسلم وغير المسلم تبعاً لمقدرته على الدفع.
 - 4- الزكاة محددة بأنصبة ومقادير وأسعار واجبة الأداء، ولا يجوز الخروج عليها. وأما الضريبة فهي تخضع في وعائها وسعرها ومقاديرها لاجتهاد السلطة المالية بحيث تكون عرضة للتغيير.
 - 5- للزكاة ثمانية مصاريف خاصة حددها الله في كتابه وبينها رسول الله صلى الله عليه وسلم بقوله وفعله. وأما الضريبة فتصرف لتغطية النفقات العامة للدولة بالإضافة إلى تحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية.
 - 6- تحصل الضريبة نقداً، وأما الزكاة فتحصل نقداً أو عينياً.

أسئلة الفصل الأول

السؤال الأول : عرف المحاسبة الضريبية ؟ ووضح علاقة المحاسبة الضريبية بالقانون ؟

السؤال الثاني : "يمكن ربط التطور التاريخي للضرائب بتطور أهداف الدولة ودورها في المجتمع". علق على هذه العبارة موضحاً المراحل الأساسية للتطور التاريخي للضرائب.

السؤال الثالث : عرف الضريبة والرسم والثمن العام والزكاة ؟ ووضح أوجه الاتفاق والاختلاف ؟

السؤال الرابع : ما هي شروط وجوب الزكاة ؟

السؤال الخامس : تناول بالتحليل أوعية الزكاة وسعرها ؟

السؤال السادس : ما هي مصارف الزكاة ؟

السؤال السابع : ضع علامة (√) أو علامة (×) أمام كل عبارة مع التعليق في حدود ثلاثة أسطر:

- 1- عند وجود تعارض بين مبدأ محاسبي ونص مادة من مواد القانون الضريبي يتم التمسك بالمبدأ المحاسبي.
- 2- يعتبر القانون الضريبي فرعاً من فروع القانون العام.
- 3- توجد علاقة بين التطور التاريخي للضرائب وتطور أهداف الدولة ودورها في المجتمع.
- 4- لا يوجد فرق بين الضريبة والرسم.
- 5- لا يوجد فرق بين الرسم والثمن العام.
- 6- هناك أوجه تشابه واختلاف بين الزكاة والضريبة.

الفصل الثاني

الإطار العام للنظام الضريبي

2-1 : مقدمة

يمكن تعريف النظام الضريبي بأنه مجموعة من العناصر التي تعمل بشكل مترابط لتحقيق أهداف معينة حسب قواعد ومقومات وإجراءات محددة. وانطلاقاً من هذا التعريف نتناول أهداف الضرائب، قواعد الضرائب، أنواع الضرائب، مقومات النظام الضريبي، الإجراءات الضريبية، أسعار الضريبة، الازدواج الضريبي، التهرب الضريبي، ومشكلات القياس في ضرائب الدخل.

2-2 : أهداف الضرائب

تستخدم الضرائب لتحقيق عدة أهداف مالية واقتصادية واجتماعية على النحو التالي:

2-2-1 : الهدف المالي

يتمثل الهدف المالي في الحصول على الموارد المالية الممكنة لتغطية النفقات العامة للدولة مقابل تقديم خدمات التعليم والصحة والأمن والدفاع والتي لا يمكن تقديمها لو تركت للقطاع الخاص.

2-2-2 : الهدف الاقتصادي

تستخدم الضرائب من ناحية اقتصادية لتشجيع أنشطة أخرى، وكأداة فعالة في التدخل الاقتصادي لمعالجة المشاكل المطروحة، كوسيلة لتنظيم وتوجيه الموارد الاقتصادية المحددة نحو أفضل استخدام، ولإحداث مجموعة من الآثار الاقتصادية التي تنعكس على القرارات الخاصة بالاستهلاك والإنتاج والادخار والاستثمار وذلك باستخدام عدة وسائل منها⁽¹⁾ :

- 1- حماية الصناعات الوطنية من منافسة الصناعات الأجنبية بفرض الضرائب الجمركية المرتفعة على الصناعات الأجنبية المستوردة والمماثلة لما ينتج

(1) د/ عبد الله بن علي المنيف، د/ عبد الرحمن بن إبراهيم الحميد، د/ محمود إبراهيم عبد السلام، مرجع سبق ذكره، ص 72.

محلياً بغرض التقليل من الاستيراد وزيادة الإقبال على الصناعات

الوطنية.

2- تشجيع الاستثمارات الأجنبية وذلك بإعطائها بعض الامتيازات مثل الإعفاء الضريبي لمدة معينة من الزمن (5 سنوات مثلاً) بقصد جذب رأس المال الأجنبي للمساهمة في دفع عملية الاقتصاد المحلي.

3- توجيه الموارد الاقتصادية المتاحة أو بعضها لقطاع معين من القطاعات وحجبه عن قطاع آخر وذلك بإعطاء امتيازات للمستثمرين في القطاعات المرغوبة، وفرض ضرائب عالية على الاستثمارات في القطاعات غير المرغوبة. وعليه فإن رأس المال بطبيعته سيختار البدائل التي تحقق أقصى عائد ممكن من الاستثمارات، والضرائب هي أحد العوامل المهمة عند اتخاذ القرار.

4- الحد من التضخم عن طريق رفع معدلات الضرائب المباشرة أو فرض ضرائب جديدة لامتنعاص السيولة، بمعنى أن الضرائب قد تؤدي إلى تقليص دخول الأفراد فينخفض حجم استهلاكها وتعود الأسعار إلى التوازن. إلا أن هذه السياسة لا تعطي ثمارها إلا باستخدام الضرائب المباشرة ذلك أن زيادة العبء في الضرائب غير المباشرة تؤدي إلى التضخم حيث أن هذا النوع من الضرائب يندمج مع أسعار السلع والخدمات فيؤدي إلى ارتفاعها.

5- الحد من الانكماش عن طريق تخفيض الضرائب وزيادة دخول الأفراد التي ستنتج نحو زيادة الطلب على السلع والخدمات الأمر الذي يساعد لتهيئة المناخ للانتعاش الاقتصادي.

6- الحد من السلع الكمالية ومن ثم توجيه فوائض الدخل للادخار كما لو فرضت أسعار ضرائب عالية على هذه السلع.

2-2-3 : الهدف الاجتماعي

تستخدم الضرائب من ناحية اجتماعية كأداة لتحقيق التقارب بين طبقات

المجتمع وذلك باستخدام عدة وسائل منها :

- 1- فرض ضرائب حسب مقدرة الدفع للمكافئين وذلك بفرض ضرائب مرتفعة على أصحاب الدخل العالية، ثم تأخذ بالانخفاض كلما قلت الدخل، حتى تصل إلى دخول لا تفرض عليها ضرائب نهائياً.
 - 2- استخدام حصيلة الضرائب في الإنفاق على الخدمات المفيدة كالـتعليم، والصحة، والأمن وغيرها من الخدمات التي تعود بالنفع على أصحاب الدخل المنخفضة.
 - 3- فرض ضرائب عالية على السلع غير المرغوب فيها لتأثيرها على الصحة مثل فرض ضرائب عالية على الدخان والقات.
- وفي رأي أحد الكتاب⁽²⁾ ، أنه حتى تكون الضريبة سليمة فلا يجب أن يكون هدفها الحصول على أكبر حصيلة ممكنة بل يجب أن تستخدم في حل المشاكل الاقتصادية والاجتماعية العديدة (ارتفاع معدلات البطالة، التضخم، العجز المالي، تفاقم المديونية الخارجية، سوء توزيع الدخل والثروات، انخفاض الدخل الفردي، شحة العملات الأجنبية ...).
- فيجب أن تستند السياسة الضريبية إلى فكرة أنه لا يمكن أن يكون الهدف الأول للضريبة يتمثل في الحصول على أكبر حصيلة مالية (الجانب المالي) هو الذي يسيطر على الأهداف الأخرى. فغالباً ما تقود هذه السياسة إلى نتائج سلبية على جميع الأصعدة، فنحن بحاجة إلى أسس واضحة يمكن الاستناد عليها في بناء الضريبة ولا نجد دورنا أساساً أوضح وأمتن من العدالة في جميع الأنظمة الاجتماعية ومنها النظام الضريبي. العدالة هي تحقيق المردودية وهي التي تساهم في التنمية الاقتصادية. وبدونها تصبح الضريبة أداة في غاية الخطورة وأسيرة الظروف والمشاكل بدلاً من أن تتحكم بها وتوجهها وتخفف من وطأتها.
- إذا كان الهدف الأول للضريبة هو الحصول على أكبر إيراد ممكن دون اعتبار آخر، فإن سياسة كهذه ستختار أسهل الطرق لكنها أتعسها، سيتحمل البعض أعباء ضريبية شديدة، وسيبقى البعض الآخر من الضريبة بحجة التنمية الاقتصادية، وستؤدي بالتحليل النهائي إلى الإخلال بجميع الموازين الاقتصادية والاجتماعية.

(2) د/ صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية، (بيروت : المركز الثقافي العربي، 1987م) ص8.

2-3: القواعد الأساسية للضريبة

لا بد لأي نظام أن يعمل وفقاً لقواعد معينة تحدد سلوكه وتنظم عمله. ويخضع النظام الضريبي بدوره لمجموعة من القواعد لكي يحقق النظام ما يهدف إليه.

ويمكن تعريف قواعد الضريبة بأنها مجموعة من القواعد التي يمكن أن يسترشد بها المشرع المالي وهو بصدد إعداد النظام الضريبي في الدولة، لتحقيق الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية للضريبة. وأهم هذه القواعد ما يلي :

2-3-1 : قاعدة العدالة

لكي يكون النظام الضريبي جيداً ومقبولاً من قبل المكلفين يجب أن يتصف بالعدالة بمعنى أن يشترك جميع رعايا الدولة في نفقات الحكومة كل حسب قدرته وترتبط قاعدة العدالة Equity بقدر الإمكان بالمنفعة الحدية للنقود، والتي يمكن تعريفها على أنها المنفعة للوحدات الإضافية من النقود. فتزداد المنفعة الحدية للنقود كلما قلت النقود والعكس بالعكس. بمعنى أن المنفعة الحدية للنقود عند الفقير أكبر من المنفعة الحدية عند الغني، أي أن الريال الذي يحصل عليه شخص محدود الدخل له قيمة تفوق قيمة الريال الذي يحصل عليه شخص يتمتع بدخل مرتفع. وتتحقق العدالة من خلال (3) :

1- العدالة الرأسية Vertical Equity : ويقصد بها معاملة المختلفين في الظروف معاملة مختلفة. أي أن الأفراد الذين تختلف قدرتهم التكاليفية لا يتحملون نفس العبء، فكلما زادت مقدرة المكلف المالية زادت الضرائب المقطوعة منه، وكلما قلت مقدرة المكلف المالية قلت الضرائب المقطوعة منه.

2- العدالة الأفقية Horizontal Equity : ويقصد بها معاملة المتشابهين في الظروف معاملة متشابهة. أي أن الأفراد الذين تتساوى قدرتهم التكاليفية يتحملون نفس العبء، أي يدفعون نفس المقدار من الضريبة.

(3) د/ عبد الله بن علي المنيف، د/ عبد الرحمن بن إبراهيم الحميد، د/ محمود إبراهيم عبد السلام، مرجع

سبق ذكره، ص 21 - 22.

- فالعادلة الضريبية إذن هي المعاملة المختلفة عند فرض الضرائب للمكلفين المختلفة ظروفهم، والمعاملة المتساوية للمكلفين المتشابهة ظروفهم. ولتحقيق عدالة الضريبة النسبية هناك عدة عناصر أهمها :
- 1- عمومية الضريبة : والتي تعني أن تفرض الضريبة على جميع أنواع الدخول بدون استثناء، وبحيث يساهم جميع أفراد المجتمع في تغطية أعباء الخدمات العامة على اعتبار أن جميع فئات المجتمع يستفيدون من الخدمات العامة التي تقدمها الدولة.
 - 2- تصاعد سعر الضريبة : والتي تعني فرض سعر ضريبي متصاعد على الدخول العليا وسعر ضريبي منخفض على الدخول المنخفضة بينما فرض سعر نسبي ثابت سوف يؤدي إلى عدم تحقيق العدالة.
 - 3- إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة : وذلك بمنح الإعفاءات الضريبية لضمان حد أدنى لتغطية تكاليف المعيشة.
 - 4- الإعفاءات للأعباء العائلية : والتي تعني منح الإعفاءات الضريبية باختلاف الظروف العائلية. فالمكلف العازب مقرته المالية أعلى من المكلف المتزوج. والمكلف المتزوج بعائلة صغيرة تكون مقرته المالية أعلى من المتزوج الذي يعول أسرة كبيرة. وللتوضيح نفترض أن هناك شخصين دخل كل منهما 600000 ريال سنوياً الأول عازب ولا يتحمل أي التزامات مالية تجاه عائلته، بينما الشخص الثاني متزوج وله عشرة أطفال ويعول والديه. فلو أخذنا معيار المقدرة المالية لوجدناهما متساويين، ولكن أعباء المكلف الثاني العائلية كثيرة بحيث تؤدي ضمناً إلى الإخلال بمقدرته التكاليفية مقارنة بالشخص الأول. لهذا يجب أن يتحمل المكلف العازب أو الذي يعول أسرة صغيرة عبء أكبر في الضريبة تتناسب مع مقرته المالية.
 - 5- الإعفاءات للظروف الاجتماعية : وذلك بمراعاة الظروف الاجتماعية. فمثلاً لو افترضنا تساوي الظروف العائلية للمكلفين في المثال السابق، فقد تختلف الظروف فيما بينهما، كما لو كان أحد المكلفين يعاني من أمراض

ويدفع مصاريف علاج باهظة، بينما يتمتع المكلف الثاني بصحة جيدة بحيث يؤدي حتماً إلى الإخلال بالمقدرة التكاليفية مقارنة بالشخص الأول.

2-3-2 : قاعدة الوضوح

يقصد بهذه القاعدة أن تكون القوانين والتعليمات الضريبية واضحة. ولتحقيق قاعدة الوضوح أو التأكد Certainty هناك عدة عناصر أهمها :

- 1- الوضوح في التشريع الضريبي بحيث تكون النصوص جلية، سهلة الأسلوب ولا يتحمل النص في صياغته أكثر من تفسير.
- 2- أن تكون اللائحة التنفيذية والتعليمات والمذكرات الإيضاحية متفقة مع روح النصوص وموضحة بشكل تفصيلي بحيث لا يدع مجالاً للاجتهاد.
- 3- أن تقوم مصلحة الضرائب بإعداد النماذج السهلة التي يستطيع المكلف فهمها وتساعد على استيعاب نصوص القانون الضريبي.

وتعتبر قاعدة الوضوح على قدر كبير من الأهمية للمكلفين لأنهم يرغبون في معرفة الضرائب المستحقة عليهم بشكل واضح لتساعدتهم على اتخاذ القرارات أمام البدائل الاقتصادية المتاحة لهم. وكما أن للوضوح علاقة بتحقيق العدالة بين المكلفين لبيان عبء الضريبة بصورة غير متاحة لمكلفين آخرين، فمثلاً بعض المكلفين يأخذون بحرفيات القانون الضريبي مما قد يؤدي إلى دفع ضرائب عالية، بينما مكلفون آخرون يتمتعون بخبرة محاسبية أو يستعينون ببعض الخبرات والاستشارات للاستفادة من ثغرات القانون الضريبي. وعليه لكي يوصف النظام الضريبي بالوضوح يجب أن يسد مثل هذه الثغرات.

وكما أن لقاعدة الوضوح أهمية كبيرة بالنسبة للدولة التي تعتمد على الضرائب كمصدر مالي مهم الأمر الذي يمكنها من رسم سياستها المالية المستقبلية لتلافي حدوث أي عجز في الإيرادات.

2-3-3 : قاعدة الملائمة

يقصد بهذه القاعدة Convenience أن تكون الضرائب المفروضة ملائمة للمكلفين بأن تفرض بشكل يراعي ظروفهم وأحوالهم مما يجعل عملية دفع الضريبة سهلة ومقبولة ولتحقيق هذه القاعدة هناك عدة عناصر أهمها :

- 1- أن يتلاءم توقيت التحصيل مع موعد تحقيق الدخل بحيث يتسنى للمكلف القيام بالسداد في الوقت المناسب وبدون الإحساس بعبئها.
- 2- السماح بالتقسيط على فترات تتناسب مع السيولة النقدية المتاحة للمكلف.
- 3- أن يتلاءم موعد تقديم الإقرار الضريبي مع ظروف المنشأة بحيث يُترك للمكلفين موعد تقديم إقراراتهم الضريبية حسب ظروف نشاط المنشأة.
- 4- التيسير على المكلفين بإنشاء إدارات ضريبية قريبة منهم وحسب المناطق الجغرافية.

2-3-4 : قاعدة الاقتصاد في النفقات

يقصد بهذه القاعدة Economy أن تكون نسبة نفقات الجباية إلى حصيلة الضرائب أقل ما يمكن حيث أن جباية الضرائب تمر بعدة مراحل من خطوات وحصر إلى تقديم الإقرارات الضريبية والربط، ثم التحصيل وأحياناً التقاضي أمام لجان الطعن والمحاكم. ولكل مرحلة نفقات ومن الواجب تخفيض هذه النفقات إلى أقل حد ممكن حتى لا تفقد الضرائب أهميتها كمورد من موارد الخزينة العامة وتتحول إلى عبء من أعباء الميزانية.

وتتحقق قاعدة الاقتصاد في النفقات من خلال عدة عناصر أهمها :

- 1- كفاءة الإدارة التنفيذية بحيث تقوم بإنجاز أعمالها بفعالية.
 - 2- استخدام الكمبيوتر (الحاسوب).
 - 3- الإقلال من الدفاتر والمستندات قدر الإمكان.
- وترتبط قاعدة الاقتصاد بقاعدة الملائمة، فكلما كانت الضريبة أكثر ملائمة في التحصيل، كلما أدى ذلك إلى قلة نفقات التحصيل ومن ثم زيادة الضرائب.

2-3-5 : قاعدة إمكانية التطبيق

ويقصد بهذه القاعدة Enforceability أنه عند وضع أي قانون ضريبي، يجب مراعاة أن تكون هذه القوانين الضريبية ممكنة التطبيق على جميع فئات المجتمع. ويؤدي عدم تحقيق هذه القاعدة إلى التهرب الضريبي ومن ثم الإخلال بقاعدة العدالة.

2-3-6 : قاعدة المرونة

يقصد بهذه القاعدة Flexibility أنه عند وضع أي نظام ضريبي يجب مراعاة أن يكون التغير في الحصيلة الضريبية مصحوباً بالتغير في زيادة الدخل القومي في نفس الاتجاه، بحيث تكون هناك زيادة في الحصيلة كلما زاد الدخل القومي والعكس بالعكس.

2-3-7 : قاعدة الاستقرار

يقصد بهذه القاعدة أن تكون القوانين والتعليمات الضريبية مستقرة، ولا يتم تعديل هذه القوانين إلا إذا استجدت ظروف اقتصادية أو مالية أو اجتماعية تبرر ذلك. ويؤدي تحقيق هذه القاعدة إلى تعود المكلفين على هذه القوانين.

2-4 : أنواع الضرائب

يمكن تصنيف أنواع الضرائب على أسس مختلفة وفقاً للمعيار أو الزاوية التي يُنظر منها كما يلي:

2-4-1 : ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة

توجد عدة معايير للفرقة بين الضرائب المباشرة Direct tax والضرائب الغير المباشرة Indirect tax منها :

2-4-1-1 : معيار نقل العبء الضريبي

يقوم هذا المعيار على فكرة استقرار الضريبة على المكلف بها أو انتقالها إلى شخص آخر غيره يتحملها بشكل نهائي. واستناداً إلى هذا المعيار تكون الضرائب مباشرة إذا دفعها المكلف مباشرة واستقرت عليه ولا يستطيع نقل عبئها. بمعنى أنه في الضرائب المباشرة تجبي الضرائب من المكلف الأصلي ويحذف كل وسيط منها وتتمثل الضرائب المباشرة: الضرائب على الدخل من العمل (الضريبة على المرتبات والأجور، الضريبة على المهن الحرة) والضرائب على الدخل من استثمار رأس المال (الضريبة على المبيعات العقارية والضريبة على رؤوس الأموال المنقولة)، والضريبة على الدخل الناتج من تضافر رأس المال والعمل معاً (الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية).

وتكون الضرائب غير مباشرة وفقاً لمعيار نقل أو تحمل عبء الضريبة عندما يدفعها المكلف ثم يقوم بنقل عبئها إلى شخص ثالث (متحمل الضريبة). وهذا يعني أنه يوجد وسيط بين متحمل الضريبة والإدارة الضريبية هو المكلف الذي يقوم بتحصيل الضريبة من الشخص الثالث وتوريدها للإدارة الضريبية.

وتشمل الضرائب غير المباشرة عدة بنود منها :

- 1- الضرائب الجمركية "الضرائب على الواردات" Tariffs التي تفرض على السلع الواردة من الخارج والتي يقوم بدفعها المستورد، ثم يقوم باستردادها من المستهلك الذي يشتري السلعة المستوردة.
 - 2- الضرائب على الإنتاج وتفرض على السلع المنتجة محلياً والتي يقوم بسدادها المنتج، ثم يقوم باستردادها من المستهلك بإضافتها إلى ثمن السلعة.
 - 3- الضرائب على الصادرات Export taxes وتفرض على السلع المصدرة إلى الخارج، ويتحمل المستورد الخارجي عبء هذه الضريبة لأنها ستدخل ضمن السعر.
 - 4- الضرائب على المبيعات Sales tax وتفرض على السلع التي يتم بيعها بنسبة مئوية من قيمة المبيعات. ويقوم البائع باستقطاعها عند البيع بتحميلها على ثمن البيع ثم توريدها إلى مصلحة الضرائب.
- غير أن معيار نقل عبء الضريبة لا يفيد في جميع الحالات للفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة نذكر منها⁽⁴⁾ :
- 1- طبيعة السلعة الخاضعة للضريبة : إذا فرضت الدولة ضريبة على إنتاج سلعة معينة، فإن ذلك يؤدي إلى ارتفاع ثمنها فإذا اشتراها شخص ما انتقل عبء الضريبة إليه.

ولكن يعتمد التحليل السابق على درجة مرونة الطلب على تلك السلعة. فإذا كان الطلب غير مرن أو ضعيف المرونة مثل الطلب على السلع الضرورية للمعيشة، فإن ذلك لن يؤدي إلى استغناء المستهلكين عن شرائها، لذلك يكون نقل الضريبة فيها سهلاً. وإذا كان الطلب مرناً مثل الطلب على السلع الكمالية، فإن

(4) د/ صباح نعوش، مرجع سبق ذكره، ص 25 - 28.

ارتفاع سعرها بسبب الضريبة قد يؤدي إلى امتناع الأفراد عن شرائها، فلا ينتقل العبء الضريبي إلى المستهلك بل يتحمله المكلف بصورة نهائية. وانطلاقاً مما سبق تصبح الضرائب المفروضة على سلع الضرورية من الضرائب غير المباشرة لأنه يسهل نقلها، والضرائب المفروضة على السلع الكمالية من الضرائب المباشرة لاستقرارها على المكلف. أي أن الضريبة على الإنتاج تصبح أحياناً من الضرائب المباشرة وأحياناً أخرى من الضرائب غير المباشرة حسب طبيعة السلعة الخاضعة للضريبة.

2- إمكانية استبدال السلعة الخاضعة للضريبة : على افتراض خضوع جميع السلع للضرائب، فإن الأفراد يفضلون استبدال السلع رخيصة الثمن بدلاً من السلع غالية الثمن.

وتطبيقاً لمعيار نقل عبء الضريبة تصبح الضرائب على السلع رخيصة الثمن من الضرائب غير المباشرة لأنه يسهل نقلها بينما الضرائب على السلع غالية الثمن من الضرائب المباشرة لأن المكلف لا يستطيع نقلها إلى المستهلك.

3- استخدام السلعة الخاضعة للضريبة : إذا استورد تاجر سلعة معينة ودفع عنها ضريبة جمركية، فإنه سوف يقوم بنقل هذه الضريبة إلى المستهلك عند البيع. لذلك تكون الضريبة غير مباشرة. ولكن إذا استورد فرد سلعة معينة لاستعماله الشخصي ودفع عنها ضريبة جمركية، فإن هذه الضريبة تصبح وفقاً لهذا المعيار ضريبة مباشرة.

4- الظروف الاقتصادية : تلعب الظروف الاقتصادية المختلفة دوراً كبيراً في إمكانية نقل العبء الضريبي من المكلف إلى شخص ثالث. ففي ظروف الأزمات السكنية مثلاً يمكن لمالك العقار (المكلف) إضافة الضريبة العقارية إلى الإيجار فتنقل إلى المستأجر. وبالعكس لا يمكن للمكلف في ظروف يزداد فيها عرض السكن نقل الضريبة فتستقر عليه نهائياً.

2-1-4-2 : معيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة

يستند هذا المعيار إلى فكرة ثبات المادة الخاضعة للضريبة. فالضريبة تكون مباشرة عندما تفرض على عناصر ثابتة لمدة طويلة مثل الضريبة العقارية المفروضة على العقار والضريبة على الشخص الطبيعي عند مزاولته عمل لحساب الغير،

وبينما تكون الضريبة غير مباشرة عندما تفرض على عناصر عرضية مثل الضريبة على الاستهلاك.

غير أن معيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة لا يفيد في جميع الحالات، لأنه وفقاً لهذا المعيار تصبح ضريبة التركات ضريبة غير مباشرة لأنها تفرض على واقعة عرضية هي انتقال الثروة من المورث إلى ورثته، إلا أنها في حقيقة الأمر ضريبة مباشرة على رأس المال لأنها تقتطع جزءاً من ثروة المورث قبل وصولها للورثة.

3-1-4-2 : المعيار الإداري

يستند هذا المعيار إلى فكرة وجود كشوفات تحتوي على أسماء المكلفين. فالضريبة تكون ضريبة مباشرة إذا تم تحصيلها وفقاً لكشوفات توضح أسماء المكلفين بالضريبة، وطبيعة المادة الخاضعة للضريبة، ومبالغ الضريبة، ومواعيد دفعها. وتعتبر الضريبة غير مباشرة عند عدم وجود مثل تلك الكشوفات وتطبيقاً لهذا المعيار تعتبر الضريبة العقارية والضريبة على المرتبات والأجور والضريبة على الأرباح التجارية والصناعية من الضرائب المباشرة لأنها ستحصل بمقتضى قوائم اسمية في حين تكون الضريبة الجمركية غير مباشرة لتعذر معرفة أسماء المكلفين بها مقدماً.

غير أن المعيار الإداري لا يسلم من النقد بسبب أن بعض الضرائب المباشرة مثل الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة (الضريبة على أرباح الأسهم وفوائد السندات)، تحصل بدون كشوفات بأسماء المكلفين. إضافة إلى أن هذا المعيار تنقصه الناحية العملية لأن تنظيم أسماء المكلفين في قوائم أمر لا يتعلق بطبيعة الضريبة، بل يتعلق بالإجراءات الضريبية. أي أن مجرد إحداث تغيير في تلك الإجراءات تصبح الضريبة المباشرة ضريبة غير مباشرة أو بالعكس.

4-1-4-2 : المعيار العملي

يستند هذا المعيار إلى فكرة مناسبة فرض الضريبة. فالضريبة تكون مباشرة عند حصول المكلف على الدخل أو على رأس المال. وتكون الضريبة غير

مباشرة عند استخدام الدخل أو رأس المال. وبمعنى آخر فالضرائب المباشرة هي الضرائب التي تفرض على الثروة سواء كانت على الدخل أو رأس المال، في حين أن الضرائب غير المباشرة هي التي تفرض عند استثمارات الثروة. وفقاً لهذا المعيار تشمل الضرائب المباشرة الضرائب على المرتبات والأجور، والمهن الحرة، الأرباح التجارية والصناعية، والضريبة العقارية، في حين تشمل الضرائب غير المباشرة الضرائب الجمركية، ضرائب الإنتاج، والضرائب على المبيعات.

2-4-2 : الضرائب الشخصية والضرائب العينية

يستند معيار التفرقة بين الضرائب الشخصية والضرائب العينية إلى مدى مراعاة ظروف المكلف الشخصية عند ربط الضريبة. وعلى هذا الأساس يمكن تقسيم الضرائب إلى :-

2-4-2-1 : الضرائب الشخصية

- تراعي الضرائب الشخصية Personal Taxes ظروف المكلف الشخصية عند وضع التشريع الضريبي. وتتحدد أهم عناصر شخصية الضريبة فيما يلي :
- 1- إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة : ويقصد بالحد الأدنى اللازم للمعيشة ذلك القدر من الدخل للمحافظة على كيان الشخص.
 - 2- الإعفاءات للأعباء العائلية : ويقصد بها الإعفاءات التي يقرها التشريع الضريبي مقابل الأعباء العائلية التي يتحملها المكلف.
 - 3- خصم النفقات اللازمة للحصول على الدخل : ويقصد بذلك السماح للمكلف بخصم النفقات والمصاريف التي تكبدها في سبيل الحصول على الإيرادات.
 - 4- التصاعد في سعر الضريبة : ويقصد بذلك إخضاع الوعاء الضريبي إلى سعر تصاعدي يزداد كلما زادت المادة الخاضعة للضريبة.

2-4-2-2 : الضرائب العينية

الضرائب العينية Non-personal Taxes هي الضرائب التي لا تراعي ظروف المكلف الشخصية. فتفرض الضرائب على الدخل بشكل إجمالي بدون السماح بخصم المصاريف والأعباء التي يتكبدها المكلف في سبيل الحصول على

الدخل. علاوة على أنه لا يمنح المكلف الإعفاءات. وأخيراً تفرض الضريبة على الوعاء بسعر نسبي.

2-4-3 : الضرائب النوعية والضريبة الموحدة على الدخل

يستند معيار التفرقة بين الضرائب النوعية على الدخل والضريبة الموحدة إلى فكرة تجميع الدخول في وعاء واحد، أو فرض ضرائب متعددة على كل نوع من أنواع (مصادر) الدخل. وعلى هذا الأساس تقسم الضرائب إلى:

2-4-3-1 : الضرائب النوعية على الدخل

يقوم نظام الضرائب النوعية على أساس التمييز بين الدخول وفقاً لمصادرها، ثم إخضاع كل مصدر من مصادر الدخل إلى ضريبة نوعية مستقلة لها وعاء وسعر خاص بها. فتفرض مثلاً ضريبة المرتبات وضريبة المهن على الدخل الذي مصدره العمل. وتفرض الضريبة العقارية على الدخل الذي مصدره رأس المال. وتفرض ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على الدخل الذي مصدره رأس المال والعمل معاً.

2-4-3-2 : الضريبة الموحدة على الدخل

يقوم نظام الضريبة الموحدة Unitary System على تجميع الدخول بغض النظر عن مصادرها في وعاء واحد وإخضاع هذا الوعاء لضريبة واحدة وسعر واحد، وإجراءات واحدة في الربط والتحصيل، وذلك بعد استبعاد الإعفاءات المنصوص عليها في القانون، وخصم النفقات والأعباء التي تحملها المكلف في سبيل الحصول على الإيرادات.

2-5 : مقومات النظام الضريبي

إذا كان للنظام الضريبي أهدافاً يعمل على تحقيقها، وعناصر وأجزاء يتكون منها، ويحكم عمله وسلوك عناصره قواعد معينة، فإن وضعه موضع التنفيذ يستلزم توافر مقومات أو سلطات هي (5) :

(5) د/ عبد الله بن علي المنيف، د/ عبد الرحمن بن إبراهيم الحميد، د/ محمود إبراهيم عبد السلام، مرجع

سبق ذكره، ص 9.

2-5-1 : السلطة التشريعية

تختص السلطة التشريعية بإصدار القوانين الضريبية التي تحدد الأشخاص الخاضعين للضريبة، والأموال الخاضعة للضريبة (تحديد الوعاء الضريبي، وتحديد سعر الضريبة، وإجراءات ربط الضريبة وتحصيلها) بالإضافة إلى تحديد مسئوليات وواجبات كل من الفاحص الضريبي والمكلف، وبشكل عام فإن القوانين التي تصدرها هذه الإدارة تغطي جميع الإجراءات القانونية والفنية المتعلقة بالضرائب.

2-5-2 : السلطة التنفيذية

تختص السلطة التنفيذية بتطبيق القوانين الضريبية الصادرة عن السلطة التشريعية، وإصدار التفسيرات والتعليمات في حالة عدم وضوح الأنظمة والقرارات بما لا يتعارض مع نصوص القوانين وأحكامها، فالسلطة التنفيذية هي التي تقوم بتنفيذ أحكام القوانين الضريبية .

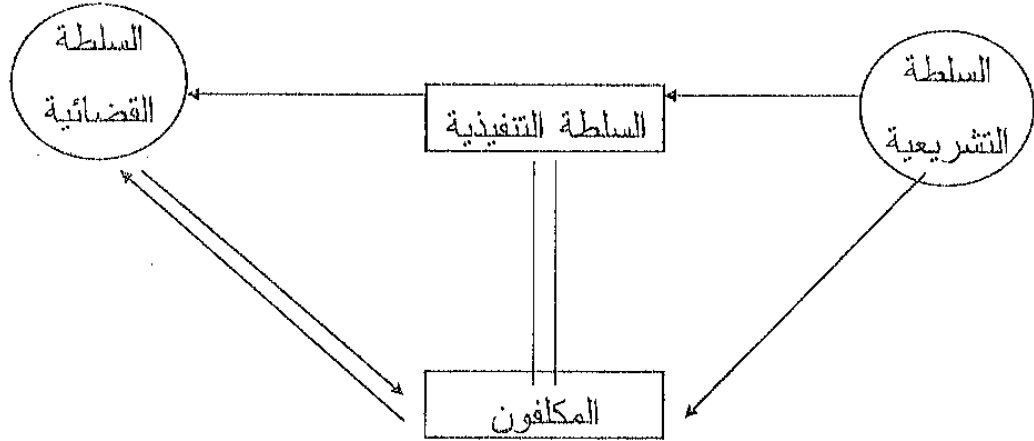
ومن العوامل الضريبية لنجاح السلطة التنفيذية في تحقيق ما هو مطلوب منها توافر ما يلي:

- 1- توافر العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة.
- 2- التأهيل العملي للموظفين في الإدارة التنفيذية بتنفيذ برامج تدريبية.
- 3- وجود نظام رقابة داخلية في الإدارة التنفيذية بحيث لا يقوم مأمور الضرائب بجميع مراحل تقدير الضريبة ابتداءً من الفحص والتقدير حتى الربط النهائي.
- 4- منح موظفي الإدارة التنفيذية رواتب ومكافآت مجزية ليؤدوا أعمالهم كما يجب بعيداً عن التأثيرات الخارجية.
- 5- توافر نظام معلومات كفاء وذلك بالاستعانة بالكمبيوتر (الحاسوب) الذي يمكن من الحصول على المعلومات المتعلقة بالمكلفين بالسرعة والدقة اللازمة.

2-5-3 : السلطة القضائية

نتولى السلطة القضائية الفصل في المنازعات التي قد تنشأ بين المكلفين والسلطة التنفيذية فيما يتعلق بتقدير الضرائب الواجبة الدفع على المكلفين.

ويجب أن يتمتع أعضاء هذا الجهاز بالاستقلال والحياد التام بعيداً عن تأثيرات السلطة التنفيذية والمكلفين، بالإضافة إلى ضرورة إمام أعضاء الجهاز القضائي بجميع القوانين والتعليمات والقرارات التي تصدرها السلطة التشريعية والقرارات التي تصدرها السلطة التنفيذية. ويوضح الشكل التالي العلاقة التي تحكم مقومات النظام الضريبي



ويتضح من الشكل دور السلطة التشريعية في التأثير على كل من السلطة التنفيذية والمكلفين ذلك أن القانون الضريبي جاء ينظم العلاقة المالية بين طرفين هما السلطة التنفيذية والمكلفين بالضرائب، ويتضح أيضاً دور السلطة التنفيذية وعلاقتها بالمكلفين الذين لهم الحق في اللجوء للقضاء للفصل في المنازعات مع السلطة التنفيذية، كما أن للسلطة التنفيذية الحق في إيداء وجهة نظرها أمام القضاء مما يوضح العلاقة التبادلية بين جميع مقومات النظام الضريبي.

2-6: الإجراءات الضريبية

تتمثل الإجراءات الضريبية في حصر المكلفين، تقديم الإقرار الضريبي، التقدير الجزافي، ربط الضريبة، وتحصيلها.

2-6-1: حصر المكلفين

يقصد بالحصر : التعرف على أسماء المكلفين وعناوينهم ومحل إقامتهم، والكيان القانوني لهم، وأنواع الأنشطة التي يمارسونها، ورأس المال، وأسماء

الشركاء ومقدار الحصص أو المساهمات بالنسبة للشركات، وأنواع الضرائب الخاضعون لها، وبدء مزاولة النشاط، وعدد الموظفين والعمال، والفروع إن وجدت. علاوة على ضرورة تحديث هذه البيانات عند تغيير النشاط أو إضافة أنشطة جديدة أو فروع جديدة.

وتوجد عدة وسائل لإنجاز هذا الإجراء منها :

- 1- قيام جميع مكلفي ضرائب الدخل بإخطار الإدارة الضريبية خلال مدة محددة بتاريخ بدء مزاولة النشاط، أو تغييره، أو إضافة نشاط جديد، أو تأجير العقار، أو استغلاله. وتنفذ هذه الوسيلة من خلال نموذج يصمم لهذا الغرض. ويرفق مع هذا النموذج بعض الوثائق مثل السجل التجاري أو الصناعي، ترخيص مزاولة المهنة، البطاقة الشخصية، أو العائلية أو جواز السفر، عقد التأسيس والنظام الأساسي، وعقد الإيجار.
- 2- قيام المكلف بإخطار الإدارة الضريبية خلال مدة محددة بالتوقف أو التنازل عن النشاط اعتباراً من تاريخ معين وتنفذ هذه الوسيلة من خلال نموذج خاص يصمم لهذا الخصوص.
- 3- إصدار البطاقة الضريبية التي تشمل عدة بيانات منها اسم المكلف، عنوانه، الجنسية، الكيان القانوني، نوع النشاط الذي يمارسه المكلف، ورقمه الضريبي.

2-6-2 : تقديم الإقرار الضريبي

الإقرار الضريبي هو عبارة عن بيان يقدمه المكلف للإدارة الضريبية يحدد فيه نتيجة النشاط من ربح أو خسارة، ومقدار الدخل الخاضع للضريبة من عدمه الذي تحقق خلال فترة زمنية معينة.

وينفذ هذا الإجراء من خلال نموذج خاص يحتوي على عدة بيانات أهمها اسم المكلف، اسم المنشأة وعنوانها، السنة المقدم عنها الإقرار، رقم ملف المكلف، نتيجة أعماله، والضريبة المستحقة من واقع الإقرار.

ويرفق مع هذا الإقرار كافة الوثائق والمستندات المؤيدة لما ورد به من بيانات. فمثلاً عند تقديم الإقرار الضريبي عن ضريبة الأرباح التجارية والصناعية لمكلف يمسك حسابات منتظمة يجب أن يكون هذا الإقرار مصحوباً بنسخة من

الحسابات الختامية والميزانية، وكشف تفصيلي بالإهلاك والمصاريف وتقرير مراقب الحسابات. وعند تقديم الإقرار الضريبي عن ضريبة المرتبات والأجور يجب أن يرفق مع هذا الإقرار نسخة من كشوفات المرتبات والأجور. وعند تقديم الإقرار الضريبي عن الضريبة العقارية يجب أن يرفق مع الإقرار نسخة من عقود الإيجار وسندات الاستلام وكشف بالمباني المعدة للاستعمال.

وعلى كل مكلف عند تقديمه للإقرار الضريبي للإدارة الضريبية المختصة أن يحصل منها على إشعار باستلام الإقرار بما يفيد تقديمه للإقرار وتاريخ الاستلام واسم المستلم.

ويلتزم كل مكلف خاضع للضريبة بتقديم الإقرار الضريبي خلال موعد محدد بموجب أحكام القانون. وإذا تأخر عن تقديم الإقرار يكون عرضة لغرامات مالية منصوص عليها في القانون الضريبي. وقد تمنح بعض التشريعات الضريبية حوافز بإجراء تنزيلات من الضريبة المستحقة من واقع الإقرار بنسب محددة إذا تم تقديم الإقرار والسداد خلال شهور معينة وقبل نهاية الموعد القانوني لتقديم الإقرار. ويقوم المكلف بإعداد الإقرار الضريبي والتوقيع عليه وتقديمه للإدارة الضريبية، لهذا يعتبر الإقرار وثيقة هامة ملزمة للمكلف وحجة عليه عند ربط الضريبة والتحصيل وعند التقاضي، لأن الإقرار يتضمن البيانات والمعلومات التي حررها بنفسه وأقر بها عن نتيجة عملياته خلال الفترة موضوع التحاسب الضريبي.

وعند تقديم الإقرار الضريبي للإدارة الضريبية المختصة يجب مراعاة أنه إذا كان للمكلف أكثر من فرع يزاول فيه نشاطه فيقدم المكلف الإقرار للإدارة الضريبية التي يقع فيها مركزه الرئيسي أو للإدارة الضريبية للفرع الكائن بالعاصمة أو الفرع الأكثر نشاطاً وأوسع أعمالاً.

ولا تعتبر البيانات والمعلومات الواردة في الإقرار نهائية فللإدارة الضريبية الحق في إجراء التعديلات اللازمة للوصول إلى الدخل الحقيقي الخاضع للضريبة وذلك عبر عدة خطوات منها:

1- الفحص المكتبي : ويتم فيه فحص ملف المكلف للحصول على المعلومات التي تساعد في كتابة تقرير الفحص منها :

- (أ) الشكل القانوني للمنشأة.
- (ب) محاضر المعاينة والمناقشة عن السنوات السابقة.
- (ج) الإقرارات المقدمة من المكلف التي تتضمن عدة بيانات هامة يتم الاستفادة منها لإجراء المقارنات.
- (د) نسخ من الاخطارات المستلمة من المكلف مثل إخطار بدء مزاولة أو التوقف.
- (هـ) نسخ من الإخطارات المرسلة للمكلف مثل إخطار دعوة المكلف للحضور إلى جلسة مناقشة مع الإدارة الضريبية، أو إخطار الربط النهائي، أو إخطار الربط الإضافي.
- (و) نسخ من العقود التي اتفق عليها المكلف مع الغير
- 2- **الفحص الميداني :** ويتحقق هذا الإجراء عن طريق قيام المكلف بالانتقال إلى مقر المكلف لفحص المستندات والدفاتر.
- وتمنح التشريعات الضريبية موظفي الإدارة الضريبية الحق في الإطلاع على أية بيانات من داخل المنشأة أو من خارجها أو لدى البنوك والوزارات والمصالح الحكومية، أو وحدات القطاع الخاص.
- وتسفر نتيجة فحص الإقرار الضريبي عن أحد الاحتمالات الثلاثة التالية :
- الاحتمال الأول : أن تقبل الإدارة الضريبية بما جاء في إقرار المكلف كما هو وبدون إجراء أية تعديلات عليه. وهذا يعني أن رقم الدخل الوارد في الإقرار تم تحديده وفقاً لمتطلبات القانون. لذلك تربط الضريبة على هذا الدخل ربطاً نهائياً وغير قابل للطعن وتكون الضريبة واجبة الأداء وتخطر الإدارة المكلف بذلك على نموذج خاص.
- الاحتمال الثاني : أن تقوم الإدارة الضريبية بإجراء بعض التعديلات على رقم الدخل الظاهر بالإقرار الضريبي، ودعوة المكلف لمناقشة هذه التعديلات. وعند توصل الإدارة الضريبية مع المكلف إلى حلول تربط الضريبة ربطاً نهائياً غير قابل للطعن وتكون الضريبة واجبة الأداء، وتخطر الإدارة المكلف بذلك على نموذج خاص.

الاحتمال الثالث : أن تقوم الإدارة الضريبية بإجراء بعض التعديلات على رقم الدخل الظاهر بالإقرار الضريبي، ودعوة المكلف لمناقشة هذه التعديلات. وإذا لم يوافق المكلف على بعض التعديلات أو كلها، تربط الضريبة وفقاً للمعلومات المتوفرة لدى الإدارة الضريبية ويخطر المكلف بذلك وفقاً لنموذج خاص. ويكون هذا الربط قابلاً للطعن أمام لجنة الطعن خلال مدة معينة من تاريخ الإخطار. وإذا انتهت المدة بدون طعن في إخطار الإدارة الضريبية يصبح الربط نهائياً ويخطر بذلك المكلف وتكون الضريبة واجبة الأداء. وإذا طعن المكلف خلال المدة المحددة، فلا يكون الربط نهائياً، ولا تصبح الضريبة واجبة الأداء إلا بالجزء الذي قبله المكلف.

وعند إتباع أسلوب تقديم الإقرارات الضريبية لا تعتبر قرارات لجان الطعن نهائية، فتمنح أغلب التشريعات الحق لكل من مصلحة الضرائب والمكلف الطعن في قرارات لجان الطعن أمام محاكم خاصة خلال مدة محددة، ويمكن للمكلف ومصلحة الضرائب استئناف أحكام هذه المحاكم أمام شعب نوعية من شعب الاستئناف، وبعدها يكون حكم المحكمة الاستئنافية نهائياً غير قابل للطعن.

وتوجد عدة حالات لتقديم الإقرار الضريبي منها ما يلي :

1- الإقرار الضريبي عن الربح الحقيقي : يقدم المكلف الذي يحاسب على أساس الربح الحقيقي إقراراً يحدد فيه صافي الدخل عن طريق مقارنة إجمالي الإيرادات بالمصاريف والأعباء وفقاً لأحكام القانون. ويلتزم بتقديم هذا الإقرار المكلفون الذين يلزمهم القانون بمسك سجلات وحسابات منتظمة.

2- الإقرار الضريبي على أساس رقم الأعمال : يقصد بالضريبة على أساس رقم الأعمال الضريبة التي تتحدد على أساس نسبة معينة من مجموع إيرادات المكلف سواء كانت في شكل مبيعات أو تقديم خدمات. وتختلف النسبة المستخدمة لتحديد الضريبة باختلاف النشاط والمهنة.

ويقدم المكلف الذي يحاسب على أساس رقم الأعمال إقراراً إلى الإدارة الضريبية عن إجمالي الإيرادات التي تحققت خلال السنة التي تستخدم كأساس لاحتساب الضريبة بضربها في أسعار معينة.

3- الإقرار الضريبي على أساس القياس (الربط الحكمي) : يقصد بالربط الحكمي أنه يتم تقدير دخل سنة معينة كسنة أساس لاحتساب الضريبة. وتقوم الإدارة الضريبية بتحديد الضريبة عليهم في السنوات التالية (السنوات المقيسة) استناداً إلى سنة الأساس وبدون فحص نشاط المكلف. ويقدم المكلف الذي يحاسب على أساس القياس أو الربط الحكمي إقراراً بالضريبة في سنة الأساس ليقوم بموجبها بالسداد خلال السنوات المقيسة والتي تكون مدتها محددة ضمن أحكام مواد القانون التي ترد بخصوص هذا النوع من الربط.

ومن الجدير بالذكر أنه عند احتساب الضريبة على أساس رقم الأعمال أو الربط الحكمي يجب إعادة النظر في هذا الإجراء بحسب تغير نشاط المكلف أو تغير الظروف الاقتصادية.

2-6-3 : التقدير الجزائي

- تلجأ الإدارة الضريبية إلى أسلوب التقدير الجزائي في عدة حالات منها:
- 1- أن المكلف لم يقدم إقراره الضريبي خلال المدة المحددة المنصوص عليها في القانون.
 - 2- قدم المكلف إقراره الضريبي مستنداً إلى دفاتر غير منتظمة ولم يعتمد الفاحص هذه الدفاتر.
 - 3- قدم المكلف إقراره الضريبي مستنداً إلى دفاتر منتظمة وتبين للفاحص تناقض ما جاء في الإقرار مع ما هو مثبت في الدفاتر.
 - 4- امتناع المكلف عن تقديم البيانات والمعلومات والمستندات والدفاتر المؤيدة لما جاء في الإقرار.

ولتنفيذ أسلوب التقدير، تستعين الإدارة الضريبية بعدة قرائن منها :

- 1- موقع المنشأة : مما لا شك فيه أن المنشأة التجارية التي يكون في موقع متميز بوسط المدينة أو في سوق تجاري له شهرة فيؤدي ذلك إلى زيادة نشاط المنشأة وبالتالي زيادة إيراداتها.
- 2- عدد الفروع للمنشأة : كلما زاد عدد فروع المنشأة كلما زادت فرصة المنشأة في تسويق سلعتها أو خدماتها وبالتالي زيادة إيراداتها.

- 3- عدد العمال : زيادة عدد العمال في المنشأة له تأثير على حجم النشاط والإيرادات.
 - 4- الآلات المستخدمة : يساعد معرفة نوعية الآلات المستخدمة وكفاءتها الإنتاجية على التقدير. فكلما كانت الآلات أكثر كفاءة وإنتاجية كلما أدى ذلك إلى زيادة الإنتاج وبالتالي زيادة المبيعات والإيرادات.
 - 5- المنافسة في السوق : إذا قلت المنافسة في السوق فإن ذلك ينعكس إيجاباً على حجم النشاط والإيرادات.
 - 6- معدل دوران البضاعة : زيادة معدل دوران البضاعة يؤدي بطبيعة الحال إلى زيادة الإيرادات.
 - 7- المواد الأساسية : تساعد معرفة كمية وقيمة المواد الأساسية الداخلة في تركيب المنتج على تقدير ما تم إنتاجه وبيعه.
 - 8- المظاهر الخارجية والداخلية : قد تلجأ الإدارة الضريبية للاستعانة في التقدير ببعض المظاهر مثل أثاث وتجهيزات مكاتب المكلف، ونوعية السيارات المستخدمة، إلا أن الاعتماد على هذه المظاهر ليست دليلاً على المقدرة التكلفة للمكلف. ويجب الاستعانة ببعض القرائن السابق الإشارة إليها.
 - 9- المنشآت المماثلة : لتقدير دخل المنشأة يمكن الاستعانة بالمعلومات المتوفرة عن المنشآت المماثلة من حيث الإنتاج والمبيعات ومجمل الربح. ويجب على مأمور الضرائب عند اتباع أسلوب التقدير الجزافي أن يكون ملماً بطبيعة نشاط المنشأة وعلى معرفة بأسس التقدير السليمة. مع مراعاة أثر التغيرات الاقتصادية من رواج أو كساد وظروف المنشأة على هذا التقدير.
- وعند اتباع التقدير الجزافي تقوم الإدارة الضريبية بإخطار المكلف بنموذج خاص بعناصر ربط الضريبة على ضوء البيانات والمعلومات المتوفرة لديها. ويحق للمكلف الاعتراض خطياً على هذا التقدير خلال مدة محددة من تاريخ الإخطار موضحاً الأسباب التي يستند عليها في الاعتراض ومرفقاً كافة الوثائق والمستندات المؤيدة لوجهة نظره.

وعندما يصل الإخطار إلى المكلف متضمناً تقدير الإدارة الضريبية لنتيجة نشاطه فإن الأمر ينحصر في عدة احتمالات منها :

1- إذا وافق المكلف على التقدير تربط الضريبية ربطاً نهائياً ويخطر بذلك بنموذج خاص ويكون الربط غير قابل للطعن وتصبح الضريبة واجبة الأداء.

2- إذا وافقت الإدارة الضريبية على تعديل التقدير والتوصل مع المكلف إلى مبلغ متفق عليه تربط الضريبة ربطاً نهائياً غير قابل للطعن وتصبح الضريبة واجبة الأداء.

3- إذا لم يرد المكلف على إخطار الإدارة الضريبية خلال المدة المحددة، تربط الضريبة وفقاً لتقدير الإدارة الضريبة ويخطر المكلف بذلك وتصبح الضريبة واجبة الأداء.

4- إذا لم يوافق المكلف على التقدير مع إصرار الإدارة الضريبية على تقديرها يخطر المكلف بذلك بنموذج خاص ويكون هذا الربط قابلاً للطعن أمام لجان الطعن خلال مدة معينة من تاريخ الإخطار.

5- إذا لم يطعن المكلف خلال المدة المحددة تربط الضريبة ربطاً نهائياً غير قابل للطعن وتصبح الضريبة واجبة الأداء.

وفي أغلب التشريعات الضريبية لا تعتبر قرارات لجان الطعن نهائية، فتمنح الحق لكل من مصلحة الضرائب والمكلف الطعن في قرارات هذه اللجان أمام محاكم خاصة خلال مدة محددة. ويمكن للمكلف ومصلحة الضرائب استئناف أحكام هذه المحاكم أمام شعب نوعية من شعب الاستئناف، ويكون حكم المحكمة الاستئنافية نهائياً وغير قابل للطعن.

2-6-4 : ربط الضريبة

يقصد بربط الضريبة تحديد الضريبة التي يلتزم المكلف بسدادها من واقع إقراره أو عن طريق التقدير. وتحدد الضريبة بضرب وعاء الضريبة $\times$ سعر الضريبة.

وتربط الضريبة في المنشآت الفردية باسم صاحب المنشأة وفي شركات التضامن تربط الضريبة في أغلب التشريعات باسم كل شريك من الشركاء المتضامنين على حدة، وفي شركات التوصية البسيطة تربط الضريبة في أغلب التشريعات باسم كل من الشركاء المتضامنين على حده، وباسم الشركة بالنسبة للشركاء الموصين، وبالنسبة لشركات الأموال تربط الضريبة باسم الشركة.

ومن الجدير بالذكر أن ربط الضريبة باسم المكلف الطبيعي يتم شخصياً حتى ولو كان قاصراً أو عديم الأهلية أو متوفى حيث تربط الضريبة باسم الوصي أو باسم الورثة. وفي حالة قيام الزوجة بممارسة نشاط باسمها تربط الضريبة عليها لأن لها ذمة مالية مستقلة.

ويتم ربط الضريبة على صافي نتيجة المركز الرئيسي والفروع كوحدة واحدة وهذا ما يعرف بوحدة الربط، بمعنى أنه لا تفرض الضريبة على صافي دخل كل فرع على حدة بل على صافي الدخل النهائي لإجمالي العمليات التي نفذها المركز الرئيسي والفروع خلال الفترة موضوع التحاسب الضريبي.

2-4-6-1 : الربط القابل للطعن

هو الربط الذي تقوم به الإدارة الضريبية وفقاً لأحكام القانون بموجب نموذج خاص، وتصبح الضريبة واجبة الأداء، إلا أن المشرع يجيز للمكلف الطعن على هذا الربط خلال مدة محددة، ومن ثم إذا وافق المكلف على هذا الربط أو انتهت المدة المحددة للطعن يصبح الربط نهائياً، وإذا اعترض المكلف خلال المدة المحددة لا يكون الربط نهائياً.

2-4-6-2 : الربط النهائي

هو الربط الذي تقوم به الإدارة الضريبية وفقاً لأحكام القانون بموجب نموذج خاص، وتصبح بموجبه الضريبة واجبة الأداء، ويكون هذا الربط غير قابل للطعن فيه بأي حال من الأحوال. وتلخيصاً لما سبق يكون الربط نهائياً في عدة حالات منها:

1- موافقة الإدارة الضريبية على ما جاء في إقرار المكلف.

2- موافقة المكلف على ربط الإدارة الضريبية.

- 3- عدم طعن المكلف على ربط الإدارة الضريبية خلال المدة المحددة.
- 4- عدم طعن المكلف أو الإدارة الضريبية على قرار لجنة الطعن خلال المدة المحددة.
- 5- صدور حكم المحكمة ولم يستأنف المكلف أو الإدارة الضريبية أمام محاكم الاستئناف.
- 6- صدور حكم محكمة الاستئناف.

2-6-3 : الربط الإضافي

يقصد بالربط الإضافي قيام الإدارة الضريبية بإجراء ربط جديد على المكلف مكملاً للربط الأصلي سواء تم الربط الإضافي بأسلوب الإقرار أو التقدير. وبالرغم من أنه بعد ربط الضريبة بصورة نهائية وإبلاغ المكلف بالسداد يعتبر الربط قطعياً، إلا أن أغلب التشريعات الضريبية تسمح بإجراء ربط إضافي على المكلف في عدة حالات منها :

- 1- إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة.
- 2- إخفاء نشاط من الأنشطة الخاضعة للضريبة.
- 3- تقديم المكلف بيانات غير صحيحة.
- 4- إخفاء مستندات تبين حقيقة الإيرادات.

وفي جميع الحالات يجب إخطار المكلف بالربط الإضافي بنموذج خاص موضحاً أسس وأسباب هذا الربط وأوجه النشاط والمبالغ التي سبق الربط عليها والتي لم تربط وبالتالي لم تخضع للضريبة. علماً بأن إجراءات الربط الإضافي تتم بنفس مواعيد وأسس الربط الأصلي.

2-6-5 : تحصيل الضريبة

بعد أن يتم ربط الضريبة تقوم الإدارة الضريبية بإبلاغ المكلفين بالسداد خلال مدة محددة من تاريخ البلاغ. وإذا لم يتم السداد خلال هذه المدة، فإنه يقع تحت طائلة الغرامات المالية المنصوص عليها في القانون الضريبي.

والأصل أن تسدد الضريبة دفعة واحدة إلا أنه تحقيقاً لقاعدة الملاءمة ومراعاة لظروف المكلف بحيث لا يتأثر مستوى نشاطه، يمكن أن يتم سداد

الضريبة على أقساط بشرط أن لا تتجاوز فترة السداد سنة واحدة في أغلب التشريعات الضريبية.

2-7 : سعر الضريبة

سعر الضريبة هو النسبة المئوية التي يجب اقتطاعها من وعاء الضريبة والتي يكون ناتج ضربها في الوعاء هو مقدار الضريبة المستحقة.

$$\text{الضريبة} = \text{وعاء الضريبة} \times \text{السعر}$$

2-7-1 : أنواع سعر الضريبة

سعر الضريبة إما أن يكون نسبياً أو تصاعدياً.

2-7-1-1 : السعر النسبي Proportional Tax Rate

هو النسبة المئوية الثابتة التي لا تتغير بتغير وعاء الضريبة مهما كان حجمه. فالسعر ثابت غير أن مبلغ الضريبة يزداد بنسبة تساوي دائماً نسبة الزيادة في الوعاء. فمثلاً تفرض الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بنسبة مئوية ثابتة 20% لعظم شركات الأشخاص وشركات الأموال والمؤسسات العامة والشركات المختلطة.

فمثلاً لو كان وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية لإحدى شركات الأشخاص 2.000.000 ريال فإن الضريبة المستحقة هي :

$$\text{الضريبة} = \text{وعاء الضريبة} \times \text{النسبة الثابتة}$$

$$= 2.000.000 \times 20\% = 400.000 \text{ ريال}$$

بينما لو كان وعاء الضريبة لشركة أخرى 5.000.000 ريال فإن الضريبة هي :

$$\text{الضريبة} = 5.000.000 \times 20\%$$

$$= 1.000.000 \text{ ريال}$$

ويلاحظ من المثالين ثبات السعر رغم تغير مبلغ الوعاء، وزيادة مبلغ

الضريبة 600.000 ريال بمقدار زيادة وعاء الضريبة (3.000.000 × 20% = 105.000 ريال).

ويمتاز السعر النسبي بسهولة لأنه لا يحتاج إلى عمليات حسابية معقدة. ويعاب على السعر النسبي عدم تحقيقه للعدالة لأنه لا يتم الأخذ بعين الاعتبار لمقدرة المكلف المالية القائمة على المنفعة الحدية للنقود. فالضريبة المستحقة على أصحاب الدخل العالي (5.000.000 ريال) قد لا تكون مؤثرة بالنسبة إلى دخله العالي، أما الضريبة المستحقة على أصحاب الدخل المنخفض (2.000.000 ريال) فقط تكون مؤثرة بالنسبة لدخله.

2-1-7-2 : السعر التصاعدي Progressive Tax Rate

السعر التصاعدي هو النسبة المئوية التي تتغير بتغير وعاء الضريبة. أي أن سعر الضريبة يرتفع كلما زاد الوعاء. ويمتاز السعر التصاعدي بالوفرة في الحصيلة لأنه يسمح بإخضاع الدخل المرتفعة لأسعار عالية فتزداد حصيلتها. والزيادة في الأسعار قد يكون وفقاً للشرائح أو الفئات.

2-1-7-2 : التصاعد وفقاً للفئات

يقسم وعاء الضريبة إلى فئات محددة. وتخضع كل فئة لسعر ضريبي واحد عن إجمالي الدخل بدون تقسيمه إلى شرائح.

مثال :

الفئة	حجم الدخل الخاضع للضريبة	سعر الضريبة
الأولى	صفر - 20000	معفى
الثانية	20001 - 40000	10%
الثالثة	40001 - 60000	20%
الرابعة	60001 -	30%

فمثلاً إذا كان دخل المكلف 18000 ريال فإنه سوف يقع في الفئة الأولى ولا يدفع ضريبة. بينما لو كان دخل المكلف 35000 ريال، فإنه سوف يقع في الفئة الثانية ويدفع ضريبة تساوي $10\% \times 35000 = 3500$ ريال. ولو كان دخل المكلف 100000 ريال فإنه يقع في الفئة الرابعة ويدفع ضريبة تساوي $30\% \times 100000 = 30000$ ريال.

ويمتاز التصاعد وفقاً للفئات بالسهولة، ويعاب عليه إخضاع الزيادة في الدخل الذي يزيد عن الحد الأعلى لفئة ما بسعر الضريبة المحددة للفئة التالية مهما كانت ضالة الزيادة مما يشجع على التهرب الضريبي. فمثلاً لو أن دخل المكلف 60001 ريال فإنه يقع في الفئة الرابعة ويدفع ضريبة 18000 ريال تقريباً بينما لو كان دخل المكلف 60000 ريال فإنه يقع في الفئة الثالثة ويدفع ضريبة $6000 \times 20\% = 12000$ ريال. أي أن زيادة في الدخل قدرها ريال واحد تؤدي إلى زيادة في الضريبة 6000 ريال وهذا الوضع يخل بقاعدة العدالة ويشجع على التهرب الضريبي.

2-7-1-2 : التصاعد وفقاً للشرائح

يقسم وعاء الضريبة إلى شرائح وتخضع كل شريحة لسعر ضريبي، ويتصاعد السعر كلما انتقلنا من شريحة معينة إلى شريحة أعلى منها، بمعنى أن وعاء الضريبة قد يخضع لسعر ضريبي واحد وقد تخضع لجميع الأسعار الضريبية وذلك حسب حجم الوعاء. فمثلاً في التشريع الضريبي وفقاً لأحكام القانون رقم (17) لسنة 2010م الذي اختار السعر التصاعدي بالنسبة للضريبة على المرتبات والأجور بحيث تستوفي الضريبة بالشرائح والنسب التالية بعد خصم الحد الأدنى اللازم للمعيشة وقدره 10.000 ريال للمكلف الطبيعي المقيم.

10.000 ريال الثانية 10%

ما زاد عن 20.000 ريال 20%

نفترض أن صافي الدخل الشهري الخاضع للضريبة 42000 ريال فتحسب

الضريبة كما يلي :

الضريبة	النسبة	الشريحة
-----	الحد الأدنى المعفى	10000
1000	10%	10000
3300	15%	22000
4300	الضريبة المستحقة	42000

أما لو كان صافي الدخل الشهري للضريبة (وعاء الضريبة) 420000

ريال مثلاً، فتحسب الضريبة كما يلي :

الشريحة	النسبة	الضريبة
10000	الحد الأدنى المعفى	---
10000	10%	1000
400000	15%	60000
420000	الضريبة المستحقة	61000

ويلاحظ أن التصاعد وفقاً للشرائح يتلافى العيب الموجود في التصاعد بالفئات حيث أن زيادة الدخل بمبلغ معين يترتب عليه الانتقال إلى شريحة أعلى، وما يدخل في الشريحة الأعلى هو مقدار الزيادة فقط، ويخضع باقي الدخل للأسعار الخاصة بالشرائح السابقة. ويعتبر هذا النوع من التصاعد هو الأكثر استعمالاً في الحياة العملية.

2-8: الأزواج الضريبي

يقصد بالأزواج الضريبي خضوع نفس المكلف أكثر من مرة لنفس الضريبة وعلى نفس الوعاء.

2-8-1: شروط الأزواج الضريبي

من خلال التعريف يتضح لنا أن هناك عدة شروط لتحقيق الأزواج الضريبي منها :

1 - خضوع نفس المكلف للضريبة

يجب أن يكون الشخص الخاضع للضريبة واحداً حتى يمكن القول بوجود أزواج ضريبي (وحدة المكلف). فمثلاً عند فرض ضريبة أرباح تجارية وصناعية على صافي أرباح شركات الأموال. إلا أنه يمكن فرض ضريبة أخرى يطلق عليها ضريبة القيم المنقولة على الأرباح الموزعة التي توزعها شركات الأموال على المساهمين (ضريبة على أرباح الأسهم وفوائد السندات). فلا يتحقق الأزواج الضريبي لعدم توفر خضوع نفس المكلف للضريبة. في حين أنه لو فرضت الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية في بلد معين على نتيجة النشاط، ثم تفرض نفس الضريبة على نتيجة نفس النشاط مرة أخرى في الدولة التي تنتمي إليها الشركة، فيمكن القول بوجود أزواج ضريبي في ظل هذه الحالة.

2 - أن تكون الضريبة المفروضة واحدة

لكي يكون هناك ازدواج ضريبي يجب أن تكون الضريبة المفروضة واحدة لنفس الوعاء الخاضع للضريبة (وحدة المادة الخاضعة للضريبة). فمثلاً لو أن مكلفاً قام بدفع ضريبة أرباح تجارية وصناعية عن صافي ربح نشاطه، ثم قام بدفع الضريبة العقارية عن عقار مؤجر. فلا يمكن القول بوجود ازدواج ضريبي لأن الضريبة المدفوعة ليست واحدة. في حين أنه لو فرضت الضريبة على الأرباح التجارية في بلد معين عن نتيجة النشاط، ثم فرضت نفس الضريبة على نفس الوعاء الذي سبق خضوعه لضريبة الأرباح التجارية والصناعية فيمكن القول بوجود ازدواج ضريبي في ظل هذه الحالة.

3 - أن يكون الوعاء الخاضع للضريبة واحداً

لكي يكون هناك ازدواج ضريبي يجب أن يكون الوعاء الخاضع للضريبة واحداً (وحدة الضريبة). فمثلاً لو أن مكلفاً قام بدفع الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية عن نتيجة نشاطه داخل حدود الدولة التي يمارس في نشاطه، ثم قام بدفع نفس الضريبة في دولة أخرى عن نتيجة نشاطه في تلك الدولة، لا يمكن القول بوجود ازدواج ضريبي لاختلاف الوعاء الخاضع للضريبة.

4 - ضرورة توفر وحدة المدة

لكي يكون هناك ازدواج ضريبي يجب أن تفرض الضريبة على نفس المكلف خلال مدة واحدة. فمثلاً لو دفع مكلف ضريبة أرباح تجارية وصناعية عن نتيجة نشاطه لعام 2013م ثم قام بدفع ضريبة أرباح تجارية وصناعية عن نتيجة نشاطه لعام 2012م لا يمكن القول بوجود ازدواج ضريبي لاختلاف المدة في الحالتين.

2-8-2 : أنواع الازدواج الضريبي

يمكن تبويب الازدواج الضريبي إلى نوعين هما :

1-2-8-2 : الازدواج الضريبي الداخلي

ينشأ الازدواج الضريبي الداخلي عندما تكون السلطات المالية التي تفرض الضرائب تابعة لدولة واحدة. وقد يكون هذا الازدواج مقصوداً بهدف الحصول على موارد إضافية ويتحقق الازدواج الداخلي في عدة حالات منها:

1- ازدواج الضرائب في الدول التي تتبع التنظيم السياسي الفيدرالي مثل الولايات المتحدة الأمريكية بحيث تكون هناك ولايات وحكومة مركزية، فلا مفر من فرض ضريبتين على نفس المكلف للحكومة المركزية والولاية بهدف الحصول على موارد لكل منهما.

2- ازدواج الضرائب عن طريق إخضاع الدخل التي سبق إخضاعها لضرائب نوعية إلى ضريبة موحدة (الضريبة على الإيراد العام) كما هو الحال في جمهورية مصر العربية وفقاً لأحكام القانون رقم (157) لسنة 1981م. وقد يكون الازدواج الداخلي غير مقصود بأن يطبق لغياب قوانين تمنع ذلك مع عدم نية المشرع الضريبي لفرض مثل هذه الضرائب التي تتصف بالازدواجية، مما يجعل المكلف والإدارة الضريبية في حيرة من الأمر. وقد تجتهد الإدارة الضريبية في صالح الخزنة العامة لذلك نجد معظم الدول التي لا تهدف إلى إحداث ازدواج داخلي إلى النص في قانون الضرائب على منع الازدواج الضريبي لمنع الإشكالات التي قد تنتج عن عدم منع الازدواج.

2-2-8-2 : الازدواج الضريبي الخارجي

ينشأ الازدواج الضريبي الخارجي عندما تكون السلطات المالية التي تفرض الضرائب تابعة لدولتين مختلفتين مثل خضوع أرباح الشركات الأجنبية في دولة معينة لضريبة أرباح تجارية وصناعية وخضوعها مرة أخرى في الدول التي تنتمي إليها هذه الشركات. أو خضوع المكلف الطبيعي الأجنبي لضريبة المرتبات والأجور في الدولة التي يعمل بها لحساب الغير، وفي نفس الوقت يخضع لنفس الضريبة وفقاً لأحكام قانون الضرائب للدولة التي يتمتع بجنسيتها.. ويمكن تلافي هذا الازدواج عن طريق المعاهدات والاتفاقيات الدولية وغالباً ما يكون الازدواج الدولي غير مقصود إذ ينشأ عادة نتيجة فرض ضرائب في كل دولة بحسب ظروفها الاقتصادية الخاصة بها دون الأخذ في الاعتبار التشريعات الضريبية في الدولة الأخرى.

2-9: التهريب الضريبي

بما أن الضريبة هي اقتطاع جبري من دخل المكلف فقد يلجأ بطريقة أو أخرى إلى التهرب من الضريبة أو التقليل من مقدارها. وهذا ما يطلق عليه التهرب الضريبي.

2-9-1: تعريف التهرب الضريبي

التهرب الضريبي : هو قيام المكلف بتخفيض أو عدم سداد الضريبة المستحقة عن طريق تفادي الضريبة أو الاحتيال وإخفاء المادة الخاضعة للضريبة أو التقليل منها بما يخالف أحكام القانون والتشريعات الضريبية.

2-9-2: أنواع التهرب الضريبي

يمكن تقسيم التهرب إلى نوعين هما :

2-9-2-1: التهرب الضريبي المشروع

يقصد بالتهرب الضريبي المشروع تجنب سداد الضريبة باستغلال ثغرات في القانون بهدف تخفيض الوعاء الخاضع للضريبة.

ولا يعاقب المشرع الضريبي على هذا النوع من التهرب، لأنه تم من خلال الاستفادة من ثغرات القانون الضريبي. إنما يجب معالجة هذه الثغرات وإصدار التشريعات والتعليمات للقضاء عليها.

2-9-2-2: التهرب الضريبي غير المشروع

يقصد بهذا التهرب إخفاء حقائق ومعلومات بقصد التهرب الضريبي وابتلاع طرق الاحتيال وذلك بهدف تخفيض الوعاء الخاضع للضريبة، وبالتالي تخفيض مقدار الضريبة المدفوعة بما يخالف أحكام القانون والتشريعات الضريبية. ويعاقب المشرع الضريبي مرتكبي التهرب غير المشروع جنائياً ومدنياً في بعض الدول.

2-9-3: آثار التهرب الضريبي

التهرب الضريبي عدة نتائج منها :

- 1- تخفيض حصيلة الموارد العامة وبالتالي اللجوء إلى إتباع سياسة مالية من شأنها تقليص حجم النفقات العامة وهذا يؤدي إلى انخفاض الاستثمارات أو

هبوط المستوى المعيشي للأفراد، وضعف مقدرة الدولة على تقديم الخدمات العامة من صحة، وتعليم، وأمن، ودفاع.

2- رفع سعر الضرائب الموجودة أو فرض ضرائب جديدة لتعويض الحكومة نقص الحصيلة الناجم عن التهرب.

3- اضطرار الحكومة لتغطية العجز المالي عن طريق الإصدارات النقدية وهذا يؤدي إلى ضعف القوة الشرائية للعملة وارتفاع الأسعار.

4- اضطرار الحكومة لتغطية العجز المالي عن طريق الحصول على قروض خارجية وهذا يؤدي إلى خلق مشكلة تتعلق بتسديد القروض وفوائدها.

5- الإخلال بقاعدة العدالة بحيث يتحمل عبء الضريبة المكلفون الذين لا يستطيعون التهرب منها ويفلت منها آخرون حسب مراكز قواهم.

6- الضرر الأخلاقي لانتشار الفساد وانعدام الأمانة ووهن الروابط والتضامن بين أفراد الأمة الواحدة.

2-9-4 : أسباب التهرب الضريبي

هناك عدة أسباب للتهرب الضريبي أهمها :

1 - الغموض في النظام الضريبي

تعتبر قاعدة الوضوح من أهم قواعد النظام الضريبي. فعدم الوضوح في القوانين والتعليمات قد يخلق بعض الثغرات التي يمكن الاستفادة منها للتهرب الضريبي.

2 - قساوة النظام الضريبي

قد تؤدي قساوة النظام الضريبي وعدم مراعاة أحوال المكلفين إلى تقليل حماسهم لدفع الضرائب، ومن ثم اللجوء إلى التهرب الضريبي، وقد تكون هذه القساوة عن طريق فرض أسعار لا تحقق العدالة للمكلفين، أو اختيار أوعية ضريبية غير مناسبة، أو اختيار مواعيد تحصيل غير ملائمة للمكلفين.

3 - استخدام حصيلة الضرائب

إن عدم استخدام حصيلة الضرائب في تقديم خدمات عامة ملموسة، سيؤدي إلى شعور المكلفين بعدم فعالية الدولة في استخدام هذه الموارد أو لاعتقادهم أنها

تتفق في غير الصالح العام، ومن ثم يصلون إلى قناعة بأفضلية عدم إعطائها للدولة والتهرب من سدادها.

4 - ضعف الجزاء على المتهربين

إن ضالة الجزاء على المتهربين من الضرائب يشجع على التهرب الضريبي، لأن المكلف يوازي بين ما سيحصل عليه من التهرب وما سيدفعه من جزاء نتيجة التهرب، ويحاول أن يحصل على العائد الأكبر.

5 - ضعف الوعي الضريبي

إن ضعف الوعي الضريبي لدى المكلفين بأهمية الضرائب والمساوئ الاجتماعية والاقتصادية الناجمة عن التهرب الضريبي، قد تكون من الأسباب التي تساهم بالإضافة إلى ما سبق في عمليات التهرب الضريبي.

6 - عدم كفاءة الإدارة الضريبية

إن عدم كفاءة الإدارة الضريبية من الأسباب التي تشجع المكلفين على التهرب من الضريبة.

7 - حب المال

تصيب الضريبة شيئاً عزيزاً على الإنسان وهو المال الذي زين حبه للناس، ومن ثم يحاول الناس التهرب منها بشتى الوسائل.

ولعلاج التهرب الضريبي غير المشروع يمكن إتباع عدة وسائل منها:

1- تسهيل الإجراءات الخاصة بدفع الضرائب ووضوح الأنظمة الضريبية والنماذج.

2- فرض أقصى العقوبات على مرتكبي التهرب بفرض العقوبات المالية أو السجن أو سحب جواز السفر أو المنع من السفر، أو سحب السجل التجاري ورخصة مزاولة المهنة وغير ذلك من العقوبات بحيث تكون رادعاً قوياً للمكلفين لمنعهم من اللجوء للتهرب الضريبي.

3- الاعتناء بالسياسة العامة للدولة بشكل المحور الأساسي لعلاج التهرب الضريبي. فإذا كانت تلك السياسة غير عادلة وتتجه نحو تبيخير الأموال

العامة، فسوف يجد المكلف المبرر للتهرب، وبالعكس إذا كانت السياسة العامة عادلة وتتجه نحو التنمية فإن المكلف سيشعر بواجبه الوطني فسي تحمل الأعباء العامة.

4- لأجهزة الإعلام دور كبير في إقناع الرأي العام بأهمية الضرائب والآثار الناجمة عن التهرب الضريبي.

5- يجب إصلاح الجهاز الضريبي الذي لا يتحقق إلا بإصلاح الجهاز الإداري برمته.

2-10 : مشكلات القياس في ضرائب الدخل

من الناحية الاقتصادية يمكن تقدير النشاط الاقتصادي لبلد ما خلال فترة زمنية معينة عن طريق الدخل. ويقصد بالدخل هنا مجموع عوائد الإنتاج. فكما هو معروف أن عوامل الإنتاج أربعة هي : العمل وعائده الأجر، والأرض وعائدها ريع العقار، ورأس المال وعائده الفائدة، والتنظيم وعائده الربح.

ومن الناحية الضريبية يقصد بإجمالي الدخل كل ما يحصل عليه المكلف من مصادر الدخل المختلفة التي يمكن حصرها في العمل، ورأس المال، والعمل ورأس المال معاً. أما صافي الدخل فهو عبارة عن الفرق بين إجمالي الدخل والمصاريف والأعباء التي تكبدها المكلف في سبيل الحصول على هذا الدخل. ومن الناحية المحاسبية يحدد الدخل أو الربح المحاسبي بالفرق بين الإيرادات والمصاريف والأعباء المرتبطة بها.

ويتم التوصل إلى الربح المحاسبي بإتباع إجراءات القياس المقبولة محاسبياً والمتأثرة بالفروض والمبادئ والسياسات المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً مثل فرض الوحدة المحاسبية، فرض وحدة القياس النقدي، فرض الدورية، مبدأ التكلفة التاريخية، مبدأ تحقق الإيراد، مبدأ المقابلة، مبدأ الثبات، مبدأ الإفصاح، مبدأ الموضوعية، سياسة الحيطة والحذر وغيرها التي يخرج تناولها عن موضوع هذا الكتاب.

وعند اتباع أساليب القياس المختلفة توجد خيارات متاحة لاستخدام طريقة معينة فمثلاً عند احتساب الإهلاك توجد عدة طرق أهمها طريقة القسط الثابت، طريقة القسط المتناقص، طريقة ساعات التشغيل، طريقة إعادة التقدير. وعند تحديد قيمة المخزون توجد عدة طرق أهمها طريقة متوسط التكلفة، طريقة السوارد أولاً صادر أولاً، طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً. وكذلك عند تكوين المخصصات توجد أساليب تقديرية مختلفة لتكوين هذه المخصصات وهذه الخيارات المتاحة توصلنا إلى نتائج مختلفة عند تحديد نتيجة النشاط من ربح أو خسارة. ومن الناحية الضريبية يحق للمكلف اختيار طريقة القياس المناسبة مع اشتراط عدم تغييرها من سنة لأخرى إلا بموافقة الإدارة الضريبية.

وهذا يعني أن إجراءات القياس المقبولة محاسبياً مقبولة ضريبياً ما لم يرد نص بمنع مثل هذا الإجراء أو يحدد طريقة بذاتها من طرق القياس. إلا أنه كثيراً ما يختلف الربح المحاسبي مع الربح الضريبي، ويرجع سبب هذا الاختلاف إلى :

1 - اختلاف زمني

ويقصد به إلى أن ما حمل على الربح المحاسبي يختلف زمنياً عما تم قبوله ضريبياً، علماً بأن مجموع المصاريف المعتمدة ضريبياً تساوي ما حمل للربح المحاسبي في النهاية. فواضح أن الفرق هنا يرجع لتوقيت خصم المصاريف. فمثلاً لو تم إهلاك أصل ثابت بمعدل 25% بينما الإدارة الضريبية لا تعترف إلا بمعدل 20% بمعنى أنه يتم توزيع تكلفة الأصل الثابت محاسبياً خلال أربع سنوات وضريبياً خلال خمس سنوات. فنجد أن ما سيحمل لكل فترة مالية محاسبياً يختلف عما يجب تحميله ضريبياً مؤدياً إلى اختلاف الربحين من سنة لأخرى. ولكن في نهاية عمر الأصل نجد أن ما حمل على الربح المحاسبي يتساوى مع ما حمل على الربح الضريبي والمتمثل في توزيع قيمة الأصل الثابت.

2 - اختلاف دائم

ويرجع هذا الاختلاف إلى أن الربح المحاسبي يختلف عما هو مقبول ضريبياً بما يتفق مع أحكام التشريع الضريبي. لهذا يجب تعديل الربح المحاسبي للوصول للربح الضريبي أو وعاء الضريبة* بالمعادلة التالية :

* وعاء الضريبة : هو المادة أو المال الخاضع للضريبة.

وعاء الضريبة = الربح المحاسبي حسب إجراءات القياس المحاسبية
+ المصروفات التي خفضت الربح المحاسبي وغير المقبولة
ضريبياً
+ الإيرادات التي لم تؤخذ في الاعتبار ويجب احتسابها ضريبياً
- المصاريف المعتمدة ضريبياً ولكنها لم تخصم قبل الوصول
للربح المحاسبي
- الإيرادات المفترض عدم احتسابها ضريبياً ولكنها احتسبت
ضمن الربح المحاسبي

2-11: الملامح العامة للتشريع الضريبي اليمني

كان القانون رقم (8) لسنة 1961م هو قانون الضرائب المعمول بها في المحافظات الجنوبية والشرقية. أما المحافظات الشمالية فلم تعرف وإلى عهد قريب من صور التشريعات المالية غير "الزكاة" وهي اصطلاح على تسميتها بالواجبات. وبعد قيام ثورة 26 سبتمبر 1962م رأت الدولة لمواجهة متطلباتها أن تفرض بعض صور الضرائب الحديثة وبدأت تصدر التشريع تلو الآخر، وتفرض به ضريبة مباشرة، ومرة أخرى ضريبة غير مباشرة.

2-11-1 : الضرائب المباشرة

في مجال الضرائب المباشرة نجد أن الدولة فرضت الضرائب التالية:

1 - الضريبة على المرتبات والأجور وضريبة أرباح المهن الحرة وسائر المهن

غير التجارية وغير الصناعية

يعتبر القانون رقم (1) لسنة 1967م بفرض ضريبة كسب العمل هو أول قانون يصدر لهذه الضريبة النوعية، ثم عدل بالقانونين رقم (25) لسنة 1968م، ورقم (15) لسنة 1969م. ثم صدر القانون رقم (26) لسنة 1974م بشأن ضريبة كسب العمل. وأخيراً بعد توحيد شطري اليمن صدر القانون رقم (31) لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل الذي يتضمن من ضمن أحكامه هذه الضريبة النوعية.

2 - ضريبة الأرباح التجارية والصناعية

يعتبر القانون رقم (11) لسنة 1972م أول قانون يصدر لهذه الضريبة النوعية، ثم عدل بالقانونين رقم (22) لسنة 1976م، ورقم (16) لسنة 1977م. وبعد تحقق الوحدة اليمينية صدر القانون رقم (31) لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل، الذي عدل بموجب أحكام القرار الجمهوري رقم (12) لسنة 1999م. الذي يتضمن من ضمن أحكامه هذه الضريبة النوعية. وألغي هذا القانون بعد صدور قانون الضرائب الجديد رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل.

3 - ضريبة العقارات

يعتبر القرار الجمهوري رقم (4) لسنة 1986م بشأن فرض ضريبة العقارات أول قانون يصدر لهذه الضريبة. ثم صدر قرار رئيس مجلس القيادة بالقانون رقم (21) لسنة 1976م بشأن ضريبة العقارات، والذي عدل بموجب القانون رقم (20) لسنة 1978م، ثم صدر القانون رقم (31) لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل، وأخيراً صدر قانون الضرائب الجديد رقم (17) لسنة 2010م، الذي يتضمن من ضمن أحكامه هذه الضريبة النوعية.

4 - ضريبة المبيعات العقارية

يعتبر القانون رقم (31) لسنة 1977م بشأن المبيعات العقارية أول قانون يصدر لهذه الضريبة، والذي عدل بموجب القانونين رقم (65) لسنة 1977م. ورقم (35) لسنة 1981م. ثم صدر القانون رقم (31) لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل، وأخيراً صدر قانون الضرائب الجديد رقم (17) لسنة 2010م، الذي يتضمن من ضمن أحكامه هذه الضريبة النوعية.

5 - ضريبة ممارسة العمل

يعتبر القانون رقم (48) لسنة 1976م بفرض ضريبة ممارسة العمل على المنشآت العاملة أول قانون ينظم هذه الضريبة، وقد عدل بالقانون رقم (135) لسنة 1976م. ثم صدر القانون رقم (31) لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل الذي يتضمن من ضمن أحكامه هذه الضريبة النوعية.

وتم إلغاء ضريبة ممارسة العمل بموجب القرار الجمهوري بالقانون رقم (12) لسنة 1999م بشأن تعديل بعض أحكام مواد القانون رقم (31) لسنة 1991م.

ونحن نرى أن المشرع الضريبي كان موقفاً في إلغاء ضريبة ممارسة العمل تجنباً للازدواج الضريبي، حيث كانت تقوم المنشأة الأجنبية قبل الإلغاء بسداد ضريبة الأرباح التجارية والصناعية وضريبة ممارسة العمل المرادفة للوعاء الضريبي الزكوي خلال نفس الفترة. وفي نفس الوقت، تحقيقاً للعدالة بين المكلفين نرى أيضاً أن تقوم السلطات المالية بإصدار التشريعات المالية اللازمة لقيام المكلفين المسلمين بدفع الزكاة الشرعية فقط، وفقاً للأحكام الشرعية الخاصة بالزكاة، وقانون الزكاة، بينما يقوم المكلفين غير المسلمين بدفع ضرائب على دخلهم فقط، استناداً إلى قانون ضرائب الدخل.

6 - ضريبة المركبات

يعتبر القانون رقم (27) لسنة 1968م بشأن ضريبة المركبات وهي الضريبة التي تسري على جميع المركبات العاملة سواء كانت سيارات خاصة أو أجرة أو سيارات لنقل البضائع أو السيارات. ثم صدرا القانونين رقم (22) لسنة 1978م، ورقم (41) لسنة 1982م بشأن تعديل القانون رقم (27) لسنة 1968م. وبعد توحيد شطري اليمن في دولة الوحدة صدر القرار الجمهوري بالقانون رقم (45) لسنة 1991م بشأن الضريبة على المركبات. وأضيفت ضريبة المركبات على البترول ابتداءً من عام 1995م.

2-11-2 : الضرائب غير المباشرة

في مجال الضرائب غير المباشرة فنجد ما يلي :-

1 - ضريبة الدمغة

يعتبر القانون رقم (18) لسنة 1963م بتقرير رسم الدمغة أول قانون يصدر لهذه الضريبة. ثم عدل بالقانونين رقم (5) لسنة 1964م ورقم (14) لسنة 1969م. وبعد تحقيق الوحدة اليمنية صدر القرار الجمهوري بالقانون رقم (44) لسنة 1991م بشأن فرض ضرائب الدمغة.

وتم إلغاء ضريبة الدمغة ابتداءً من 1/7/1998م بموجب القانون رقم (5) لسنة 1998م بإلغاء القرار الجمهوري بالقانون رقم (44) لسنة 1991م بشأن فرض ضرائب الدمغة.

ونحن نرى بأن إلغاء ضريبة الدمغة لم تتوفر له المبررات المالية والاقتصادية والفنية المقنعة حيث تعتبر هذه الضريبة عنصراً هاماً من عناصر

النظام الضريبي، ومصدراً هاماً من مصادر تمويل الخزينة العامة، بالإضافة إلى أنه من خلال هذه الضريبة كانت الدولة تمارس الرقابة المباشرة على الأعمال المصرفية والتأمينية.

وكان الأجدر بدلاً من إلغاء هذه الضريبة الهامة أن تقوم الإدارة الضريبية بدراسة مشاكل تطبيق هذه الضريبة وإيجاد الحلول المناسبة وذلك بتعديل قانون ضريبة الدمغة بدلاً من الإلغاء.

2 - ضريبة استهلاك القات

يعتبر القانون رقم (14) لسنة 1980م أول قانون يصدر لفرض هذه الضريبة. وبعد الوحدة صدر القانون رقم (70) لسنة 1991م بشأن الضرائب على الإنتاج والاستهلاك والخدمات الذي يتضمن هذه الضريبة غير المباشرة. وألغى هذا القانون بعد صدور القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته الذي يتضمن من ضمن أحكامه هذه الضريبة.

3 - الضريبة على تذاكر السينما

يعتبر القانون رقم (1) لسنة 1982م بشأن الرقابة والإشراف على دور السينما أول قانون يصدر لهذه الضريبة. وبعد الوحدة صدر القانون رقم (70) لسنة 1991م بشأن الضرائب على الإنتاج والاستهلاك والخدمات الذي يتضمن من ضمن أحكامه هذه الضريبة. وألغى هذا القانون بعد صدور القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته الذي يتضمن من ضمن أحكامه هذه الضريبة.

4 - الضريبة على المياه المعدنية والغازية والمرطبات

يعتبر القانون رقم (28) لسنة 1980م بفرض ضريبة على استهلاك المياه المعدنية والغازية والمرطبات أول قانون يصدر لهذه الضريبة. وبعد الوحدة صدر القانون رقم (70) لسنة 1991م بشأن الضرائب على الإنتاج والاستهلاك والخدمات الذي يتضمن من ضمن أحكامه هذه الضريبة. وألغى هذا القانون بعد صدور القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته الذي يتضمن من ضمن أحكامه هذه الضريبة.

5 - ضريبة استهلاك المحروقات

يعتبر القانون رقم (4) لسنة 1968م بشأن ضرائب استهلاك المحروقات أول قانون يصدر لهذه الضريبة غير المباشرة، ثم عدل بالقانون رقم (11) لسنة 1969م بتعديل أحكام القانون رقم (4) لسنة 1968م. وبعد الوحدة اليمنية صدر القانون رقم (70) لسنة 1991م بشأن الضرائب على الإنتاج والاستهلاك والخدمات الذي يتضمن من ضمن أحكامه هذه الضريبة. وألغي هذا القانون بعد صدور القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته الذي يتضمن من ضمن أحكامه هذه الضريبة.

2-11-3 : القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن الضرائب على الدخل

يحتوي هذا القانون على ثلاثة أجزاء، الجزء الأول يتضمن الأحكام التطبيقية، والجزء الثاني يحتوي على الأحكام الإجرائية، والجزء الثالث يشتمل على الأحكام الانتقالية والعامة.

يتضمن الجزء الأول خمسة أبواب. يتناول الباب الأول التسمية والتعريف. ويخصص الباب الثاني لنطاق فرض الضرائب على الدخل. ويشرح الباب الثالث أنواع الضرائب على الدخل في أربعة فصول: الفصل الأول، الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، والفصل الثاني الضريبة على الدخل الصافي للمهنة غير التجارية وغير الصناعية، والفصل الثالث الضريبة على المرتبات وما في حكمها، والفصل الرابع الضريبة على ريع العقارات. ويلاحظ في الفصول الأربعة المشار إليها، أن كل فصل تم تبويبه إلى ثلاثة أقسام:خصص القسم الأول لسريان الضريبة، بينما يشرح القسم الثاني الدخل الخاضعة للضريبة، ويتطرق القسم الثالث إلى الإعفاء من الضريبة. ويتطرق الباب الرابع للضريبة على نقل ملكية العقار. وأخيراً يتناول الباب الخامس والأخير معدلات أو أسعار الضريبة.

ويتناول الجزء الثاني الأحكام الإجرائية في سبعة أبواب: الباب الأول للحصر والتسجيل، والباب الثاني لحق الإطلاع وسر المهنة والدفاتر والسجلات، والباب الثالث للإقرارات الضريبية لجميع أنواع الضرائب على الدخل، والباب الرابع لربط الضريبة، والباب الخامس لإجراءات الاعتراض والطعن والاستئناف، والباب السادس للمخالفات وجرائم التهرب الضريبي، والباب السابع للتخصيص والحجز.

ويتناول الجزء الثالث الأحكام العامة والانتقالية في بابين: الباب الأول للأحكام انتقالية، والباب الثاني للأحكام العامة. وسوف نتناول في الفصول التالية أنواع الضرائب المباشرة المختلفة وفقاً لأحكام القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل.

أسئلة الفصل الثاني

السؤال الأول : "تستخدم الضرائب لتحقيق عدة أهداف مالية واقتصادية واجتماعية". وضح هذه العبارة.

السؤال الثاني : "لا بد لأي نظام أن يعمل وفقاً لقواعد معينة تحدد سلوكه وتنظم عمله". علق على هذه العبارة موضحاً القواعد التي تحكم النظام الضريبي.

السؤال الثالث : تناول بالشرح والتحليل معايير التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، ومزايا وعيوب كل منهما.

السؤال الرابع : ما هو معيار التفرقة بين الضرائب الشخصية والضرائب العينية ؟

السؤال الخامس : ما هو معيار التفرقة بين الضرائب النوعية والضريبة الموحدة على الدخل؟ ومزايا وعيوب كل منهما.

السؤال السادس : "إذا كان للنظام الضريبي أهداف يعمل على تحقيقها، وعناصر وأجزاء يتكون منها، وتحكم عمله قواعد معينة، فإن وضعه موضع التنفيذ يستلزم توافر مقومات معينة". تناول بالشرح مقومات النظام الضريبي.

السؤال السابع : ماذا يقصد بحصر المكلفين؟ وما هي وسائل إنجاز هذا الإجراء؟

السؤال الثامن : "الإقرار الضريبي عبارة عن بيان يقدمه المكلف للإدارة الضريبية يحدد فيه نتيجة نشاطه من ربح أو خسارة ومقدار الدخل الخاضع للضريبة من عدمه الذي تحقق خلال فترة زمنية معينة".

1- ما هي أهم البيانات التي يشملها الإقرار ؟

2- ما هي أهم الوثائق والمستندات المؤيدة للإقرار ؟

3- هل تعتبر البيانات والمعلومات التي وردت في الإقرار نهائية؟ وإذا كان

الجواب بالنفي ما هي الخطوات التي يقوم بها مأمور الضرائب للوصول

إلى صافي الربح الضريبي؟

4- ما هي حالات تقديم الإقرار الضريبي.

السؤال التاسع : متى تلجأ الإدارة الضريبية إلى التقدير الجزافي ؟ وما هي

الوسائل التي تستعين بها الإدارة الضريبية لتنفيذ أسلوب التقدير ؟

السؤال العاشر : ماذا يقصد بربط الضريبة ؟ وهل يمكن تعديل الربط ؟ وأين يتم الربط؟

السؤال الحادي عشر : عرف ما يلي :

1- الربط القابل للطعن

2- الربط النهائي

3- الربط الإضافي

السؤال الثاني عشر : ما هو الإجراء المتبع بعد ربط الضريبة ؟

السؤال الثالث عشر : ماذا يقصد بالسعر النسبي والسعر التصاعدي ؟

السؤال الرابع عشر : توصل من خلال تعريف الأزواج الضريبي إلى شروط هذا الأزواج؟

السؤال الخامس عشر : ما هي أنواع الأزواج الضريبي؟ وكيف يمكن تلافي كل نوع؟

السؤال السادس عشر : بما أن الضريبة هي اقتطاع جبري من دخل المكلف، فقد يلجأ إلى التهرب من الضريبة.

1- عرف التهرب الضريبي.

2- تناول أسباب التهرب الضريبي بالشرح.

3- تناول آثار التهرب الضريبي بالشرح.

4- ما هي أنواع التهرب الضريبي، وكيف يمكن تلافي كل نوع.

السؤال السابع عشر : ما هي مشكلات القياس في ضرائب الدخل ؟

السؤال الثامن عشر : ضع علامة (√) أو (×) أمام كل عبارة من العبارات

التالية مع التعليق على كل منها في حدود ثلاثة أسطر :

1- تستخدم الضرائب لتحقيق عدة أهداف اقتصادية.

2- تستخدم الضرائب لتحقيق عدة أهداف اجتماعية.

3- العدالة الضريبية هي المعاملة المتشابهة للمكلفين المختلفة ظروفهم.

4- تتحقق قاعدة العدالة إذا تحقق عنصر تصاعد سعر الضريبة فقط.

- 5- تتحقق قاعدة الوضوح إذا كانت نصوص التشريع الضريبي واضحة.
- 6- تتحقق قاعدة الملاءمة إذا سمح بالتقسيم عبر عدة فترات.
- 7- يقصد بقاعدة الاقتصاد في النفقات أن تكون نسبة نفقات الجباية إلى الحصيلة أقل ما يمكن.
- 8- يفيد معيار نقل العبء الضريبي في جميع الحالات للفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.
- 9- يفيد معيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة في جميع الحالات للفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.
- 10- يفيد المعيار الإداري في جميع الحالات للفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.
- 11- يستند المعيار العملي في الفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة إلى فكرة مناسبة فرض الضريبة.
- 12- لا تراعي الضرائب الشخصية ظروف المكلف المالية والاجتماعية.
- 13- تراعي الضرائب العينية ظروف المكلف الشخصية.
- 14- يقوم نظام الضريبة النوعية على الدخل على تجميع الدخل بغض النظر عن مصادرها.
- 15- يقوم نظام الضريبة الموحدة على أساس تمييز الدخل وفقاً لمصادرها.
- 16- تختص الإدارة الضريبية بإصدار القانون الضريبي.
- 17- لا توجد علاقة تبادلية بين الجهاز القضائي وكل من الإدارة التنفيذية والمكلفين بالضرائب.
- 18- تعتبر البيانات والمعلومات الواردة في الإقرار الضريبي نهائية.
- 19- تلجأ الإدارة الضريبية إلى أسلوب التقدير الجزافي في حالة واحدة فقط هي أن المكلف لم يقدم إقراره الضريبي خلال المدة المحددة.
- 20- لا يمكن تعديل الربط.
- 21- الربط النهائي هو الربط الذي تقوم به الإدارة الضريبية ويجوز للمكلف الطعن في هذا الربط خلال مدة محددة.

- 22- تقوم الإدارة الضريبية بإجراء الربط الإضافي بأسس ومواعيد تختلف عن الربط الأصلي.
- 23- تتم إجراءات الربط الإضافي بأسس ومواعيد تختلف عن الربط الأصلي.
- 24- يجب أن تسدد الضريبة دفعة واحدة.
- 25- وفقاً للسعر النسبي سعر الضريبة يرتفع كلما زاد الوعاء.
- 26- يمتاز التصاعد وفقاً للفئات في أن زيادة الدخل بمبلغ صغير يترتب عليه الانتقال إلى شريحة أعلى.
- 27- لا يظهر الأزواج الضريبي إذا تعرض نفس الشخص لدفع الضريبة أكثر من مرة.
- 28- لكي يكون هناك ازدواج ضريبي يجب أن تفرض الضريبة على نفس المادة الخاضعة للضريبة أكثر من مرة.
- 29- لكي يكون هناك ازدواج ضريبي يجب أن يتعرض المكلف لدفع ضريبتين أو أكثر من نفس النوع.
- 30- يتحقق الأزواج الضريبي لو قام المكلف بدفع ضريبة عن نتيجة نشاطه خلال عامي 2009م و2010م.
- 31- ينشأ الأزواج الداخلي عندما تكون السلطات المالية التي تفرض الضرائب تابعة لدولتين.
- 32- ينشأ الأزواج الخارجي عندما تكون السلطات المالية التي تفرض الضرائب تابعة لدولة واحدة.
- 33- التهرب الضريبي هو قيام المكلف بعدم سداد الضريبة المستحقة.
- 34- تعتبر قساوة النظام الضريبي السبب الوحيد في التهرب الضريبي.
- 35- من آثار التهرب الضريبي الإخلال بقاعدة العدالة الضريبية فقط.
- 36- يقصد بالتهرب المشروع إخفاء معلومات بالاستفادة من ثغرات القانون الضريبية.
- 37- لعلاج التهرب غير المشروع ينبغي الاعتناء بالسياسة العامة للدولة فقط.
- 38- لا يوجد اختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي.

الباب الثاني

الضريبة على المرتبات والأجور

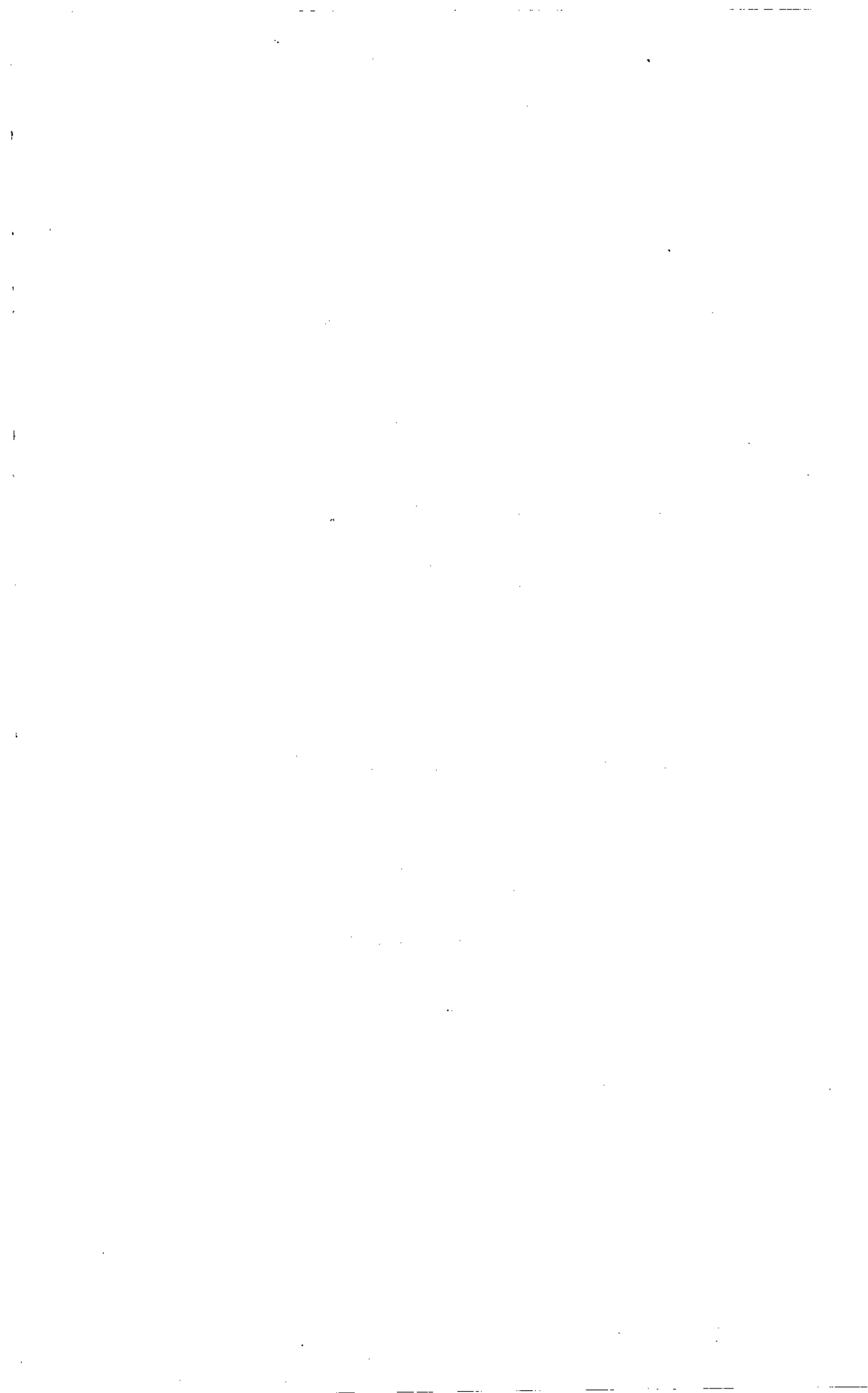
والضريبة على العقارات

الفصل الثالث

الضريبة على المرتبات والأجور

الفصل الرابع

الضريبة على العقارات



الفصل الثالث

الضريبة على المرتبات والأجور

3-1: مقدمة

أخذ المشرع الضريبي اليمني في القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل بنظام الضرائب النوعية المتعددة، فأخضع كل نوع من الدخل إلى ضريبة نوعية مستقلة تتفق مع مصدر هذا الدخل. ومن هذا المنطلق تفرض الضريبة على المرتبات والأجور على الدخل الذي مصدره العمل البحث لدى الغير، وحيث أن لكل ضريبة سمات أو خصائص، وشروط لسريانها تميزها عن غيرها، ونطاق لفرضها، ووعاء ضريبة خاص بها، فإن هذا الفصل يتناول خصائص الضريبة على المرتبات والأجور، وشروط سريانها، ونطاق فرضها، والإعفاءات منها، وتحديد وعاء الضريبة.

3-2: خصائص الضريبة على المرتبات والأجور

يمكن تعريف الضريبة على المرتبات والأجور بأنها ضريبة نوعية مباشرة تفرض على إجمالي دخل المكلف الطبيعي الناتج من العمل البحث لدى الغير، وهي ضريبة شهرية التحصيل سنوية الاستحقاق تأخذ في الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف، وتُستقطع عند المنبع، وتستجيب لقاعدة الملائمة. ومن خلال التعريف السابق يتضح لنا أن الضريبة على المرتبات والأجور تتميز بعدة خصائص منها :

3-2-1 : ضريبة نوعية

تُعتبر الضريبة على المرتبات والأجور ضريبة نوعية لأنها تفرض على نوع معين من الدخل الذي مصدره العمل البحث، مع ارتباط المكلف بصاحب العمل بعلاقة التبعية والإشراف.

3-2-2 : ضريبة مباشرة

تُعتبر الضريبة على المرتبات والأجور من الضرائب المباشرة لكون المكلف يتحمل عبئها ولا يستطيع نقلها إلى شخص آخر، وكونها تفرض على عناصر ثابتة تتميز بالاستقرار النسبي، وكونها تفرض بمناسبة حصول المكلف

على الدخل (المرتب والأجر، والمكافأة، والبدل)، ويمكن حصر المكلفين بها في كشوفات.

3-2-3 : ضريبة على الدخل الإجمالي

تسري ضريبة المرتبات والأجور على الدخل الإجمالي الذي يحصل عليه الموظف أو المستخدم أو الأجير، دون خصم أية مصاريف أو أعباء يتحملها المكلف في سبيل الحصول على الدخل. ومن ثم لا يسمح بخصم مصاريف انتقاله من مكان سكنه إلى مقر عمله.

3-2-4 : ضريبة تسري على دخل الشخص الطبيعي

تسري ضريبة المرتبات والأجور على دخل الشخص الطبيعي الذي يعمل لحساب الغير سواء كان هذا الغير شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً. ويمكن تبرير ذلك بأن العمل هو العنصر الأساسي في عقد العمل ولا يمكن تقديمه إلا من خلال شخص طبيعي.

3-2-5 : ضريبة شهرية التحصيل سنوية الاستحقاق

تتميز الضريبة على المرتبات بأنها شهرية التحصيل سنوية الاستحقاق. ولهذا يتم تحويل حد الإعفاء اللازم والشرائح التي حددت على أساس سنوي إلى حد إعفاء وشرائح على أساس شهري.

3-2-6 : ضريبة عينية قريبة من الشخصية

حاول المشرع اليمني أن يضيف على ضريبة المرتبات والأجور بعض عناصر شخصية الضريبة التي تتمثل فيما يلي :

1- إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة بموجب نص الفقرة (ج) المادة (65) من القانون رقم (17) لسنة 2010م:

"ينسب حد الإعفاء السنوي للأشخاص الطبيعيين المقيمين والبالغ (120.000) مائة وعشرون ألف ريال والذي يجب أن ينزل من الدخل الخاضع للضريبة، إذا كانت فترة ربط الضريبة أقل من (12) شهراً."

ونظراً لكون الضريبة على المرتبات والأجور ضريبة شهرية التحصيل سنوية الأسعار، فيجب عند ربط الضريبة تحويل حد الإعفاء من حد إعفاء سنوي إلى حد إعفاء شهري. ونظراً لكون حد الإعفاء السنوي 120.000

ريال في قانون الضرائب الجديد، فإن حد الإعفاء الشهري يصبح 10.000 ريال (120.000 ريال ÷ 12 شهر).

2- سمح القانون بخصم قسط التقاعد وفقاً لنص الفقرة (أ) المادة (49) من القانون رقم (17) لسنة 2010م التي تشير إلى أنه تستبعد من مجموع الدخل الشهري المبالغ المقررة لحساب قسط التقاعد بموجب القوانين والأنظمة المقررة.

3- جعل المشرع سعر الضريبة تصاعدياً مع تقليل عدد الشرائح وتقليل حدة التصاعد.

4- استبعاد البدلات والتعويضات المرتبطة بالوظيفة مثل بدل المظهر، وبدل السفر، وبدل الانتقال.

ومع أن جميع العناصر السابقة تؤدي إلى جعل الضريبة على المرتبات والأجور قريبة من الضريبة الشخصية، غير أنه لا يمكن القول أنها ضريبة شخصية كاملة لأن المشرع اليمني لم يراع كافة الظروف المحيطة بالمكلف مثل الإعفاءات الممنوحة مقابل الأعباء العائلية حيث لم يفرق المشرع اليمني بين المكلف المتزوج والمكلف العازب، والمتزوج الذي يعول والذي لا يعول بخلاف التشريعات العربية التي منحت إعفاءات مقابل الأعباء العائلية.

3-2-7 : ضريبة تحجز عند المنبع

تحجز الضريبة على المرتبات والأجور عند المنبع، حيث تنص الفقرة (1) من المادة (99) من القانون رقم (17) لسنة 2010م على أنه :

"تستقطع الضريبة شهرياً من قبل صاحب العمل عند أداء الدخل إلى المكلف مع مراعاة المدة التي يعود إليها الدخل على أساس الشهر الذي تم فيه أداء الخدمة.

وكما تنص الفقرة (2) من المادة (99) على أنه :

"يتم استقطاع الضريبة على الدخل أو المستحقات الأخرى عند صرفها أو أدائها للمكلف، وعلى صاحب العمل تجميع مبالغ الضريبة المستحقة من هذه الدخول المستقطعة خلال الشهر، وإدراجها ضمن إقراره الشهري الملزم بتقديمه وتسديده إلى المصلحة في كل شهر عن دخل موظفيه أو مستخدميهم بموجب أحكام المسادة (101) من هذا القانون".

وكما تنص المادة (100) على أنه :

تستحق الضريبة أصلاً على صاحب الدخل الخاضع لها، إلا أن أصحاب الأعمال هم المكلفون باستقطاعها وتوريدها إلى المصلحة، وإن لم تستقطع الضريبة من صاحب الدخل.

ويلاحظ من استعراض النصوص السابقة تناولها لموضوع واحد هو أن ضريبة المرتبات والأجور تستحق على الشخص الذي حصل على الدخل (الموظف أو العامل). ويلتزم صاحب العمل باستقطاع هذه الضريبة من المنبع وتوريدها إلى الإدارة الضريبية، حتى ولو لم تستقطع الضريبة من صاحب الدخل.

3-2-8 : ضريبة تستجيب لقاعدة الملازمة

تستجيب الضريبة على المرتبات والأجور لقاعدة الملازمة فهي سهلة التحصيل لكونها تجبى من المنبع مما يخفف العبء عن كاهل موظفي مصلحة الضرائب، علاوة على أن المكلف لا يشعر بوطأتها لأنها تحجز قبل أن يستلم دخله.

3-3 نطاق الضريبة على المرتبات والأجور

إستناداً إلى المادة (48) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، تسري الضريبة على المرتبات والأجور وما في حكمها من المزايا والمنافع النقدية والعينية على ما يلي:-

- أ- جميع المبالغ المدفوعة للموظف أو العامل للناجمة عن عمله لدى الغير يعقد أو بدون عقد، وأياً كانت مسميات أو صور أو أسباب هذه المبالغ المدفوعة، وسواء دفعت له مقابل العمل المنجز في الجمهورية أو خارجها، طالما وأن هذه المبالغ المدفوعة مصدرها الجمهورية، باستثناء المستبعد منها بموجب هذا القانون.
- ب- ما يستحق للمكلف أو الموظف من مصدر أجنبي عن أعمال تسم أدائها في الجمهورية.
- ج- المرتبات والمكافآت والبدلات التي تمنح لرؤساء وأعضاء مجالس الإدارة فسي وحدات القطاع العام والمختلط من غير المساهمين.
- د- المرتبات والمكافآت لرؤساء وأعضاء مجالس الإدارة ومديري شركات الأموال.

ويتضح من النص أن المشرع حدد سريان الضريبة على المرتبات والأجور في المجموعات التالية:

1 - الدخول التي تحصل من الجمهورية

وتشمل هذه المجموعة المبالغ التي يحصل عليها الموظف أو العامل من أي مصدر في الجمهورية، مقابل أعمال لدى الغير في الجمهورية أو خارجها. وبغض النظر عن طريقة دفع هذا المبلغ سواء كان ثابتاً أو متغيراً، بصفة دورية أو غير دورية، أو في شكل عمولة أو نسبة من الربح، بعقد أو بدون عقد، وسواء تم تنفيذ العمل في الداخل أو الخارج، باعتبار أن أساس فرض الضريبة في هذه الحالة هو مصدر الدخل من الجمهورية سواء كانت من الحكومة اليمنية، أو المؤسسات العامة أو الهيئات العامة أو الشركات المختلطة أو القطاع الخاص، أو الشركات الأجنبية.

ووفقاً للفقرة (ب) المادة (55) من قرار وزير المالية رقم (508) لسنة 2010م بإصدار اللائحة التنفيذية للقانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل، فإنه يندرج تحت هذه المجموعة المبالغ التي تقوم بدفعها المنشآت العاملة في الجمهورية لأشخاص طبيعيين متواجدين في الجمهورية أو خارجها، وسواء كان هؤلاء الأشخاص الطبيعيين يتبعون الفرع أو المنشأة العاملة في الجمهورية، أو يتبعون مركزها الرئيسي في الخارج، أو مرتبطين بها بأي صورة من الصور لإنجاز أعمال لصالح أو لحساب المنشأة العاملة في اليمن، وبغض النظر عن جنسية المنشأة أو مكان تسليم المبلغ.

وعلى هذا الأساس تخضع المرتبات والأجور وما في حكمها من مزايا ومنافع، للضريبة على المرتبات والأجور التي يحصل عليها الموظفين في الخارج لتنفيذ أعمال خاصة بالشركة سواء داخل أو خارج الجمهورية، طالما أن المبالغ المدفوعة مصدرها الجمهورية.

2- الدخول المحققة في الجمهورية من مصدر أجنبي

تشمل هذه المجموعة جميع الدخول التي يحصل عليها الموظف أو العامل من مصدر أجنبي، مقابل أعمال تم تنفيذها في الجمهورية، بصرف النظر عن

الشخصي الطبيعي الذي يتقاضى هذا الدخل (يمني أو أجنبي، مقيم* أو غير مقيم) باعتبار أن أساس فرض الضريبة في هذه الحالة هو دخل الشخص الطبيعي المحقق في الجمهورية من مصدر أجنبي.

3-الدخول التي يحصل عليها رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة فسي وحدات القطاعين العام والمختلط من غير المساهمين

وتشمل هذه المجموعة: المرتبات وما في حكمها التي تدفع لرؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في وحدات القطاعين العام والمختلط من غير المساهمين. ونحن نرى أن إضافة عبارة "غير المساهمين" جاءت متوافقة مع نص الفقرة (هـ) المادة (14) من القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل، التي تشير إلى أنه لا يعتبر من المصاريف واجبة الخصم أي مبالغ يتم دفعها للمساهمين، وهذا يعني أنها إذا ظهرت مرتبات المساهمين ضمن المصاريف عند التحاسب الضريبي لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، فإنه يجب إضافتها حتى تخضع للضريبة، لهذا ومنعاً لخضوع نفس المبالغ لضريبتين نوعيتين تم استبعاد المساهمين.

4-الدخول التي يحصل عليها رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات الأموال وتشمل هذه المجموعة: المرتبات والأجور، والمكافآت، والبدلات والمزايا النقدية والعينية التي تدفع لرؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات الأموال. ونرى إضافة عبارة "بشرط التفرغ لإدارة الشركة، حتى لا يلجأ رؤساء وأعضاء

* تعرف المادة (3) من القانون رقم (17) لسنة 2010م المقيم كما يلي :

أولاً : يعتبر الشخص الطبيعي مقيماً في الجمهورية في أي من الحالات التالية:

- 1- إذا كان لديه محل إقامة دائم في الجمهورية.
- 2- المقيم في الجمهورية لمدة لا تقل عن مائة وثلاثة وثمانين يوماً أكانت متصلة أم متقطعة، خلال إثني عشر شهراً بحيث تنتهي في تلك السنة الضريبية، ويكون ذلك في حالة عدم وجود محل إقامة دائم في الجمهورية.
- 3- اليمني الذي يعمل خارج اليمن ويحصل على دخله الوظيفي من الجمهورية.

ثانياً: يعتبر الشخص الاعتباري مقيماً في الجمهورية في أي من الحالات التالية:-

- 1- إذا كان إنشأؤه قد تم وفقاً للقوانين اليمنية النافذة.
- 2- إذا كان مركزه الرئيسي أو الإدارة الفعلية في الجمهورية.
- 3- إذا كان الشخص الاعتباري عبارة عن شركة تملك فيها الدولة أو أحد الأشخاص الاعتبارية العامة أكثر من 50% من رأسمالها.

ثالثاً:- غير المقيم : كل شخص طبيعي أو اعتباري لا تتوفر فيه شروط المقيم المبينة في البندين أولاً وثانياً من هذه المادة.

مجالس الإدارات في شركات الأموال، الذين يشغلون نفس المركز والوظيفي في أكثر من شركة، إلى تحميل كل شركة على حدة بالمرتبات وما في حكمها الذين يحصلون عليها من كل شركة. ونرى أيضاً حتى يتم تعديل النص، أن يتم التعامل مع الأشخاص غير المتفرغين، ويتقاضون مرتبات من مختلف الشركات، أن يخضع مرتب واحد فقط للضريبة على المرتبات والأجور، وتدرج بقية المرتبات في الشركات الأخرى ضمن وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية. استناداً إلى المعالجة الضريبية التي تسمح للموظف أو العامل الاستفادة من حد الإعفاء وتساعد الشرائح مرة واحدة.

3-4: شروط سريان الضريبة على المرتبات والأجور

يشترط لسريان الضريبة على المرتبات والأجور ضرورة توافر عدة

شروط منها:

- 1- أن يكون المبلغ المدفوع الذي يحصل عليه المكلف من قبيل المرتبات والأجور وما في حكمها مقابل عمل يؤديه المكلف لحساب الغير وتحت إشرافه وتوجيهه. أي أن تتوافر في علاقة المكلف بصاحب العمل علاقة التبعية والإشراف، وبغض النظر عن طريقة دفع هذا المبلغ سواء كان ثابتاً أو متغيراً أو في شكل عمولة أو نسبة من الربح.
- 2- يجب التفرقة بين المبلغ المدفوع من الخزينة العامة أو من الخزينة الخاصة لأن العرف الضريبي يفرق بينهما على النحو التالي :
أولاً : إذا كان المبلغ المدفوع من خزينة عامة مثل الوزارات والمصالح والهيئات والمؤسسات العامة وغير ذلك من الأشخاص الاعتبارية العامة، فهو يخضع للضريبة على المرتبات والأجور بشكل مطلق، سواء كان هذا الشخص الذي حصل على هذا المبلغ يمينياً أو أجنبياً، مقيماً في اليمن أو في الخارج، سواء كان هذا المبلغ المدفوع عن أعمال أو خدمات أدت في اليمن أو في الخارج.
ومن هذا المنطلق تسري ضريبة المرتبات والأجور على المرتبات والأجور التي تدفعها الحكومة اليمنية للعاملين الأجانب والعاملين بالسفارات والمكاتب اليمنية في الخارج.

ثانياً : إذا كان المبلغ المدفوع من خزينة خاصة مثل الأفراد والشركات على اختلاف أشكالها القانونية وسواء كانت يمنية أو أجنبية، فهو يخضع للضريبة على المرتبات والأجور في الحالتين :

أ (إذا كان المبلغ المدفوع لشخص مقيم في اليمن، فهو يخضع للضريبة بغض النظر عن جنسيته سواء كان يمينياً أو أجنبياً فمجرد توفر شرط الإقامة في اليمن، فتستحق ضريبة المرتبات والأجور على الشخص الذي حصل على الدخل.

ب) إذا كان المبلغ المدفوع من مصدر أجنبي (شركة أجنبية) بسبب قيام شخص طبيعي بتأدية خدمة لليمن، فإن هذا الدخل يخضع للضريبة على المرتبات والأجور، سواء كان المستفيد يمني أو غير يمني، وسواء دفع له المبلغ في اليمن أو قيد لحسابه في الخارج، فأساس استحقاق الضريبة هو الحصول على الدخل مصدره شركة عاملة في اليمن، مقابل تأدية خدمة لليمن.

وتطبيقاً لما تقدم فإن ما يتم دفعه من مرتبات من قبل إحدى الشركات العاملة في اليمن بموجب القوانين اليمنية، لموظفيها الذي يعملون بفروعها المستقلة في الخارج، لا تستحق عليها ضريبة مرتبات والأجور، طالما أنها دفعت من خزينة خاصة من مصدر خارج الجمهورية وعن خدمة في الخارج.

وإذا أوفدت إحدى الشركات الأجنبية بعض مهندسيها للإشراف على مشروع تقيمه في اليمن، فإن المرتبات التي تدفعها هذه الشركة الأجنبية لهؤلاء المهندسين الأجانب عن مدة عملهم في اليمن تخضع لضريبة المرتبات والأجور لأنها دفعت لهم بسبب خدمة أدت في اليمن.

وإذا قامت إحدى الشركات العاملة في اليمن، باحتساب مرتبات لبعض الموظفين التابعين لها في الخارج، لتنفيذ أعمال خاصة بالشركة العاملة في اليمن، وذلك بتخصيص كل أوقات الدوام، لتحليل البيانات، وإجراء الدراسات، وتقديم التوصيات للأعمال التي يتم تنفيذها في اليمن، فإن هذه المرتبات تخضع للضريبة على المرتبات والأجور وفقاً لقانون الضرائب اليمني، إذا لم توجد اتفاقية لمنع الإزدواج الضريبي بين اليمن والدولة التي تنتمي إليها الشركة العاملة في اليمن.

3-5: الإعفاءات من الضريبة على المرتبات والأجور

لا يُعفى المكلف إلا بنص صريح. لهذا حددت المادة (50) من القانون رقم (17) لسنة 2010م الإعفاءات من الضريبة على المرتبات والأجور، لاعتبارات معينة وفقاً لشروط معينة وعلى النحو التالي:

3-5-1: الدخول التي يقبضها سفراء أو قناصل الدول الأجنبية الممثلة في الجمهورية، وأعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي، والموظفين الأجانب

تنص الفقرة (أ) من المادة (50) على أنه تعفى من الضريبة :

الدخول التي يتقاضاها سفراء أو قناصل الدول الأجنبية الممثلة في الجمهورية، وأعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي وموظفوهم الأجانب، وذلك بشرط المعاملة بالمثل، ولا يشمل الإعفاء سوى الدخل الناتج من الأعمال المتعلقة بممارسة وظائفهم المشار إليها.

ويستفاد من النص أن عدة شروط لإعفاء الدخول التي يقبضها سفراء أو قناصل الدول الأجنبية الممثلة في الجمهورية، وأعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي، والموظفين الأجانب:

1- شرط المعاملة بالمثل بمعنى ضرورة تمتع سفراء اليمن والموظفين الذين يعملون بالسفارات اليمنية في الخارج بنفس الإعفاءات على الدخول التي يحصل عليها السفراء وأعضاء السلكين السياسي والقنصلي في الجمهورية.

2- أن يكون الإعفاء محصوراً للسفراء والقناصل ورجال السلكين الدبلوماسي والقنصلي وموظفيهم الأجانب. وهذا يعني أن الدخول التي يحصل عليها العمال والموظفون اليمنيون لدى السفارات والقنصليات الأجنبية، أو لدى رجال السلكين السياسي والقنصلي تخضع للضريبة والمرتبات والأجور دون أي استثناء، استناداً إلى البند (1) الفقرة (أ) المادة (70) من اللائحة التنفيذية.

3- أن تكون الدخول الناتجة عن أعمال متعلقة بممارسة وظائفهم الدبلوماسية والقنصلية في السفارات والقنصليات الأجنبية.

3-5-2 : الدخول التي يقبضها خبراء المنظمات الدولية الأجانب، وخبراء
المعونات الأجنبية من المنظمات الحكومية وغير الحكومية

تنص الفقرة (ب) المادة (50) من القانون على أنه تعفى من الضريبة:

"الدخول التي يتقاضاها الأفراد غير اليمنيين لقاء أداء واجباتهم الرسمية لدى
المنظمات الدولية التي أنشئت بموجب القانون الدولي العام، والدخول التي
يتقاضها الموظفون غير اليمنيين من منظمات حكومية أو غير حكومية بموجب
اتفاقيات مبرمة مع الحكومة اليمنية وذلك مقابل تقديم خدمات الإعانة لليمن.

ويُستدل من النص أن الإعفاء محصور على الدخول التي يتقاضاها
الأجانب العاملين في المنظمات الدولية، والمنظمات الحكومية وغير الحكومية
التي تقدم خدمات إعانة لليمن، بموجب اتفاقيات موقعة مع الحكومة اليمنية. وهذا
يعني أن الدخول التي يحصل عليها اليمنيون العاملون في هذه المنظمات تخضع
لضريبة المرتبات والأجور.

3-5-3 : التعويضات أو المخصصات لمدى الحياة التي تدفع لضحايا حوادث
العمل

لا اعتبارات إنسانية ألقى المشرع الضريبي التعويضات أو المخصصات
التي تدفع لضحايا حوادث العمل، أو لمن يعولون بعد الوفاة، من الضريبة على
المرتبات والأجور بنص الفقرة (ج) من المادة (50) التي نصت على أنه تعفى
من الضريبة:

تعويضات حوادث وإصابات العمل، بما في ذلك المخصصات لمدى الحياة التي
يقرر دفعها لضمان حوادث وإصابات العمل أو لمن يعولون بعد الوفاة، وفقاً
للأنظمة واللوائح النافذة.

3-5-4 : معاشات التقاعد ومستحقات نهاية الخدمة

تعفى معاشات التقاعد ومستحقات نهاية الخدمة التي تمنح لموظفي الدولة،
أو المؤسسات العامة، أو الشركات المختلطة، أو الشركات الخاصة وفقاً لقوانين
التقاعد وأنظمتها بحسب نص الفقرة (د) من المادة (50) التي نصت على أنه تعفى
من الضريبة :

"معاشات التقاعد ومستحقات نهاية الخدمة".

3-5-5 : التعويضات أو المخصصات المدفوعة مقابل أعباء العمل والمساعدات الطبية

تنص الفقرة (هـ) من المادة (50) على أنه تعفى من الضريبة :

"التعويضات أو المخصصات المدفوعة مقابل أعباء العمل والمعونات الطبية والمساعدات التي تمنح بموجب تقارير طبية صادرة عن السلطات المختصة ومدعمة بالوثائق".

ويستفاد من نص هذه الفقرة أنه تمّ الإعفاء من الخضوع لضريبة المرتبات والأجور كل من التعويضات أو المخصصات المدفوعة مقابل أعباء العمل، والمعونات الطبية والمساعدات الممنوحة للموظفين بموجب التقارير الطبية الصادرة عن الجهات المختصة، بشرط أن تكون مدعمة بالمستندات المؤيدة.

3-5-6 : دخل العمال بالأجر اليومي

نظراً لانخفاض أجور عمال اليومية ولصعوبة حصر وتحديد هذه الأجور

نصت الفقرة (و) من المادة (50) على أنه تعفى من الضريبة:

"دخل العمال بالأجر اليومي بموجب الأسس والمعايير التي تحددها اللائحة التنفيذية".

وبحسب الفقرة (و) المادة (70) من اللائحة التنفيذية، فإنه يشترط لإعفاء دخل العملة بالأجر اليومي في أي قطاع ما يلي:-

- 1- يقتصر حكم الإعفاء المقصود بهذه الفقرة على العمالة غير المستقرة في عمل معين لدى صاحب عمل واحد، مع عدم وجود عقد عمل مكتوب، أو تقرير أجر معلوم في نهاية الأسبوع أو أي فترة زمنية.
- 2- عدم استقرار العامل في عمل معين لدى صاحب عمل واحد مدة تزيد عن خمسة عشر يوماً متصلة أو منفصلة خلال الشهر الواحد.
- 3- لا يشمل الإعفاء من الضريبة العمالة الأجنبية أو الشخص الطبيعي غير المقيم مهما تكون طريقة دفع الأجر، أو الحصول على الدخل، أو طريقة أداء العمل، أو مدة الاستخدام.

3-6: تجديد وعاء الضريبة على المرتبات والأجور

يتحدد وعاء الضريبة على المرتبات والأجور بمقدار صافي الدخل الشهري. وهو عبارة عن الفرق بين إجمالي الدخل والمبالغ التي تخصم من إجمالي الإيراد وفقاً لأحكام القانون.

$$\text{وعاء الضريبة (صافي الدخل الشهري)} = \text{إجمالي الدخل} - \text{المبالغ التي تخصم من إجمالي الدخل}$$

3-6-1: إجمالي الدخل

حددت الفقرة (أ) المادة (48) من القانون رقم (17) لسنة 2010م غلى أنه تسري الضريبة على المرتبات والأجور وما في حكمها من المزايا النقدية والعينية على:

جميع المبالغ المدفوعة للموظف أو العامل الناجمة عن عمله لدى الغير بعقد أو بدون عقد، وأياً كانت مسميات أو صور أو أسباب هذه المبالغ المدفوعة، وسواء دفعت لهم مقابل العمل المنجز في الجمهورية أو خارجها، طالما وأن هذه المبالغ المدفوعة مصدرها الجمهورية، باستثناء المستبعد منها بموجب هذا القانون.

وفقاً للفقرة (ب) المادة (55) من قرار وزير المالية رقم (508) لسنة 2010م بإصدار اللائحة التنفيذية للقانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل، فإن عناصر الدخل التي تخضع لضريبة المرتبات والأجور، تشمل جميع المبالغ التي يحصل عليها الموظف أو العامل في شكل مرتبات وأجور، أو أتعاب، أو مخصصات، أو مزايا وبدلات نقدية وعينية، أو مكافآت وإكراميات مقابل أعمال تم إنجازها داخل الجمهورية أو خارجها، طالما أنه دفعت له بصفته موظفاً ومصدرها الجمهورية.

3-6-1-1: المرتبات

تمثل المرتبات المبالغ النقدية التي تدفعها الجهات الحكومية والشركات والمؤسسات والأفراد شهرياً للموظفين مقابل تقديمهم خدمات وأعمال ذهنية لأصحاب العمل.

ويجب ملاحظة أن المعيار في تحديد الدخل الخاضع للضريبة على المرتبات والأجور هو طبيعة العلاقة التي تربط بين من يقدم عمله وصاحب العمل. فإذا كانت هذه العلاقة علاقة تبعية وإشراف، أي علاقة تتوافر فيها خصائص عقد العمل* فإن المكلف يعتبر أجيراً لدى الغير، وبالتالي فإن ما يحصل عليه من مرتبات يخضع لضريبة المرتبات والأجور.

وإذا لم تتوافر علاقة التبعية، فلا يعتبر المكلف أجيراً وبالتالي فإن ما يحصل عليه من مبالغ لا تخضع لضريبة المرتبات والأجور بل تخضع لضريبة نوعية أخرى، وكما يتضح من الأمثلة التالية :

3-6-1-1-1 : مرتب مالك المنشأة الفردية

إذا احتسب مالك المنشأة الفردية مرتباً لنفسه مقابل إدارته للمنشأة أو عمله بها، فإن هذا المرتب لا يخضع لضريبة المرتبات والأجور للسببين التاليين :

- 1- المرتب الذي يخضع للضريبة على المرتبات والأجور هو الذي تتوافر فيه أركان عقد العمل بحيث يدفع لشخص تربطه بالمنشأة علاقة الأجير بصاحب العمل. وهذا الشرط لا يتوفر في هذه الحالة، فمالك المنشأة الفردية لا يعتبر أجيراً إذ لا يتصور أن يتعاقد المرء مع نفسه.
- 2- يتمثل صافي ربح المنشأة الفردية في تضافر عنصرَي العمل (المجهود الذي يقوم به)، ورأس المال الذي يخاطر به صاحب المنشأة. ويخضع هذا الصافي لضريبة نوعية أخرى هي الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

* يمكن تعريف عقد العمل بأنه "عقد بمقتضاه يتعهد الموظف أو العامل بأن يشتغل تحت إدارة صاحب العمل أو سلطته أو إشرافه مقابل أجر يحدد على أساس معين أو مدة محددة". ومن النص يمكن استنتاج عدة خصائص لعقد العمل أهمها :

- 1- أن يكون لرب العمل حق التوجيه.
- 2- أن يكون العامل تابعاً وخاضعاً لرب العمل.
- 3- أن يعمل العامل لحساب صاحب العمل وتحت مسؤوليته ولحسابه فهو ليس شريكاً لصاحب العمل.
- 4- لا يؤثر شكل الأجر سواء كان ثابتاً أو متغيراً، نقداً أو عينياً، أو في شكل نسبة مئوية من رقم الأعمال، أو حصة معينة من الربح على استحقاق للضريبة.

3-6-1-1-2 : مرتب الشريك المتضامن

قد ينص في عقد شركة التضامن على احتساب مرتب لأحد الشركاء مقابل إدارته للشركة، وفي هذه الحالة فإن هذا المرتب لا يخضع للضريبة على المرتبات والأجور للسببين التاليين :

(أ) يشبه مركز الشريك المتضامن مركز صاحب المنشأة الفردية، فلا فرق بين الاثنين من حيث أن كلا منهما يبذل للمنشأة من ماله ومجهوده الشخصي، ومن حيث مسؤولية الشريك المتضامن التي تعتبر مسؤوليته غير محدودة وتمتد إلى أمواله الخاصة.

(ب) يخضع الشريك في شركات التضامن لضريبة الأرباح التجارية والصناعية التي تفرض على ناتج عمله وحصته في رأس المال معاً.

وما يتقاضاه الشريك مقابل عمله يكون بحسب الأصل حصة في الربح مستحقة لشريك لا أجراً مستحقاً لأجير، ومما يؤكد هذا محاسبياً أنه يتم معالجة مرتب الشريك المتضامن في حساب توزيع الأرباح باعتباره حصة في ربح الشريك المتضامن.

3-6-1-1-3 : مرتب الشريك الموصي

لا يحق قانوناً للشريك الموصي أن يقوم بعمل من أعمال الإدارة أو أن يظهر بمظهر المدير المسئول. لكن يمكن لهذا الشريك أن يقوم بعمل من الأعمال العادية مثل كاتب حسابات، أمين صندوق، أمين مخازن، وغير ذلك من الأعمال التي لا تعتبر من أعمال الإدارة. وما يتقاضاه الشريك الموصي من مرتبات يخضع للضريبة على المرتبات والأجور انسجاماً مع التشريعات الضريبية الأخرى، إلا أن المشرع الضريبي اليمني اعتبر مرتب الشريك الموصي من قبيل استخدام الدخل وأخضعه بالتالي لضريبة الأرباح التجارية والصناعية شأنه في ذلك شأن مرتب الشريك المتضامن. ووفقاً لما تقدم فإن مرتب الشريك الموصي لا يخضع لضريبة المرتبات والأجور.

3-6-1-1-4 : مرتبات الأقارب

ليس هناك ما يمنع من أن يقوم صاحب العمل بتوظيف أقاربه في منشأته كزوجته وأولاده وأشقائه بموجب عقد عمل بينهم وبين المكلف. وما يحصلون عليه الأقارب من مرتبات تخضع للضريبة على المرتبات والأجور بغض النظر عن إعالة المكلف لهذا القريب أو أنه يقيم معه في معيشة واحدة.

3-6-1-1-5 : مرتبات رؤساء وأعضاء مجلس إدارات شركات الأموال

تخضع مرتبات رؤساء وأعضاء مجلس إدارات شركات الأموال، والمؤسسات العامة والشركات المختلطة، للضريبة على المرتبات والأجور لانفصال الذمة المالية للمساهمين عن الذمة المالية للشركة.

3-6-1-1-6 : مرتبات الوسطاء

فيما يتعلق بالوسطاء مثل الممثلين التجاريين، ووكلاء التأمين، الجلابين، والطوافين وغيرهم من الوسطاء، فإنه يمكن الاسترشاد بمعيار التبعية، فإذا اتضح أن هؤلاء الوسطاء مرتبطون بعقد عمل ويخضعون لإشراف وتوجيه صاحب العمل، فإن ما يحصلون عليه من مرتبات تخضع للضريبة على المرتبات والأجور. وإذا اتضح أن هؤلاء الوسطاء يعملون لحسابهم الخاص وتحت مسؤوليتهم، فإن ما يحصلون عليه من مرتبات لا تخضع للضريبة على المرتبات والأجور، بل تخضع دخولهم لضريبة نوعية أخرى هي الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

3-6-1-2 : الأجور

تمثل الأجور المبالغ النقدية التي تدفعها الجهات الحكومية والشركات والمؤسسات والأفراد على فترات متقاربة (يوم أو أسبوع أو أسبوعين أو أربعة أسابيع) للعاملين مقابل الأعمال اليدوية التي يؤديها العاملون لأصحاب العمل. ولا يوجد أي فرق من الناحية الضريبية بين المرتب والأجر فكل منهم يخضع للضريبة على المرتبات والأجور بنفس السعر ونفس القواعد والأحكام المنصوص عليها في القانون.

3-1-6-3 : المكافآت

تمثل المكافآت المبالغ النقدية التي تدفع للعاملين علاوة على مرتباتهم وأجورهم مثل المكافآت السنوية والشهرية، ومكافآت الإنتاج، والمكافآت التشجيعية، ومكافآت التدريس والتدريب والتصحيح، وغيرها. وتخضع هذه المكافآت للضريبة على المرتبات والأجور مع مراعاة التفرقة بين المكافآت الثابتة التي تصرف بشكل دوري ثابت وبالتالي تدرج ضمن مكونات إجمالي الدخل تمهيداً لتحديد وعاء ضريبة المرتبات والأجور وتحديد الضريبة المستحق، أما المكافآت العرضية فتفرض بسعر نسبي 15%.

وهناك عدة حالات للمكافآت يتطلب الأمر الإشارة إليها لمعرفة مدى خضوعها للضريبة على المرتبات والأجور :

- 1- مكافأة ترك الخدمة : هي التي تدفع للعامل عند انتهاء مدة العقد. ولا تخضع هذه المكافأة للضريبة على المرتبات حيث لا تعتبر دخلاً وإنما هي بمثابة دفعة رأسمالية القصد منها مساعدة الموظف على مواجهة الحياة. ولقد أقر المشرع اليمني مكافأة ترك الخدمة بنص صريح.
- 2- مكافأة الاستغناء : هي التي تدفع عند قيام صاحب العمل بفسخ العقد قبل انتهاء مدة العقد مثل تعويض الفصل قبل انتهاء مدة الخدمة وتعويض الفصل دون سابق إنذار. وتخضع هذه المكافأة للضريبة على المرتبات والأجور باعتبارها أجراً معجلاً عن عمل تنازل صاحب العمل عن حقه في العمل.

3-1-6-4 : الإكراميات

تمثل الإكراميات المبالغ النقدية التي تدفع للعمال والموظفين علاوة على مرتباتهم وأجورهم في مناسبات معينة مثل إكراميات رمضان والإكراميات التي تصرف في بعض المناسبات. وتخضع هذه الإكراميات للضريبة على المرتبات والأجور بسعر نسبي 15%.

3-1-6-5 : البدلات النقدية

يُقصد بالمزايا النقدية، وفقاً لما ورد في المادة (56) من اللائحة التنفيذية، المبالغ التي يحصل عليها الشخص الطبيعي في صورة نقدية، دون أن تكون هذه

المبالغ عوضاً عن نفقات يتحملها في سبيل أداء عمله. وتضاف هذه البدلات إلى المرتبات والأجور لكي تخضع للضريبة على المرتبات والأجور طالما أنها تعود على العامل أو الموظف بالمنفعة الشخصية وبغض النظر عما إذا كانت تدفع بصفة دورية أو عرضية.

ومن خلال ما تقدم نستنتج أن المعيار في تحديد البدلات النقدية التي تخضع للضريبة هو الغرض الذي من أجله تم صرف البدلات النقدية. فإذا كان الغرض من الصرف هو دفعها في شئون تتعلق بذات الوظيفة ولفائدة صاحب العمل وفي حدود ما تقتضيه الوظيفة من مصاريف، فإن المبالغ المدفوعة في هذه الحالة لا تعتبر مزايا نقدية، وبالتالي لا تخضع للضريبة على المرتبات والأجور لانتفاء صفة المنفعة الشخصية.

وأما إذا كانت هذه البدلات النقدية تعود على الموظف والعامل بالمنفعة الشخصية، فإن المبالغ المدفوعة نقداً في هذه الحالة تعتبر مزايا نقدية، وبالتالي فإنها تخضع للضريبة على المرتبات والأجور. وكما يتضح من الأمثلة التالية التي توضح ما يعتبر ميزة نقدية يخضع للضريبة، وما لا يعتبر ميزة فلا يخضع للضريبة:

1 : بدل المواصلات

يمثل بدل المواصلات أو بدل المحروقات المبالغ النقدية التي تدفع للعاملين مقابل قيامهم بالانتقال باستخدام وسائل النقل لتنفيذ الأعمال والمهام الموكولة إليهم. ولا يخضع هذا البدل للضريبة على المرتبات والأجور لأنه يصرف لمواجهة متطلبات الوظيفة ولصالح صاحب العمل وإذا صرف أي مبلغ للمستخدم كبديل مواصلات بدون وجود علاقة بين هذا البدل والوظيفة، فإن هذا المبلغ يخضع لضريبة المرتبات والأجور. واستناداً إلى البند (2) الفقرة (ب) المادة (57) من اللائحة التنفيذية، لا يخضع بدل المواصلات كحد أعلى بنسبة 20% من الراتب الأساسي، وبما لا يزيد عن ثلاثين ألف ريال، وما زاد عن ذلك يخضع للضريبة على المرتبات والأجور.

2: بدل التمثيل أو بدل المظهر

يمثل بدل التمثيل أو بدل المظهر المبالغ النقدية التي تدفع لشاغلي بعض الوظائف لمواجهة ما تقتضيه ضرورة ظهور من يشغل هذه الوظائف بالمظهر الاجتماعي المناسب. ولا يخضع هذا البديل للضريبة على المرتبات والأجور باعتباره من متطلبات الوظيفة، وفقاً للضوابط والمعايير التالية، استناداً إلى الفقرة (ب) المادة (57) من اللائحة التنفيذية:-

- 1- لا يمنح بدل التمثيل أو المظهر إلا إذا كان عمل الموظف يتطلب ذلك.
- 2- وجود لائحة تنظيمية وهيكل تنظيمي توضح المستويات الوظيفية بالمنشأة وشروط شغل هذه الوظيفة.
- 3- لا يخضع بدل التمثيل أو بدل المظهر كحد أعلى بنسبة 25% من الراتب الأساسي، وبما لا يزيد عن مبلغ خمسة وثلاثين ألف ريال، وما زاد عن ذلك يخضع للضريبة على المرتبات والأجور.

3 : بدل السفر

يمثل بدل السفر المبالغ النقدية التي تدفع للموظف أو العامل مقابل السفر والمبيت خارج مقر عمله الأصلي للقيام ببعض الأعمال المتعلقة بالوظيفة لصالح المنشأة. ولا يخضع هذا البديل للضريبة على المرتبات والأجور إذ أنه يدفع لمواجهة نفقات فعالية بغرض تمكين الموظف من أداء عمله. وفقاً للبند (2) الفقرة (ب) المادة (57) من اللائحة التنفيذية للقانون، فإن بدل السفر يُمنح للموظف وفقاً للضوابط التالية:

أ) وجود لائحة داخلية لدى الجهة (أو قرار إداري) تحدد مبلغ بدل السفر لكل مستوى وظيفي.

ب) صدور تكليف يحدد فيه نوع المدة ومدتها.

ج) أن يكون السفر مرتبطاً بنشاط المنشأة.

4 : بدل الانتقال

يمثل بدل الانتقال المبالغ النقدية التي تدفع للعاملين عند انتقالهم إلى أماكن عملهم الجديدة أو عودتهم إلى أعمالهم السابقة بموجب قرارات التعيين الخاصة بهم،

وذلك مقابل قيمة تذاكر السفر، ومصاريف الانتقال، ونقل الأثاث. وبحكم طبيعة هذا البديل المرتبط بالوظيفة بشكل واضح فإنه لا يخضع للضريبة على المرتبات والأجور.

5: بديل المحروقات

يمثل بديل المحروقات المبالغ التي تصرف للعاملين مقابل المحروقات، تمكيناً لهم من أداء أعمالهم، أو القيام بمهام محددة. ولا يخضع بديل المحروقات للضريبة على المرتبات والأجور، بشرط أن لا يكون لنفس الموظف بديل مواصلات معتمد، وأن تصرف هذه المبالغ في شكل بديل شهري غير ثابت.

6 : بديل طبيعة العمل

يمثل بديل طبيعة العمل المبالغ النقدية التي تدفع للموظف أو العامل مقابل عمل معين يقوم به الموظف. ويخضع هذا البديل للضريبة على المرتبات والأجور إذا اعتبر جزءاً مكماً للمرتب.

7 : بديل المخاطر

يمثل بديل المخاطر المبالغ النقدية التي تدفع للعاملين مقابل تحمل مخاطر معينة أثناء أداء العمل، مثل بديل المخاطر لطبيب الأشعة، أو بديل المخاطر لعمال المناجم، أو بديل المخاطر لبعض الصناعات الكيميائية، أو غيرها التي يترتب عليها ضرر صحي فإن هذا البديل يخضع للضريبة على المرتبات والأجور باعتباره جزءاً مكماً للمرتب. وفي نفس الوقت، لا تخضع للضريبة على المرتبات والأجور كل من المبالغ المدفوعة لعلاج العاملين عند تعرضهم لمخاطر أثناء العمل، وكذلك تكلفة الترتيبات اللازمة لحمايتهم من المخاطر، بشرط أن تكون مؤيدة بمستندات.

8 : بديل الملابس النقدي

يمثل بديل الملابس المبالغ النقدية التي تمنح للموظف أو العامل لشراء ملابس. إذا كان هذا البديل يدفع للموظفين الذين تتطلب طبيعة عملهم ارتداء زي خاص مثل مضيفي ومضيفات شركات الطيران وعمال الاستقبال وأفراد الشرطة والقوات المسلحة، فإن هذا البديل لا يخضع للضريبة على المرتبات والأجور لارتباطه بشئون مرتبطة بأداء الوظيفة.

وإذا كان هذا البديل يدفع للموظفين بدون ارتباطه بالعمل، فإنه يعتبر ميزة نقدية ويخضع بالتالي للضريبة على المرتبات والأجور.

9 : بديل الغذاء النقدي

يمثل بديل الغذاء المبالغ النقدية التي تمنح للموظف أو العامل مقابل شراء أو توفير غذاء. إذا كان هذا البديل يمنح للعاملين في مواقع العمل حيث لا يمكنهم مغادرة مواقعهم لتناول الغذاء. فإن هذا البديل لا يخضع لضريبة المرتبات والأجور لأن الغرض من إنفاقه هو صرفه في شئون تتعلق بالوظيفة. وأما إذا كان هذا البديل يدفع للموظفين بدون ارتباطه بالعمل، فإنه يعتبر ميزة نقدية ويخضع بالتالي للضريبة على المرتبات والأجور.

10 : بديل السكن النقدي

يمثل بديل السكن المبالغ النقدية التي تدفع للموظف أو العامل لتمكينه من توفير السكن. إذا صرف هذا البديل زيادة على الأجر في ظل ظروف عادية، فإن هذا البديل يعتبر ميزة نقدية ويخضع بالتالي للضريبة على المرتبات والأجور.

11 : بديل غلاء المعيشة

يمثل بديل غلاء المعيشة المبالغ النقدية التي تدفع للعاملين مقابل الارتفاع في المستوى العام للأسعار وارتفاع نفقات المعيشة. ويعتبر هذا البديل ميزة نقدية لأنه يعود على الموظف أو العامل بالمنفعة الشخصية، وبالتالي يخضع للضريبة على المرتبات والأجور.

12 : ضريبة المرتبات والأجور التي يسددها صاحب العمل

الأصل أن المكلّف بسداد ضريبة المرتبات والأجور هم العاملون في المنشأة. ولكن إذا قام صاحب العمل بسداد هذه الضريبة نيابة عن العاملين، فإنها تعتبر ميزة نقدية تخضع للضريبة على المرتبات والأجور (ضريبة الضريبة).

13 : قسط التأمينات الاجتماعية الذي يسدده صاحب العمل

الأصل أن يقوم العامل أو الموظف بسداد قسط التأمينات الاجتماعية بنسبة 6% من الأجر الكامل. وإذا قام صاحب العمل أو المنشأة بسداد هذا القسط نيابة عن العاملين، فإن هذا المبلغ المدفوع يعتبر ميزة نقدية ويخضع للضريبة على المرتبات والأجور لأنه يعود على الموظف أو العامل بالمنفعة الشخصية.

14: بدل حضور الجلسات

يمثل بدل حضور الجلسات المبالغ النقدية التي تدفع مقابل حضور جلسات اجتماعات مجالس الإدارات أو اللجان. ويخضع هذا البديل للضريبة على المرتبات والأجور.

15: بدل العلاج النقدي

يمثل بدل العلاج النقدي المبالغ المنصرفة للعاملين نقداً مقابل الحصول على العلاج. وفقاً للفقرة (هـ) المادة (50) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، تم إعفاء هذه المبالغ من الخضوع لضريبة والأجور، بشرط أن تكون هذه المبالغ المدفوعة مؤيدة بتقارير طبية ومعتمدة من الجهات المختصة. وأما إذا صرف بدل العلاج النقدي بشكل شهري وثابت، فإنه يخضع للضريبة على المرتبات والأجور.

16 : بدلات أخرى

وتوجد عدة بدلات أخرى تخضع للضريبة باعتبارها مكملات للمرتبات مثل بدل الإجازة، وبدل الاغتراب، وبدل الميدان، وبدل المناخ ، وبدل التخصص، وبدل الإشراف، وبدل العيادة، والبدل الخاص، والبدل التشجيعي، وبدل القضاء، وبدل التأهيل، وبدل التفرغ، وبدل التأهيل، وبدل الإنتاج الفكري.

17: المنح النقدية

تخضع المنح والمساعدات النقدية الممنوحة للعاملين للضريبة على المرتبات والأجور باعتبارها تصرف للموظف أو العامل بصفته المستمدة من العقد وعوضاً عن المكافآت.

18 : حصة العاملين في الأرباح

تخضع حصة العاملين من الأرباح التي تقوم المنشأة بتوزيعها، للضريبة على المرتبات والأجور باعتبارها ميزة نقدية مكملات للمرتب.

19 : العمولات

تخضع العمولات التي يحصل عليها العاملون للضريبة على المرتبات والأجور باعتبارها ميزة نقدية متممة للمرتب.

20: أقساط التأمين على حياة الموظفين

تخضع هذه الأقساط التي يدفعها صاحب العمل نيابة عن العاملين ولصالحهم للضريبة على المرتبات والأجور باعتبارها ميزة نقدية متممة للراتب.

3-6-1-6: البدلات العينية

تمثل البدلات العينية المنافع والخدمات المادية التي يحصل عليها الموظف أو العامل في شكل عيني علاوة على مرتبه أو أجره الأصلي مثل السكن العيني، والغذاء العيني، والعلاج العيني، والملابس العينية.

ويجب أن تتوفر في البدلات العينية عدة شروط منها :

- 1- أن تقدم المزايا العينية في شكل عيني وليس نقدي. فمثلاً لو قدمت المنشأة سكناً مجانياً اعتبر ذلك من المزايا العينية، بينما لو صرفت المنشأة مبلغاً نقدياً اعتبر ذلك من المزايا النقدية.
- 2- أن تمنح للعامل أو الموظف مجاناً وبدون مقابل، فإذا دفع قيمتها بالكامل فإنها لا تعتبر ميزة لأن العامل تحملها ، وأما إذا دفع صاحب المنفعة جزءاً من تكلفتها فإن الفرق بين تكلفة المنفعة وما دفع يعتبر ميزة عينية تخضع للضريبة.
- 3- أن تمنح للعامل بغرض إثابة الموظف بمعنى أن تعود عليه بالمنفعة الشخصية وأما إذا كانت هذه الخدمات مرتبطة بالنشاط وتساعد العامل في أداء وظيفته، فإنها لا تعتبر من المزايا العينية، وكما يتضح من الحالات التالية:-

1 : السكن العيني المجاني

إذا منح المستخدم سكناً مجانياً للإقامة فيه، فإن القيمة الإيجارية لهذا السكن على أساس المثل أو باتخاذ الضريبة ريع العقار كأساس لاحتساب الإيجار يعتبر مكماً للمرتبات والأجور ويخضع للضريبة طالما أن هذا السكن يعود بالمنفعة الشخصية للموظف بمعنى أن متطلبات العمل لا تستلزم بالضرورة الإقامة في هذا السكن. ويخضع للضريبة على المرتبات والأجور أيضاً كافة المزايا العينية الأخرى مثل إهلاك الأثاث وفقاً لنسب الإهلاك المعتمدة في القانون، وفواتير الكهرباء والمياه المسددة نيابة عن المستخدم. ووفقاً للبند (5) المادة (57) من اللائحة

التفذية، إذا كانت مقتضيات العمل تستلزم إقامة العاملين في هذا السكن وبما يعود بالنفع لصاحب العمل، فإن هذا السكن العيني المقدم للمكلف تمكيناً له لأداء واجبات عمله، لا يُعتبر ميزة عينية: ومثال ذلك، سكن الأطباء والممرضات والموظفين داخل المستشفى لمباشرة أعمالهم خلال المناوبات، والسكن داخل المصانع والوحدات الإنتاجية، والسكن في المناطق النائية، وسكن الحراس داخل المنشأة، وسكن المشرفين والمشرفات في المدارس الداخلية، ومكان إقامة المهندسين والعمال في مقر أعمالهم.

2 : الغذاء العيني

إذا قدمت المنشأة الوجبات الغذائية تعويضاً لهم عن الأضرار الصحية مثل الوجبات الغذائية التي تقدم لعمال المناجم في شركات التعدين، فإن تكلفة هذه الوجبات لا تعد ميزة عينية. كذلك إذا قدمت الوجبات الغذائية بصفة عارضة لظروف تتطلبها مصلحة العمل مثل الوجبات الغذائية التي تقدم أثناء عمليات الجرد في نهاية السنة المالية، فإن تكلفة الغذاء لا يُعتبر ميزة عينية. وأما إذا قدمت الوجبات الغذائية في ظل ظروف عادية ويقع عبئها في الأصل على العاملين وتتحمل المنشأة بكل أو بجزء من تكلفة هذه الوجبات، فإنها تخضع للضريبة على المرتبات والأجور.

3 : الملابس العينية

إذا وزعت المنشأة ملابس تتطلبها طبيعة العمل مثل ملابس توحيد اللزي للعاملين، والملابس الوقائية ببعض الصناعات التي تقدم للعمال حفاظاً على صحتهم وأرواحهم، فإن تكلفة هذه الملابس لا تخضع للضريبة على المرتبات والأجور. وأما إذا وزعت الملابس كمعونة، فإن تكلفة هذه الملابس تدخل ضمن المزايا العينية وتخضع للضريبة على المرتبات والأجور.

4 : العلاج العيني

يمثل بدل العلاج العيني المعونات الطبية التي تقدم للعاملين بشكل عيني. وفقاً للفقرة (هـ) المادة (50) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، ثم إعفاء كلفة العلاج العيني من الخضوع لضريبة والأجور، بشرط أن تكون هذه المبالغ المدفوعة مؤيدة بتقارير طبية ومعتمدة من الجهات المختصة.

5 : الإنارة والمياه وخدمة الهاتف والإنترنت، وأجهزة الحاسوب المحمولة إذا استفاد العاملون من خدمات الكهرباء والمياه، أو خدمات الهاتف أو الإنترنت، أو الاستفادة من وسائل وتقنية الاتصالات مجاناً، أو تم منحهم أجهزة الحاسوب في غير الأغراض المخصصة للعمل. فإن جميع هذه المزايا تخضع للضريبة على المرتبات والأجور.

6 : التذاكر المجانية

إذا منحت شركات ومكاتب النقل والطيران تذاكر مجانية للعاملين لديها لتمكينهم من أداء مهام وظائفهم لا تعتبر قيمة هذه التذاكر ميزة عينية. أما إذا منحت هذه التذاكر في غير صالح العمل ولصالح العاملين فإن قيمة هذه التذاكر تعتبر ميزة عينية.

3-6-2 : المبالغ التي تستبعد من إجمالي الدخل

حددت المادة (49) من القانون رقم (17) لسنة 2010م المبالغ التي تستبعد من الدخل الخاضعة لضريبة المرتبات والأجور، وصولاً لصافي الدخل الشهري الذي تفرض عليه الضريبة على النحو التالي :

"يستبعد من الدخل الخاضعة للضريبة ما يأتي:

- أ (المبالغ المقررة لحساب قسط التقاعد بموجب القوانين والأنظمة المقررة.
- ب (التعويضات التي تمنح لقاء أعباء ونفقات الوظيفة أو بدل التمثيل أو المظهر أو الضيافة أو السفر أو الانتقال.
- وبصفة عامة جميع التعويضات التي تمنح للموظف مقابل النفقات والأعباء التي تستلزمها متطلبات الخدمة الوظيفية أو المهمة المكلف بأدائها وفي حدود النسب والمعايير التي تحددها اللائحة التنفيذية.

ويتضح من النص أن ضريبة المرتبات والأجور تفرض على صافي الدخل الذي حصل عليه الموظف أو العامل بعد استبعاد ما يلي:

3-6-2-1 : قسط التقاعد

قسط التقاعد هو القسط الذي يخصم من كل موظف أو عامل شهرياً. ونظراً لأن المشرع اليمني أعفى معاشات التقاعد أصلاً من الخضوع للضريبة، فكان من المنطقي أيضاً خصم أقساط التقاعد.

وقرر المشرع في الفقرة (أ) من المادة (49) إعفاء حصة العاملين في قسط التقاعد من الضريبة على المرتبات والأجور على اعتبار أنها ادخار يستفيد منه العامل عند إحالته إلى التقاعد أو وفاته وعجزه.

ويحدد قسط التقاعد (حصة العاملين في قسط التقاعد) غير الخاضع للضريبة بنسبة 6% من الأجر الكامل (المرتبات + بعض البدلات) المحددة لقاء أعمالهم الأصلية. ومن الجدير بالذكر أن حصة قسط التقاعد الخاصة بالحكومة والمؤسسات العامة والشركات المختلطة تحدد أيضاً بنسبة 6% من الأجر الكامل (المرتبات + بعض البدلات)، وتحدد حصة صاحب العمل في الوحدات الإدارية الحكومية، والقطاعين العام والمختلط بنسبة 6% من الأجر الكامل، بالإضافة إلى نسبة 1% من الأجر الكامل كتأمين صحي. بينما تحدد حصة صاحب العمل في القطاع الخاص بنسبة 9% من الأجر الكامل.

وقد نصت المادة (1) من القانون رقم (25) المعدل بأحكام القرار الجمهوري بالقانون رقم (1) لسنة 2000م بشأن التأمينات والمعاشات على الأجر الكامل هو :-

الراتب الأساسي مضافاً إليه البدلات، وهو الذي تؤخذ الاشتراكات المقررة للمؤمن عليه، ولا يدخل في الأجر الكامل المكافآت والأجور الإضافية.

واستناداً إلى الفقرة (2) من قرار مجلس الوزراء رقم (239) لسنة 2005م بشأن الإجراءات التنفيذية للاستراتيجية الوطنية للأجور والمرتبطة بالقانون رقم (43) لسنة 2005م بشأن نظام الوظائف والأجور والمرتبات في الوحدات الإدارية ووحدات القطاعين العام والمختلط، فقد تقرر عدم إدراج بدلات المظهر، والريف، والسكن النقدي ضمن مكونات الأجر الكامل. وهذا يعني أن ما يدرج ضمن الأجر الكامل في الوحدات المشار إليها، هو المرتب الأساسي مضافاً إليه البدلات التي تحتسب ضمن الاشتراكات المقررة للمؤمن عليهم، فيما عدا بدلات المظهر، والريف، والسكن النقدي.

وفيما يتعلق بالتأمين على العاملين في القطاع الخاص، فإن الأجر الكامل تم تعريفه في المادة (2) من القرار الجمهوري بالقانون رقم (26) لسنة 1991م بشأن التأمينات الاجتماعية، كما يلي:-

كل ما يحصل عليه المؤمن عليه من أجر أساسي مقابل عمله أو بدلات أخرى تضاف بقرارات من الوزير، ولا يدخل في جانب الأجر الأساسي الأجور الإضافية والمنح والمكافآت التشجيعية.

وهذا يعني أن ما يدرج ضمن الأجر الكامل للعاملين في القطاع الخاص، هو المرتب الأساسي مضافاً إليه جميع البدلات النقدية التي تحتسب ضمن الاشتراكات المقررة للمؤمن عليهم، وتتصف بالاستمرارية طوال الحياة الوظيفية للعاملين، فيما عدا البدلات غير المستمرة والمرتبطة بالوظيفة مثل بدل المظهر، وبدل المواصلات، وبدل السكن النقدي.

3-6-2: التعويضات التي تمنح لقاء أعمال الوظيفة

تم إعفاء المبالغ المدفوعة للعاملين لأغراض متصلة بالوظيفة من الخضوع لضريبة المرتبات والأجور مثل بدل التمثيل أو المظهر، وبدل السفر، أو بدل الضيافة، أو بدل السفر، أو بدل الانتقال. وسبق الإشارة إلى هذه التعويضات عند تناول موضوع البدلات النقدية والعينية.

3-6-3: أسعار الضريبة

اختار المشرع الضريبي الأسعار التصاعدية بالنسبة للضريبة على المرتبات والأجور حيث نصت المادة (62) من القانون رقم (17) لسنة 2010م على أنه :

تستوفي الضريبة من المكلفين (الأشخاص الطبيعيين المقيمين، ومكلفي المنشآت الصغيرة المقيمة) على الدخل السنوية الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، أو ضريبة المهن غير التجارية وغير الصناعية، أو ضريبة المرتبات والأجور وما في حكمها على النحو التالي:

120.000	ريال	حد الإعفاء السنوي
120.000	ريال	التالية
600.000	ريال	التالية
840.000	ريال	ما زاد على
%10		
%15		
%20		

وكما نصت الفقرة (و) من المادة (63) على أنه:

"تستوفي ضريبة المرتبات والأجور وما في حكمها على الشخص الطبيعي غير المقيم بمعدل (20%) (عشرين بالمائة)".

وكما نصت الفقرة (أ) من المادة (65) من القانون رقم (17) لسنة 2010م على أنه:

"يتوقف تصاعد الضريبة على المرتبات والأجور وما في حكمها للمكلف المقيم عند نسبة (15%) خمسة عشر بالمائة".

وكما نصت المادة (67) على أنه:

"تحدد الضريبة شهرياً على مجموع الدخل الصافي الشهري لمكلفي ضريبة المرتبات والأجور بنسبة 12/1، من الشرائح الموضحة في المادة (62) من هذا القانون".

ويستدل من النصوص السابقة ما يلي :

- 1- أن المشرع الضريبي ميّز بين الشخص الطبيعي المقيم وغير المقيم عند تحديد أسعار الضريبة حيث يتوقف تصاعد ضريبة المرتبات والأجور عند 15% بالنسبة للشخص الطبيعي المقيم ، وتستوفي ضريبة المرتبات والأجور للشخص الطبيعي غير المقيم بسعر نسبي 20%.
 - 2- نظراً لكون الضريبة على المرتبات والأجور ضريبة شهرية التحصيل سنوية الاستحقاق، فتحول الشرائح السنوية التي وردت في نص المادة (62) إلى شرائح شهرية بنسبة 12/1، على النحو التالي:
الشريحة الأولى: حد الإعفاء الشهري 10.000 ريال (120.000 ÷ 12 شهر)
الشريحة الثانية: 10.000 ريال (120.000 ÷ 12 شهر) بسعر 10%.
الشريحة الأخيرة: ما زاد عن 20.000 ريال بسعر 15%.
 - 3- بناءً على ما تقدم فإن أسعار الضريبة على المرتبات والأجور تكون كما يلي :
- أ) المقيمون : تستوفي ضريبة المرتبات والأجور بالشرائح والنسب التالية :

الشريحة	نسبة الضريبة	الضريبة
10.000	حد الإعفاء الشهري	---
10.000	10%	1.000
ما زاد عن 20.000	15%	

ونلاحظ أن إجمالي الشرائح حتى سعر 10% مبلغ 20.000 ريال كما أن إجمالي الضريبة حتى سعر 10% مبلغ 1.000 ريال وتحدد الضريبة على المرتبات والأجور على الشخص الطبيعي المقيم بالمعادلة التالية (عندما يتجاوز صافي الدخل مبلغ 20.000 ريال):

الضريبة = إجمالي الضريبة حتى سعر 10% + (الوعاء - إجمالي الشرائح حتى سعر 10%) $\times$ 15%.

(ب) لغير المقيمين : لم يمنح المكاف الطبيعي غير المقيم حد الإعفاء الأدنى اللازم للمعيشة. وتستوفى الضريبة على المرتبات والأجور بسعر نسبي 20%.

(ج) نصت الفقرة المادة (66) من القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل على أنه:

مع عدم الإخلال بأحكام المادة (65) من هذا القانون، تستوفى الضريبة على الدخل أو المستحقات الأخرى التي يحصل عليها مكلفي ضريبة المرتبات والأجور (الموظف أو العامل) بمعدل (15%) دون تنزيل حد الإعفاء، ويشمل ذلك المزايا والمكافآت الخاضعة بمختلف مسمياتها بما فيها المكافآت والبدلات التي تمنح لرؤساء وأعضاء مجالس الإدارة، والحوافز، وبدلات الجلسات، والعمولات، والمنح، ومقابل العمل الإضافي، والأتعاب وما في حكمها، وفي جميع الأحوال تسري أحكام هذه المادة على ما يحصل عليه الموظف أو العامل من مزايا خاضعة ومبالغ خاضعة بخلاف الراتب الشهري الكامل والشامل للبدلات القانونية.

ويستدل من نص الفقرة السابقة أن الدخل التي يحصل عليها المكلف، بخلاف راتبه الشهري، مثل المكافآت والحوافز، وبدلات حضور الجلسات، وبدلات

العمل الإضافي، والأتعاب وما في حكمها من البدلات والمزايا، فإن ضريبة المرتبات والأجور تستوفي على هذه الدخول بسعر نسبي 15%.

3-6-4 : الإقرار الضريبي الشهري

أخذ المشرع الضريبي اليمني بنظام الإقرار الشهري بالنسبة للضريبة على المرتبات والأجور حيث ألزمت المادة (99) من القانون رقم (17) لسنة 2010م صاحب العمل، بحجز الضريبة على المرتبات والأجور على الدخول التي يحصل عليها العاملين شهرياً، وإدراجها ضمن إقراره الشهري الملزم بتقديمه وتسديده إلى مصلحة الضرائب على جميع الدخول التي حصل عليها موظفيه وعماله.

3-6-4-1 : تعريف الإقرار الضريبي

يعرف الإقرار الضريبي الشهري بأنه عبارة عن نموذج يحدد فيه المكلف إجمالي الدخل والاستقطاعات القانونية ومقدار الضريبة المستحقة. ولا تعتبر البيانات الواردة في هذا الإقرار نهائية، فلإدارة الضريبة الحق في إجراء التعديلات التي تراها ضرورية للوصول إلى صافي الدخل الشهري الحقيقي.

3-6-4-2 : المكلف بتقديم الإقرار الضريبي

سبق الإشارة إلى أن ضريبة المرتبات والأجور تستحق على الموظف أو العامل الذي حصل على الدخل (المكلف بهذه الضريبة). وتتحدد مهمة صاحب العمل في استقطاع الضريبة على الدخول التي يحصل عليها الموظف أو العامل، وتقديم الإقرار الضريبي الشهري بمبالغ ضريبة المرتبات والأجور المستحقة على هذه الدخول.

وفي حالة قيام الموظف أو المستخدم بالعمل لدى أكثر من صاحب عمل في آن واحد، فيقع عليه شخصياً واجب سداد فروق الضريبة، مع عدم الإخلال بمسئولية صاحب العمل في استقطاع الضريبة وتوريدها وفقاً لنص الفقرة (ب) المادة (101) من القانون رقم (17) لسنة 2010م.

وإذا كان صاحب العمل أو الملتزم بدفع المبلغ الخاضع للضريبة غير مقيم في الجمهورية، أو لم يكن له فيها مركز أو منشأة، يكون الالتزام بتوريد الضريبة على الشخص الذي حصل على الدخل (مستحق المبلغ الخاضع للضريبة) وفقاً لنص المادة (102) من القانون رقم (17) لسنة 2010م.

3-4-6-3 : موعد تقديم الإقرار الضريبي

تنص الفقرة (أ) من المادة (101) من القانون رقم (17) لسنة 2010م على أنه :

"على أصحاب الأعمال أن يستقطعوا من دخل مسوطينهم ومستخدميههم مقدار الضريبة المستحقة طبقاً لهذا القانون، وأن يسندوها بإقرار إلى المصلحة خلال العشرة الأيام الأولى من كل شهر عن الشهر السابق، وذلك طبقاً للنموذج المعد من المصلحة لهذا الغرض".

ويتضح من نص المادة السابقة أن أصحاب الأعمال ملزمون باستقطاع ضريبة المرتبات والأجور المستحقة على دخل العاملين، وتوريد مبلغ الضريبة إلى مصلحة الضرائب، وفقاً للنموذج المعد لهذا الغرض، وذلك خلال العشرة الأيام الأولى من كل شهر عن الضريبة المستحقة للشهر السابق.

3-4-6-5 : سداد الضريبة المستحقة

يسلم المكلف الإقرار الضريبي إلى أحد موظفي الإدارة الضريبية مقابل إيصال، وتسدد الضريبة المستحقة من واقع الإقرار نقداً أو بشيك.

3-4-6-6 : فوائد تقديم الإقرار في الموعد القانوني

عند تقديم الإقرار في موعدة يتجنب المكلف الغرامات المنصوص عليها في القانون، إضافة إلى عدم قيام الإدارة الضريبية بتقدير الضريبة ومطالبته بأدائها.

3-4-6-7 : جزاء عدم تقديم الإقرار في الموعد القانوني

إذا لم يقدم المكلف الإقرار الضريبي في الموعد القانوني، توقع عليه غرامة بنسبة 2% من الضريبة عن كل شهر يتأخر فيه المكلف عن تقديم الإقراره بنص الفقرة (أ) المادة (135) من القانون رقم (17) لسنة 2010م التالي :

تفرض غرامة بواقع 2% (إثنين في المائة) من الضريبة المستحقة عن كل شهر أو جزء منه يتأخر فيه المكلف عن تقديم الإقرار بعد انقضاء المسدة القانونية، على ألا تتجاوز الغرامة مقدار الضريبة المستحقة.

وإذا لم تدفع الضريبة في الموعد القانوني، يضاف إلى الضريبة مبلغ يساوي 1.5% (واحد ونصف بالمائة) من مقدار الضريبة غير المدفوعة عن كل شهر تأخير، استناداً إلى الفقرة (أ) المادة (152) من القانون رقم (17) لسنة 2010م.

3-6-7 : تحديد الضريبة المستحقة على المرتبات والأجور

تحتسب الضريبة على المرتبات والأجور، في الوحدات الإدارية الحكومية والقطاعين العام والمختلط، من خلال الخطوات التالية:

- 1- يحدد إجمالي الدخل الذي يحصل عليه الموظف أو العامل من مرتبات وأجور ومكافآت ثابتة مضافاً إليه ما يحصل عليه من مزايا نقدية وعينية.
- 2- يستبعد من إجمالي الدخل المبالغ التي لا تخضع للضريبة (الاستقطاعات القانونية) والتي تتمثل في قسط التقاعد، والمزايا النقدية والعينية التي ترتبط بأعباء الوظيفة. ويكون ناتج طرح صافي الدخل الشهري الذي يمثل وعاء الضريبة على المرتبات والأجور.

1- إجمالي الدخل		
مرتبات	xxx	
أجور	xxx	
مكافآت ثابتة	xxx	
مزايا نقدية	xxx	
مزايا عينية	xxx	
قسط التقاعد 6% من الأجر الكامل	xxx	
تأمين إصابة عمل 1% من الأجر الكامل	xxx	
إجمالي الدخل		xxxx
2- الاستقطاعات القانونية		
قسط التقاعد 12% من الأجر الكامل	xxx	
تأمين إصابة العمل 1% من الأجر الكامل	xxx	
مزايا نقدية وعينية مرتبطة بالوظيفة	xxx	
المبالغ التي لا تخضع للضريبة (الاستقطاعات القانونية)		(xxxx)
صافي الدخل الشهري (وعاء الضريبة على المرتبات والأجور)		xxxx

وبلاحظ على الجدول السابق ما يلي:

أ) أنه تم إدراج 6% قسط تقاعد من الأجر الكامل ضمن مكونات إجمالي الدخل، وفي نفس الوقت تم استبعاد قسط تقاعد بنسبة 12% من الأجر الكامل، ضمن الاستقطاعات القانونية، وإذا أجرينا مقاصة بين ما تم إدراجه

ضمن إجمالي الدخل (6%) وما تم استبعاده ضمن الاستقطاعات القانونية (12%) فإن صافي مبلغ قسط التقاعد الذي لا يخضع للضريبة 6% (12% - 6%).

ب) تم استبعاد تأمين إصابة العمل بنسبة 1% حتى لا يخضع لضريبة المرتبات والأجور.

ج) يتم إدراج مبالغ المزايا النقدية والعينية ضمن مكونات إجمالي الدخل وفي نفس الوقت تخضع مبالغ المزايا النقدية والعينية المرتبطة بالعمل حتى لا تخضع للضريبة على المرتبات والأجور.

د) تدرج المكافآت الثابتة فقط ضمن مكونات إجمالي الدخل أما المكافآت العرضية غير الدورية مثل مكافآت ساعات العمل الإضافي، مكافآت الحوافز الخاصة فلا تدرج ضمن مكونات إجمالي الدخل وتخضع لضريبة المرتبات والأجور بسعر 15%.

وتستوفي الضريبة على المرتبات والأجور على العاملين في القطاع الخاص، وفقاً للجدول التالي:-

1- إجمالي الدخل		
مرتبات وأجور أساسية	xxx	
مكافآت ثابتة	xxx	
مزايا نقدية	xxx	
مزايا عينية	xxx	
قسط التقاعد 9% من الأجر الكامل	xxx	
إجمالي الدخل		xxxx
2- الاستقطاعات القانونية		
قسط التقاعد 15% من الأجر الكامل	xxx	
المزايا النقدية المرتبطة بالعمل	xxx	
المزايا العينية المرتبطة بالعمل	xxx	
إجمالي الاستقطاعات القانونية		(xxxx)
3- الوعاء الضريبي (1-2)		xxxx

ويلاحظ أنه أدرج ضمن مكونات إجمالي الدخل للمستخدم في القطاع الخاص قسط تقاعد 9% من الأجر الكامل وتم استبعاد قسط التقاعد 15% من الأجر الكامل، ضمن الاستقطاعات القانونية وإذا أجرينا مقاصة بين ما تم إدراجه ضمن إجمالي الدخل (9%)، وما تم استبعاده ضمن الاستقطاعات القانونية (15%)، فإن مبلغ قسط التقاعد الذي لا يخضع للضريبة يعادل 6% من المرتب الأساسي (15% - 9%).

ومن الجدير بالذكر أنه إذا دفع للموظف أو العامل مرتبه بالعملة الأجنبية، فإنه لتحديد وعاء ضريبة المرتبات والأجور يحول الدخل بالعملة الأجنبية إلى المعادل بالريال اليمني بحسب أسعار الصرف الصادرة عن البنك المركزي في تاريخ تحقق الدخل.

3- تطبق أسعار الضريبة على المرتبات والأجور مع ضرورة التفرقة بين الشخص الطبيعي المقيم وغير المقيم.

4- يمنح المكلف المقيم حد أدنى معفى من مجموع الدخل الشهري قدره 10.000 ريال شهرياً تنفيذاً لنص البند (2) الفقرة (ب) المادة (57) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (17) لسنة 2010م.

5- لا يمنح المكلف غير المقيم حد الإعفاء الأدنى اللازم للمعيشة.

6- إذا بدأ الموظف أو العامل ممارسة نشاطه أو استقال أو أقيل خلال الشهر، فيحسب المرتب وحد الإعفاء الأدنى اللازم للمعيشة على أساس عدد أيام العمل منسوبة إلى عدد أيام الشهر (30 يوماً)، تنفيذاً لنص البند (2) الفقرة (ب) المادة (57) من اللائحة التنفيذية للقانون. فمثلاً إذا بدأ أحد الموظفين في ممارسة نشاطه في اليوم العاشر من الشهر بدخل إجمالي قدره 120.000 ريال، فيتم تحديد مجموع الدخل وحد الإعفاء على النحو التالي:

$$\text{مجموع الدخل المستحق} = 30/21 \times 120.000 = 84.000 \text{ ريال}$$
$$\text{حد الإعفاء} = 30/21 \times 10.000 = 7.000 \text{ ريال}$$

7- لا تسري الضريبة على المرتبات والأجور إلا على صافي الدخل الشهري الذي يتم استلامه فعلاً وذلك بعد استبعاد الخصم والجزاءات بدون أن يؤثر ذلك في حق المكلف في مبلغ حد الإعفاء الأدنى اللازم للمعيشة بالكامل. فمثلاً إذا كان راتب الموظف الشهري 26.000 ريال وخصم منه نصف راتبه كجزاءات بحيث أن صافي المبلغ الذي استلمه 13.000 ريال فقط، فيستحق حد الإعفاء بالكامل وقدره 10.000 ريال.

3-6-8 : حالات عملية على المرتبات والأجور

الحالة العملية الأولى :

ينقاضي أحد الموظفين في إحدى المصالح الحكومية راتب أساسي بمبلغ 35.000 ريال، مبلغ 5.000 ريال بدل غلاء معيشة ومبلغ 6.000 ريال بدل مظهر. والمطلوب : حساب الضريبة على المرتبات والأجور.

تمهيد للحل :

- 1- الأجر الكامل = 35.000 (المرتب) + 5.000 (غلاء المعيشة) = 40.000 ريال
- 2- قسط التقاعد الذي يدرج ضمن مكونات إجمالي الدخل = $40.000 \times 6\% = 2.400$ ريال.
- 3- قسط التقاعد الذي يدرج ضمن الاستقطاعات = $40.000 \times 12\% = 4.800$ ريال.
- 4- تأمين إصابة العمل الذي يدرج ضمن مكونات الدخل ويخصم من ضمن الاستقطاعات = $40.000 \times 1\% = 400$ ريال.
- 5- يدرج المرتب الأساسي وبدل غلاء المعيشة من ضمن إجمالي الدخل ولا يستبعد من ضمن الاستقطاعات حتى تخضع هذه المبالغ للضريبة.
- 6- يدرج بدل المظهر ضمن إجمالي الدخل وفي نفس الوقت يستبعد من ضمن الاستقطاعات حتى لا يخضع للضريبة لارتباطه بالعمل.

1- إجمالي الدخل الشهري		
المرتب الأساسي	35000	
بدل غلاء معيشة	5000	
بدل مظهر	6000	

قسط التقاعد 6% من الأجر الكامل	2400	2- الاستقطاعات القانونية
تأمين إصابات العمل 1% من الأجر الكامل	400	
إجمالي الدخل	48800	
قسط التقاعد 12% من الأجر الكامل	4800	
تأمين إصابات العمل 1% من الأجر الكامل	400	3- وعاء الضريبة (1-2)
بدل مظهر	6000	
إجمالي الاستقطاعات	(11200)	
ريال	37600	

وتحدد الضريبة بأسلوب الشرائح على النحو التالي :

الضريبة	نسبة الضريبة	الشريحة
---	حد إعفاء	10000
1000	10%	10000
2640	15%	17600
3640	الضريبة المستحقة	37600

بأسلوب المعادلة :

الضريبة = مبلغ الضريبة حتى سعر 10% + (الوعاء الضريبي - إجمالي الشرائح حتى سعر 10%) × السعر الأخير

$$10\% \times (20.000 - 37600) + 1000 =$$

$$(\%15 \times 17600) + 1000 =$$

$$= 2640 + 1000 = 3640 \text{ ريال}$$

الحالة العملية الثانية :

بافتراض أن الموظف يعمل في القطاع الخاص.

المطلوب : تحديد الوعاء الضريبي والضريبة المستحقة.

تمهيد للحل :

1- قسط التقاعد الذي يدرج ضمن مكونات إجمالي الدخل = $40.000 \times 9\% = 3.600$ ريال.

2- قسط التقاعد الذي يخصم ضمن الاستقطاعات = $40.000 \times 15\% = 6.000$ ريال.

3- لا يوجد تأمين إصابات العمل في القطاع الخاص ويتم تحديد الوعاء الضريبي كما يلي :

1- إجمالي الدخل الشهري	35000	المرتّب الأساسي
	5000	بدل غلاء معيشة
	6000	بدل مظهر
	3600	قسط التقاعد 9% من الأجر الكامل
	49600	إجمالي الدخل
2- الاستقطاعات القانونية	6000	قسط التقاعد 15% من الأجر الكامل
	6000	بدل مظهر
	(12000)	إجمالي الاستقطاعات
3- وعاء الضريبة (2-1)	37600	ريال

وتحدد الضريبة بأسلوب الشرائح على النحو التالي :

الضريبة	نسبة الضريبة	الشريحة
---	حد إعفاء	10000
1000	10%	10000
2640	15%	17600
3640	الضريبة المستحقة	37600

بأسلوب المعادلة :

الضريبة = مبلغ الضريبة حتى سعر 10% + (الوعاء الضريبي - إجمالي الشرائح حتى سعر 10%) × السعر الأخير

$$= 1000 + (37600 - 20000) \times 15\%$$

$$= 1000 + (17600 \times 15\%)$$

$$= 1000 + 2640 = 3640 \text{ ريال}$$

يلاحظ أننا وصلنا إلى نفس الوعاء الضريبي والضريبة المستحقة سواء كان الموظف يعمل في القطاع الحكومي أو القطاع الخاص، لسببين: 1- تعتبر حصة الموظف في قسط التقاعد نفس النسبة 6% من الأجر الكامل سواء كان الموظف يعمل في القطاع الحكومي (12%-6%) أو القطاع الخاص (15%-9%). 2- لا يوجد تأمين صحي ملزم للموظف في القطاع الخاص، وما تمّ بالنسبة للموظف في

القطاع الحكومي هو إدراج 1% تأمين صحي ضمن إجمالي الدخل، واستبعاد نفس النسبة ضمن الاستقطاعات القانونية، وبالتالي لا يوجد أثر على الوعاء الضريبي.

الحالة العملية الثالثة :

يستلم مدير عام لإحدى الوزارات الحكومية 42.000 ريال مرتب أساسي بالإضافة إلى البدلات التالية: 5.000 ريال بدل مظهر ، 25.000 ريال بدل سكن نقدي، 8.000 ريال بدل غلاء معيشة

وتوفرت لديك البيانات التالية:

- 1- سافر المدير العام لمدينة عدن لإنهاء بعض الأعمال المتعلقة بالوزارة وأمضى 7 أيام تقاضى عنها 9.000 ريال بدل سفر يومي.
- 2- صرفت له الوزارة مبلغ 18.000 ريال مكافأة خاصة مقابل إنجاز المهمة بكفاءة.
- 3- تقدم المدير العام بطلب سلفة نقدية بمبلغ 10.000 ريال صرفت له واستقطعت في نفس الشهر: والمطلوب :

- 1- تحديد الوعاء الضريبي.
- 2- تحديد الضريبة المستحقة.
- 3- تحديد صافي ما يستلمه الموظف.

تمهيد للحل :

- 1- يشتمل الأجر الكامل على المرتب الأساسي وبدل غلاء المعيشة فقط، وأما بدل المظهر وبدل السكن النقدي فلا يدرجان ضمن الأجر الكامل لعدم ارتباطهما بالعمل ولعدم استمرارية الصرف طوال حياة الموظف الوظيفية، ولا يتم احتسابهما ضمن معاش التقاعد.
- 2 - الأجر الكامل = $42.000 + 8.000 = 50.000$ ريال.
- 3- قسط التقاعد الذي يدرج ضمن مكونات إجمالي الدخل = $50.000 \times 6\% = 3.000$ ريال.
- 4- قسط التقاعد المدرج ضمن الاستقطاعات القانونية = $50.000 \times 12\% = 6.000$ ريال.
- 5- تأمين إصابة العمل المدرج ضمن الاستقطاعات = $50.000 \times 1\% = 500$ ريال.
- 6- يدرج بدل المظهر ضمن مكونات إجمالي الدخل ثم يستبعد من ضمن الاستقطاعات القانونية وبفس المبلغ حتى لا يخضع للضريبة لارتباطه بالعمل.
- 7- يدرج بدل السكن النقدي ضمن مكونات إجمالي الدخل ولا يستبعد من ضمن الاستقطاعات حتى يخضع للضريبة لعدم ارتباطه بالعمل.
- 8- بدل السفر = 9.000×7 أيام = 63.000 ريال. فلا يخضع هذا البدل للضريبة على المرتبات والأجور لكونه من متطلبات العمل كما أنه لا يدرج ضمن إجمالي الدخل ولا يستبعد لأن هذا البدل يصرف بشكل مستقل عن مستحقات المدير العام الشهري.

9- بما أن المكافأة التي صرف للمدير العام غير ثابتة وغير دورية فإن مبلغ الضريبة على هذه المكافأة يحدد كما يلي:

$$\text{مبلغ الضريبة على المكافأة} = 18.000 \times 15\% = 2.700 \text{ ريال.}$$

إذن صافي ما يستلمه المدير العام من المكافأة هو مبلغ 15.300 ريال (18.000 - 2700 ريال).

وبناءً على ما سبق يحدد الوعاء الضريبي على النحو التالي:-

1- إجمالي الدخل الشهري		
مرتّب أساسي	42000	
بدل غلاء معيشة	8000	
بدل سكن نقدي	25000	
بدل مظهر	5000	
قسط التقاعد 6% من الأجر الكامل	3000	
تأمين إصابة العمل 1% من الأجر الكامل	500	
إجمالي الدخل	83500	
2- الاستقطاعات القانونية		
قسط التقاعد 12% من إجمالي الدخل	6000	
تأمين إصابة العمل 1%	500	
بدل مظهر	5000	
إجمالي الاستقطاعات	(11500)	
ريال	72000	3- وعاء الضريبة (2-1)

وتحدد الضريبة بأسلوب الشرائح على النحو التالي :

الضريبة	نسبة الضريبة	الشريحة
---	حد إعفاء	10000
1000	10%	10000
7800	15%	52000
8800	الضريبة المستحقة	72000

بأسلوب المعادلة :

الضريبة = مبلغ الضريبة حتى سعر 10% + (الوعاء الضريبي - إجمالي الشرائح حتى سعر 10%) × السعر الأخير

$$= 1000 + (72000 - 20.000) \times 15\%$$

$$= 1000 + (52000 \times 15\%)$$

$$= 1000 + 7800 = 8800 \text{ ريال}$$

يتم تحديد صافي ما يستلمه الموظف بموجب المعادلة التالية :

صافي ما يستلمه الموظف = إجمالي الدخل - قسط التقاعد 12% - تأمين إصابة العمل - الضريبة - السلفة النقدية

$$= 83500 - 6000 - 500 - 8800 - 10000 = 58200 \text{ ريال}$$

ملاحظة : يظهر مبلغ السلفة النقدية فقط عند تحديد صافي ما يستلمه الموظف، ولا يدرج ضمن إجمالي الدخل أو الاستقطاعات القانونية، فهو عبارة عن مبلغ مقدم من المبلغ المستحق للموظف، ويستقطع في نهاية الشهر قبل استلامه صافي مرتبه الشهري

الحالة العملية الرابعة :

يستلم مدير إدارة التسويق في إحدى الشركات "الشركة اليمنية للتجارة-قطاع خاص" مبلغ 48000 ريال مرتب أساسي بالإضافة إلى 8000 ريال بدل مواصلات ، 12000 ريال بدل طبيعة عمل، 10000 ريال بدل مظهر.

وتوفرت لديك البيانات التالية :-

1- تم الاتفاق مع مدير الإدارة بمنحه عمولة على المبيعات بنسبة 1% من المبيعات النقدية علماً بأن مبيعات هذا الشهر بلغت 12000000 ريال منها 4200000 ريال مبيعات نقدية.

2- استلم مدير الإدارة مبلغ 12000 ريال سلفة نقدية تم استقطاعها بالكامل من مستحقات هذا الشهر.

3- استلم مدير الإدارة خلال الشهر الحالي مبلغ 8000 ريال بدل حضور جلسات.

4- نظراً لارتفاع مستوى المعيشة فإن مدير الإدارة يعمل في الفترة المسائية لدى شركة عذبان بمرتب أساسي 40000 ريال بالإضافة إلى 15000 ريال بدل غلاء معيشة ومبلغ 8000 ريال بدل تمثيل.

والمطلوب :

- 1- تحديد إجمالي الوعاء والضريبة المستحقة في الشركة اليمنية للتجارة وشركة عذبان.
- 2- تحديد صافي ما يستلمه الموظف في الشركة اليمنية للتجارة.
- 3- تحديد فروق الضريبة على المرتبات والأجور.

أولاً: يتم تحديد مبلغ ضريبة عمولة المبيعات وبدل حضور الجلسات كأوعية ضريبية مستقلة خارج الوعاء الضريبي الشهري، على النحو التالي:-

العمولة على المبيعات النقدية = $4200000 \times 1\% = 42000$ ريال

الضريبة على العمولة = $42000 \times 15\% = 6300$ ريال

صافي ما يستلمه الموظف = $42000 \times 85\% = 35700$ ريال

الضريبة على بدل الحضور = $8000 \times 15\% = 1200$ ريال

صافي ما يستلمه الموظف = $8000 \times 85\% = 6800$ ريال

ثانياً: الوعاء الضريبي والضريبة المستحقة على الموظف في الشركة اليمنية للتجارة:

تمهيد للحل :

1- الأجر الكامل = 48000 راتب أساسي + 12000 بدل طبيعة عمل = 60000 ريال

لا يدرج كل من بدل المواصلات وبدل المظهر ضمن الأجر الكامل لارتباطهما بالعمل.

2- قسط التقاعد المدرج ضمن مكونات إجمالي الدخل = $60000 \times 9\% = 5400$ ريال

3- قسط التقاعد الذي يدرج ضمن الاستقطاعات القانونية = $60.000 \times 15\% = 9.000$ ريال.

4- يدرج مبلغ 10.000 ريال بدل مظهر، و 8.000 ريال بدل مواصلات، ويستبعدان ضمن الاستقطاعات القانونية حتى لا يخضعان للضريبة.

وبناءً على ما سبق يتحدد الوعاء الضريبي كما يلي:

1- إجمالي الدخل الشهري	
مرتب أساسي	48000
بدل طبيعة عمل	12000
بدل مواصلات	8000
بدل مظهر	10000
قسط التقاعد 9% من الأجر الكامل	5400
إجمالي الدخل	83400

2- الاستقطاعات القانونية	9000	قسط التقاعد 15% من الأجر الكامل
	8000	بدل مواصلات
	10000	بدل مظهر
	(27000)	إجمالي الاستقطاعات
3- وعاء الضريبة (2-1)	56400	ريال

ويتم تحديد الضريبة بأسلوب الشرائح كما يلي :

الضريبة	نسبة الضريبة	الشريحة
---	حد إعفاء	10000
1000	10%	10000
5460	15%	36400
6460	الضريبة المستحقة	56400

صافي ما يستلمه الموظف في الشركة اليمنية للتجارة يحدد بموجب المعادلة التالية:
صافي ما يستلمه الموظف = إجمالي الدخل - قسط التقاعد 15% - الضريبة - السلفة النقدية
صافي ما يستلمه الموظف = 83400 - 9000 - 6460 - 12000 = 55940 ريال.

ثالثاً: الوعاء الضريبي والضريبة المستحقة على الموظف في شركة عذبان :

تمهيد للحل :

- 1- لا يستفيد الموظف من قسط التقاعد لأنه يستفيد من التأمينات الاجتماعية في جهة العمل الأصلية في الفترة الصباحية لهذا لا يدرج ضمن إجمالي الدخل ولا يستبعد من ضمن الاستقطاعات قسط التقاعد.
 - 2- يدرج مبلغ 8000 ريال بدل تمثيل ثم يستبعد من ضمن الاستقطاعات القانونية، حتى لا يخضع للضريبة.
- وبناءً على ما تقدم يتم تحديد الوعاء الضريبي على النحو التالي:

1- إجمالي الدخل الشهري	40000	مرتب أساسي
	15000	بدل غلاء معيشة
	8000	بدل مظهر
	63000	إجمالي الدخل
2- الاستقطاعات القانونية	(8000)	بدل تمثيل
3- وعاء الضريبة (2-1)	55000	ريال

ويتم تحديد الضريبة المستحقة بأسلوب الشرائح كما يلي :

الضريبة	نسبة الضريبة	الشريحة
—	حد إعفاء	10000
1000	10%	10000
5250	15%	35000
6250	الضريبة المستحقة	55000

رابعاً : فروق الضريبة على المرتبات والأجور : لا يستفيد المكلف من حد الإعفاء وتضاعف الشرائح إلا مرة واحدة ، ونظراً لكون المكلف استفاد من حد الإعفاء وتضاعف الشرائح مرتين لدى الشركة اليمنية للتجارة وشركة عذبان فروق الضريبة على المرتبات والأجور بإحدى الطرق التالية:

• الطريقة الأولى : تحدد فروق الضريبة بحسب الخطوات التالية:

- 1- يتم تحديد إجمالي الوعاء الضريبي من الشركتين.
- 2- يتم تحديد الضريبة الواجبة السداد على إجمالي الوعاء الضريبي من الشركتين.
- 3- يتم تحديد إجمالي الضريبة المسددة من الشركتين بجمع الضريبة المسددة للشركة اليمنية وشركة عذبان.
- 4- نحدد فروق الضريبة بطرح إجمالي الضريبة المسددة من الضريبة الواجبة السداد.
فروق الضريبة = الضريبة الواجبة السداد - إجمالي الضريبة المسددة
- 1- إجمالي الوعاء الضريبي في الشركتين = 56400 + 55000 = 111400 ريال.
- 2- الضريبة الواجبة السداد يمكن تحديدها بالمعادلة التالية :

الضريبة الواجبة السداد = إجمالي الضريبة حتى 10% + (الوعاء الضريبي --

إجمالي الشرائح حتى 10%) × السعر الأخير

الضريبة الواجبة السداد = 1000 + (20000 - 111400) × 15%

= 1000 + (91400 × 15%)

= 1000 + 13710 = 14710 ريال.

3- إجمالي الضريبة المسددة من الشركتين = 6460 + 6250 = 12710 ريال.

4- فروق الضريبة = الضريبة الواجبة السداد - الضريبة المسددة

= 12710 - 14710 = 2000 ريال.

• الطريقة الثانية : وتقوم على ما يلي:

1- يتم تحديد الضريبة الواجبة السداد بضرب صافي الدخل من الجهة الثانية "شركة عذبان"

× 15% على النحو التالي :

الضريبة الواجبة السداد = 55000 × 15% = 8250 ريال.

2- تحدد فروق الضريبة بطرح الضريبة المسددة من الشركة الثانية (6250 ريال) من

الضريبة الواجبة السداد كما يلي :

فروق الضريبة = الضريبة الواجبة السداد - الضريبة المسددة

= 8250 - 6250 = 2000 ريال.

• الطريقة الثالثة :

بما أن المكلف استفاد من حد الإعفاء مبلغ 10000 ريال مرتين فإن هذا المبلغ سوف يؤثر على الوعاء الضريبي بالنقص في الشريحة الأخيرة "ما زاد" وبسعر 15% لهذا نحدد فروق الضريبة بمبلغ 1500 (10000 × 15%).

وبما أن المكلف استفاد من تصاعد الشريحة الثانية بمبلغ 10000 ريال مرتين وبسعر 10% فإن هذه الاستفادة سوف تؤدي لنقص الوعاء الضريبي في الشريحة الأخيرة "ما زاد" وبسعر 5% (15% - 10%)، لهذا نحدد فروق الضريبة بمبلغ 500 (10000 × 5%). وبناءً

على ما تقدم تحدد فروق الضريبة كما يلي :-

1500 = 10000 × 15%

500 = 10000 × 5%

فيكون إجمالي فروق الضريبة 2000 ريال.

في حالة عدم استكمال تصاعد الشرائح في إحدى الشركتين فلن من حق المكلف استكمال تصاعد الشرائح في الجهة الثانية أولاً قبل تحديد فروق الضريبة كما يتضح من المثال التالي:

توفرت لديك البيانات التالية :

- 1- صافي دخل أحد الموظفين من الشركة (أ) 15.000 ريال.
- 2- صافي الدخل الذي حصل عليه الموظف من الشركة (ب) 35.000 ريال والمطلوب :

- 1- تحديد الضريبة المستحقة من الشركتين بافتراض أن الموظف استفاد من حدد الإعفاء وتصاعد الشرائح مرتين.
 - 2- تحديد فروق الضريبة على المرتبات والأجور.
- الضريبة على الموظف من الشركة (أ) باستخدام الشرائح :

الشريحة	نسبة الضريبة	الضريبة
10000	حد إعفاء	---
5000	10%	500
15000	الضريبة المستحقة	500

تحدد الضريبة على الموظف في الشركة (ب) باستخدام الشرائح :

الشريحة	نسبة الضريبة	الضريبة
10000	حد إعفاء	---
10000	10%	1000
15000	15%	2250
35000	الضريبة المستحقة	3250

وتحدد فروق الضريبة بعدة طرق :-

الطريقة الأولى:

- 1- نقوم بجمع الوعاء الضريبي من الجهتين.
- 2- يتم تحديد الضريبة الواجبة السداد باستخدام المعادلة.
- 3- نحدد إجمالي الضريبة المسددة.
- 4- نحدد فروق الضريبة بطرح الضريبة الواجبة السداد من إجمالي الضريبة المسددة وذلك كما يلي:

(أ) إجمالي الوعاء الضريبي من الشركتين = 15.000 + 000,35 = 000,50 ريال

(ب) الضريبة الواجبة السداد = 1000 + (الوعاء - 20.000) × 15% =

$$= 1000 + (20.000 - 50.000) \times 15\%$$

$$= 1000 + 30000 \times 15\%$$

$$= 1000 + 4500 = 5500 \text{ ريال.}$$

(ج) إجمالي الضريبة المسددة = 500 + 3250 = 3750 ريال.

(د) فروق الضريبة = 5500 - 3750 = 1750 ريال.

ثانياً

1- نستكمل أولاً تصاعد الشرائح.

2- يتم تحديد الضريبة الواجبة السداد باستخدام جمع الضريبة المسددة مع الضريبة بعدد

استكمال الشرائح.

3- نحدد إجمالي الضريبة المسددة فعلاً من الشركتين.

4- نحدد فروق الضريبة بطرح إجمالي الضريبة المسددة من الضريبة الواجبة السداد

فيتم استكمال الشريحة الثانية بمبلغ 5000 ريال (5000-10000) كما يلي:

الشريحة	نسبة الضريبة	الضريبة
5000	10%	500
30000	15%	4500
35000	الضريبة المستحقة	5000

(ب) الضريبة الواجبة السداد = الضريبة المسددة في الشركة (أ)

+ الضريبة الواجبة السداد في الشركة (ب)

$$= 500 + 5000 = 5500 \text{ ريال}$$

(ج) إجمالي الضريبة المسددة = 500 + 3250 = 3750 ريال

(د) فروق الضريبة = الضريبة الواجبة السداد - إجمالي الضريبة المسددة

$$= 5500 - 3750 = 1750 \text{ ريال}$$

ثالثاً :

بما أن المكلف استفاد من حد الإعفاء بمبلغ 10000 ريال مرتين فإن هذا سوف يؤدي لنقص الوعاء الضريبي عند الشريحة الأخيرة "ما زاد" بسعر 15%. وبما أن المكلف استفاد من

تساعد الشريحة الثانية بمبلغ 5000 ريال مرتين فإن هذا سوف يؤثر على الوعاء الضريبي عند الشريحة الأخيرة بسعر 5% (15% - 10%).

وبناءً على ما سبق تحدد الفروق كما يلي :-

$$10000 \times 15\% = 1500 \text{ ريال}$$

$$5000 \times 5\% = 250 \text{ ريال}$$

8 ويكون إجمالي الفروق = 1750 ريال.

الحالة العملية الخامسة :

في 22 إبريل 2011م تم تعيين الأخ عبد الله مديراً مالياً في إحدى شركات القطاع الخاص براتب شهري 63000 ريال بالإضافة للبدلات التالية : 24000 ريال بدل غلاء معيشة، 15000 ريال بدل مظهر، 12000 ريال بدل طبيعة عمل، 51000 ريال بدل سكن نقدي. وفي أول مايو 2011م ألغت الشركة بدل السكن النقدي مقابل توفير سكناً عينياً قدرت قيمته الإيجارية بمبلغ 600000 ريال في السنة كما أن قيمة الأثاث 510000 ريال واحتفظ المدير المالي ببقية المزايا النقدية.

وتوفرت لديك البيانات التالية في نهاية شهر مايو 2011م:

1- استلم المدير المالي في منتصف الشهر سلفة نقدية بمبلغ 8000 ريال استقطعت من مستحقات هذا الشهر.

2- تم استقطاع قسط بنك الإسكان بمبلغ 6000 ريال.

3- تغيب المدير المالي لمدة خمسة أيام تم خصمها من إجمالي مستحقاته النقدية. والمطلوب :

1- احتساب الضريبة في شهر إبريل 2011م.

2- احتساب الضريبة في شهر مايو 2011م.

3- تحديد صافي ما يستلمه المدير المالي في شهر مايو 2011م، علماً بأن معدل إهلاك الأثاث 25%.

الوعاء الضريبي لشهر إبريل 2011م :

تمهيد للحصول :

1- إذا تم تعيين أحد الموظفين خلال الشهر فإن مستحقاته تحسب على أساس عدد الأيام منسوبة لـ 30 يوم، بغض النظر عن عدد أيام الشهر الفعلية، فمثلاً عند تعيين موظف في 16 من الشهر براتب أساسي 60000 ريال فإن مستحقاته خلال هذا الشهر تحسب كما يلي:

$$\text{المرتّب الأساسي} = \frac{15}{30} \times 60000 = 30000 \text{ ريال}$$

وإذا تم تعيينه في 10 من الشهر فإن مستحقّاته :

$$\text{المرتّب الأساسي} = \frac{21}{30} \times 60.000 = 42000 \text{ ريال}$$

وإذا تم تعيينه في 21 من الشهر فإن مستحقّاته :

$$\text{المرتّب الأساسي} = \frac{10}{30} \times 60000 = 20000 \text{ ريال}$$

كما يتم تحويل حد الإعفاء من حد إعفاء شهري إلى حد إعفاء نسبي بحسب عدد الأيام،
فمثلاً إذا تم تعيين أحد الموظفين في 16 من الشهر فإن حد الإعفاء النسبي:

$$\text{حد الإعفاء} = \frac{15}{30} \times 10000 = 5000 \text{ ريال}$$

وإذا تم تعيين الموظف في 10 من الشهر فإن حد الإعفاء النسبي:

$$\text{حد الإعفاء} = \frac{21}{30} \times 10000 = 7000 \text{ ريال}$$

وإذا تم تعيين الموظف في 22 من الشهر فإن حد الإعفاء النسبي:

$$\text{حد الإعفاء} = \frac{9}{30} \times 10000 = 3000 \text{ ريال}$$

2- يدرج ضمن مكونات إجمالي الدخل بدل المظهر وبدل الانتقال ثم يستبعدان من ضمن الاستقطاعات القانونية حتى لا يخضعان للضريبة.

3- نظراً لكون الموظف تمّ تعيينه في 22 من شهر أبريل، فإن عدد الأيام الفعلية التي يجب احتسابها تسعة أيام.

4- إذا تم تعيين الموظف خلال الشهر، فيُحتسب له قسط تقاعد ابتداءً من الشهر التالي لتعيينه.

وبناءً على ما سبق يحدد الوعاء الضريبي في شهر إبريل 2011م كما يلي:

1- إجمالي الدخل الشهري		
المرتتب الأساسي (30/9 × 63000)	18900	
بدل غلاء معيشة (30/9 × 24000)	7200	
بدل طبيعة عمل (30/9 × 12000)	3600	
بدل مظهر (30/9 × 15000)	4500	
بدل سكن نقدي (30/9 × 51000)	15300	
إجمالي الدخل	49500	
2- الاستقطاعات القانونية		
بدل مظهر	4500	
إجمالي الاستقطاعات	(4500)	
3- وعاء الضريبة (2-1)	ريال 45000	

ويتم تحديد الضريبة المستحقة في شهر إبريل 2011م بأسلوب الشرائح كما يلي:

الضريبة	نسبة الضريبة	الشريحة
--	حد إعفاء 30/9×10000	3000
1000	%10	10000
4800	%15	32000
5800	الضريبة المستحقة	45000

ملاحظات :

تحول حد الإعفاء الشهري إلى حد إعفاء نسبي

الوعاء الضريبي لشهر مايو 2011م :

تمهيد الحسل :

1- بما أن السكن العيني لا يعتبر من متطلبات العمل فإنه يخضع للضريبة والقيمة الإيجارية

السنوية المقدرة للسكن العيني = 600000 ريال

السكني العيني الشهري = $\frac{12}{600000}$ = 50000 ريال

كما أن الإهلاك للأثاث العيني الشهري يتحدد كما يلي :

إهلاك الأثاث = $510000 \times 25\% \times \frac{1}{12}$ = 10625 ريال

2- يدرج مبلغ السكن العيني الشهري 50000 ريال كما يدرج مبلغ 10625 ريال إهلاك

الأثاث الشهري ضمن مكونات إجمالي الدخل ولا يستبعدان من الاستقطاعات حتى

يخضعان للضريبة. أما إذا كان السكن العيني من متطلبات العمل بمعنى أن السكن العيني بجوار المصنع أو في منطقة نائية فإن مبلغ السكن العيني وإهلاك الأثاث العيني لا يخضعان للضريبة على المرتبات والأجور لهذا يدرجان من ضمن مكونات الدخل ويستبعدان مرة أخرى من ضمن الاستقطاعات القانونية، أو لا يدرجان ضمن مكونات إجمالي الدخل والاستقطاعات القانونية.

$$-3 \quad \text{الأجر الكامل} = 12000 + 24000 + 63000 = 99000 \text{ ريال}$$

$$-4 \quad \text{قسط التقاعد الذي يدرج من ضمن مكونات إجمالي الدخل} = 9\% \times 99000 = 8910 \text{ ريال.}$$

$$-5 \quad \text{قسط التقاعد الذي يدرج من ضمن الاستقطاعات القانونية} = 15\% \times 99000 = 14850 \text{ ريال.}$$

$$-6 \quad \text{يحدد مبلغ أيام الغياب وذلك بضرب عدد أيام الغياب} \times \text{نسبة بسطها إجمالي المستحقات النقدية ومقامها 30 يوم وذلك لتحديد أجر اليوم الواحد من المستحقات النقدية:}$$

$$\text{إجمالي المستحقات النقدية} = 15000 + 12000 + 24000 + 63000 = 114000 \text{ ريال}$$

$$\text{أجر أيام الغياب} = 5 \text{ أيام} \times \frac{114000}{30} = 19000 \text{ ريال}$$

لا يخضع مبلغ أيام الغياب للضريبة على المرتبات والأجور لأنه لا يشكل دخل للموظف لهذا يستبعد مبلغ أيام الغياب من ضمن الاستقطاعات القانونية.

فيما يتعلق بمبلغ الجزاءات المفروضة على الموظف كعقوبة فإن مبلغ الجزاء المالي لا يشكل دخل للموظف وبالتالي لا يخضع للضريبة.

في جميع الأحوال يجب استبعاد مبلغ أيام الغياب ومبلغ الجزاءات من إجمالي الدخل عند تحديد صافي ما يستلمه الموظف.

وبناءً على ما سبق يتحدد الوعاء الضريبي في شهر مايو كما يلي:

1- إجمالي الدخل الشهري	
المرتب الأساسي	63000
بدل غلاء المعيشة	24000
بدل طبيعة عمل	12000
بدل مظهر	15000
السكن العيني	50000
إهلاك الأثاث العيني	10625
قسط التقاعد 9%	8910
إجمالي الدخل	183535

2- الاستقطاعات القانونية	
قسط التقاعد 15%	14850
بدل المظهر	15000
أيام الغياب	19000
إجمالي الاستقطاعات	(48850)
ريال	134685
3- وعاء الضريبة (1-2)	

ويتم تحديد الضريبة المستحقة في شهر مايو 2000م بأسلوب المعادلة كما يلي :

$$\text{الضريبة} = 1000 + (20000 - 134685) \times 15\%$$

$$= 1000 + (114685 \times 15\%)$$

$$= 17203 + 1000 = 18203 \text{ ريال.}$$

صافي ما يستلمه الموظف بشهر مايو : لتحديد صافي ما يستلمه الموظف المبالغ المستقطعة بمعنى "طرح المبالغ التي لا يستلمها الموظف نقداً".

تشمل المبالغ التي لم يتسلمها نقداً ما يلي : قسط التقاعد، الضريبة، السكن العيني، إهلاك الأثاث، السلف النقدية، أي مبالغ مستحقة للغير مثل قسط بنك الإسكان، أيام الغياب، مبلغ الجزاءات.

وبناءً على ما تقدم فإن :

صافي ما يستلمه الموظف = إجمالي الدخل - قسط التقاعد - الضريبة - السكن العيني - إهلاك

الأثاث - السلف النقدية - قسط بنك الإسكان - مبلغ أيام الغياب

$$= 183535 - 14850 - 18203 - 50000 - 10625 - 8000$$

$$= 19000 - 6000$$

$$= 56857 \text{ ريال}$$

الحالة العملية السادسة :

تم تعيين الأخ/ كاظم مديراً عاماً لمصنع إسمنت الجزيرة (قطاع خاص) بمرتب شهري 70000 ريال بالإضافة للبدلات الآتية : 18000 ريال بدل غلاء معيشة، 25000 ريال بدل طبيعة عمل، 9000 ريال بدل مظهر، كما منحتة الشركة سكناً عينياً بجوار المصنع وخارج المدينة قدرت قيمته الإيجارية 360000 ريال في السنة، كما يمنح عمولة على المبيعات بنسبة

1% من المبيعات النقدية والمبالغ المحصلة من المدينين، وتوفرت لديك البيانات التالية خلال شهر فبراير 2011م:

- 1- تم سداد فاتورة استهلاك الكهرباء والمياه بالنسبة سكن المدير العام بمبلغ 8500 ريال و1500 ريال على التوالي.
- 2- بلغت تكلفة الأثاث 660.000 ريال وبهلك الأثاث ضريبياً بمعدل 25%.
- 3- استلم المدير العام 240000 ريال كمكافأة أرباح عن عام 2010م.
- 4- بلغت المبيعات النقدية خلال الشهر 1500000 ريال كما حصل من المدينين مبلغ 800000 خلال الشهر.

والمطلوب :

تحديد الوعاء الضريبي على دخل المدير العام وتحديد الضرائب المستحقة عليه خلال شهر فبراير.

تمهيد للحل :

- 1- بما أن السكن العيني بجوار المصنع فهذا يعني أن القيمة الإيجارية المقدرة للسكن شهرياً بالإضافة لإهلاك الأثاث واستهلاك الكهرباء والمياه فإن جميع هذه المبالغ تعتبر من متطلبات العمل، لهذا فإنها لا تخضع للضريبة على المرتبات والأجور بمعنى أن مبالغ السكن العيني الشهري وإهلاك الأثاث الشهري ومصاريف الكهرباء والمياه تدرج ضمن مكونات إجمالي الدخل وتستبعد من الاستقطاعات حتى لا تخضع للضريبة.
- 2- القيمة الإيجارية للسكن العيني الشهرية = $360000 \div 12 = 30000$ ريال.
- 3- إهلاك الأثاث الشهري = $660000 \times 25\% \times 12 = 13750$ ريال.
- 4- يعالج مبلغ مكافأة الأرباح كوعاء مستقل بضرب مبلغ المكافأة في 15%
الضريبة على مكافأة الأرباح = $240000 \times 15\% = 36000$ ريال
العمولة على المبيعات النقدية = $1500000 \times 1\% = 15000$ ريال
الضريبة على عمولة المبيعات النقدية = $15000 \times 15\% = 2250$ ريال
الضريبة على المبالغ المحصلة من المدينين = $800000 \times 1\% \times 15\%$
= 1200 ريال.

وبناءً على ما تقدم فإن الوعاء الضريبي للمدير العام يتحدد كما يلي:

1- إجمالي الدخل الشهري		
المرتّب الأساسي	70000	
بدل غلاء المعيشة	18000	
بدل طبيعة عمل	25000	
بدل مظهر	9000	
السكن العيني	30000	
إهلاك الأثاث	13750	
استهلاك الكهرباء والمياه	10000	
قسط التقاعد 9% من إجمالي المبالغ النقدية	10170	
إجمالي الدخل	185920	
2- الاستقطاعات القانونية		
قسط التقاعد 15%	16950	
بدل مظهر	9000	
السكن العيني	30000	
إهلاك الأثاث	13750	
استهلاك الكهرباء والمياه	10000	
إجمالي الاستقطاعات	(79700)	
ريال	106220	
3- وعاء الضريبة (1-2)		

ويمكن تحديد الضريبة بأسلوب المعادلة كما يلي :

$$\text{الضريبة} = 1000 + (20000 - 106220) \times 15\%$$

$$= 1000 + (15\% \times 86220)$$

$$= 12933 + 1000 = 13933 \text{ ريال.}$$

الحالة العملية السابعة :

فيما يلي بيانات المرتبات والأجور خلال شهر يناير 2011م لبعض أعضاء هيئة التدريس والموظفين في كلية التجارة والاقتصاد (المبالغ بالريال):

- 1- دكتور محمد "أستاذ" عميد الكلية : 80000 مرتب أساسي، 40000 بدل إشراف، 12000 بدل بحث علمي، 7000 بدل تمثيل.
- 2- دكتور علي "أستاذ مشارك" : 65000 مرتب أساسي، 35000 بدل إشراف ، 30000 بدل سكن نقدي، 12000 بدل بحث علمي.
- 3- أحمد "أمين الكلية" : 45000 مرتب أساسي، 8000 بدل طبيعة عمل.

- 4- إبراهيم "مسجل الكلية" : 35000 مرتب أساسي، 5000 بدل طبيعة عمل.
- 5- سعدية "الفراشة" : 24000 مرتب أساسي، 3000 بدل طبيعة عمل.
- وتوفرت أيضاً البيانات الأخرى التالية :
- (أ) صرف للدكتور محمد مبلغ 90000 ريال مكافأة تصحيح ومبلغ 6000 ريال بدل حضور جلسات مجلس الكلية.
- (ب) تغيبت الفراشة لمدة خمسة أيام.
- (ج) تم خصم مبلغ 2000 ريال عن كل عضو هيئة تدريس، ومبلغ 800 ريال عن كل موظف اشتراك نقابة.
- (د) حصل الدكتور على سلفة نقدية بمبلغ 12000 ريال، استقطعت في نهاية الشهر.
- (هـ) طاب أمين الكلية إجازة لم يوافق عميد الكلية وصرف له بدل إجازة نقدي بشكل مستقل عن مستحقات الشهر على أساس مرتبه الأساسي.

والمطلوب :

- 1- تحديد الضريبة المستحقة.
- 2- تحديد صافي ما يستلمه الموظف.
- 3- إعداد كشف المرتبات والأجور لموظفي الكلية خلال شهر يناير 2011م.

تمهيد للحل :

يتم معاملة مبلغ مكافأة التصحيح ومبلغ بدل الجلسات كوعاء مستقل بضرب كل مبلغ في 15% مباشرة:

- الضريبة على مكافأة التصحيح = $90000 \times 15\% = 13500$ ريال.
- صافي ما يتم استلامه = $90000 \times 85\% = 76500$ ريال.
- الضريبة على بدل الجلسات = $6000 \times 15\% = 900$ ريال.
- صافي ما يتم استلامه = $6000 \times 85\% = 5100$ ريال.
- بما أن بدل الإجازة النقدي بواقع مرتب أساسي يمثل دخل غير دوري فإن الضريبة المستحقة على بدل الإجازة النقدية الممنوحة لأمين الكلية تحدد كما يلي:
- الضريبة على بدل الإجازة = $45000 \times 15\% = 6750$ ريال.
- صافي ما يستلمه المكلف من بدل الإجازة = $45000 - 6750 = 38250$
- عند تحديد تأمين إصابة العمل وقسط التقاعد تم استبعاد بدل السكن النقدي وبدل التمثيل.
- يتم تحديد الوعاء الضريبي لجميع الموظفين داخل الكلية بالجدول التالي:

البيرسان	د. محمد	د. علي	أحمد	إبراهيم	سعدية	المجموع
1- إجمالي الدخل	80000	65000	45000	35000	24000	249000
المرتب الأساسي	40000	35000	—	—	—	75000
بدل الإشراف	12000	12000	—	—	—	24000
بدل البحث	7000	—	—	—	—	7000
بدل تمثيل	—	30000	—	—	—	30000
بدل السكن النقدي	—	—	8000	5000	3000	16000
بدل طبيعة عمل	1320	1120	530	400	270	3640
تأمين إصابة عمل 1%	7920	6720	3180	2400	1620	21840
قسط التقاعد 6%	148240	149840	56710	42800	28890	426480
مجموع الدخل						
2- الاستقطاعات القانونية	1320	1120	530	400	270	3640
تأمين إصابة عمل 1%	15840	13440	6360	4800	3240	43680
قسط التقاعد 12%	7000	—	—	—	—	7000
بدل تمثيل	—	—	—	—	4500	4500
أيام الغياب	(24160)	(14560)	(6890)	(5200)	(8010)	(58820)
مجموع الاستقطاعات	124080	135280	49820	37600	20880	367660
3- الوعاء الضريبي						

ملاحظة :

تم تحديد مبلغ أيام الغياب كما يلي : تحسب أيام الغياب من إجمالي المستحقات النقدية وهي 24000 ريال مرتب أساسي + 3000 بدل طبيعة عمل
أجر اليوم الواحد = $27000 \div 30 = 900$ ريال.
أجر أيام الغياب = $900 \times 5 = 4500$ ريال.
ولا يخضع هذا المبلغ للضريبة على المرتبات والأجور لهذا لم يتم إدراجه ضمن الاستقطاعات القانونية، ويظهر هذا المبلغ عند تحديد صافي ما يستلمه الموظف.

احتساب الضريبة المستحقة على كل موظف :

$$1- \text{الضريبة على دخل الدكتور "محمد"} = 1000 + (20000 - \text{الوعاء}) \times 15\%$$

$$= 1000 + (20000 - 124080) \times 15\%$$

$$= 1000 + (104080 \times 15\%)$$

$$= 15612 + 1000 = 16612 \text{ ريال}$$

$$2- \text{الضريبة على دخل الدكتور "علي"} = 1000 + (20000 - \text{الوعاء}) \times 15\%$$

$$\begin{aligned}
& \%15 \times (20000 - 135280) + 1000 = \\
& (\%15 \times 115280) + 1000 = \\
& 18292 = 17292 + 1000 = \text{ريال} \\
3- \text{الضريبة على دخل أمين الكلية "أحمد"} : 1000 + (\text{الوعاء} - 20000) \times \%15 = \\
& \%15 \times (20000 - 49820) + 1000 = \\
& (\%15 \times 29820) + 1000 = \\
& 5473 = 4473 + 1000 = \text{ريال} \\
4- \text{الضريبة على دخل "إبراهيم"} : 1000 + (\text{الوعاء} - 20000) \times \%15 = \\
& \%15 \times (20000 - 37600) + 1000 = \\
& (\%15 \times 17600) + 1000 = \\
& 3640 = 2640 + 1000 = \text{ريال} \\
5- \text{الضريبة على دخل سعدية} : 1000 + (\text{الوعاء} - 20000) \times \%15 = \\
& \%15 \times (20000 - 20880) + 1000 = \\
& (\%15 \times 880) + 1000 = \\
& 1132 = 132 + 1000 = \text{ريال}
\end{aligned}$$

تحديد صافي ما يستلمه كل موظف :

صافي ما يستلمه الموظف = إجمالي الدخل - الضريبة - قسط التقاعد - تأمين إصابة العمل - الخصميات - أيام الغياب

$$\begin{aligned}
& \text{صافي ما يستلمه د. محمد} = 148240 - 16612 - 15840 - 1320 - 2000 = \\
& = 112468 \text{ ريال}
\end{aligned}$$

$$\text{صافي ما يستلمه د. علي} = 149840 - 18292 - 13440 - 1120 - 14000 = 102988 \text{ ريال}$$

$$\text{صافي ما يستلمه أحمد} = 56710 - 5473 - 6360 - 530 - 800 = 43547 \text{ ريال}$$

$$\text{صافي ما يستلمه إبراهيم} = 42800 - 3640 - 4800 - 400 - 800 = 33160 \text{ ريال}$$

$$\text{صافي ما تستلمه سعدية} = 28890 - 1132 - 3240 - 270 - 5300 = 18948 \text{ ريال}$$

أسئلة

الفصل الثالث

أولاً : الأسئلة

السؤال الأول : "تتميز الضريبة على المرتبات والأجور بعدة خصائص". وضح هذه الخصائص.

السؤال الثاني : ناقش بالتفصيل نطاق فرض الضريبة على المرتبات والأجور.

السؤال الثالث : "يشترط لسريان الضريبة على المرتبات والأجور ضرورة توافر عدة شروط". تناول هذه الشروط بالتفصيل.

السؤال الرابع : تناول الإعفاءات الخاصة بالضريبة على المرتبات والأجور كما حددتها المادة (50) من القانون رقم (17) لسنة 2010م.

السؤال الخامس : اشرح العناصر التي يتكون منها إجمالي دخل الضريبة على المرتبات والأجور.

السؤال السادس : ما هي المبالغ التي تخضع من إجمالي دخل الضريبة على المرتبات والأجور.

السؤال السابع : ما هي أسعار الضريبة على المرتبات والأجور.

السؤال الثامن : أخذ المشرع الضريبي بنظام الإقرار الشهري بالنسبة للضريبة على المرتبات والأجور :

- 1- عرف الإقرار الضريبي ؟
- 2- من هو المكلف بتقديم الإقرار ؟
- 3- ما هو شكل الإقرار الضريبي ؟
- 4- حدد موعد تقديم الإقرار ؟ وما هي فوائد تقديم الإقرار في موعده ؟ وما هو جزاء عدم تقديم الإقرار في موعده ؟

السؤال التاسع : ما هي الخطوات التي يجب إتباعها لتحديد الضريبة المستحقة على المرتبات والأجور؟

السؤال العاشر : ضع علامة (√) أو علامة (×) أمام كل عبارة مع التعليق في حدود ثلاثة أسطر :

- 1- لا تعتبر الضريبة على المرتبات والأجور من الضرائب النوعية المباشرة.
- 2- تسري ضريبة المرتبات والأجور على الدخل الإجمالي.
- 3- تسري ضريبة المرتبات والأجور على الدخل الناتج عن العمل ورأس المال.
- 4- تسري ضريبة المرتبات والأجور على دخل الشخص الطبيعي والاعتباري.
- 5- ضريبة المرتبات والأجور قريبة من الشخصية.
- 6- رب العمل مسئول عن استقطاع الضريبة وتوريدها لمصلحة الضرائب في جميع الحالات.
- 7- لا يشترط لسريان الضريبة على المرتبات والأجور توفر علاقة التبعية والخضوع.
- 8- لا يجب التفرقة بين المبلغ المدفوع من الخزينة العامة أو الخزينة الخاصة عند تحديد شروط سريان الضريبة على المرتبات والأجور.
- 9- لا توجد شروط لإعفاء الدخل التي يقبضها رجال السالكين الدبلوماسي والقصلي.
- 10- يخضع مرتب صاحب المنشأة الفردية للضريبة على المرتبات والأجور.
- 11- يخضع مرتب الشريك المتضامن ومرتب الشريك الموصي للضريبة على المرتبات والأجور.
- 12- لا تخضع مرتبات الأقارب للضريبة على المرتبات والأجور.
- 13- تخضع مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجلس إدارات شركات الأموال للضريبة على المرتبات والأجور.
- 14- تخضع مكافأة ترك الخدمة ومكافأة الاستغناء ومكافأة الأعمال الإبداعية للضريبة على المرتبات والأجور.
- 15- لا تخضع الإكراميات للضريبة على المرتبات والأجور.

- 16- يخضع بدل الانتقال وبدل التمثيل وبدل السفر للضريبة على المرتبات والأجور.
- 17- لا يخضع بدل السكن وبدل الغذاء وبدل السفر للضريبة على المرتبات والأجور.
- 18- يخضع بدل غلاء المعيشة وبدل التخرج وبدل حضور الجلسات للضريبة على المرتبات والأجور.
- 19- تعتبر ضريبة المرتبات والأجور التي يسددها صاحب العمل وقسط التأمينات الاجتماعية الذي يسدده صاحب العمل من ضمن المزايا النقدية.
- 20- تعتبر تكلفة السكن المجاني والعيني والغذاء العيني والملابس العينية من المزايا العينية التي تخضع للضريبة على المرتبات والأجور.

ثانياً : التمارين

التمرين الأول

توفرت لديك البيانات الخاصة بالمرتبات والأجور خلال شهر يناير 2011م في الشركة

اليمنية الكويتية:

المدير العام (مصطفى) : 60.000 مرتب أساسي، 12.000 بدل تمثيل، 8.000 بدل مواصلات.

المدير المالي والإداري (وائل) : 18.000 مرتب أساسي، 4.000 بدل تمثيل، 3.000 بدل

مواصلات، 5.000 بدل سكن نقدي.

مدير الصيانة (هيثم) : 10.000 مرتب أساسي، 3.000 مكافأة ثابتة شهرية ، 2.000 بدل مخاطر.

مدير الشؤون القانونية (عدنان) : 12.000 راتب أساسي ، 4.000 علاوة غلاء المعيشة، 4.000 بدل

طبيعة عمل.

شغالة إرترية (براش) : 20.000 ريال راتب أساسي.

رئيس قسم الحسابات (خالد) : 10.000 مرتب أساسي، 3.000 بدل مواصلات.

بيانات أخرى :

- 1- تغيب المدير الإداري والمالي بدون عذر لمدة أربعة أيام وتقرر خصم غياب الأيام من مستحقات الشهر.
- 2- تقرر خصم مبلغ 2.000 ريال على مدير الصيانة من مستحقات الشهر جزاء لإهماله إصلاح إحدى الشقق بحسب توجيهات المدير العام.
- 3- تقدم كل من المدير المالي ومدير الصيانة بطلب إجازة لم يوافق عليه، فصرفت لكل منهم بدل إجازة نقدي صرف بشكل مستقل عن مستحقات الشهر.
- 4- تم صرف مكافأة بمعدل راتب أساسي لكل من المدير العام، المدير المالي والإداري بمناسبة إعداد الحسابات الختامية والميزانية لعام 2010م وصرفت بشكل مستقل عن مستحقات الشهر.
- 5- صرفت أجور إضافية بمبلغ 12.000 ريال لمدير الصيانة مقابل تكليفه بأعمال إضافية خارج أوقات الدوام الرسمي وصرفت بشكل مستقل عن مستحقات الشهر.
- 6- صرف للمدير العام مبلغ 40.000 ريال بدل حضور جلسات مجلس إدارة الشركة، كما صرف له مبلغ 120.000 ريال مكافأة أرباح عام 2010م بشكل مستقل عن مستحقات الشهر.
- 7- يتم احتساب عمولة بنسبة 1% لمدير الشؤون القانونية عن كل عقد جديد يوقعه مع المستأجر، علماً بأنه تم توقيع أربعة عقود لاستئجار شقق خلال شهر يناير بإيجار شهري 30.000 ريال. دفعت العمولة شكل مستقل بعد سداد المستأجرين للإيجار.
- 8- تم استقطاع مبلغ 12.000 ريال ومبلغ 3.000 ريال من كل من المدير العام ومدير الصيانة مقابل سلف صرفت لهم خلال الشهر واستقطعت من مستحقات هذا الشهر.
- 9- سافر المدير العام إلى الخارج لإنجاز أعمال متعلقة بالشركة لمدة خمسة أيام. وصرفت له الشركة تذكرة سفر بمبلغ 65.000 كما صرف له مبلغ 2.500 دولار مصاريف سفر بسعر صرف 240 ريال للدولار. وصرف المبلغ بشكل مستقل عن مستحقات الشهر.

- 10- نظراً لعدم التناسب بين دخل الموظف وأسعار السلع والخدمات فإن المدير المالي والإداري يعمل في الفترة المسائية لدى شركة الغنامي ابتداءً من 16 يناير كمحاسب براتب أساسي 12.000 ريال، 3.000 ريال بدل غلاء معيشة.

والمطلوب:

- 1- تحديد وعاء الضريبة، احتساب الضريبة، وتحديد صافي ما يستلمه كل موظف.
- 2- إعداد كشف المرتبات والأجور عن شهر يناير 2011م.
- 3- احتساب الضريبة على دخل المدير المالي والإداري لدى شركة الغنامي واحتساب فروق الضريبة الواجبة السداد مع افتراض استفادته من حد الإعفاء وتساعد الشرائح من الجهتين.
- 4- إذا أحيل المدير العام للتقاعد وصرف له راتب أساسي شهرياً. كيف يعالج مرتب التقاعد من الناحية الضريبية؟
- 5- إذا تعرض مدير الصيانة لحادث وانضح عدم قدرته على مواصلة عمله، وقرر مجلس إدارة الشركة صرف مبلغ 15.000 ريال مدى الحياة. كيف يعالج هذا الدخل من الناحية الضريبية.

التمرين الثاني

في 19/1/2011م تم تعيين هشام مديراً للتسويق بإحدى شركات القطع الخاص بمرتب أساسي 12.000 ريال بالإضافة إلى البدلات التالية، 1.500 ريال بدل تمثيل، 2.500 غلاء معيشة، 4.000 بدل سكن نقدي.

وفي أولفبراير 2011م تم الاتفاق على ما يلي:

(أ) ألغت الشركة بدل السكن النقدي مقابل سكن عيني مؤثث قدرت قيمته الإيجارية السنوية بمبلغ 300.000 ريال، وبلغت تكلفة الأثاث مبلغ 420.000 ريال ويهلك الأثاث بمعدل 25%.

(ب) احتفاظ مدير التسويق ببقية المزايا النقدية.

(ج) منحه عمولة على المبيعات بنسبة 1% من المبيعات النقدية والمبالغ المحصلة من العملاء.

وتوفرت لديك البيانات التالية:

- 1- بلغت المبيعات خلال شهر فبراير 2011م مبلغ 1.500.000 ريال منها 1.200.000 ريال مبيعات نقدية، كما حصل من العملاء مبلغ 360.000 ريال.
- 2- صرف لمدير التسويق في شهر فبراير مبلغ 9.600 ريال بدل حضور جلسات لجنة الائتمان.
- 3- سافر إلى مدينة عدن في شهر فبراير للمشاركة في الحملة الإعلانية لترويج السلعة الجديدة في المدينة الحرة، وصرف له بدل سفر يومي 5.000 ريال علماً بأنه أمضى في مدينة عدن عشرة أيام.
- 4- سددت الشركة فاتورة كهرباء السكن العيني لمدير التسويق بمبلغ 8.000 ريال، وفاتورة المياه بمبلغ 1.200 ريال، كما قام مدير التسويق بسداد فاتورة التلفون بمبلغ 15.000 ريال.
- 5- نظراً لعدم التناسب بين دخل الموظف وأسعار السلع والخدمات فإن مدير التسويق يعمل في الفترة المسائية لدى شركة الرويشان ابتداءً من شهر يناير 2000م براتب أساسي 12.000 ريال، 3.000 ريال بدل غلاء معيشة، 2000 ريال بدل مواصلات.

والمطلوب:

- 1- احتساب الضريبة في شهر يناير 2011م
- 2- احتساب الضريبة في شهر فبراير 2011م
- 3- احتساب فروق الضريبة الواجبة السداد مع افتراض استفادته من حد الإعفاء وتصاعد الشرائح من الجهتين.
- 4- ما هي المعالجة الضريبية للمزايا العينية في حالة أن السكن العيني بجوار العمل.

التمرين الثالث

توفرت لديك البيانات الخاصة بالمرتبات والأجور لبعض موظفي مصلحة الطرق

الحكومية خلال شهر يناير 2011م (المبالغ بالريال):

رئيس المصلحة (علي) : 40.000 مرتب أساسي، 5.000 بدل تمثيل، 9.000 ريال غلاء معيشة.
المدير المالي (عدنان) 20.000 مرتب أساسي، 4.000 بدل تمثيل، 6.000 غلاء معيشة.

المدير الفني (سعد) : 12.000 مرتب أساسي، 2.500 مكافأة ثابتة شهرية ، 3.500 بدل طبيعة عمل لوجود مخاطر مرتبطة بوظيفة المدير الفني.
رئيس قسم الحسابات (مروان) : 10.500 مرتب أساسي، 1.500 بدل مواصلات.
شغالة (سعدية): 8.000 ريال راتب أساسي، 1.500 علاء معيشة.
بيانات أخرى :

1. تغيب المدير المالي بدون عذر لمدة ثلاثة أيام وتقرر خصم غياب الأيام من مستحقات الشهر.
2. تقر خصم مبلغ 3.000 ريال على المدير الفني من مستحقات الشهر جزاء لإهماله بحسب توجيهات المدير العام.
3. تقدم رئيس الحسابات بطلب إجازة لم يوافق عليه، فصرف له بدل إجازة نقدي صرف بشكل مستقل عن مستحقات الشهر.
4. تم صرف مكافأة بمعدل راتب أساسي لكل من رئيس المصلحة ، المدير المالي بمناسبة إعداد الحسابات الختامية والميزانية لعام 2010م وصرفت بشكل مستقل عن مستحقات الشهر.
5. تم استقطاع مبلغ 15.000 ريال ومبلغ 4.000 من مستحقات رئيس المصلحة والمدير المالي مقابل سلف صرفت لهم خلال الشهر واستقطعت من مستحقات هذا الشهر.
6. تم استقطاع مبلغ 4.500 ريال من مرتب رئيس المصلحة نفقة شرعية لمطلقاته بناء على حكم شرعي من المحكمة الجنوبية.

والمطلوب:

- 1- إعداد كشف المرتبات والأجور عن شهر يناير 2011م.
- 2- إذا تعرض المدير الفني لإصابة أثناء العمل وصرف له إجمالي مستحقاته النقدي كتعويضات مدى الحياة. كيف يعالج هذا الدخل من الناحية الضريبية؟.
- 3- متى يعتبر بدل المخاطر دخلاً خاضعاً للضريبة؟.

1

2

3

4

5

6

7

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

26

27

الفصل الرابع

الضريبة على العقارات

1-4 : مقدمة

نتناول في هذا الفصل الضريبة على العقارات بنوعيتها - الضريبة على ريع العقارات والضريبة على نقل ملكية العقار - من حيث خصائص الضريبة، ونطاقها، وكيفية تحديد وعاء الضريبة وإجراءات ربطها وتحصيلها.

2-4 : الضريبة على ريع العقارات

1-2-4 : تعريف ريع العقار

عرفت المادة (52) من القانون رقم (17) لسنة 2010م على أنه :

ريع العقار : هو مجموع دخول الإيجارات السنوية من العقارات المسؤجرة لمختلف الأغراض.

ويُستدل من نص المادة السابقة على أن ريع العقار من الناحية الضريبية هو الدخل الذي تسري عليه الضريبة العقارية مقابل تأجير العقارات للغير لمختلف الأغراض.

وبموجب القانون الضريبي الجديد تم إلغاء الضريبة على ريع العقار المملوك والمستغل في النشاط، بالرغم من أن هذه الضريبة كانت تدر على الخزينة العامة حصيلة مناسبة، في الوقت الذي يحدد فيها الوعاء الضريبي والضريبة المستحقة على العقار المملوك والمستغل في النشاط بشكل يحقق قواعد الضريبة المتعارف عليها، وأهمها قاعدة الاقتصاد في النفقات، وقاعدة المرونة، وقاعدة العدالة الضريبية.

وتتميز الضريبة على ريع العقارات بأنها:-

- 1-ضريبة سنوية حيث تشير الفقرة (أ) من المادة (51) من القانون رقم (17) لسنة 2010م على أنه تربط الضريبة سنوياً على ريع العقارات.
- 2-ضريبة نوعية لأنها تُقرض على الدخل الذي مصدره رأس المال.

- 3- ضريبة مباشرة لأن المكلف بها (مالك العقار) يتحمل بها مباشرة، ويمكن حصر المكافين بها في كشوفات، ولكونها تفرض عند تحقق الدخل (ربيع العقار).
- 4- أنها ضريبة إقليمية لكونها تفرض داخل حدود الجمهورية اليمنية.

4-2-3 : سريان الضريبة على ربيع العقارات

تنص الفقرة (أ) من المادة (51) على أنه :

تسري الضريبة سنوياً على ربيع العقارات المبنية، والمباني الجاهزة والمتنقلة، والأراضي الفضاء المؤجرة لمختلف الأغراض.

ويستفاد من النص السابق، ومن نص المادة (58) من اللائحة التنفيذية، أن

ضريبة على ربيع العقارات تسري على:

- 1- جميع العقارات المبنية المؤجرة للغير على اختلاف صورها وأشكالها، مع المساحات والأحواش الملحقة بها، وبغض النظر عن مواد البناء التي شُيّدت بها. وسواءً كانت محلات تجارية أو مطاعم أو معامل أو دور سينما، أو دور للسكن، أو صالات، أو مصانع ومعامل، أو شركات. وسواءً كانت مباني بدور أو أكثر، أو شقق، أو فيلات، أو مباني من الحجر، أو مباني من الإسمنت أو الخشب.
- 2- جميع الأراضي المخصصة للاستعمال التجاري أو الصناعي على اختلاف أشكالها ومساحتها، مثل الأراضي المخصصة كمخزن للبضائع، أو منتزهات، أو أماكن لشراء وبيع السيارات، ومعامل تحضير البلك والبلاط، ومناشير قص الأحجار، أو الأراضي المستخدمة لأغراض خدمية كمبيت للسيارات، أو المستعملة كأسواق أو ورش مكشوفة.
- 3- جميع الأراضي المخصصة للاستعمال المهني مثل: الأراضي المخصصة كورش لإصلاح السيارات وأعمال السمكرة، وورش النجارة والحدادة، وأعمال الخزف.
- 4- الأراضي المخصصة للأعمال الصناعية مثل المصانع التي تقام على شكل هياكل حديدية، أو مباني جاهزة.

4-2-4 : الإعفاءات من الضريبة على ريع العقارات

تنص المادة (54) من القانون رقم (17) لسنة 2010 على أنه :

تعفى من الضريبة :

- أ (العقارات المستغلة من قبل مالكيها لأي غرض كان.
- ب (العقارات المملوكة للحكومة، ولا يشمل ذلك العقارات المملوكة للقطاعين العام والمختلط بموجب ما تحدده اللائحة التنفيذية.
- ج (العقارات المخصصة مجاناً للمستشفيات والمراكز الصحية والتعليمية الحكومية، والمنشآت الخيرية المجانية التعليمية والصحية، وفقاً للشروط التي تحددها اللائحة التنفيذية.
- د (العقارات المخصصة مجاناً للأيتام وملاجئ العجزة.
- هـ (العقارات المملوكة للأوقاف وريع العقارات الموقوفة لصالح جهة خيرية أو مقصد خيري أو هيئة عامة، والأندية والمنشآت الرياضية والشبابية، وفقاً للشروط التي تحددها اللائحة التنفيذية.
- و (العقارات المملوكة للسلك الدبلوماسي والقنصلي والمنظمات الدولية بشرط المعاملة بالمثل.

ويتضح من النص السابق، ومن نص المادة (71) من اللائحة للتنفيذية، أن

الإعفاءات من الضريبة على ريع العقارات تشمل ما يلي:

4-2-4-1 : إعفاءات تتعلق بملكية العقارات

ويمكن تصنيف الإعفاءات على أساس الملكية إلى الأنواع التالية :

- 1- العقارات الحكومية : وتشمل العقارات المملوكة للوزارات والمصالح والهيئات، بالإضافة إلى العقارات المخصصة للقوات المسلحة والأمن وكافة أراضي ومباني الحكومة المركزية والسلطة المحلية. ولا يشمل هذا الإعفاء العقارات المملوكة للقطاعين العام والمختلط، والقطاع التعاوني (القطاع الاقتصادي).
- 2- عقارات الأوقاف : وتشمل العقارات المملوكة لوزارة الأوقاف التي تتولى إدارتها والإشراف عليها.

3- العقارات المملوكة للسلك الدبلوماسي، والقنصلي والمخصصة لأعمال السفارات والقنصليات، وإقامة أعضاء السلك الدبلوماسي، بشرط المعاملة بالمثل.

4- العقارات المملوكة للمنظمات الدولية : مثل منظمة الأمم المتحدة، ومنظمة اليونسكو، ومنظمة اليونسيف، ومنظمة الصليب الأحمر.

5- العقارات المملوكة للأندية والمنشآت الرياضية والشبابية.

2-4-2-4 : إعفاءات تتعلق بطبيعة الإستعمال

تمّ الإعفاء وفقاً لهذا الأساس، ليشمل جميع أنواع العقارات المملوكة والمستغلة من قبل مالكيها لأي غرض كان. ويشمل هذا السكن الشخصي، والعقارات المستغلة في النشاط الذي يقوم به المالك للعقار.

2-4-3 : إعفاءات تتعلق بتخصيص ريع العقار

تشمل الإعفاءات على أساس تخصيص ريع العقار ما يلي:

1- العقارات المخصصة مجاناً للمستشفيات والمراكز الصحية والتعليمية الحكومية، والمنشآت الخيرية المجانية التعليمية والصحية.

2- العقارات المخصصة مجاناً للأيتام وملاجئ العجزة.

وأشارت الفقرة (ج) المادة (71) من اللائحة التنفيذية للقانون أنه يتم تخصيص ريع العقارات مجاناً وفقاً للشروط التالية:

أ- تقديم وثيقة التخصيص للعقار باسم الجهة المستفيدة من التخصيص، صادرة من مالك العقار، أو الجهة التي تملك العقار، ويجب أن تكون هذه الوثيقة معتمدة من الجهات المختصة، ومن المحكمة الواقعة في نطاق اختصاصها ذلك العقار.

ب- يجب أن تكون وثيقة التخصيص محدداً بها أن العقار محل التخصيص مقدم مجاناً للمستشفى أو المركز الصحي، أو المركز التعليمي، مع تحديد ومسمى وكيان المنشأة الخيرية أو التعليمية أو الصحية.

ج- يجب أن يكون هذا التخصيص مجاناً، ولا يدر أي دخل أو منفعة مادية للمالك سواء كان ذلك في شكل إيجار، أو تعويض، أو منفعة مادية.

د- يجب التحقق من أن المنشأة الخيرية أو التعليمية أو الصحية لا تهدف إلى الربح.

هـ- لا يسري هذا الإعفاء على العقارات المخصصة لمراكز السياحة أو الفنادق، أو المنتجعات السياحية.

4-2-4 : إعفاء ريع العقار الموقوف

أشارت الفقرة (هـ) المادة (54) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، والمادة (72) من اللائحة التنفيذية، إلى أنه يُعفى ريع العقار الموقوف لصالح جهة خيرية، أو مقصد خيري، أو هيئة عامة، أو منشأة رياضية وشبابية، وفقاً للأحكام والضوابط التالية:-

1- يُقصد بالجهة، أو المقصد الخيري، أو الهيئة العامة التي يحق لها قانوناً الاستفادة من ريع العقارات الموقوف لصالحها، بأنها لا تسعى لتحقيق أرباح، ولا تُمارس أعمالاً تجارية، ويحق لها شرعاً الاستفادة من مال الوقف، ومنها على سبيل المثال: مراكز إعالة الأيتام والأرامل والمسنين، وجمعيات المعاقين، والمساجد، والجمعيات الخيرية اليمنية المنشأة المخصصة بموجب نظامها الأساسي للعمل الخيري والإنفاق على الفقراء والمساكين، والأندية والمنشآت الرياضية والشبابية المعترف بها من وزارة الشباب والرياضة.

2- لا يسري هذا الإعفاء على ريع العقارات المتأتي من تأجير العقارات، ولا تدرج ضمن المقاصد الواردة في الفقرة (هـ) من المادة (54).

3- يُشترط لاستحقاق الإعفاء من الضريبة على ريع العقارات وفقاً لعدة شروط منها:

أ- أن تكون وثيقة الوقفية بالريع العقاري محررة وفقاً للأصول الشرعية والقانونية، مثل: أن يكون الواقف هو المالك، وأن يكون العقار الموقوف معلوماً ومبيناً في وثيقة الوقفية، وأن يتم تسجيل هذه الوقفية في وزارة الأوقاف والإرشاد وتعميدها من المحكمة المختصة.

ب- أن يحدد في وثيقة الوقفية الجهة المستفيدة من ريع العقار الموقوف وفقاً للمقاصد المنصوص عليها في الفقرة (هـ) من المادة (54).

ج- أن تكون الوقفية مفتوحة ولها صفة الدوام، وليست وقفية مؤقتة.

4-2-5 : تحديد وعاء الضريبة على ريع العقارات

تنص المادة (53) من القانون رقم (17) لسنة 2010 على أنه :

(أ) يتم تحديد الدخل الفعلي للعقارات بموجب عقود الإيجار الصحيحة . وفي حالة عدم معرفة ريع العقار أو الإثبات بعدم صحة عقد الإيجار، فلمصلحة الحق في تقدير ذلك وفقاً للأسس المبينة في اللائحة التنفيذية.

(ب) يُحدد صافي الربح العقاري الخاضع للضريبة بإجمالي الدخل السنوي، وفقاً لأحكام الفقرة (أ) من هذه المادة بالنسبة للأشخاص الطبيعيين.

(ج) يراعى في تحديد صافي ريع العقار السنوي الخاضع للضريبة بالنسبة للأشخاص الاعتباريين إدراج الدخل المتأتي للمكلف الإعتباري من ريع العقارات ضمن وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية وللمكلف الحق في تنزيل النفقات الضرورية المرتبطة بتحقيق هذا الدخل وفقاً لأحكام هذا القانون.

يتحدد وعاء الضريبة على ريع العقارات على أساس إجمالي الدخل السنوي للعقارات، وذلك بعد الإطلاع على عقود الإيجار الصحيحة المستوفية لجميع أركانها وشروطها الشكلية والموضوعية طبقاً للقوانين النافذة. وفي حالة عدم معرفة ريع العقار أو الشك في صحة عقد الإيجار، فلمصلحة الضرائب الحق في تقدير الوعاء الضريبي، استناداً لحالات المثل في المستوى، والموقع، والمساحة، ونوع ومستوى البناء، كما أشارت إلى ذلك المادة (59) من اللائحة التنفيذية.

يتحدد وعاء الضريبة على ريع العقارات على أساس إجمالي الدخل السنوي للعقارات بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، كما أشارت لذلك الفقرة (ب) المادة (53) من القانون رقم (17) لسنة 2010م.

وبالنسبة للأشخاص الاعتباريين، فتشير الفقرة (ج) من المادة (53)، أن الدخل السنوي من العقارات يدرج ضمن وعاء ضريبة الأرباح التجارية

والصناعية، بعد استبعاد النفقات اللازمة للحصول على هذا الدخل، سواء كان العقار مؤثماً أو غير مؤثماً.

4-2-6 : أسعار الضريبة على ريع العقارات

تنص المادة (69) من القانون رقم (17) لسنة 2010م على أنه:

تستوفي الضريبة على ريع العقارات للأشخاص الطبيعيين بواقع إيجار شهر واحد في السنة.

وتشير الفقرة (أ) المادة (63) إلى أنه تستوفي الضريبة على ريع العقارات بمعدل 20% (عشرين بالمائة) دون تنزيل حد الإعفاء من دخول الأشخاص الاعتباريين:

ويستدل من ماسبق، أن المشرع الضريبي ميّز بين الشخص الطبيعي والشخص الاعتباري عند تحديد أسعار الضريبة على ريع العقارات على النحو التالي:-

1- تستوفي الضريبة بالنسبة للشخص الطبيعي بواقع إيجار شهر في السنة، بشرط أن يكون العقار غير مؤثث. وإذا قام الشخص الطبيعي بتأجير عقاراً مؤثماً، فإن الدخل الناتج عن هذا التأجير يخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، بعد استبعاد المصاريف المرتبطة بتحقيق هذا الدخل.

2- تستوفي الضريبة، بالنسبة للشخص الاعتباري بسعر 20%، من صافي الدخل السنوي، بعد استبعاد المصاريف الضرورية للحصول على هذا الدخل.

3-4-6- : المكلف بتقديم الإقرار الضريبي على ريع العقارات وموعد تقديمه

تنص الفقرة (ب) من المادة (51) على أن :

"المكلف بأداء هذه الضريبة هو مالك العقار، أو من له حق الانتفاع بالعقار، ويكون الممثل القانوني للمكلف ملزماً بأداء الضريبة نيابة عن من يمثله.

وتنص المادة (103) من القانون رقم (17) لسنة 2010م على أنه :

"على مكلفي الضريبة على ريع العقارات تقديم إقراراتهم الضريبية السنوية على النموذج المعد لهذا الغرض، مصحوباً بنسخة من عقد الإيجار في موعد أقصاه

الثلاثين من أبريل من كل سنة عن السنة الضريبية السابقة، مع بيان مواصفات العقار ومقدار الإيجار الشهري الفعلي، وعليهم سداد الضريبة المستحقة من واقع الإقرار وفي ذات موعد تقديمه وفقاً لأحكام هذا القانون.

ويُستدل مما سبق أن المكلف بسداد الضريبة على ريع العقارات هو مالك العقار، أو من له حق الانتفاع بالعقار: وهو الشخص الذي أصبح له وثيقة قانونية حق الانتفاع بالعقار، كما هو الحال في العقارات المملوكة للأوقاف، والتي تمنح حق الانتفاع للغير بموجب وثائق صادرة من وزارة الأوقاف، كما أشارت لذلك الفقرة (ج) المادة (58) من اللائحة التنفيذية للقانون.

ويكون الممثل القانوني للمالك، أو للمنتفع، ملزماً بسداد هذه الضريبة نيابة عنهما.

وكما يتضح من نص المادة (103) أن المكلفين بالضريبة على ريع العقارات ملزمون أن يقدموا إقراراتهم الضريبية في ميعاد غايته ثلاثون إبريل من كل سنة عن السنة السابقة. ويقوم المكلف بتقديم الإقرار الضريبي وسداد الضريبة المستحقة، خلال هذا الموعد القانوني.

4-2-7 : شكل الإقرار الضريبي

يقوم المكلف بتقديم الإقرار الضريبي وسداد الضريبة المستحقة خلال الموعد القانوني من أول يناير حتى 30 إبريل بموجب نموذج معين. ويحتوي هذا النموذج على عدة بيانات أهمها اسم المكلف، وعنوانه، ونوع النشاط، والكيان القانوني. وكما يوجد جدول يحدد فيه رقم العقار، وبيانات العقار، واسم المستأجر، وتاريخ بدء التأجير، والإيجار الشهري، والضريبة المستحقة، والمبالغ المسددة تحت الحساب إن وجدت، والمبالغ المتبقية المستحقة السداد.

4-2-8 : جزاء عدم تقديم الإقرار في الموعد القانوني

إذا لم يقدم المكلف الإقرار الضريبي على ريع العقارات في الموعد القانوني، توقع عليه غرامة بنسبة 2% من الضريبة عن كل شهر يتأخر فيه المكلف عن تقديم الإقراره بنص الفقرة (أ) من المادة (135) من القانون رقم (17) لسنة 2010م التالي :

تفرض غرامة بواقع 2% (إثنين في المائة) من الضريبة المستحقة عن كل شهر أو جزء منه يتأخر فيه المكلف عن تقديم الإقرار بعد انقضاء المدة القانونية، على ألا تتجاوز الغرامة مقدار الضريبة المستحقة.

وإذا لم تدفع الضريبة في الموعد القانوني، يضاف إلى الضريبة مبلغ يساوي 1.5% (واحد ونصف بالمائة) من مقدار الضريبة غير المدفوعة عن كل شهر تأخير، استناداً إلى المادة (152) من القانون رقم (17) لسنة 2010م.

4-2-9: الإبلاغ بإيجار العقار

تنص المادة (74) من القانون رقم (17) لسنة 2010 على أنه :

أ) على كل من المالك أو المنتفع بالعقار والمكتب العقاري أو عاقل الحارة أن يقدموا للمصلحة خلال ستين يوماً من تاريخ إيجار العقار إخطاراً بالتأجير وفقاً للنموذج المعد لهذا الغرض.

ب) على المجالس المحلية موافاة المصلحة بالبيانات والمعلومات عن العقارات المؤجرة وأي متغيرات على القيمة الإيجارية وما من شأنه أن يؤثر في ربط الضريبة على ريع العقارات، كما أن عليها القيام باتخاذ الإجراءات الضبطية التي تضمن تحصيل الضريبة بمقتضى أحكام هذا القانون وذلك بالتنسيق مع المصلحة، وتحدد اللائحة التنفيذية طرق وإجراءات تنفيذ ذلك.

بموجب نص المادة السابق، ألزم المشرع كل من مالك العقار، أو المنتفع بالعقار، والمكتب العقاري أو عاقل الحارة، أن يقدموا إخطاراً إلى مصلحة الضرائب ببدء تأجير العقار خلال ستين يوماً من تاريخ التأجير، وفقاً للنموذج المعد لذلك.

وبقدم هذا الإخطار على نموذج الذي يجب أن يحتوي على عدة بيانات أهمها اسم المكلف، عنوان العقار، والكيان القانوني، وتاريخ بدء مزاولة النشاط، ورقم العقار. ونحن نعتقد أن مسؤولية الإخطار ببدء تأجير العقار تقع فقط على مالك العقار أو المنتفع به، أو من ينوب عنهما.

وكما ألزمت المادة المجالس المحلية بموافاة مصلحة الضرائب بالبيانات والمعلومات عن العقارات المؤجرة، والقيام بالإجراءات القانونية اللازمة لتحصيل

الضريبة على ريع العقارات. ونحن نعتقد بأن منح المجالس المحلية هذه السلطات فيه إنتقاص للإدارة الضريبية، التي من صميم مسؤوليتها تجميع البيانات والمعلومات عن العقارات المؤجرة، وتحصيل الضريبة المستحقة وفقاً لأحكام قانون الضرائب.
المثال الأول :

يمتلك الأخ/ عبد الله (شخص طبيعي) في مدينة صنعاء عقاراً يتكون من ستة شقق خالية من الأثاث، ويتم تأجيرها كشقق سكنية بإيجار شهري 30000 ريال لكل شقة. وتم تأجير ثلاث شقق عن سنة كاملة ابتداءً من بداية 2010م كما تم تأجير شقتين بتاريخ أول مايو 2012م، وتم تأجير الشقة السادسة بتاريخ أول أغسطس 2010م.

- 1- بلغت مصاريف الصيانة بحسب المستندات المؤيدة 40000 ريال سنوياً.
- 2- مرتبات الحارس 15000 ريال شهرياً.
- 3- بلغت تكلفة المبنى 15500000 ريال ويتم إهلاكه بمعدل 5% وهو المعدل المعترف به من مصلحة الضرائب.

والمطلوب: احتساب الضريبة على ريع العقار

نظراً لأن مالك هذا العقار شخصاً طبيعياً (الأخ/ عبد الله)، فإن دخل هذا الشخص

يخضع للضريبة على ريع العقارات بواقع إيجار شهر في السنة كما يلي:

- 1- إيجار ثلاث شقق عن سنة كاملة = 3×30000 شقق = 90000 ريال.
- 2- إيجار شقتين عن ثمانية شهور = 2×30000 شقق $\times 8$ شهور/12 شهر = 40000 ريال.
- 3- إيجار شقة عن خمسة شهور = 30000×5 شهور/12 = 12500 ريال

المثال الثاني:

تملك الشركة اليمنية (شخص اعتباري) العقارات الأربعة التالية:-

- 1- يتكون كل عقار من عشرة شقق .
- 2- الإيجار الشهري 80000 ريال لكل شقة.
- 3- بلغت مصاريف الكهرباء والصيانة 950000 ريال في السنة يتحملها مالك العقار بموجب العقد ومؤيدة بمستندات.
- 4- بلغت مصاريف الصيانة لهذه العقارات 1820000 ريال سنوياً.
- 5- مرتبات الحراس 1350000 ريال.
- 6- تكلفة العقار الواحد 45000000 ريال ومعدل الإهلاك الضريبي للمباني 5%

والمطلوب :

احتساب الضريبة على ريع العقار عن عام 2012م، علماً بأن جميع الشقق نؤجره من بداية العام. نظراً لأن مالك العقار شخصاً اعتبارياً (الشركة اليمنية للعقارات)، فإن دخل هذه الشركة، يخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، بعد استبعاد النفقات اللازمة للحصول على هذا الدخل، سواء كان العقار مؤثماً أو غير مؤثماً، بنص الفقرة (ج) المادة (53) من القانون رقم (17) لسنة 2010م.

2 - تحديد وعاء الضريبة

ريال	ريال
38400000	إيراد العقار (80000 × 4 مباني × 10 شقق × 12 شهر) يخصم منه
	<u>مصاريف العقار المؤجر للغير</u>
1350000	مرتبات الحارس
950000	مصاريف الصيانة
1820000	مصاريف الكهرباء والمياه
9000000	إهلاك المبنى (45000000 × 5% × 4 مباني)
	إجمالي مصاريف العقار المؤجر للغير المؤيدة بمستندات
(13120000)	
25280000	وعاء الضريبة

3 - الضريبة المستحقة

$$25280000 \times 20\% = 5056000 \text{ ريال}$$

4-2-8 : إجراءات ربط الضريبة وتحصيلها

تشبه إجراءات ربط الضريبة على ريع العقارات وتحصيلها، إجراءات ربط الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وغيرها من الضرائب النوعية، ووفقاً لأحكام القانون رقم (17) لسنة 2010م تم توحيد إجراءات ربط الضريبة وتحصيلها لكافة أنواع ضرائب الدخل.

4-3-3 : الضريبة على نقل ملكية العقار

4-3-1 : سريان الضريبة على نقل ملكية العقار

تفرض ضريبة على نقل ملكية العقار بموجب نص الفقرة (أ) المادة (56)

من القانون رقم (17) لسنة 2010م:

تفرض بموجب أحكام هذا القانون، ضريبة على كامل القيمة الناتجة عن نقل ملكية العقار، ويشمل ذلك جميع الأراضي الفضاء، والعقارات المبنية أو المعدة للبناء، سواء شمل التصرف أو البيع العقار كله أو جزءاً منه وسواء كان التصرف أو البيع بعوض أو بأي شكل آخر.

يُقصد بالمبيعات العقارية نقل ملكية الأراضي الفضاء، والعقارات المبنية، أو المعدة للبناء من شخص (البائع) إلى شخص آخر (المشتري). سواء شمل البيع العقار كله أو جزءاً منه، وسواء كان البيع بعوض أو بأي شكل آخر. ويقصد بالتصرفات العقارية نقل ملكية الأراضي الفضاء، والعقارات المبنية، أو المعدة للبناء من شخص (المتصرف) إلى شخص آخر (المتصرف إليه). وسواء شمل التصرف العقار كله أو جزءاً منه وسواء كان التصرف بعوض أو بأي شكل آخر.

وفقاً لنص المادتين (62) و (64) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (17) لسنة 2010م، يُقصد بعبارة سواء كان التصرف أو البيع بعوض أو بأي شكل آخر في تطبيق المادة (56) من القانون ما يلي:-

أ-حالة مبادلة عقار أو جزء منه مقابل عقار آخر أو جزء منه.

ب-حالة مبادلة عقار أو جزء منه مقابل أصول مادية أخرى.

ج-حالة انتقال الملكية عن طريق الهبة.

د-انتقال ملكية العقار بموجب عقد تأجير تمويلي، يُصبح بموجبه المستأجر هو المتصرف الفعلي في العقار، وتؤول إليه الملكية في نهاية عقد الإيجار.

وتتميز الضريبة على نقل ملكية العقار بعدة خصائص منها :

1-أنها ضريبة عينية، لكون هذه الضريبة تفرض على إجمالي ثمن العقار المباع، أو المتصرف فيه كله أو جزء منه، ولا يسمح بخصم المصاريف المرتبطة بعملية نقل ملكية العقار.

2-تفرض على كل عملية بيع على حدة، وتتعدد الضريبة بتعدد التصرف في العقار الواحد، استناداً إلى نص الفقرة (ج) المادة (57) من القانون رقم (17) لسنة 2010م. ويُستثنى من قاعدة تعدد الضريبة بتعدد التصرفات في شراء وبيع العقارات بنظام المrabحة، والإجارة المنتهية بالتملك، والمشاركة، وفقاً لنص الفقرة (ب) المادة (56) من القانون رقم (17) لسنة 2010م.

3- تستوفي الضريبة بسعر نسبي 1% بنص المادة (70)، دون تنزيل حد الإعفاء

:

تستوفي الضريبة على نقل ملكية العقار بواقع (1%) واحد بالمائة من إجمالي قيمة أو ثمن العقار.

ونرى أن معدل ضريبة نقل ملكية العقار (1%) منخفضة إلى درجة لا تتناسب مع قاعدة الاقتصاد في النفقات. بمعنى أن نفقات جباية هذه الضريبة، أقل من الحصيلة الضريبية. ونقترح رفع هذه النسبة إلى 3%، كحد أدنى.

4-3-2 : الإقرار الضريبي على نقل ملكية العقار

نصت المادة (104) من القانون رقم (17) لسنة 2010م :

"على سائر مكلفي هذه الضريبة تقديم إقراراتهم الضريبية خلال فترة لا تتجاوز أربعة أشهر من تاريخ التصرف أو البيع للعقار، وسداد الضريبة المستحقة في ذات الموعد."

يتضح لنا أنه يجب تقديم الإقرار الضريبي خلال أربعة أشهر من تاريخ البيع أو التصرف في العقار، وفقاً لنموذج معين. ويجب أن يحتوي النموذج على عدة بيانات أهمها نوع العقار، قيمة العقار، اسم البائع واسم المشتري، تاريخ البيع، تاريخ التصرف، الضريبة المستحقة.

ولقد حدد المشرع الضريبي في المادة (105) مسؤولية تقديم الإقرار الضريبي على البائع أو المتصرف بالعقار، حيث تنص الفقرة على أنه :

"تقع مسؤولية تقديم الإقرار الضريبي على البائع أو المتصرف في العقار،

بينما تحدد الفقرة (أ) المادة (57) مسؤولية دفع الضريبة على النحو التالي :

"يقع عبء سداد الضريبة على البائع أو المتصرف في العقار، ويكون المشتري أو المتصرف إليه، أو من جرت معاملة التوثيق أو نقل الملكية لمصلحته، مسؤولاً بالتضامن بسداد الضريبة."

ويتضح لنا من النصين السابقين أن مسؤولية الإقرار الضريبي تقع على البائع، أو المتصرف في العقار. بينما يقع عبء سداد الضريبة على نقل ملكية العقار على البائع أو المتصرف بالعقار بالتضامن مع المشتري، أو المتصرف إليه، أو من يقوم بعملية توثيق العقار لمصلحته.

وحرصاً على حقوق الخزانة، نصت المادة (59) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، والمادة (66) من اللائحة التنفيذية، على تقديم ما يفيد سداد الضريبة على نقل ملكية العقار، عند تسجيل عملية البيع في مصلحة المساحة والسجل العقاري، وعند منح رخصة البناء، وعند تعميم أو توثيق ملكية العقار من قبل الجهات المختصة بما في ذلك الجهات القضائية، وعند الحصول على قروض من البنوك وقبول وثائق العقار (البصيرة) بعد التأكد من تسديد الضريبة على نقل ملكية العقار.

3-3-4 : الإعفاءات من الضريبة على نقل ملكية العقار :

تنص المادة (61) من القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل على أنه :

"تعفى من أداء هذه الضريبة التصرفات الآتية :-	
(أ)	انتقال الملكية بالميراث أو الوصية.
(ب)	الهبة لمنشآت دينية أو خيرية أو تربوية.
(ج)	الهبة لمنشآت صحية أو رياضية وفقاً للشروط التي تحددها اللائحة التنفيذية.
(د)	التصرفات لأراضي وعقارات الأوقاف العامة.
(هـ)	التصرف أو البيع للأراضي الزراعية متى ما كانت حجة الشراء موثقة من الجهات المختصة، وحسب ما تحدده اللائحة التنفيذية.
(و)	التصرفات للأراضي والعقارات المملوكة للدولة والتي يتم نقلها إلى جهة حكومية أو جهة مملوكة للدولة ملكية كاملة.

ويتضح من نص المادة على أن الإعفاءات من الضريبة على نقل ملكية

العقار التصرفات التالية:

- 1- انتقال الملكية بالميراث أو الوصية.
- 2- الهبة لمنشآت دينية أو خيرية أو تربوية.
- 3- الهبة لمنشآت صحية أو رياضية بشرط أن يكون الواهب هو المالك للعقار، وأن تكون وثيقة نقل الملكية محدداً بها الجهة أو المنشأة الموهوب لها العقار، وأن يكون نشاطها محصوراً في العمل الصحي أو الرياضي، وأن تكون وثيقة نقل

المكية معتمدة من المحكمة، وأن تكون الهبة نهائية وغير محددة بفترة زمنية معينة، كما جاء في الفقرة (ج) المادة (73) من اللائحة التنفيذية.

4- التصرف في أراضي وعقارات الأوقاف العامة، ولا يشمل ذلك التصرف بحق الحيازة من قبل المنتفع كعملية البيع أو التنازل عن العقار وما في حكمه، كما لا يشمل الإعفاء المبالغ التي يدفعها المستغل الجديد للمستغل القديم (رفع اليد أو غيره)، كما جاء في الفقرة (د) المادة (73) من اللائحة التنفيذية.

5- التصرف أو البيع للأراضي الزراعية، متى ما كانت حجة الشراء موثقة من المحكمة ووزارة الزراعة بأن الأراضي الزراعية مشتراة بغرض الاستغلال الزراعي فقط، كما جاء في الفقرة (ه) المادة (73) من اللائحة التنفيذية.

6- التصرفات للأراضي والعقارات المملوكة للدولة والتي يتم نقل ملكيتها من جهة حكومية أو جهة مملوكة للدولة، إلى جهة حكومية أو جهة مملوكة للدولة أخرى ملكية كاملة (100%)، كما جاء في الفقرة (و) المادة (73) من اللائحة التنفيذية.

4-3-4: احتساب الضريبة.

تنص الفقرة (ب) المادة (58) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، تسري

الضريبة على نقل ملكية العقار على:

التمن المتعارف عليه في العقد (الاتفاق أو البصيرة أو الحجة) وفي حالة عدم تحديد الثمن فللمصلحة الحق في تقدير ذلك وبحسب الزمان والمكان.

تنفيذاً لأحكام الفقرة السابقة، يتم احتساب الضريبة المستحقة من واقع القيمة المتفق عليه في العقد (وثيقة الملكية) وباستخدام نسبة 1% من إجمالي ثمن العقار المباع، وبدون خصم أتعاب الوسطاء، ومكاتب العقارات، أو تنزيل حد الإعفاء. وفي حالة عدم تحديد القيمة، يحق لمصلحة الضرائب تقدير ثمن البيع أو التصرف طبقاً لحالات المثل في الزمان والمكان.

مثال: باع بعض الورثة إلى المشتري هائل 2200 متر بسعر 30000 ريال للمتر الواحد.

والمطلوب: احتساب الضريبة على نقل ملكية العقار.

الضريبة على نقل ملكية العقار = 2200 متر × 30000 ريال × 1% = 660000 ريال.

أسئلة الفصل الرابع

أولاً : الأسئلة

السؤال الأول : "تتميز الضريبة على ريع العقارات بعدة خصائص". وضح هذه الخصائص.

السؤال الثاني : حدد نطاق الضريبة على ريع العقارات.

السؤال الثالث : "هناك عدة أنواع من الإعفاءات من الضريبة على ريع العقارات". اشرح هذه العبارة.

السؤال الرابع : كيف يتحدد وعاء الضريبة على ريع العقارات ؟

السؤال الخامس : اشرح إجراءات ربط الضريبة على ريع العقارات.

السؤال السادس : عرف الضريبة على نقل ملكية العقارات. وتناول من خلال التعريف خصائص هذه الضريبة.

السؤال السابع : "هناك عدة أنواع من الإعفاءات من الضريبة على نقل ملكية العقارات". اشرح هذه العبارة.

السؤال الثامن : ضع علامة ($\sqrt$) أو ($\times$) أمام كل عبارة من العبارات التالية مع التعليق على كل منها في حدود ثلاثة أسطر :

1- يشمل ريع العقار الدخل الذي حصل عليه مالك العقار مقابل تأجير العقار للغير فقط.

2- الضريبة على ريع العقارات ضريبة سنوية.

3- لا توجد استثناءات على خاصية سنوية الضريبة بالنسبة للضريبة على ريع العقارات.

4- الضريبة على ريع العقارات ضريبة تجمع بين صفتي العينية والشخصية.

5- الضريبة على ريع العقارات ضريبة نسبية السعر.

6- تفرض ضريبة ريع العقارات على المباني فقط.

7- تشمل إعفاءات ضريبة ريع العقارات، على أساس الملكية على العقارات الحكومية فقط.

8- تشمل الإعفاءات على أساس الاستعمال للسكن الشخصي لمالك العقار فقط.

ثانياً : التمارين

التمرين لأول: تمارس شركة أزال للعقارات (شركة مساهمة) نشاطها في مجال تأجير العقارات. واطلع مأمور الضرائب على الحسابات الختامية والميزانية العمومية المنشورة للشركة للسنة المالية المنتهية في 2012/12/31م والمعتمدة من المحاسب القانوني التي تظهر أن الشركة تملك عقارات مجمع سيئون للعقارات مكونة من عشرة مباني متساوية الكلفة، ويوجد في كل مبنى أربعة شقق الإيجار الشهري لكل شقة 25.000 ريال بموجب العقود الموقعة مع المستأجرين. وبلغت مصاريف الصيانة والخدمات الخاصة بهذه العقارات 3.200.000 ريال مؤيدة بمستندات. علماً بأن تكلفة المبنى الواحد تبلغ 28 مليون ريال (ويهلك المبنى بمعدل 5%).

و في نهاية السنة تم بيع إحدى العقارات السكنية بمبلغ يعادل 125 % من تكلفة العقار.

والمطلوب:

- 1- احتساب ضريبة ريع العقارات إذا علمت أنه تم تأجير أحد المباني بتاريخ 2012/3/1م، والعقار الآخر بتاريخ 2012/8/5م، أما بقية المباني فتم تأجيرها ابتداء من أول يناير 2012م.
- 2- تحديد الضريبة على المبيعات العقارية. وتحديد المكلف بها.
- 3- "تقوم شركة أزال بسداد الزكاة الشرعية في نهاية كل سنة". هل يوجد ازدواج ضريبي عند سداد الزكاة والضريبة؟ أجب على هذا التساؤل على ضوء شروط الازدواج الضريبي.

المثال الثاني: يمتلك باكحيل (شخص طبيعي) في مدينة المكلا عقاراً يتكون من أربعة شقق خالية من الأثاث، ويتم تأجيرها كشقق سكنية بإيجار شهري 24000 ريال لكل شقة. وتم تأجير شقتان عن سنة كاملة ابتداءً من بداية 2012م كما تم تأجير شقة بتاريخ 10 مارس 2012م، وتم تأجير الشقة الرابعة بتاريخ 25 أغسطس 2012م.

- 4- بلغت مصاريف الصيانة بحسب المستندات المؤيدة 36000 ريال سنوياً.
 - 5- مرتبات الحارس 25000 ريال شهرياً.
 - 6- بلغت تكلفة المبنى 21500000 ريال ويتم إهلاكه بمعدل 5% وهو المعدل المعترف به من مصلحة الضرائب.
- والمطلوب: احتساب الضريبة على ريع العقار

الباب الثالث

الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية

الفصل الخامس

خصائص الضريبة وشروط سريانها

الفصل السادس

نطاق فرض الضريبة

الفصل السابع

الإيرادات الخاضعة للضريبة

الفصل الثامن

المصاريف الواجبة الخصم

الفصل الخامس **خصائص الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وشروط** **سريانها**

5-1 : مقدمة

أخذ المشرع الضريبي اليمني في القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل بنظام الضرائب النوعية المتعددة، فأخضع كل نوع من الدخل إلى ضريبة نوعية تتفق مع مصدر هذا الدخل، وأفرد لكل ضريبة فصل يختص بأحكامها.

وحيث أن لكل ضريبة سمات وخصائص وشروط لسريانها تميزها عن غيرها، فإن هذا الفصل خصص لبيان خصائص الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وشروط سريانها.

5-2 : خصائص الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية

يمكن تعريف الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بأنها ضريبة نوعية مباشرة تفرض على صافي ربح المكلف الناتج عن تضافر عنصري العمل ورأس المال، وهي ضريبة سنوية، وإقليمية، وتأخذ في الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف ويتم تبني أساس الاستحقاق عند التحاسب الضريبي. ومن خلال التعريف السابق يتضح لنا أن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية تتميز بعدة خصائص منها :

5-2-1 : ضريبة نوعية

تعتبر الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ضريبة نوعية، لأنها تفرض على الدخل الذي مصدره اشتراك رأس المال والعمل معاً.

5-2-2 : ضريبة مباشرة

تعتبر ضريبة الأرباح التجارية والصناعية من الضرائب المباشرة لكون المكلف يتحمل بعبد هذه الضريبة مباشرة ولا يستطيع نقل عبئها للآخرين، وكما

أن حصيلتها تتميز بالثبات، ويمكن حصر المكلفين بها في كشوفات، وتربط عند تحقق الدخل.

5-2-3 : ضريبة تجمع بين صفتي العينية والشخصية

حاول المشرع اليمني أن يمنح ضريبة الأرباح التجارية والصناعية بعض خصائص الضرائب الشخصية، من خلال ما يلي:-

- 1- السماح للمكلف بخضم المصاريف والأعباء التي يتكبدها في سبيل تحقيق الإيرادات حيث تنص الفقرة (أ) المادة (13) من القانون رقم (17) لسنة 2010م على أنه :

يحدد صافي الربح المحاسبي الخاضع للضريبة على أساس إجمالي الأرباح مخصوماً منه جميع التكاليف والنفقات الضرورية لتحقيق هذه الأرباح والمحافظة عليها.

- 2- منح الشخص الطبيعي المقيم فقط حد الإعفاء السنوي للمعيشة بمبلغ 120000 ريال في السنة، استناداً إلى المادة (62) من القانون رقم (17) لسنة 2010م.

- 3- تستوفي الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية من الشخص الطبيعي المقيم فقط، على أساس الأسعار التصاعدية (10%، و 15%، و 20%)، بينما تستوفي الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية من الشخص الاعتباري المقيم، والشخص الطبيعي غير المقيم بسعر نسبي 20%، وبسعر نسبي 35% على دخول الشركات العاملة في مجال النفط والغاز والمعادن الأخرى وأرباح الشركات ذوات الامتياز بجميع أنواعها المقيمة وغير المقيمة، وسعر نسبي 35% من دخول خدمات الاتصالات الدولية وإنتاج واستيراد جميع أنواع السيارات والسجائر، وبسعر 50% من دخول مقدمي خدمات الهاتف السيار (الموبايل)، استناداً إلى المادة (63) من القانون رقم (17) لسنة 2010م.

ونحن نرى أن القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل يشوبه بعض القصور فيما يتعلق بالصفة الشخصية للضريبة على الأرباح التجارية

والصناعية. وذلك لكونه حصر الحد الأدنى اللازم للمعيشة للمكلف الطبيعي في حدود مبلغ 120000 ريال، وهذا لا يتناسب مع الظروف المعيشية الحالية وموجة الغلاء المتنامية، كما أن المشرع لم يفرق بين المكلف المتزوج والعازب والمتزوج الذي يعول والذي لا يعول بخلاف التشريعات المصرية والأردنية واللبنانية والسورية.

5-2-4 : ضريبة سنوية (البعد الزمني للضريبة)

إن للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بُعداً زمنياً، يتمثل في أنها ضريبة سنوية، بمعنى أنها لا تسري على دخل كل عملية أو صفقة على حدة بل تسري على صافي الربح النهائي لكافة العمليات المختلفة التي نفذها المكلف في خلال فترة زمنية معينة تم الاتفاق عرفاً على أن تكون سنة مالية لعدة اعتبارات أهمها :

- 1- في خلال هذه الفترة الزمنية تتم التدفقات النقدية الداخلة، والزيادة في الحقوق نتيجة الإيرادات التي يحصل عليها المكلف، كما أن هناك التدفقات النقدية الخارجة، والزيادة في الالتزامات، نتيجة المصروفات والأعباء المختلفة. وهذه الإيرادات والمصروفات والحقوق والالتزامات، لا بد لها من وعاء يمثل الفارق بينهما والذي يتحقق خلال فترة زمنية من نشاط المكلف بحيث تسري الضريبة على الدخل النهائي الذي يتحقق في نهاية السنة المالية للمكلف.
- 2- تساير هذه الخاصية فرض الدورية في المحاسبة الذي يشير على أنه يتم تقسيم أنشطة المنشأة إلى فترات مالية متساوية لأغراض القياس المحاسبي وإعداد القوائم المالية الختامية. وجرى العرف المحاسبي أن تكون للفترة المالية سنة ترك أمر تحديد نهايتها بحسب ظروف كل منشأة.
- 3- ترتبط الضرائب بالموازنة العامة للدولة باعتبارها من الموارد السيادية الأساسية لتغطية النفقات العامة. ونظراً لكون الموازنة توضع وتنفذ خلال فترة زمنية معينة (مبدأ سنوية الموازنة)، لهذا لا بد أن يحدث التنسيق بين ضريبة الأرباح التجارية والصناعية باعتبارها تمثل مكان لصدارة في النظام الضريبي والموازنة العامة للدولة.

4- تحقق هذه الخاصية العدالة الضريبية للمكلفين، إذ لو لم تكن هذه الضريبة سنوية لأدى الأمر إلى فرضها على نتيجة كل عملية على حدة. ونظراً لأن بعض العمليات قد تحقق ربحاً، وعمليات أخرى قد تحقق خسارة، بحيث تكون النتيجة النهائية للمكلف خلال السنة تحقيق خسارة، فإن فرض الضريبة على نتيجة كل عملية على حدة فيه مجافاة للعدالة إذ يؤدي إلى مشاركة الخزانة العامة في أرباح بعض العمليات، في حين أن النتيجة النهائية للمكلف هي تحقيق خسارة.

وأخذ المشرع اليمني كغيره من التشريعات بخاصية سنوية الضريبة. ويستدل على ذلك بنص المادة (9) من القانون رقم (17) لسنة 2010م :

"تسري الضريبة سنوياً على كافة الدخل المتأتية من الأعمال التجارية والصناعية والخدمية.

5-2-3-1 : مبدأ استقلال السنوات الضريبية

يترتب على خاصية سنوية الضريبة مبدأ استقلال السنوات الضريبية. ويقصد به أن كل سنة مالية وحدة منفصلة عن الوحدات الزمنية السابقة واللاحقة تستقل بإيراداتها ومصروفاتها.

وينبني على مبدأ استقلال السنوات الضريبية عدة نتائج منها :

1- لا تحمل مصاريف سنة معينة على إيرادات سنة أخرى، كما لا تضاف إيرادات تحققت في إحدى السنوات على إيرادات سنة أخرى. فمثلاً لو قام مكلف بدفع إيجار قدره 720.000 ريال في عام 2012م، لمدة 18 شهراً، فوفقاً لمبدأ استقلال السنوات الضريبية تحمل سنة 2012م بالإيجار الخاص بالسنة وقدره 480.000 ريال ($720.000 \div 18 \times 12$)، ويعتبر بقية المبلغ وقدره 240.000 ريال (40.000×6 شهور) إيجار مدفوع مقدماً تحمل به نتيجة نشاط عام 2013م. كذلك لو قام المكلف بدفع إيجار قدره 400.000 ريال، في حين أن الإيجار السنوي 480.000 ريال، فإن المنشأة يجب أن تحمل عام 2012م بالإيجار الذي يخص السنة وقدره 480.000 ريال (المسدد والمستحق).

2- لا تقاس أرباح سنة ما على أرباح سنة سابقة، إذ أن لكل سنة إيراداتها ومصاريفها التي تختلف باختلاف الحالة الاقتصادية السائدة وظروف نشاط المنشأة في السنة موضوع الفحص.

3- يتمشى مبدأ استقلال السنوات الضريبية مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات الذي يشير إلى أنه لتحديد نتيجة أعمال المنشأة يجب مقابلة المصروفات التي دفعت خلال فترة معينة بالإيرادات المرتبطة بتلك الفترة. ويجب الالتزام بمبدأ استقلال السنوات الضريبية إلا إذا ورد استثناء صريح في القانون كما في حالة ترحيل الخسائر وخصمها من أرباح السنوات التالية لمدة خمس سنوات، وفقاً لنص المادة (19) من القانون رقم (17) لسنة 2010م.

5-2-3-2 : الاستثناءات على سنوية الضريبة

تعرف المادة (7) من القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل، السنة الضريبية بأنها:-

" هي سنة مالية تبدأ من أول يناير وتنتهي في (31) ديسمبر من كل عام، أو السنة المالية المتداخلة بحيث تكون مدتها إثني عشر شهراً وتتخذ أساساً لسربط الضريبة.

إذا كان الأصل أن تربط الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية على الدخل الذي تحقق خلال سنة كاملة، إلا أن هناك بعض الاستثناءات على خاصية سنوية الضريبة، كما وردت في بقية نص المادة (7):

أ- ومع ذلك يجوز ربط الضريبة عن مدة تقل أو تزيد عن اثني عشر شهراً في الحالات التالية:

1- المدة التجارية الأولى للمنشأة سواء انتهت هذه المدة في نهاية السنة أو فسي أي تاريخ آخر تتخذ المنشأة نهاية لسنيتها المالية.

2- حالات التوقف أو التنازل، أو الوفاة، أو الإفلاس التي تتم قبل نهاية السنة المالية.

3- المنشأة التي تبدأ في مسك الحسابات المنتظمة خلال إحدى سنواتها المالية، وفي هذه الحالة يتعين أن يحدد الدخل الخاضع للضريبة في أول السنة المالية إلى تاريخ مسك الحسابات تحديداً مستقلاً.

4- إذا قامت المنشأة بتعديل نهاية سنتها المالية فأقفلت حساباتها قبل التاريخ التالي لتاريخ قفل حسابات السنة المالية السابقة، من خلال طلب يقدمه المكلف بأسباب التعديل.

ب) يجوز ربط الضريبة عن مدة تزيد عن اثني عشر شهراً في حالة المنشآت التي تضطر إلى قفل حساباتها عن مدة تتجاوز السنة، ولا تزيد عن ثمانية عشر شهراً بسبب التوقف أو التنازل أو الإفلاس أو لأي سبب قانوني آخر يقوم الدليل عليه.

ويستدل من نص المادة السابقة أنه يمكن تبويب الاستثناءات على سنوية

الضريبة إلى مجموعتين :

أولاً : ربط الضريبة عن مدة تقل عن اثني عشر شهراً

وتشمل الحالات التالية :

1 - المدة التجارية الأولى

إذا بدأ المكلف أعماله التجارية أثناء السنة (أول إبريل مثلاً) ورغب أن يجعل سنته المالية متفقة مع السنة الميلادية التي تنتهي في 31 ديسمبر، فإنه يمكن أن يعد حساباته الختامية لأول مرة عن الفترة من أول إبريل حتى نهاية ديسمبر لمدة تسعة شهور، فيتم ربط الضريبة عن مدة أقل من سنة.

2 - حالات التوقف أو التنازل عن المنشأة أو الوفاة أو الإفلاس

إذا توقف المكلف عن ممارسة نشاطه قبل نهاية السنة المالية، فيتم ربط الضريبة عن المدة من أول الفترة المالية حتى تاريخ التوقف عن النشاط، فمثلاً لو توقف المكلف عن مزاولة نشاطه في نهاية أغسطس، وكانت السنة المالية متفقة مع السنة الميلادية التي تنتهي في نهاية ديسمبر فيتم ربط الضريبة عن مدة ثمانية شهور فقط، أي عن مدة أقل من سنة بشرط أن يخطر مكتب مصلحة الضرائب بالتوقف خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التوقف عن العمل وإلا ألزم بدفع الضريبة عن سنة كاملة بحسب ما جاء في المادة (81) من القانون رقم (17) لسنة 2010م.

وإذا تم التنازل عن المنشأة للغير خلال السنة المالية، فإن الضريبة تربط عن مدة أقل من السنة. فمثلاً لو باع المكلف المنشأة في نهاية مايو وكانت السنة المالية متفقة مع السنة الميلادية التي تنتهي في آخر ديسمبر، فيتم ربط الضريبة

عن الفترة من أول يناير (بداية السنة المالية) حتى نهاية مايو (تاريخ التنازل) عن فترة خمسة شهور فقط، وبشرط إخطار مكتب مصلحة الضرائب خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التنازل وإلا ألزم كل من المتنازل والمتنازل إليه بدفع الضريبة عن سنة كاملة، بحسب ما جاء في المادة (82) من القانون رقم (17) لسنة 2010م.

3 - مسك المكاف دفاتر منتظمة خلال السنة

إذا مسك المكاف حسابات منتظمة خلال السنة ابتداءً من تاريخ معين، فيتم ربط الضريبة على فترتين ربطاً مستقلاً. الفترة الأولى من بداية السنة المالية حتى تاريخ مسك الدفاتر المنتظمة يتم ربط الضريبة ربطاً تقديرياً. والفترة الثانية من بداية مسك الدفاتر المنتظمة حتى نهاية السنة المالية فيتم ربط الضريبة كما تعكسها الدفاتر المنتظمة.

فمثلاً لو قررت إدارة المنشأة مسك دفاتر منتظمة اعتباراً من أول يوليو واختارت السنة المالية المتداخلة التي تبدأ من أول يوليو وتنتهي في العام الميلادي التالي، فيتم ربط الضريبة لمدة ستة شهور عن المدة من أول يوليو حتى 31 ديسمبر ربطاً تقديرياً للفترة السابقة لمسك الدفاتر المنتظمة. ثم تقرض ضريبة سنوية للفترة من أول يناير حتى نهاية يونيو بموجب الدفاتر المنتظمة.

4 - تعديل المنشأة تاريخ نهاية سنتها المالية

إذا قامت المنشأة بتعديل نهاية سنتها المالية، فيتم ربط الضريبة عن فترة أقل من السنة عند اتخاذ القرار بتعيين نهاية السنة المالية، ثم تربط الضريبة عن سنة كاملة في السنة التالية. فمثلاً لو كانت السنة المالية قبل التعديل سنة متداخلة تبدأ من أول سبتمبر حتى نهاية أغسطس من السنة التالية، وقررت إدارة المنشأة إتباع السنة الميلادية التي تنتهي في آخر ديسمبر. في هذه الحالة تربط الضريبة عن فترة أربعة شهور للمدة من أول سبتمبر حتى نهاية ديسمبر، أي تربط الضريبة عن مدة أقل من سنة. وبعد ذلك تقدم إدارة المنشأة إقرارها الضريبي بعد ذلك عن سنة كاملة التي تبدأ من أول يناير حتى نهاية ديسمبر من كل عام.

ثانياً : ربط الضريبة عن مدة تزيد عن اثني عشر شهراً

يجوز ربط الضريبة لمدة تزيد عن اثني عشر شهراً في حالات المنشآت التي تضطر إلى قفل حساباتها عن فترة تتجاوز السنة، بحيث لا تتجاوز الفترة

ثمانية عشر شهراً بسبب التوقف، أو التنازل، أو الإفلاس، مع وجود سبب قانوني يقوم الدليل عليه، مثل: شركات المقاولات التي تقوم بتنفيذ عمليات طویل الأجل وتضطر إلى قفل حساباتها عن مدة تتجاوز السنة، أو شركات المساهمة التي تقفل حساباتها عن مدة تتجاوز السنة في فترة الإعداد والتكوين.

وورد في متن النص الإشارة إلى أنه يجوز ربط الضريبة عن مدة تتجاوز السنة بسبب التوقف أو التنازل. ونحن نرى أن المشرع اليمني جانبه التوفيق في هذا الموضوع لأنه عند التوقف أو التنازل يتم ربط الضريبة عن الفترة أقل من السنة من تاريخ بداية السنة المالية حتى تاريخ التوقف أو التنازل أي عن فترة تقل عن اثني عشر شهراً.

ثالثاً : العمولة والسمسرة العارضة

تسري ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على كل مبلغ يدفع كعمولة أو سمسرة حتى ولو اقتصر الأمر على عملية واحدة. ويعد هذا استثناء لأنه من المعلوم أن هذه الضريبة تسري على النتيجة النهائية لجميع العمليات التي نفذت خلال سنة مالية.

5-2-5: إقليمية الضريبة (البعد المكاني للضريبة)

إن للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بعداً مكانياً يتمثل في أن هذه الضريبة تسري على صافي الأرباح التي يحققها المكلف داخل الجمهورية اليمنية بغض النظر عن جنسيته (يمني أو غير يمني).

وتنص المادة (8) من القانون رقم (17) لسنة 2010م على أنه:-

- | |
|--|
| <p>تفرض ضرائب الدخل الواردة في هذا القانون على:-</p> <p>(أ) دخول الأشخاص الاعتبارية المقيمة سواء كان مصدر هذه الدخل داخل الجمهورية أو خارجها.</p> <p>(ب) دخول الأشخاص الطبيعيين المقيمين المحققة داخل الجمهورية.</p> <p>(ج) دخول الأشخاص الطبيعيين مقيمين وغير مقيمين من مصدر خارجي عن أعمال أو خدمات تم أدائها في الجمهورية.</p> <p>(د) دخول الأشخاص غير المقيمين "طبيعيين أو اعتباريين المحققة داخل الجمهورية.</p> |
|--|

ويترتب على البعد المكاني للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، من خلال النص السابق عدة نتائج منها:

- 1- يخضع لهذه الضريبة الدخل الذي يتحقق لأي شخصية اعتبارية مقيمة في اليمن، يستوي في ذلك أن تكون هذه الشخصية يمنية أو أجنبية. وسواء كان مصدر هذه الدخل من اليمن، أو خارج اليمن، فيكفي فقط لخضوع هذا الدخل لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، أن تكون الشخصية الاعتبارية مقيمة في اليمن.
- 2- لا تسري ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على دخل الشخصيات الاعتبارية غير المقيمة في اليمن، حتى ولو كانت هذه الشخصية الاعتبارية يمنية.
- 3- يخضع لهذه الضريبة الدخل الذي يتحقق لأي شخص طبيعي مقيم في اليمن، يستوي في ذلك أن يكون هذا الشخص يميناً أو أجنبياً، فيكفي فقط لخضوع هذا الدخل لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، أن يكون الشخص الطبيعي مقيم في اليمن، وتحقق له دخل في اليمن.
- 4- لا تسري ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على دخل الشخص الطبيعي غير المقيم في اليمن، وتحقق له دخل في الخارج، حتى ولو كان هذا الشخص يميناً.
- 5- يخضع لهذه الضريبة الدخل الذي يتحقق لأي شخص طبيعي مقيم أو غير مقيم من مصدر خارجي، عن أعمال أو أنشطة تم تنفيذها في الجمهورية، فيكفي فقط لخضوع هذا الدخل لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، أن تتم هذه الأعمال أو يتم تقديمها في اليمن.
- 6- يخضع لهذه الضريبة الدخل الذي يتحقق في الجمهورية لأي شخص طبيعي أو اعتباري، مقيم أو غير مقيم، فيكفي فقط لخضوع هذا الدخل لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، أن يتحقق هذا الدخل من اليمن.
- 7- لا يشترط لتطبيق البعد المكاني أن يكون للمنشأة مقومات مادية ملموسة من مباني ومعدات وآلات وأثاث ومخازن. فيكفي فقط أن تقوم المنشأة بعمليات تجارية أو صناعية داخل حدود الجمهورية سواء أعد لذلك كيان مادي أم لم يعد.

8- لا يشترط لتطبيق إقليمية الضريبة أن يوقع عقد الشراء أو البيع في اليمن، وذلك لكون الأرباح المحققة ترتبط بمكان مزاولة النشاط وليس بمكان توقيع العقود. وبمعنى أوضح إذا قام المكلف بنشاط داخل حدود الجمهورية، فإن صافي ربح هذا النشاط يخضع للضريبة حتى ولو كان عقد الشراء أو البيع قد أبرم بالخارج.

ويعتمد البعد المكاني لضريبة الأرباح التجارية والصناعية على مبدأ التبعية الاقتصادية للمكلف وليس على مبدأ التبعية السياسية*. ويقصد بمبدأ التبعية الاقتصادية أن الضريبة تسري على كل مكلف بغض النظر عن جنسيته استناداً إلى أن المكلف ينتفع من الخدمات والمرافق العامة التي توفرها الدولة لمواطنيها والمستوطنين بها. لهذا فإنه يمكن للدولة الحق في أن يكون لها نصيب معلوم من الأرباح التي يحققها المكلف نتيجة ممارسته نشاطه داخل أراضيها.

ويثير تطبيق البعد المكاني لضريبة الأرباح التجارية والصناعية بعض المشاكل لتداخل الأنشطة الاقتصادية داخل وخارج حدود الدولة يمكن تناولها في عدة حالات أهمها:

1- حالة منشأة يمنية أو أجنبية يقتصر نشاطها على عمليات داخل السوق المحلية دون أن يكون لها نشاط خارجي. فإن ما تحققه هذه المنشأة من أرباح فإنها تخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية سواء تحققت هذه الأرباح من خلال مركزها الرئيسي أو من خلال فروعها في أنحاء الجمهورية.

2- حالة منشأة تعمل في اليمن بصفة أصلية في مجال الإنتاج وتقوم بتسويق منتجاتها في الداخل والخارج. في هذا الحالة لا تخضع للضريبة إلا الأرباح الناشئة عن التسويق الذي تحقق داخل اليمن. أما الأرباح المتحققة للمنشأة خلال عملية التسويق خارج اليمن فهي أرباح لا تخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

3- حالة منشأة تقوم بالإنتاج خارج اليمن وتقوم بتسويق جزء من منتجاتها داخل اليمن. في هذه الحالة يقتصر الخضوع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية

* يقصد بالتبعية السياسية أن الضريبة تسري على كل مكلف ينتمي إلى دولة معينة ويتمتع بجنسيتها حتى ولو كان يمارس نشاطه الاقتصادي خارج حدود هذه الدولة. وبمعنى آخر فإن الضريبة تسري على كل مكلف ينتمي لدولة معينة سواء عن نشاطه الاقتصادي داخل الدولة أو خارجها.

على أرباح عمليات البيع ونشاط التسويق أو النشاط الاقتصادي الذي تم في اليمن. أما النشاط الإنتاجي وما ترتب عليه من أرباح تسويق خارج اليمن فلا يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية. وبصفة عامة فالنشاط الذي يتم مستقلاً وبصورة كاملة خارج حدود اليمن سواء كان نشاطاً صناعياً أو تجارياً فإنه لا يخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

4- حالة منشأة تمارس نشاطاً تجارياً أو إنتاجياً أصلياً في اليمن، ولها عدة فروع تعمل في الخارج. في هذه الحالة تخضع فقط الأرباح التي تتحقق في اليمن لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، أما أرباح الفروع المحققة المستقلة في الخارج فإنها لا تخضع لهذه الضريبة، فتعامل الفروع معاملة المستوردين من الاغيار. بمعنى أن عمليات البيع التي تحقق خارج اليمن لا تخضع لأرباحها للضريبة، في حين أن عمليات بيع منتجات المركز الرئيسي للفروع في الداخل أو الخارج تعتبر محققة داخل اليمن ومن ثم تخضع للضريبة. ويتحدد سعر البيع بالفرق بين سعر تسجيل البضاعة على الفروع في دفاتر المركز الرئيسي وأسعار التصدير العادية للغير. وتكون مهمة مأمور الضرائب التأكد من سلامة فصل أرباح الفروع عن أرباح المركز الرئيسي. والتأكد من أن المنشأة لم تلجأ إلى زيادة أرباح الفروع الخارجية غير الخاضعة للضريبة مقابل تخفيض أرباح المركز الرئيسي باللجوء إلى عدة وسائل منها:

- أ. تحميل مصروفات الفروع الخارجية على حسابات المركز الرئيسي.
- ب. إظهار إيرادات باعتبارها محققة بالخارج، في حين أنها تمثل إيرادات محققة بمعرفة المركز الرئيسي.
- ج. تسجيل مشتريات الفروع الخارجية بأسعار أكبر من أسعار التصدير للخارج.

5- حالة فرع أجنبي لمنشأة مركزها الرئيسي في الخارج، ففي هذه الحالة يخضع صافي ربح الفرع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية فيما يتعلق بنتيجة نشاطه في اليمن.

5-2-6 : ضريبة تأخذ بأساس الاستحقاق

أخذ المشرع الضريبي بأساس الاستحقاق عند قياس وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية. لهذا فإن وعاء الضريبة يشمل على جميع الإيرادات الخاصة

بالفترة سواء تم تحصيلها أم لم تحصل. كذلك يجب تحميل كل فترة مالية بجميع المصروفات والأعباء الخاصة بالفترة سواء دفعت أم لم تدفع، وقد سائر المشرع الضريبي المحاسبة المالية في هذا الصدد التي تتبنى أساس الاستحقاق لإثبات العمليات المالية المتعلقة بالإيرادات والمصروفات.

5-3: شروط سريان الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية

يشترط لسريان ضريبة الأرباح التجارية والصناعية توافر عدة شروط

منها:

5-3-1: الاستقلال في مزاولة النشاط

يقصد بهذا الشرط أن يزاول المكلف نشاطه الاقتصادي بصفة مستقلة ولحساب نفسه ولمصلحته وعلى مسؤوليته. وبمعنى آخر يتحمل المكلف عائد المخاطرة بحيث يؤول إليه الربح ويتحمل الخسارة. وإذا اشتغل المكلف لحساب الغير أو كان خاضعاً لإشراف وتوجيه الغير عند مزاولته النشاط، واتضح أن هناك علاقة تبعية تربطه بصاحب العمل، فالمكلف في هذه الحالة يعتبر أجيراً يعمل لحساب الغير، ولا يقوم بالمخاطرة لحساب نفسه، ويتقاضى أجراً سواء حققت المنشأة ربحاً أو خسارة. وكل ما يحصل عليه المكلف في هذه الحالة يخضع لضريبة المرتبات والأجور سواء كانت المرتبات ثابتة أو متغيرة أو كانت في شكل عمولة أو نسبة من الربح.

ولتوضيح هذا الشرط نفرض أن أحد الأشخاص أسس منشأة تجارية، ونظراً لعدم تفرغه تعاقد مع شخص آخر لإدارة هذه المنشأة مقابل أجر ثابت أو نسبة معينة أو الاثنين معاً. في هذه الحالة فإن هذا الشخص الذي يتولى الإدارة رغم ظهوره أمام الغير بمظهر صاحب المنشأة ورغم حصوله على مرتبه أو جزء منه في شكل نسبة مئوية من الربح فإنه يعتبر أجيراً تربطه بصاحب المنشأة علاقة الأجير بصاحب العمل وليست علاقة الشريك بشريكه، ولذلك فإن ما يحصل عليه هذا الشخص يخضع لضريبة المرتبات والأجور. وأما ما يحصل عليه صاحب المنشأة من صافي ربح بعد خصم كافة المصروفات والخسائر والأعباء ومنها مرتب المدير فإنه يخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية باعتباره المستثمر المسئول عن المنشأة.

وأما إذا اتفق الشخصان أن يكونا شركة تضامن بينهما بحيث يساهم الأول برأس المال والثاني بعمله، فإن ما يحصل عليه كل منهما بحصة في الربح يخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

يقصد بهذا الشرط مزاوله النشاط بصفة معتادة ومتكررة ومستمرة بقصد تحقيق الربح. بمعنى، أن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية تسري على كل مكلف يزاول نشاطاً معيناً بصفة متكررة ومستمرة. وهذا يعني من باب المخالفة أن هذه الضريبة لا تفرض على العمل العارض الذي يتم مرة واحدة ويسدون احتراف النشاط، فمثلاً لو قام شخص ببيع سيارة أو عقار وحقق ربحاً من وراء ذلك، فإن هذا الربح لا يخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية لعدم توافر شرط الاعتراف، في حين أنه لو احترف الشخص شراء وبيع السيارات أو العقارات فإن صافي أرباحه يخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية حتى ولو كانت هذه العمليات متباعدة.

وليس هناك معياراً عاماً للاعتراف، فشرط الاعتراف متروك لكل حالة على حدة فيمكن أن يتخذ قرينة على الاعتراف مزاوله عمليات متفاوتة قليلة العدد، غير أنها تتم في مواعيد موسمية مما يجعلها تأخذ صيغة الاعتياد. وكما يتخذ قرينة على الاعتراف العمليات المتباعدة التي يحتاج إنجاز كل منها فترة طويلة من الزمن مثل أعمال المقاولات، فإن الإيرادات المحققة من هذا النشاط تخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية بالرغم من أنها عمليات متفرقة فالعبرة إذن بخضوع هذا النوع من العمليات لضريبة الأرباح التجارية والصناعية بتوافر ركن الاعتياد وبطبيعة النشاط لا بطبيعة القائم على النشاط.

وإذا كان الأصل لاحتلاف المكلف لمزاوله نشاط معين بصفة اعتيادية، إلا أن المشرع شذ عن هذا فيما يتعلق بالعمليات التي يقوم بها السماسرة أو الوكلاء بالعمولة بنص الفقرة (أ) المادة (9) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، على أنه تسري الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية على:

الأرباح التي تتحقق نتيجة العملية أو العمليات التي يقوم بها السماسرة أو الوكلاء بالعمولة (ولو اقتصر الأمر على صفقة واحدة فقط).

وأخذ بهذا الاستثناء العديد من التشريعات العربية منها التشريعات المصرية، والسورية واللبنانية، والأردنية.

ومن الجدير بالذكر أن شرط الاعتراف في قانون الضرائب لا يتقيد بما يرد على حرية الفرد من شروط وفقاً لأحكام القانون التجاري. فمثلاً لا يشترط للخضوع للضريبة توافر الأهلية في التاجر أو مشروعية العمل. أو الغرض من المشروع، فتستحق الضريبة بتوافر شرط الاعتراف وبغض النظر عن أهلية المكلف أو غرض المشروع أو مشروعية الربح الذي حققه المكلف. فالشخص عديم الأهلية أو الذي يتاجر في بضاعة مهزبة يعتبر من وجهة نظر مصلحة الضرائب مكافئاً يخضع

الضريبة الأرباح التجارية والصناعية. ولنا بهذا الصدد رأي يتمثل في أن القوانين الوضعية كل لا يتجزأ فما هو مخالف للنظام العام في القانون التجاري أو قانون الشركات يعتبر مخالفاً وغير مشروع أيضاً في قانون الضرائب، فنحن لا نتصور أن يكون من ضمن ممولي الخزينة العامة تاجر خمر أو تاجر مخدرات وما يجب في هذه الحالة هو تطبيق أحكام الشريعة الإسلامية والأحكام الوضعية المتفقة مع أحكام الشريعة تجاه تاجر المخدرات أو مهرب البضائع أو تاجر الخمر، وما عدا ذلك فهو هين.

5-3-3 : قصد الربح

لا يكفي لسريان الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أن يزاول الشخص نشاطاً معيناً بصفة متكررة ومستمرة وبصفة مستقلة، وإنما يجب أن يقصد من مزاوله هذا النشاط تحقيق ربح يعتمد عليه كمصدر للرزق.

ولهذا إذا زاول المكلف نشاطاً لا يهدف إلى تحقيق ربح، وإنما يهدف لتحقيق هدف خيري فإن ما يحصل عليه هذا المكلف من صافي ربح لا يخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية. وعلى ذلك لا تخضع الجمعيات الخيرية والنوادي الرياضية والهيئات والمنظمات الدينية والسياسية لهذه الضريبة لعدم توافر قصد الربح.

5-3-4 : الإقليمية

سبق مناقشة هذا الشرط عند تناول خصائص الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

أسئلة الفصل الخامس

- السؤال الأول : "تتميز الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بعدة خصائص".
وضح هذه الخصائص.
- السؤال الثاني : "هناك بعض الاستثناءات على خاصية سنوية الضريبة" علق على هذه العبارة.
- السؤال الثالث : ناقش بالتحليل النتائج المترتبة على البعد المكاني (إقليمية الضريبة) للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.
- السؤال الرابع : "يشترط لسريان الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية توافر عدة شروط". وضح هذه الشروط.
- السؤال الخامس : ضع علامة ($\sqrt$) أو ($\times$) أمام كل عبارة مع التعليق في حدود ثلاثة سطور:
- 1- تسري الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية على الدخل الذي مصدره رأس المال فقط.
 - 2- الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية تجمع بين صفتي العينية والشخصية.
 - 3- تسري الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية على دخل كل عملية أو صفقة على حدة.
 - 4- لم يأخذ المشرع اليمني بخاصية سنوية الضريبة.
 - 5- ترك المشرع اليمني للمكلف حرية اختيار بداية ونهاية السنة المالية التي يتم في نهايتها التحاسب الضريبي.
 - 6- يقصد بمبدأ استقلال السنوات الضريبية أن تحمل نفقات سنة معينة على إيرادات سنة أخرى.
 - 7- لا توجد استثناءات على خاصية سنوية الضريبة.
 - 8- تسري الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية على صافي الأرباح التي يحققها المكلف داخل أو خارج الجمهورية.

- 9- لا تخضع منشأة تباشر نشاطها في اليمن مالكها أجنبي لضريبة الأرباح التجارية والصناعية.
- 10- تسري الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية على صافي أرباح المنشآت في الخارج التي يملكها يمنيون.
- 11- يشترط لخضوع المكلف للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وجوده باليمن.
- 12- يشترط لتطبيق إقليمية الضريبة أن يكون للمنشأة مقومات مادية.
- 13- يشترط لتطبيق إقليمية الضريبة أن يوقع عقد الشراء في اليمن.
- 14- يعتمد البعد المكاني للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية على التبعية الاقتصادية للمكلف.
- 15- يقصد بالاستقلال في مزاوله النشاط أن يزاول المكلف نشاطه لحساب الغير وعلى مسؤوليته.
- 16- يقصد بشرط الاحتراف مزاوله النشاط بصفة معتادة ومكررة.
- 17- لو قام شخص ببيع سيارة وحقق ربحاً من هذه العملية، فإن الربح يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.
- 18- يتقيد شرط الاحتراف بمشروعية النشاط.
- 19- لا يشترط لسريان الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية قصد السربح عند مزاوله النشاط.

الفصل السادس

نطاق الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية

6-1 : مقدمة

تضمنت الفقرات (أ) إلى الفقرة (ت) من المادة (9) من القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل، المنشآت والأعمال الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

وكما احتوت المادة (21) من هذا القانون، على الإعفاءات من هذه الضريبة. لذلك نتناول في هذا الفصل نطاق سريان الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، والإعفاءات من الخضوع لها وذلك على النحو التالي:

6-2 : الأعمال والمنشآت الخاضعة لضريبة على الأرباح التجارية والصناعية

لم يضع المشرع اليميني معياراً واضحاً محدداً للأعمال والمنشآت الخاضعة لضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، لهذا فإنه لجأ إلى تحديد هذه الأعمال والمنشآت بنصوص واضحة في الفقرات (أ إلى ت) المادة (9) من القانون رقم (17) لسنة 2010م كما يلي:

6-2-1 : : السماسرة أو الوكلاء بالعمولة

نصت الفقرة (أ) من المادة (9) على أنه تسري الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية على :

الأرباح التي تتحقق نتيجة العملية أو العمليات التي يقوم بها السماسرة، أو الوكلاء بالعمولة (ولو اقتصر الأمر على صفقة واحدة)، وبصفة عامة كل ربح يحققه أي شخص أو منشأة يشتغل بأعمال الوساطة لشراء وبيع أي نوع من السلع أو الخدمات أو القيم المالية وجميع المنقولات، أو بيع أو شراء العقارات أو المحلات التجارية، الخدمات أو القيم المالية، وكذلك سائر المنقولات أو الشراء أو بيع العقارات أو المحال التجارية.

ويُستفاد من نص المادة السابقة أن هناك عدة شروط لخضوع السماسرة أو الوكلاء بالعمولة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية منها :

- 1- أن تكون العملية متعلقة بعملية وساطة.
 - 2- أن تكون عملية الوساطة بغرض إتمام شراء أو بيع.
 - 3- أن يكون موضوع التعامل بيع وشراء أي نوع من أنواع السلع أو الخدمات، أو القيم المالية، وجميع المنقولات، وكذلك بيع أو شراء العقارات أو المحال التجارية.
- وهناك حالات خاصة فيما يتعلق بالوسطاء بالسماصرة والوكلاء بالعمولة نستعرضها على النحو التالي:-

6-2-1 : السمسار

ينحصر دور السمسار في التقريب بين طرفي العقد فحسب، فهو يتوسط فيقرب بين البائع والمشتري في عقد البيع، وبين الضامن والمضمون في عقد الضمان، وبين الناقل والمستفيد في عقد النقل، مقابل عمولة بنسبة مئوية من قيمة الصفقة يتقاضاها من أحد طرفي التعاقد أو من كليهما. وهذا يعني أن السمسار ليس وكيلاً يبرم العقد باسمه ولحساب طرف آخر، بل لا يعتبر طرفاً في العقد ويظل بمنأى عن الالتزامات الناشئة عن العقد. ومن الناحية الضريبية يعتبر السمسار مكافئاً بضريبة الأرباح التجارية والصناعية لكونه يعتبر تاجراً طبقاً للقانون التجاري.

6-2-1-2 : الوكيل بالعمولة

تعتبر الوكالة بالعمولة عملاً تجارياً طبقاً لقواعد القانون التجاري، وبذلك يخضع الوكيل بالعمولة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

6-2-1-3 : وكلاء التأمين

وكلاء التأمين فئة من الوسطاء يقومون بجلب وثائق التأمين لشركات التأمين مقابل عمولة أو مبلغ ثابت أو نسبة مئوية من قيمة وثائق (بوالص) التأمين التي يتم التعاقد عليها.

وفيما يتعلق بالمعاملة الضريبية لوكلاء التأمين نفرق بين حالتين:
الحالة الأولى : إذا وجدت علاقة تبعية تربط الوكيل بشركة التأمين بحيث أنه يخضع لإشراف وتوجيه الشركة ويعمل لحسابها مقابل أجر، ويخصص كل

جهده ووقته لشركة التأمين التي يعمل بها، فإنه في هذه الحالة يعتبر أجيراً ويخضع دخله لضريبة المرتبات والأجور.

الحالة الثانية : إذا لم توجد علاقة تبعية تربط الوكيل بشركة التأمين بحيث أن الوكيل ينفذ العملية لأكثر من شركة تأمين باسم شركته ولحسابه وعلى مسؤوليته، فإن دخله في هذه الحالة يخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

4-1-2-6 : الممثلون التجاريون

نصت المادة (88) من القانون التجاري رقم (32) لسنة 1991م على أنه "يعتبر ممثل تجاري من كان مكلفاً من قبل التاجر بعمل من أعمال تجارته. سواء كان ذلك في محل تجارته أو في محل آخر".

وفيما يتعلق بالمعاملة الضريبية للممثلين التجاريين نفرق بين فئتين :
الفئة الأولى : وتشمل الممثلين التجاريين الذين يرتبطون بعقد عمل مع الشركات التي يمثلونها، ويخضعون لإشراف وتوجيه هذه الشركات بحيث لا يكون لهم حق إبرام وتنفيذ عقود مع الغير.

وبالتالي يصبح الممثلون التجاريون أجراء وما يحصلون عليه يعتبر أجراً يخضع لضريبة المرتبات والأجور، بغض النظر عن طريقة دفع الأجر سواء كان في شكل نسبة مئوية من رقم الأعمال، أو في شكل أجر ثابت، أو في شكل أجر ثابت ونسبة مئوية.

الفئة الثانية : وتشمل الممثلون التجاريون الذين يعملون لحسابهم الخاص وتحت مسؤولياتهم، ولا يخضعون لإشراف وتوجيه الشركات التي يمثلونها، وترتبطهم مع هذه الشركات عقود وكالة وليست عقود عمل. وبالتالي يصبح هؤلاء الممثلين التجاريين وكلاء بالعمولة، وبالتالي فإنهم يزاولون أعمالاً تجارية تخضع أرباحها لضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

5-1-2-6 : المثلثون

المثلثون هم الأشخاص الذين يقومون بتحديد قيمة الأشياء المعروضة للبيع. وفيما يتعلق بموقفهم الضريبي، نظراً لأن أعمالهم فنية وتعتمد على الخبرة فإنهم

يخضعون لضريبة المهن الحرة إذا زاولوا مهنتهم بشكل مستقل ولحسابهم الخاص وعلى مسئوليتهم، أو يخضعون لضريبة المرتبات والأجور إذا كانوا مرتبطين بعقود عمل مع الغير. في حين أن الأشخاص الذين يقومون بعملية البيع بالمزاد العلني فإنهم يخضعون لضريبة الأرباح التجارية والصناعية لكونهم وسطاء يُقربون بين البائع والمشتري.

6-2-1-6 : العمولة العارضة

تنص المادة (68) من القانون رقم (17) لسنة 2010م على أنه:-

- (أ) تستوفي الضريبة بواقع (10%) عشرة بالمائة عن كل مبلغ يُدفع على سبيل العمولة أو السمسرة العارضة، يقوم الدافع باستقطاعها من المبلغ المستحق للمستفيد بالعمولة، ومن حق متلقي العمولة أو السمسرة خصم المبلغ المستقطع من الضريبة المستحقة عليه عند التحاسب عن الفترة الضريبية التي تم فيها الاستقطاع.
- (ب) على دافع العمولة أو السمسرة توريد المبلغ المستقطع للإدارة الضريبية خلال خمسة عشر يوماً.

يُستدل من نص المادة السابق أن العمولة العارضة تتميز بعدة خصائص

منها:

- 1- لا يسمح بخصم التكاليف اللازمة لتحقيق العمولة العارضة فتسري على الإيراد الإجمالي، فالضريبة هنا تكون عينية. على حين أن السمة العامة هي السماح بخصم المصاريف اللازمة لتحقيق الإيرادات بحيث لا تفرض الضريبة إلا على صافي الربح الذي حققه المكلف.
- 2- تخضع العمولة والسمسرة العارضة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية ولو تمت مرة واحدة على حين أن السمة العامة هي ضرورة توافر شرط الاحتراف. ولتوضيح هذه الخاصية لو قام موظف حكومي بعملية وساطة في بيع أصل ثابت أو توزيع منتج معين مقابل عمولة، فإن هذه العمولة العارضة تخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية ولو تمت مرة واحدة.

- 3- تسري الضريبة على العمولة العارضة على كل مبلغ على حدة. على حين أن السمة العامة أنها ضريبة سنوية تفرض على صافي الربح الذي حققه المكلف عن جميع العمليات والتي تمت خلال السنة.
- 4- تحجز الضريبة على العمولة العارضة عند المنبع، لأنها تدفع لشخص غير ممتن، ولا يوجد له مكتب مما يصعب تحصيل الضريبة منه. على حين أن القاعدة العامة في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية أن يقوم المكلف بنفسه لسداد الضريبة المستحقة على صافي أرباحه.
- 5- تخضع العمولة العارضة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بسعر نسبي 10%.
- 6- يتمثل الفرق الرئيسي بين العمولة العارضة والعمولة المنتظمة، مثل: عمولة مبيعات تذاكر الخطوط الجوية اليمينة، وعمولة مبيعات المنتجات المحلية، في أن العمولة المنتظمة يتم تحصيلها من قبل مقدم الخدمة، بشكل مستمر عند تقديم الخدمة، وتعتبر جزء من الإيرادات التي تدرج ضمن وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، بعد خصم جميع المصاريف التي دفعها المكلف أو التزم بها في سبيل الحصول على الإيرادات، ومنها العمولات المنتظمة.
- 6-2-2: شراء وبيع وإيجار سائر الأموال المنقولة وغير المنقولة، وأرباح تأجير الوحدات السكنية والمعامل التجارية والصناعية
- نصت الفقرة (ب) من المادة (9) على أنه تسري الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية على :

"أرباح الأشخاص الذين يشترون لحسابهم سائر الأموال المنقولة أو غير المنقولة لإيجارها، أو بيعها ثانية بقصد تحقيق الربح، وكذلك أرباح الأشخاص الذين يمتنون استئجار هذه الأموال لإيجارها ثانية للغير، ويشمل ذلك أرباح الأشخاص الذين يقومون بتأجير العقار المجهز بالأثاث للأغراض التجارية أو السكنية أو الصناعية، مع توفير الأدوات وكل أو بعض العناصر المعنوية اللازمة لتشغيل العقار حسب طبيعة النشاط.

يُستفاد من نص الفقرة (ب) أن الأشخاص الذين يمتهنون ببيع وشراء وتأجير الأموال المنقولة للغير، مثل شراء وبيع الأسهم، وغير المنقولة مثل المباني، يخضعون لضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

ويتضح من النص أيضاً أن تأجير المحلات السكنية أو التجارية أو الصناعية تخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية. وفي حقيقة الأمر يعد هذا النشاط عملاً مدنياً، من أجل هذا أخضعه المشرع للضريبة بنص صريح بشرط أن تكون هذه المحلات مزودة بالأثاث والأدوات وغير ذلك من المقومات المادية بالنسبة للشخص الطبيعي، وأما الشخص الاعتباري، فإن الدخل من العقارات المؤجرة للغير يخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية سواء كان العقار مؤثث أو غير مؤثث.

ومن ظاهر النص أنه إذا قام شخص طبيعي، بتأجير محل تجاري، أو سكناً خالياً من المقومات المادية والمعنوية، فإن عائد الإيجار في هذه الحالة لا يخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، بل يخضع لضريبة نوعية أخرى هي الضريبة على ريع العقارات.

6-2-3: الشركات ذوات الامتياز، وشركات الأشخاص، وشركات الأموال

تنص الفقرة (ج) من المادة (9) على أن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية تسري على :

أرباح الشركات ذوات الامتياز بجميع أنواعها سواء كانت مقيمة أو غير مقيمة، وكذلك أرباح شركات الأشخاص وشركات الأموال مهما يكن الغرض منها سواء كانت تزاوّل نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو مالياً أو عقارياً.

ويستدل من نص المادة السابقة أن المشرع اليمني سلك مسلكاً توسعياً بحيث تسري الضريبة على الشركات ذوات الامتياز بجميع أنواعها مثل شركات النفط وشركات الاتصالات، وكافة أنواع الشركات سواء كانت شركات أشخاص التي تقوم على الاعتبار الشخصي والثقة المتبادلة بين الشركاء، مثل: شركات التضامن والتوصية البسيطة أو المحاصة، وشركات الأموال التي تقوم على الاعتبار المالي لا الاعتبار الشخصي، ولا تنقيد بشخصية الشريك وإنما بما يقدمه من مال، مثل

شركات المساهمة، وشركات التوصية بالأسهم، والشركات ذات المسؤولية المحدودة.

وكما يستدل أيضاً من نص الفقرة، أنه لا يشترط في سريان الضريبة غرض المنشأة فقد تكون تجارية أو مدنية، ولا يهم أيضاً نوع النشاط الذي تزاوله هذه المنشآت سواء كان نشاطاً صناعياً أو تجارياً أو مالياً أو عقارياً.

وكما يلاحظ من نص المادة (9) عدم تحديد الأشخاص الذين تربط الضريبة بأسمائهم فيما يتعلق بشركات الأشخاص، حيث أنه في شركات التضامن يجب أن تفرض الضريبة على كل شريك شخصياً عن حصته في أرباح الشركة تعادل نصيبه فيها، وكذلك ما يحصل عليه الشريك المتضامن في الشركة من مرتبات وأجور، أو نصيبه في المصاريف المشتركة مثل مصاريف السيارة إذا كان يستخدمها في شؤونه الخاصة. وفيما يتعلق بشركات التوصية البسيطة تربط الضريبة باسم كل من الشركاء المتضامين عن مقدار حصته في أرباح المنشأة على النحو السابق الإشارة إليه في حالة شركات التضامن، أما نصيب الشركاء الموصين فتربط الضريبة عليهم باسم الشركة. وفيما يتعلق بشركات المحاصة، فمن المعروف أنها شركات مستترة لا تتوفر لها الشخصية المعنوية وليس لها وجود ظاهر أمام الغير، فلا يعرف جمهور المتعاملين غير الشريك الظاهر الذي يتم التعاقد باسمه، لهذا يجب أن تفرض الضريبة باسم الشريك الظاهر في صافي الأرباح التي تحققها شركات المحاصة بغض النظر عن الشركاء المستترين ومهما كانت صفتهم في عقد الشركة. وفيما يتعلق بشركات الأموال فتفرض الضريبة باسم الشركة، وبغض النظر عن غرضها، أو موطن أو إقامة أصحابها أو جنسياتهم.

وبناءً على ما تقدم نرى تعديل نص المادة بحيث تصبح عبارته كما يلي:
"تسري الضريبة على :

- (أ) صافي أرباح الشريك المتضامن في شركات الأشخاص.
- (ب) حصة الشركاء الموصين في شركات التوصية البسيطة.
- (ج) صافي أرباح شركات الأموال أياً كان الغرض منها.
- (د) الشركات ذوات الامتياز بجميع أنواعها.

4-2-6: تشييد أو شراء العقارات بغرض إعادة بيعها على وجه الاحتراف

تتص الفقره (د) من المادة (9) على أن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية تسري على :

" الأرباح التي يحققها من يزاولون تشييد، أو شراء العقارات لحسابهم بقصد بيعها على وجه الاحتراف ، سواء نتج الربح عن بيع العقار كله أو مجزأ إلى شقق أو غرف أو وحدات إدارية أو تجارية أو غير ذلك.

يستدل من نص المادة السابق أن الأرباح التي تتحقق من بناء، أو شراء أو بيع العقارات على وجه الاحتراف، تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، سواء تم بيع العقار بالكامل، أو في شكل شقق، أو محلات تجارية.

6-2-5: عمليات البناء والمقاولات

تتص الفقره (هـ) من المادة (9) على أن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية تسري على :

" الأرباح الناتجة عن عمليات البناء والتشييد والمقاولات.

وفقاً لنص الفقره (هـ) تسري ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على الأرباح الناتجة عن عمليات البناء والتشييد والمقاولات.

6-2-6: الأرباح الرأسمالية

تتص الفقره (و) من المادة (9) على أن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية تسري على :

"الأرباح الرأسمالية بما فيها الناجمة عن بيع المنشاه أو أي من أصولها أو أي حصص أو أسهم فيها أو نقل ملكيتها أو تبديلها بغير طريق الإرث ، سواء أثناء مزاولة النشاط أو عند نهايته، ويتحقق الدخل بانتقال ملكية الاسهم أو الحصص أو المنشاه أو الأصول من مالكها إلى شخص آخر أو بتصفيتها أو باندماجها مع شخص اعتباري آخر.

ويتضح من نص الفقره السابق أن الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع المنشأة، أو بيع أي من أصولها، أو بيع أسهمها، أو نقل ملكيتها، من المالك إلى أي شخص آخر، فإنها تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية. ونحن نرى أن هذا النص كان يجب أن يدرج ضمن القسم الخاص بالدخول الخاضعة للضريبة.

6-2-7: التعويضات

تنص الفقرة (ز) من المادة (9) على أن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية تسري على :

الأرباح المحققة من التعويضات بمافي ذلك التي يحصل عليه الشخص، نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من أصول المنشأة ، أو مقابل إخلاء المنشأة أو مخازنها (خلو رجل - نقل القدم).

ويتضح من نص الفقرة السابق أن الأرباح التي تتحقق من التعويضات من الغير، أو عند إخلاء المنشأة عند خلو الرجل ، أو نقل القدم، فإنها تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية. ونحن نرى أن هذا النص كان يجب أن يدرج ضمن القسم الخاص بالدخول الخاضعة للضريبة.

6-2-8: أرباح العقود

تنص الفقرة (ح) من المادة (9) على أن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية تسري على :

أرباح أي عقد يُنفذ أو يستكمل تنفيذه في الجمهورية ، سواء كان عقد مقاولات أو تعهدات أو عطاءات أو عمولات وكالات أو اتفاقيات التسجيل والوساطة التجارية ، وما مائل ذلك سواء كان مصدر تمويله من داخل الجمهورية أو خارجها.

يتضح من نص الفقرة السابق أن أرباح عقود المقاولات، أو التعهدات، أو العطاءات، أو عمولات الوكالات، أو اتفاقيات التسجيل، أو الوساطة التجارية المنفذة في الجمهورية، أو التي يتم استكمالها في الجمهورية، تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، سواء كان مصدر التمويل من الداخل أو الخارج.

6-2-9: الأشخاص الطبيعيين المقيمين

تنص الفقرة (ط) من المادة (9) على أن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية تسري على :

"أرباح الأشخاص الطبيعيين المقيمين والتي يحصلون عليها من الجمهورية.

ويُستدل من نص الفقرة السابق أن الأرباح التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيين المقيمين (المنشآت الفردية) في الجمهورية تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

6-2-10: الأشخاص الاعتباريين المقيمين

تنص الفقرة (ي) من المادة (9) على أن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية تسري على :

"أرباح الأشخاص الاعتباريين المقيمين والتي يحصلون عليها من الجمهورية أو خارجها.

ويُستدل من نص الفقرة السابقة أن أرباح الأشخاص الاعتباريين المقيمين والمحصلة من الجمهورية أو خارجها، تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

6-2-11: الأشخاص غير المقيمين

تنص الفقرة (ك) من المادة (9) على أن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية تسري على :

"أرباح الأشخاص غير المقيمين الناتجة عن أداء خدمة أو مزاولة أي نشاط أو مهنة أو صفقة منفردة في الجمهورية، مع عدم الإخلال باتفاقيات الإزدواج الضريبي والتي تكون الجمهورية طرفاً فيها.

ويُستدل من نص الفقرة السابق أن أرباح الأشخاص غير المقيمين، مقابل تقديم خدمات، أو تنفيذ نشاط أو صفقة في الجمهورية، فإنها تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية. وفسرت المادة (9) من اللائحة التنفيذية أرباح الأشخاص غير المقيمين على أنها تشمل عدة حالات منها:-

أ- سريان الضريبة على الشخص غير المقيم الذي يمارس نشاطه في الجمهورية من خلال منشأة دائمة فيها.

ب- سريان الضريبة على الشخص غير المقيم الذي يُحقق دخلاً من أي مصدر في الجمهورية، دون أن يكون له منشأة دائمة.

ج- سريان الضريبة على الشخص غير المقيم نتيجة قيامه بأعمال الوساطة والسمسرة وأعمال الوكالات في عمليات الشراء والبيع.

د- تقديم الشخص غير المقيم لخدمات التأمين بمختلف أنواعها، وأي من الخدمات الأخرى التخصصية.

هـ- القيام ببيع أو استثمار الاختراعات أو الامتيازات أو ما في حكمها.

6-2-12 : المؤسسات العامة والشركات المختلطة

تنص الفقرة (ل) من المادة (9) على أن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية تسري على:-

"أرباح الوحدات الاقتصادية للقطاعين العام والمختلط والوحدات التابعة لها متى زاولت نشاطاً خاضعاً لأحكام الضريبة المقررة بموجب هذا القانون وفي حدود هذا النشاط".

ويتضح من نص المادة أن المشرع اليميني أخضع المؤسسات العامة والشركات المختلطة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية متى ما زاولت نشاطاً خاضعاً لهذه الضريبة. ويقصد بالمؤسسة العامة والشركة المختلطة والهيئة العامة بحسب ما جاء في نص المادة (2) من القانون رقم (35) لسنة 1991م بشأن الهيئات والمؤسسات والشركات العامة كما يلي :

"المؤسسة العامة : كل وحدة اقتصادية تمارس نشاطاً إنتاجياً أو خدمات مرتبطة بالإنتاج السلعي وتملكها الدولة ملكية كاملة".

"الشركة المختلطة : كل شركة يساهم فيها شخص عام أو أكثر مع أشخاص خاصة".

"الهيئة العامة : كل وحدة خدمية تملكها الدولة ملكية كاملة".

ويستدل من نص المادة (2) من القانون رقم (35) ما يلي :

- 1- أن المؤسسات العامة والشركات المختلطة تمارس نشاطاً صناعياً أو تجارياً أو مالياً أو زراعياً أو عقارياً يدخل أصلاً في نشاط القطاع الخاص ويهدف تحقيق الربح، إلا أن الدولة رأت أن تتولى هذا النشاط بنفسها عن طريق المؤسسات العامة والشركات المختلطة لتقديم السلع والخدمات بصورة منتظمة وبأسعار مناسبة.
- 2- للمؤسسة العامة والشركة المختلطة ذمة مالية مستقلة ويكون لها نظام محاسبة على غرار المؤسسات التجارية.
- 3- تعتبر أموال المؤسسة العامة مملوكة للدولة ملكية كاملة، في حين أن الشركات المختلطة تملكها الدولة بقدر حصتها في الشركة والتي لا تقل عن 51%.

- 4- الهيئة العامة مرفق أو مصلحة حكومية تقوم بتقديم خدمات عامة مجاناً أو بسعر رمزي، وتتبع موازنة الهيئة العامة الموازنة العامة للدولة.
- 5- تخضع المؤسسات العامة والشركات المختلطة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية متى زاولت نشاطاً خاضعاً لهذه الضريبة، في حين أن الهيئة العامة لا تخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية لكونها لا تمارس أعمالاً ذات طابع تجاري ولا تهدف إلى تحقيق الربح. إلا أنه كان يجب إعفاء الهيئات العامة من هذه الضريبة بنص صريح في الفصل الخاص بالإعفاء من الضريبة.

6-2-13 : الحقوق المعنوية

تنص الفقرة (م) من المادة (9) على أن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية تسري على :-

"المبالغ المقبوضة مقابل بيع أو تأجير أو منح الامتياز للاستعمال أو استغلال أي علامة تجارية أو تصميم أو براءة اختراع أو حقوق التأليف والطبع والنشر بما يتفق مع القوانين النافذة.

ويتضح لنا من النص السابق أن أرباح الحقوق المعنوية من براءة اختراع، أو منح امتياز، أو علامة تجارية، أو حقوق التأليف والطبع والنشر، تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

6-2-14 : بيع أو نقل الملكية

تنص الفقرة (ن) من المادة (9) على أن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية تسري على :-

"الدخل الناتج عن بيع أو نقل ملكية أي شخص معنوي أو تصفيته أو اندماجه مع شخص معنوي آخر .

ويستدل من النص السابق أن الدخل الناتج عن بيع أو نقل ملكية، أو عند تصفية، أو عند اندماج أي شخص اعتباري، فإنه يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

6-2-15 : أعمال التأمين وإعادة التأمين، والنقل البحري والجوي، وأعمال الشحن والتفريغ

تنص الفقرة (س) من المادة (9) على أن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية تسري على :-

"الدخل المتأتي من أعمال التأمين وإعادة التأمين بمختلف أنواعه، وكذلك الدخل المتأتي من أعمال النقل البري والبحري والجوي بما فيها الدخل المتأتية من أعمال الشحن والتفريغ والتعبئة والتغليف والأعمال المرتبطة بها.

يتضح لنا من النص السابق، أن الدخل الناتج عن مختلف أعمال التأمين وإعادة التأمين، وأعمال النقل البري والبحري والجوي، وأعمال الشحن والتفريغ والتعبئة والتغليف تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

6-2-16 : دخول المنشآت والشركات العاملة في مجال النفط والغاز والمعادن تنص الفقرة (ع) من المادة (9) على أن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية تسري على :-

"دخول المنشآت والشركات العاملة في مجال النفط والغاز والمعادن الأخرى.

يتبين لنا من النص السابق، أن دخول المنشآت والشركات العاملة في مجال النفط والغاز والمعادن، تخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، ولا تعفى إلا بموجب قانون خاص مثل اتفاقية عقود المشاركة في الإنتاج الموقعة مع الشركات النفطية الأجنبية.

6-2-17 : الدخل من المسابقات

تنص الفقرة (ف) من المادة (9) على أن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية تسري على :-

"الدخل المتأتي من المسابقات.

6-2-18 : الدخل من عقود الإيجارات التمويلية والتشغيلية

تنص الفقرة (ص) من المادة (9) على أن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية تسري على :-

"الدخل المتأتي من عقود الإيجارات التمويلية والتشغيلية.

يستدل من النص السابق، أن الدخل من عقود الإيجارات التمويلية والتشغيلية تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

6-2-19: العوائد المحققة خارج الجمهورية لأي شخص اعتباري

تنص الفقرة (ق) من المادة (9) على أن الضريبة على الأرباح التجارية

والصناعية تسري على :-

"العوائد المحققة خارج الجمهورية لأي شخص اعتباري مرخص له بموجب القوانين اليمنية.

تخضع العوائد المحققة خارج الجمهورية للشخص الاعتباري المرخص له بموجب القوانين اليمنية مثل فروع الشركات المرخص لها بالعمل في الخارج بموجب القوانين اليمنية، والتي يكون مركزها الرئيسي في الداخل.

ووفقاً للمادة (6) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، يجوز للشخص الاعتباري المقيم في اليمن، خصم الضريبة الأجنبية المدفوعة فعلاً خارج الجمهورية، من الضريبة المستحقة عليه في اليمن، مع مراعاة ما يلي:-

1- أن لا يتجاوز مبلغ الضريبة الأجنبية مبلغ الضريبة المستحقة بموجب قانون الضرائب اليمني.

2- يجب على الشخص الاعتباري المقيم الذي يطالب بخصم الضريبة الأجنبية، أن يوفر كل الأدلة الثبوتية لخضوعه للضريبة الأجنبية في الخارج، وأسس فرضها، ومبلغ الضريبة الأجنبية المدفوعة، بموجب المستندات المؤيدة.

3- لا يسمح بخصم وترحيل الخسائر التي تحققت خارج الجمهورية.

6-2-20: الفوائد والعمولات

تنص الفقرة (ر) من المادة (9) على أن الضريبة على الأرباح التجارية

والصناعية تسري على :

الفوائد والعمولات بما في ذلك الفوائد والخصميات وفروق العملة والعمولات التي تتقاضاها الشركات المالية وشركات السمسرافه والسمسرافون وشركات التأمين والوساطة والبنوك على خدماتها لعملائها ، مع عدم الإخلال بأحكام الفقرة (و) من المادة (21) من هذا القانون.

ويتضح من نص الفقرة السابق أن الفوائد، والعمولات، وفروق العملة التي تحصل عليها البنوك، وشركات الصرافة، والصرافون، وشركات التأمين، والشركات المالية بشكل عام، تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية. ونحن نرى أن هذا النص كان يجب أن يدرج ضمن القسم الخاص بالدخول الخاضعة للضريبة.

6-2-21: فروق العملة

تنص الفقرة (ش) المادة من (9) على أن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية تسري على :

" فروق العملة.

يلاحظ أن هذه الفقرة تتكرر مع مضمون الفقرة (ر) من أن ضريبة الأرباح التجارية والصناعية تسري على فروق العملة، وكان يمكن الاكتفاء بنص الفقرة (ر).

6-2-22: دخول وأرباح الشركات العاملة في مجال الاتصالات وتقنية المعلومات
تنص الفقرة (ت) المادة من (9) على أن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية تسري على :

دخول وأرباح الشركات العاملة في مجال الاتصالات وتقنية المعلومات.

6-2-23: المكاسب والأرباح الأخرى

تنص الفقرة (ث) المادة من (9) على أن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية تسري على :

" المكاسب أو الأرباح أو الدخول غير المعفية ، والمتأتية من أي مصدر آخر داخل الجمهورية أو خارجها وغير مشموله في الفقرات من (أ) إلى (ت) من هذه المادة ، وغير الخاضعة لضريبة دخل أخرى بموجب هذا القانون.

يلاحظ أن الغرض من هذا النص إخضاع أي دخل أو مكسب من أي مصدر من الداخل أو الخارج للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، ولم يتم الفقرات السابقة، ولم يخضع هذا الدخل لأي ضريبة نوعية أخرى، ي ذلك إزدواج ضريبي.

6-3: الأحكام الخاصة بالضريبة على نشاط التعدين

خصص القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل، القسم الرابع للأحكام الخاصة بالضريبة على نشاط التعدين. وأشارت المادة (22) من هذا القانون إلى أن نطاق تطبيق هذا القسم يشمل أنشطة المناجم والمحاجر، وأعمال التنقيب والبحث والاستكشاف، واستغلال المعادن الفلزية وغير الفلزية، وما يرتبط بها من أنشطة تجارية وصناعية، ويستثنى من ذلك ما يتعلق بالنفط والغاز.

وكما أكدت المادة (23) من هذا القانون، إلى أن الضريبة على نشاط التعدين تسري على كافة الدخل التي تحققت من نشاط التعدين، سواء تحققت تلك الدخل لشخص طبيعي أو اعتباري. ولا تستفيد هذه الدخل من الإعفاءات الواردة بقانون الاستثمار.

وتضمنت المادة (24) أن سريان هذه الضريبة يشمل أرباح الأشخاص الناتجة من أنشطة المناجم والمحاجر، وأعمال التنقيب والبحث والاستكشاف، واستغلال المعادن الفلزية وغير الفلزية، وما يرتبط بها من أنشطة تجارية وصناعية، وبشكل منفصل عن الأنشطة الأخرى للمكلف. وكما أن هذه الضريبة تسري على أرباح الأشخاص من الأموال المستثمرة بما يعادل (150 مليون دولار) مائة وخمسون مليون دولار أمريكي وأكثر في مشروع استثماري واحد، بحيث يعتبر كل مشروع وعاء ضريبي مستقل ومنفصل عن الآخر، وإن كانت لمكلف واحد.

وحددت المادة (25) الأرباح في أنشطة التعدين على أساس الإيراد الناتج عن جميع عمليات التنقيب والبحث والاستكشاف، والاستغلال للمعادن الفلزية وغير الفلزية، وما يرتبط بها من الأنشطة التجارية والصناعية التي قام بها المكلف أو تم تحقيقها خلال السنة الضريبية، بما في ذلك أرباح التصفية التي تحققت أثناء تلك السنة، بعد خصم كافة التكاليف القابلة للخصم. ويتم تحديد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها، على أن يتحدد وعاء الضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون.

وأكدت المادة (26) من هذا القانون، إلى أنه يتم احتساب صافي الأرباح الخاضعة للضريبة على نشاط التعدين، وفقاً للأحكام الواردة في الفقرتين (أ)، (ب)

من المادة (13) والمواد (14 ، 15 ، 18) من هذا القانون والمتعلقة بخصم التكاليف اللازمة لإنتاج الربح والمحافظة عليه. وبالعودة إلى نصوص هذه المواد، يتضح لنا أنها تخص المصاريف المرتبطة بالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية. وبالإضافة إلى النفقات المتعارف عليها في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، فإنه يُسمح بخصم الإتاوات المفروضة قانوناً على ممارسة نشاط التعدين المدفوعة إلى الدولة والأطراف الخاصة التي تنشأ عن التنقيب عن هذا النشاط، والأتعاب والإيجارات المدفوعة للغير، وتكاليف خدمات النقل، ونفقات تسويق المعادن والمنتجات المعدنية، على أن لا تتجاوز نسبة 2% من قيمة مبيعات تلك المعادن والمنتجات المعدنية، و تكلفة التنقيب والاستكشاف عن المعادن التي تعامل إما على أساس كمصروف في السنة التي حدثت فيها، أو تراكم وتوزع على أساس القسط الثابت بنسبة 20%، ونفقات حماية البيئة، وتكاليف الاستكشاف المرتبطة بالنشاط التعديني، والإهلاك وفقاً للأحكام المادتين (16)، و (17) من هذا القانون الخاصة بضريبة الأرباح التجارية والصناعية. وأشارت المادة (26) إلى الاستثناءات التالية الخاصة بمعدلات الإهلاك:-

- نسبة 20% لإهلاك معدات التنقيب والتعدين واستخراج الصخور.
- بنسبة 20% لإهلاك تكاليف ما قبل الإنتاج وتشمل دراسة الجدوى، وتطوير موقع المنجم، ودراسة التسويق، والدراسة البيئية.

وأشارت المادتين (27)، و(28) إلى تثبيت نظام الضريبة في حالة في حالة قيام المكلف بالاستثمار في مشروع استثماري للمعادن بما يعادل (150 مليون دولار) مائة وخمسون مليون دولار أمريكي وأكثر خلال الخمس سنوات الأولى للمشروع، وقيامه طوعاً بتقديم طلب لوزير المالية للدخول في اتفاقية تثبيت ضريبي، فإن على الوزير وبمشاركة وزير النفط والمعادن إبرام اتفاقية تثبيت ضريبي معيارية مع المكلف، تكفل للمكلف استقرار النظام الضريبي على المشروع لفترة العشر السنوات الأولى، اعتباراً من السنة الأولى للإنتاج والبيع في هذا المشروع.

ويجب على المكلف الذي يدخل في اتفاقية تثبيت نظام الضريبة، أن يدفع سنوياً لحساب ضرائب الدخل 2% من وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية،

إضافة إلى الضرائب الأخرى المتوجبة عليه بما في ذلك ضرائب الدخل. وإذا أخذنا في الاعتبار أن سعر الضريبة على نشاط التعدين 35%، فيصبح سعر الضريبة على قطاع المعادن في ظل اتفاقية تثبيت نظام الضريبة 37%. لهذا فإننا نرى أن تثبيت نظام الضريبة غير عملي وغير مشجع للاستثمار في قطاع المعادن. وكان الأجر تبني سعر نسبي 15% الخاص بالمشاريع الاستثمارية، أو سعر الضريبة العام 20% على قطاع المعادن، لكي تكون اتفاقية تثبيت نظام الضريبة مشجعة للاستثمار في قطاع المعادن.

وكما تضمنت المواد (29)، (30)، (31)، (32) القرارات الخاصة بمكلفي نشاط التعدين، والتي لا تخرج في مضمونها عن الأحكام المبينة في القانون رقم (17) لسنة 2010م، المرتبطة بالضرائب النوعية الأخرى.

ونحن نرى حذف القسم الرابع الخاص بالأحكام الخاصة بالضريبة على

نشاط التعدين للسببين التاليين:-

أ- اعتماد أو ربط جميع مواد هذا القسم بضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

ب- عدم وجود مكلفين لنشاط التعدين، يبرر تخصيص قسم لهذا النشاط.

وكما أننا نوصي بإضافة فقرة خاصة في المادة (9) الخاصة بسريان الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، بأنشطة المناجم والمحاجر، وأعمال التنقيب والبحث والاستكشاف، واستغلال المعادن الفزية وغير الفزية، ومراعاة خصوصية هذا النشاط عند تحديد النفقات واجبة الخصم.

4-6: الإعفاءات من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية

4-6-1: الإعفاءات الاقتصادية

لا يعفى مكلف من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية إلا بنص صريح.

لهذا حددت المادة (21) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، الإعفاءات من هذه الضريبة لاعتبارات اقتصادية، وفقاً لشروط معينة.

6-4-1-1 : الجمعيات والمؤسسات الأهلية ومنظمات المجتمع المدني الخيرية

تنص الفقرة (أ) من المادة (21) على أنه تعفى من أداء الضريبة :

" تدخل الجمعيات والمؤسسات الأهلية ذات الأغراض الخيرية، ومنظمات المجتمع المدني التي لا تهدف إلى الربح، وتكون مواردها المالية والمادية كلها من التبرعات والهبات والإعانات فقط، وأية عوائد أخرى تحققها من تنمية تلك الموارد. ويشترط لتحقيق الإعفاء للجمعية الآتي:-

1- أن تكون مرخصة وترخيصها سار وفقاً للقانون المنظم لها.

2- أن تلتزم في أنشطتها بالأعمال الخيرية فقط.

وفي حالة تقديمها لخدمات مقابل أجر يجب أن يكون هذا الأجر رمزي، وللمصلحة الحق في ربط الضريبة متى تأكد لها أن الجمعية تمارس نشاطاً تجارياً.

يتضح من نص الفقرة السابقة، ونص المادة (68) من اللائحة التنفيذية، ألقى المشرع اليمني هذه الجمعيات من الخضوع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، في ظل عدة شروط هي :

1- أن يكون تشكيل هذه الجمعيات لتحقيق الأغراض الخيرية، وأن لا تهدف لتحقيق الربح وفقاً لقانون إنشائها.

2- أن تلتزم هذه الجمعيات بالأعمال الخيرية فقط، وعدم ممارسة أي نشاط تجاري. وفي نفس الوقت منح المشرع الحق للإدارة الضريبية في ربط الضريبة على هذه الجمعيات عندما تمارس نشاطاً تجارياً يهدف إلى الربح.

3- إذا قامت الجمعيات الخيرية بتقديم خدمات للغير فيجب أن تكون بأجور رمزية.

4- أن تكون مواردها المالية والمادية (مختلف الأصول المملوكة للجمعيات الخيرية) من التبرعات والهبات والإعانات.

5- أن تلتزم بتقديم إقراراتها الضريبية السنوية وفقاً لأحكام القانون رقم (17) لسنة 2010م.

6-4-1-2 : الدخل الناتج من الأرض المستثمرة في الزراعة والبستنة والصيد

التقليدي وتربية الدواجن والنحل التقليدية أو التحريج

توفيراً للعملاء الأجنبية، وتحقيقاً للاكتفاء الذاتي من المحاصيل والمنتجات الزراعية، والدواجن ومنتجات النحل، وتشجيعاً للتوسع في القطاع الزراعي، تنص الفقرة (ب) من المادة (21) على أنه تُعفى من أداء الضريبة :

"الدخل المتأتي من الأراضي المستثمرة في الزراعة والبستنة والصيد التقليدي وتربية (المواشي والدواجن والنحل التقليدية) أو التحريج بما في ذلك تحويل منتجاتها بطريقة العمل اليدوي البسيط.

وأوضحت الفقرتين (أ)، و(ب) المادة (69) من اللائحة التنفيذية أنه تُعفى من أداء الضريبة الدخول التالية:-

أ- إعفاء الدخل المتأتي من الأراضي المستثمرة في الزراعة والبستنة، المتحقق للمكلف مباشرة من الزراعة (إنتاج الأرض)، وليس الدخل المتحقق للمكلف من المتاجرة بالمنتجات الزراعية التي آلت إليه بالشراء، أو بأي طريقة من طرق انتقال الملكية، بما في ذلك استلام المحصول من المزارع مقابل ما عليه من قروض، تم تقديمها للمزارع لزراعة الأرض، وبيع المحصول للشخص المقرض.

ب- إعفاء الدخل من الصيد التقليدي وتربية المواشي والدواجن والنحل، أو التحريج بالطرق والوسائل التقليدية، بدون استخدام أي من المعدات والآلات الآلية لعمليات التفريخ، أو التسمين، أو التفقيس. ويخرج عن مفهوم الوسائل التقليدية، استخدام فحسات البيض، أدوات حرث وري الأراضي، وآلات حلب الأبقار، وأي وسائل تتعارض مع التربية التقليدية للمواشي أو الدواجن أو النحل.

6-4-1-3 : أرباح تصدير المنتجات الصناعية والزراعية والحرفية

توفيراً للعملاء الأجنبية وتشجيعاً لتصدير المنتجات الصناعية، والزراعية، والحرفية، تنص الفقرة (ج) من المادة (21) على أنه تُعفى من أداء الضريبة :

"الدخول الناتجة من تصدير المنتجات الصناعية والزراعية والحرفية، وتحدد اللائحة التنفيذية القواعد والإجراءات المنظمة لذلك".

ويستنتج أنه يشترط لإعفاء تصدير المنتجات الزراعية، والصناعية، والحرفية أن تكون يمنية المنشأ لتشجيع الإنتاج المحلي ودعم الاقتصاد الوطني

وتحسين الميزان التجاري، وفقاً للشروط التالية وفقاً لما جاء في الفقرة (ج) المادة (69) من اللائحة التنفيذية:-

- 1- تقديم صورة من البيان الجمركي، مستوفياً كافة البيانات.
- 2- تقديم شهادة منشأ من الجهة المختصة، موضحاً فيها الكمية المصدرة وقيمتها، وأن المواد المستخدمة يمنية المنشأ.
- 3- تقديم شهادة من أحد البنوك العاملة في اليمن، تفيد ورود حوالة خارجية بقيمة الصادرات اليمنية المنشأ، بالعملة الأجنبية لصالح المنشأة التي قامت بالتصدير.

4-1-4-6: توزيعات أرباح الأسهم والحصص

تنص الفقرة (د) من المادة (21) على أنه يُعفى من أداء الضريبة :

التوزيعات لأرباح الأسهم والحصص التي تحصل عليها أشخاص اعتبارية، مقابل مساهمتها لدى أشخاص اعتبارية أخرى، شريطة أن تكون تلك الأرباح للأسهم أو الحصص، قد خضعت ودفعت عنها ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، قبل ذلك التوزيع وإن كانت تلك الأشخاص معفاة من الضريبة.

ويتضح من هذا النص تم إعفاء أرباح الأسهم والحصص، التي تحصل عليها الشخصيات الاعتبارية، مثل شركات الأشخاص، أو شركات الأموال، أو المؤسسات العامة والشركات المختلطة، من مساهماتها في شركات اعتبارية أخرى. بشرط أن تكون هذه الشركات الاعتبارية المستثمر فيها سددت ضريبة الأرباح التجارية والصناعية. وأوضح البند (2)، الفقرة (د) المادة (69) من اللائحة التنفيذية أنه يقصد بعبارة "وإن كانت تلك الأشخاص معفاة من الضريبة" عدم سريان الإعفاء للدخول المتحققة من توزيعات الأرباح من شركات اعتبارية حاصلة على إعفاء من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية. بمعنى أنه يجب التحقق من خضوع أرباح تلك الأسهم أو الحصص لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، كشرط للاستفادة من الإعفاء.

4-1-5: فوائد وسندات الخزانة

نصت الفقرة (هـ) من المادة (21) على أنه تُعفى من أداء الضريبة:-

"فوائد وسندات الخزانة متى دفعت للأفراد".

ويُقصد بالأفراد الأشخاص الطبيعيين المقيمين

6-1-4-6: فوائد الودائع، وتوزيعات أرباح الأسهم والحصص

تنص الفقرة (و) من المادة (21) على أنه يُعفى من أداء الضريبة :

دخل الأشخاص الطبيعيين من العوائد عن ودائعهم في المصارف والبنوك وصناديق البريد، ومن دخلهم عن أسهمهم وحصصهم من الشركات بمختلف كياناتها القانونية.

ويتضح من هذا النص أنه تم إعفاء فوائد الودائع، وأرباح الأسهم والحصص، التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيين من الخضوع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية. ولا تستفيد الأشخاص الاعتبارية من إعفاء فوائد الودائع، المحصور فقط على الأشخاص الطبيعيين، بينما تستفيد جميع الكيانات القانونية الطبيعية والاعتبارية من إعفاء توزيعات أرباح الأسهم أو الحصص.

6-1-4-6 : الإعفاءات الواردة في القوانين النافذة

وفقاً للمادة (160) من القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل، تلغى الإعفاءات الضريبية الواردة في القوانين النافذة الأخرى، مع مراعاة الأحكام والقواعد التالية:-

1- يستمر سريان الإعفاءات الحاصلة عليها المشاريع الإستثمارية القائمة، قبل صدور قانون الضرائب الجديد، حتى نهاية الفترة المحددة لتلك الإعفاءات، وتلتزم هذه المشاريع بتسديد الضرائب الأخرى المستحقة عليها غير المشمولة بذلك الإعفاء بموجب قانون الإستثمار رقم (22) لعام 2002م.

2- يشترط بالنسبة للمشاريع الإستثمارية المسجلة وفقاً لقانون الإستثمار رقم (22) لسنة 2002م ولم تبدأ مزاولة نشاطها أو إنتاجها حتى صدور هذا القانون، أن تبدأ مزاولة النشاط أو الإنتاج خلال مدة أقصاها سنتين من تاريخ صدور هذا القانون. وفقاً للمادة (160) من هذا القانون أيضاً، تم إلغاء الإعفاءات الضريبية الواردة في قانون البنك المركزي، وفي كل قوانين إنشاء البنوك الأخرى. وتخضع جميع البنوك العاملة في الجمهورية للضرائب وفقاً لهذا القانون.

2-4-6 : الإعفاءات الاجتماعية

تهدف الإعفاءات الاجتماعية إلى تحقيق مستوى لائق للمكلف ومن يعولهم،

وتشمل هذه الإعفاءات نوعين هما:

1-2-4-6 : إعفاء الحد الأدنى للمعيشة

تقر معظم التشريعات الضريبية منح المكلف الطبيعي حداً أدنى يساعده على تغطية نفقات المعيشة يسمى (إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة).

وبالنسبة للمشروع الضريبي اليمني، فلقد منح هذا الإعفاء كما جاء في المادة (62) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، حدد الإعفاء للشخص الطبيعي بمبلغ 120000 ريال في السنة.

ويلاحظ على هذا الإعفاء ما يلي :

- 1- يعتبر الحد الأدنى اللازم للمعيشة كما ورد في هذا النص غير كاف من وجهة نظرنا لتغطية نفقات المعيشة وخاصة في ظل موجة التضخم وارتفاع أسعار السلع والخدمات.
- 2- الهدف من هذا الإعفاء تحقيق خاصية شخصية ضريبة الأرباح التجارية والصناعية وتحقيق العدالة الضريبية وهو ما لا يتحقق بشكل كاف.
- 3- يستفيد من هذا الإعفاء فقط صاحب المنشأة الفردية، ولا يمتد إلى الشركاء المتضامنين في شركات الأشخاص. وكان حري بالمشروع أن يشملهم هذا الإعفاء، لأن هؤلاء الشركاء هم في حقيقة الأمر مجموعة من الأفراد.
- 4- إذا زاول المكلف أكثر من نشاط بحيث يخضع لعدة ضرائب نوعية، فإنه لا يتمتع إلا بإعفاء واحد كما تنص الفقرة (ب) المادة (65) من القانون رقم (17) لسنة 2010م على أنه:-

"إذا كان المكلف يخضع لعدة ضرائب نوعية مباشرة، وفقاً لهذا القانون، فإنه لا يتمتع إلا بإعفاء سنوي واحد فقط".

فمثلاً لو أن هناك شخصاً يزاول نشاطاً تجارياً وفي نفس الوقت مرتبط ببعقد عمل مع منشأة أخرى فإن هذا المكلف لا يستفيد إلا بإعفاء واحد مقابل الحد الأدنى اللازم للمعيشة.

2-2-4-6 : الإعفاء مقابل الأعباء العائلية

تحقيقاً للعدالة الضريبية فإن معظم التشريعات الضريبية تمنح إعفاء آخر مقابل الأعباء العائلية للتفرقة بين المكلف العازب والمكلف المتزوج والمكلف الذي يعول أسرة كبيرة. ويلاحظ على التشريع الضريبي أنه لم يمنح هذا الإعفاء، وهذا قصور يجب تداركه عند تعديل أحكام هذا القانون.

أسئلة الفصل السادس

- السؤال الأول : ما هي الأعمال والمنشآت التجارية الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ؟
- السؤال الثاني : ما هي الأعمال والمنشآت الصناعية الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية ؟
- السؤال الثالث : متى يخضع وكلاء التأمين للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ؟
- السؤال الرابع : تتميز العمولة العارضة بعدة خصائص. وضح هذه الخصائص؟
- السؤال الخامس : ما هي شروط إعفاء الجمعيات التعاونية من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ؟
- السؤال السادس : ما هي الإعفاءات الاجتماعية التي وردت في القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل ؟
- السؤال السابع : ما هي الشركات الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ؟
- السؤال الثامن : ما هي شروط خضوع الوسطاء بالعمولة والسماسرة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ؟
- السؤال التاسع : ما هي أهداف الإعفاءات الخاضعة بما يلي :-
- 1- إعفاء الدخل من الاستثمارات الزراعية.
 - 2- المعاهد الفنية المتخصصة.
 - 3- الإعفاءات الاستثمارية.
- السؤال العاشر : ضع علامة ($\sqrt$) أو ($\times$) أمام كل عبارة من العبارات التالية مع التعليق عليها.

- 1- لا يوجد فرق بين المؤسسة العامة والشركة المختلطة والهيئة العامة.
- 2- حدد المشرع الضريبي نوعية نشاط الشركات الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.
- 3- يعتبر السمسار المكلف بضريبة الأرباح التجارية والصناعية.
- 4- لا يعتبر الوكيل بالعمولة مكلف بضريبة الأرباح التجارية والصناعية.
- 5- يعتبر الوكيل بالعمولة مكلف بضريبة الأرباح التجارية والصناعية في جميع الحالات.
- 6- يعتبر الممثل التجاري مكلف بضريبة الأرباح التجارية والصناعية.
- 7- يعتبر المثمن مكلف بضريبة الأرباح التجارية والصناعية.
- 8- تتشابه خصائص العمولة العارضة مع خصائص الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.
- 9- يعتبر تأجير المحلات التجارية والسكنية نشاطاً خاضعاً للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.
- 10- تعفى جميع أنواع الجمعيات التعاونية والزراعية والسمكية من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

الفصل السابع **الإيرادات الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية** **والصناعية**

7-1 : مقدمة

يتحدد وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بمقدار صافي الربح الضريبي. وهو عبارة عن الفرق بين الإيرادات المختلفة التي حصلت عليها المنشأة والمصروفات والأعباء والخسائر المؤكدة والمحقة من وجهة نظر الإدارة الضريبية التي تكبدتها المنشأة في سبيل الحصول على هذه الإيرادات.

وعاء الضريبة (صافي الربح الضريبي) = الإيرادات - المصروفات والخسائر المؤكدة

لهذا نتناول في هذا الفصل مفهوم صافي الربح من الناحية المحاسبية والضريبية، وأسس قياس صافي الربح. كما نتناول الإيرادات المختلفة التي تدرج ضمن وعاء الضريبة.

7-2 : مفهوم صافي الربح من الناحية المحاسبية

يعرف صافي الربح المحاسبي لمنشأة معينة بأنه الزيادة في قيمة حقوق الملكية في آخر الفترة عن قيمة هذه الحقوق في أول الفترة. كما يعرف صافي الربح المحاسبي بأنه الفرق بين الإيرادات والمصروفات عن مختلف العمليات التي قامت بها المنشأة خلال فترة زمنية معينة.

ويتضح من هذين التعريفين أن هناك طريقتين لقياس نتيجة أعمال المنشأة "صافي الربح" هما: طريقة الميزانية، وطريقة الاستغلال. وسوف يتم توضيح هاتين الطريقتين على النحو التالي:

أولاً: طريقة الميزانية : يمكن قياس نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة في ظل هذه الطريقة، اعتماداً على ما يسمى بالمعادلة المحاسبية التي تأخذ الصيغة التالية:

الأصول = الالتزامات + حقوق الملكية

ويمكن إعادة صياغة المعادلة السابقة لتحديد حقوق الملكية كما يلي:-
حقوق الملكية = الأصول - الالتزامات

= صافي الأصول

ويتم قياس نتيجة أعمال المنشأة وفقاً لهذه الطريقة على أساس مقارنة حقوق الملكية للمنشأة في آخر الفترة بحقوق ملكية المنشأة في أول الفترة وذلك كما يلي:-
نتيجة أعمال المنشأة = حقوق الملكية في آخر الفترة - حقوق الملكية أول الفترة
= صافي الأصول في آخر الفترة - صافي الأصول أول الفترة
(+) ربح

(-) خسارة

ونظراً لأن التغيرات التي قد تطرأ على صافي الأصول بين أول الفترة وآخرها قد ترجع بالإضافة إلى الربح أو الخسارة إلى عوامل أخرى غير مرتبطة بالنشاط مثل: زيادة رأس المال، وتوزيعات الأرباح، والمسحوبات فإنه لكي يتم الوقوف على التغيرات الناتجة من النشاط يجب استبعاد العوامل الأخرى من خلال تعديل المعادلة السابقة بحيث تصبح كالتالي:

نتيجة أعمال المنشأة = صافي الأصول آخر الفترة - (صافي الأصول أول الفترة + الإضافات - المسحوبات أو التوزيعات)
(+) ربح =

(-) خسارة

مثال:-

نفرض أنه توافرت لديك البيانات التالية عن إحدى المنشآت التجارية :-

صافي أصول المنشأة في 2013/12/31م	10.000.000
صافي أصول المنشأة في 2013/1/1م	7.000.000
المسحوبات	500.000
التوزيعات	1.000.000
الزيادة في رأس المال	2.000.000

المطلوب:-

تحديد نتيجة أعمال المنشأة في 2013/12/31م باستخدام طريقة الميزانية .

الحل:-

نتيجة أعمال المنشأة = صافي الأصول آخر الفترة - (صافي الأصول أول الفترة + الإضافات - المسحوبات أو التوزيعات)

$$= 10.000.000 - (7.000.000 + 2.000.000 - 500.000) = 1.000.000$$

$$= 10.000.000 - (7.500.000) = 2.500.000 \text{ ريال}$$

ويُعاب على طريقة الميزانية في قياس نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة أنها لا توضح العوامل التي ساهمت في تحقيق هذه النتيجة ، وتحديد هذه العوامل يعد ذو أهمية لإدارة المنشأة التي تهتم بمعرفة العوامل التي أدت إلى تحقيق الأرباح فتعمل على تشجيعها ، أو العوامل التي أدت إلى تحقيق الخسائر فتعمل على تلافيتها في المستقبل .

ثانياً: طريقة الاستغلال

يُمكن من خلال هذه الطريقة تحديد أو قياس نتيجة أعمال المنشأة (صافي الأرباح أو الخسائر) من خلال المقابلة بين الإيرادات والمصروفات المتعلقة بالمنشأة خلال فترة زمنية معينة.

ويعتمد تحديد أو قياس نتائج نشاط المنشأة (صافي الربح أو صافي الخسارة) في ظل طريقة الاستغلال على العديد من الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تتمثل في: فرض الوحدة المحاسبية، وفرض الاستمرار، وفرض وحدة النقد، وفرض الفترة المحاسبية، ومبدأ المقابلة، ومبدأ التكلفة التاريخية، ومبدأ تحقق الإيراد (الاعتراف بالإيراد)، ومبدأ الثبات، ومبدأ الأهمية النسبية، ومبدأ الإفصاح، ومبدأ الحيطة والحذر.

ويحدد صافي الربح وفقاً لهذه الطريقة من خلال الخطوات التالية:-

- 1- تتبع وتسجيل تدفق إيرادات الوحدة الاقتصادية خلال السنة المالية الناتجة من مباشرة الوحدة لنشاطها.
- 2- تتبع تسجيل تدفق المصروفات والأعباء التي تحملتها المنشأة في سبيل الحصول على الإيرادات.

3- يتحدد صافي الربح أو صافي الخسارة نتيجة المقابلة بين الإيرادات خلال الفترة بالمصروفات والأعباء المرتبطة بها، وذلك على أساس الاستحقاق. وتتم هذه المقارنة في حسابات النتيجة.

وعند اتباع هذه الطريقة تتحقق عدة مزايا منها :

1- لا تحدد فقط صافي الربح، بل توضح العناصر التي أدت إلى تحقيق صافي الربح.

2- تمكن الإدارة من الحصول على المعلومات التي تهمها.

ومن الجدير بالذكر أن كلا من هذين الأسلوبين يؤديان إلى نفس النتيجة، مادام الأساس المتبع في التقييم واحداً في كل منهما. فالأسلوب الأول يحدد صافي الربح بتتبع التغيرات في حقوق الملكية في نهاية الفترة وبدايتها. في حين أن الأسلوب الثاني يعبر عن صافي الربح بمقارنة الإيرادات المرتبطة بالنشاط بالمصروفات والأعباء التي ساهمت في تحقيق هذه الإيرادات.

7-3: مفهوم صافي الربح من الناحية الضريبية

سبق أن أوضحنا أن المحاسبة الضريبية عبارة عن علم يربط بين المحاسبة وقوانين الضرائب بهدف التوفيق بين النظام المحاسبي للمنشأة ومتطلبات القوانين والأنظمة الضريبية التي قد تتعارض مع القواعد والمبادئ المحاسبية. ويتضح مما سبق أن الربح الضريبي يتحدد من خلال تطبيق النصوص والأحكام الواردة في القوانين والتشريعات الضريبية .

وتنص المادة (10) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، إلى أنه :

تحدد الأرباح التجارية والصناعية الخاضعة لضريبة الأرباح على أساس الإيرادات الناتجة عن جميع العمليات التجارية والصناعية والخدمية على اختلاف أنواعها التي باشرها المكلف، بما في ذلك التعويضات والإيرادات الأخرى، وكذلك الأرباح الناتجة عن التصفية التي تحققت خلال السنة الضريبية، وينزل منها جميع التكاليف واجبة الخصم وفقاً لأحكام هذا القانون. ويتحدد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها، على أن يتحدد وعاء الضريبة، وفقاً لأحكام هذا القانون.

ويتضح من نص المادة أن المشرع الضريبي تبني قائمة الدخل، كأساس لقياس صافي الربح الذي يتحدد بالفرق بين مجموع الإيرادات والمصروفات والأعباء التي تكبدها المكلف في سبيل الحصول على هذه الإيرادات. وأشارت المادة أيضاً إلى أن قائمة الدخل يتم إعدادها وفقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها، كما أن وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية (صافي الربح الضريبي) وفقاً لأحكام قانون الضرائب رقم (17) لسنة 2010م.

وتفسيراً للنص السابق، فإن صافي الربح المحاسبي يختلف عن صافي الربح الضريبي، فصافي الربح المحاسبي يتحدد نتيجة المقابلة بين الإيرادات والمصروفات والأعباء وفقاً للمبادئ والفروض والسياسات المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

وأما صافي الربح الضريبي فإنه وإن كان يراعي تلك القواعد المحاسبية المتعارف عليها، فإن تحديده يتوقف إلى جانب ذلك على نصوص قانونية تجعله يختلف عن صافي الربح المحاسبي. وبمعنى آخر فصافي الربح الضريبي هو عبارة عن صافي الربح المحاسبي أو صافي الخسارة الضريبي، بعد إجراء التعديلات عليه بالإضافة أو الخصم وفقاً لأحكام التشريع الضريبي على النحو الذي سوف نتناوله بالدراسة والتحليل من خلال بقية فصول هذا المؤلف.

7-4: الإيرادات الخاضعة للضريبة وفقاً للتشريع الضريبي البهني:

يتضح من نص المادة (10) المشار إليها سابقاً أن الإيرادات الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية تشمل الإيرادات الناتجة عن جميع العمليات التجارية والصناعية والخدمية التي قام بها المكلف، بما في ذلك التعويضات والإيرادات الأخرى التي حصل عليها المكلف بالإضافة إلى الأرباح الرأسمالية. وبناءً على ذلك فإنه يمكن تقسيم الإيرادات الخاضعة للضريبة إلى ثلاثة أقسام رئيسية هي:-

- إيرادات النشاط الجاري.
- الإيرادات العرضية.
- الأرباح الرأسمالية.

وسوف نتناول هذه الأقسام بالتفصيل على النحو التالي:-

7-4-1 : إيرادات النشاط الجاري (الرئيسي)

ويقصد بها الإيرادات التي تتحقق من مزاوله النشاط الرئيسي للمنشأة. ويختلف تحديد هذه الإيرادات باختلاف طبيعة النشاط التي تزاوله المنشأة، ففي المنشآت الخدمية تتحدد الإيرادات من خلال قياس الفرق بين قيمة الخدمات التي تقدمها المنشأة لعملائها وتكلفة تقديمها لهم، وتظهر هذه الإيرادات في قائمة الإيرادات والمصروفات الخاصة بالمنشأة الخدمية.

وأما بالنسبة للمنشآت التجارية فتتحدد إيراداتها من خلال قياس الفرق بين قيمة مبيعاتها من البضاعة الجاهزة وتكلفة تلك المبيعات والتي يفصح عنها في قائمة الدخل لتلك المنشآت عن كل فترة محاسبية. وفيما يتعلق بالمنشآت الصناعية، فإن إيراداتها تتمثل في الفرق بين قيمة مبيعاتها من المنتجات التامة الصنع وتكلفة تلك المبيعات والتي يفصح عنها في حساب التشغيل أو في الجانب الأعلى من قائمة الدخل لتلك المنشآت عن كل فترة محاسبية. ويتم قياس إيرادات المبيعات من الناحية الضريبية اعتماداً على مبدأ تحقق الإيرادات المحاسبية وأساس الاستحقاق المحاسبي.

ويتضمن الإيراد من الناحية المحاسبية قيمة إجمالي التدفق الداخل من المنافع الاقتصادية التي تم استلامها فعلاً وكذلك المنافع الاقتصادية المستحقة للشركة، ولا تعتبر من إيرادات تلك المبالغ المحصلة لحساب طرف آخر مثل ضرائب المبيعات والضرائب على البضائع والخدمات، حيث أن هذه المبالغ لا تعتبر ضمن المنافع الاقتصادية التي تتدفق إلى الشركة كما أنه لا ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية.

وكما يتم قياس الإيراد محاسبياً وفقاً للقيمة السوقية العادلة وهي القيمة التي يمكن بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف لديها الرغبة في التبادل وعلى بيئة من الحقائق وإرادة حرة. وبناءً على ذلك، فإن الصفقات التي تتم بين المنشأة وأحد الأشخاص المرتبطين يجب قياسها على أساس القيمة العادلة (السعر المحايد).

ويعرف السعر المحايد وفقاً للمادة (2) من القانون رقم (17) بأنه السعر السائد الذي يتم التعامل بمقتضاه بين شخصين غير مرتبطين أو أكثر، ويتحدد وفقاً

لقوى السوق وظروف التعامل. وكما يعرف الشخص المرتبط وفقاً للمادة (2) من القانون رقم (17) بأنه:

كل شخص يرتبط بمكلف بعلاقة تؤثر في تحديد وعاء الضريبة بسما في ذلك:

(أ) الزوج والزوجة والأصول والفروع .

(ب) شركة الأموال والشخص الذي يملك فيها بشكل مباشر أو غير مباشر (50%) على الأقل من عدد أو قيمة الأسهم أو من حقوق التصويت.

(ج) شركة الأشخاص والشركاء المتضامنون والموصون فيها .

(د) أي شركتين أو أكثر يملك فيها الشخص (50%) على الأقل من عدد أو قيمة الأسهم أو حقوق التصويت في كل منها.

وتنص المادة (11) من القانون على أنه:

إذا قام الأشخاص المرتبطون بوضع شروط في معاملاتهم التجارية أو المالية تختلف عن الشروط التي تتم بين أشخاص غير مرتبطين من شأنها خفض وعاء الضريبة أو نقل عبئها من شخص خاضع للضريبة إلى آخر معفى منها أو غير خاضع لها، يكون للمصلحة تحديد الربح الخاضع للضريبة على أساس السعر المحايد وتبين اللائحة التنفيذية طرق تحديد السعر المحايد.

وبناءً على هذه المادة حددت اللائحة التنفيذية للقانون رقم (17) طرق تحديد السعر المحايد، حيث نصت المادة (11) من هذه اللائحة على أنه:

(أ) يتم تحديد السعر المحايد المنصوص عليه في المادة (11) من القانون وفقاً لإحدى الطرق التالية:

1. طريقة السعر المقارن غير المراقب: وفقاً لهذه الطريقة، يتم تحديد سعر السلع أو الخدمات بين الأشخاص ذوي علاقة وتعتمد المقارنة على السلع أو الخدمات المماثلة الأخرى، مع الأخذ في الاعتبار العوامل التالية:

• التزام جميع الأطراف المرتبطة بالعقد بالشروط القانونية.

• ظروف السوق.

• ظروف خاصة متعلقة بالمعاملات ذات العلاقة.

2. طريقة الإضافة إلى سعر التكلفة: وفقاً لهذه الطريقة، يتم تحديد سعر السلع والخدمات بين الأشخاص ذوي العلاقة على أساس التكلفة الإجمالية للسلع والخدمات مضافاً إليها نسبة مئوية معينة كهامش ربح لصالح الشركة البائعة أو مقدم الخدمات مضافاً إليها نسبة مئوية معينة كهامش ربح المستلم من قبل المكلّف من خلال صفقات تمت مع أطراف مستقلة أو على أساس هامش الربح المستلم من قبل شخص آخر من خلال عمليات مماثلة. ويتم الأخذ عادة بهذه الطريقة لأنشطة الإنتاج.

3. طريقة سعر إعادة البيع: وفقاً لهذه الطريقة، يتم تحديد سعر السلع والخدمات بين الأشخاص ذوي علاقة على أساس سعر إعادة البيع للسلع والخدمات إلى شخص ثالث ليس ذي علاقة بعد خصم نسبة معينة كهامش الربح على أساس المبلغ المضاف للتكلفة والمستلم من قبل نفس البائع من خلال صفقات تمت مع أشخاص مستقلين، ويتم عادة الأخذ بهذه الطريقة لمختلف الأنشطة.

ب) تعتبر طريقة السعر المقارن غير المراقب الطريقة المفضلة في تحديد السعر المحايد، وفي حال كانت البيانات المطلوبة غير متاحة لتطبيق هذه الطريقة، تطبق أي من الطريقتين المنصوص عليهما في الفقرتين رقم (2،3) من هذه المادة.

وفيما يلي أهم مشاكل التحساب الضريبي لإيرادات النشاط الجاري في المنشآت التجارية:

7-4-1-1 : المبيعات

تمثل المبيعات قيمة ما يحصل عليه المكلّف من البضاعة المباعة للغير إما في شكل مبيعات نقدية أو مبيعات آجلة، أو مبيعات بالتقسيط، وفقاً لمبدأ تحقق الإيرادات.

وتتحدد مهمة مأمور الضرائب بالنسبة لبند المبيعات التأكد من أن قيمة المبيعات تمثل المبيعات الفعلية التي تمت في السنة موضوع الفحص، وأن المنشأة لم تخفي جزءاً من مبيعاتها بقصد تخفيض مجمل الربح، وبالتالي صافي الربح الذي يمثل وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية. لهذا يجب أن يبذل مأمور الضرائب عناية خاصة بالنسبة لهذا البند من بنود قائمة الدخل خاصة وأن المستندات المؤيدة لعمليات البيع (فواتير المبيعات) من المستندات الداخلية للمنشأة مما يسهل التلاعب فيها.

وهناك عدة وسائل يجب على مأمور الضرائب إتباعها للتحقق من صحة قيمة المبيعات منها :

- 1- التأكد من تسلسل أرقام فواتير المبيعات ووجود توقيعات المختصين عليها، مع التأكد من أنها تخص الفترة المحاسبية موضوع التحاسب الضريبي.
 - 2- الإطلاع على أصل فواتير المبيعات مع صور الفواتير بالنسبة للفواتير الملغاة.
 - 3- التحقق من صحة بعض فواتير المبيعات من الناحية الحسابية عن طريق إجراء بعض الاختبارات الحسابية على عمليات ضرب الكمية في السعر وجمع مبالغ هذه الفواتير.
 - 4- فحص نظام الرقابة الداخلية للمبيعات، فكثيراً ما يؤدي ضعف الرقابة الداخلية إلى التلاعب كما هو الحال لو تركزت عملية البيع وتحرير فواتير المبيعات والقيود في الدفاتر عند شخص واحد. أو لو تركزت عملية إثبات المبيعات الآجلة وتحصيل قيمتها عند شخص واحد.
 - 5- مطابقة مبالغ بعض صور فواتير المبيعات لبعض الشهور مع القيد في دفتر اليومية العامة ودفتر يومية المبيعات.
 - 6- مراجعة حسابية لمجاميع دفتر يومية المبيعات المساعد ومطابقة المجموع مع الرقم الإجمالي للمبيعات في دفتر اليومية العامة.
 - 7- مراجعة ترحيل بعض عمليات المبيعات الآجلة للحسابات الشخصية بدفتر أستاذ مساعد المدينين.
- وهناك عدة نواحي فنية تتعلق بالقياس الضريبي لإيرادات المبيعات:

1- البضاعة التي ترسل للوكلاء لبيعها عن طريق الأمانة: عند إرسال البضاعة للوكلاء لبيعها كبضاعة أمانة ، ويتم تسعيرها إما على أساس سعر السوق أو على أساس التكلفة مضافاً إليها نسبة مئوية معينة فإن المعالجة الضريبية في هذه الحالة تكون كالتالي:-

لا يتم تسجيل البضاعة ضمن المبيعات إلا إذا تم بيعها فعلاً. بمعنى أن معاملات البضاعة للوكلاء، فإن إجمالي التدفق الداخلى للشركة من المنافع الإقتصادية يتضمن المبالغ المحصلة لحساب الموكل والتي لا ينتج عنها زيادة في حقوق ملكية الشركة. وبناءً على ذلك فإن هذه المبالغ المحصلة بالنيابة عن الموكل لا تدرج ضمن إيرادات الشركة وأن ما يمثل إيراد للشركة يقتصر على قيمة العمولة فقط.

✓ فإذا سجلت ضمن المبيعات بسعر السوق أو بسعر التكلفة مضافاً إليها نسبة مئوية معينة ، فإن الربح يتضخم بمقدار الفرق بين قيمة بيع البضاعة وتكلفتها . وفي حالة عدم بيع هذه البضاعة حتى نهاية السنة المالية، يجب استبعاد هذ الفارق لتعارض ذلك مع مبدأ تحقق الإيراد.

✓ تدرج البضاعة المتبقية لدى الوكلاء بقوائم جرد الشركة وفقاً لطريقة التقويم المعتمدة ضريبياً.

2- البضاعة المرسلة للفروع: إذا انتهت السنة المالية للمنشأة وكانت هناك

بضاعة متبقية لدى الفروع لم يتم بيعها، فإن قيمة هذه البضاعة لا يجب إدراجها ضمن إيرادات المبيعات على اعتبار أن هذه الإيرادات لم تتحقق فعلاً من الناحيتين المحاسبية والضريبية. ففروع المنشأة لا تعد منشآت مستقلة، ولا يمكن أن يتحقق الربح من تعامل المنشأة مع فروعها باعتبار أن المنشأة وفروعها عبارة عن وحدة اقتصادية واحدة. وبناءً على ذلك فإن البضاعة المتبقية لدى الفروع في نهاية الفترة المالية يجب إدراجها ضمن مخزون آخر المدة بسعر التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل.

3- عمليات التبادل التي تتم بين الشركة القابضة والشركات التابعة لها:
تعرف الشركة القابضة (الشركة الأم) بأنها عبارة عن شركة تملك أسهماً في عدة شركات أخرى تسمى بالشركات التابعة بالقدر الكافي الذي يمكنها من السيطرة على إدارة تلك الشركات بتقرير من الذي يتولى إدارة الشركات التابعة، وكيفية تسيير أمورها وإدارتها. وبمعنى آخر فإنها عبارة عن شركة تستحوذ علي شركة تابعة أو أكثر. وتعرف الشركة التابعة بأنها عبارة عن شركة تسيطر عليها شركة أخرى تعرف بالشركة القابضة أو الشركة الأم. وعادة ما يكون لكل من الشركة القابضة والشركات التابعة كيان قانوني وذمة مالية مستقلة. وبناءً على ذلك فإن المبادلات التي تتم بين الشركة القابضة والشركات التابعة تعد بمثابة مبادلات بين وحدات اقتصادية مستقلة، ومن ثم فإن الإيرادات الناتجة عن تلك المبادلات تعد إيرادات محققة من وجهة النظر المحاسبية. ويجب على مأمور الضرائب التحقق من تقييم تلك المبادلات وفقاً للقيمة السوقية العادلة (السعر المحايد).

مثال:

- بلغ صافي الربح المحاسبي لإحدى المنشآت الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية 390.000 ريال، واتضح لمأمور الضرائب ما يلي:
- 1- هناك فاتورة بمبلغ 65.000 ريال سقط قيدها سهواً.
 - 2- أرسلت بضاعة لأحد الوكلاء كلفتها 160.000 ريال وقيدت ضمن المبيعات على أساس التكلفة مضافاً إليها 20% من التكلفة. واتضح أن ربع البضاعة لا تزال موجودة لدى الوكلاء وتم إدراجها ضمن مخزون آخر المدة بسعر التكلفة.
 - 3- أظهرت المنشأة صفقة مبيعات ضمن مردودات المشتريات بمبلغ 80.000 ريال بسعر التكلفة وقيمتها بسعر البيع 110.000 ريال.
 - 4- أرسلت بضاعة لأحد الفروع كلفتها 220.000 ريال وقيدت على الفرع على أساس كلفتها مضافاً إليها 20% من التكلفة. واتضح في نهاية السنة المالية أن هناك بضاعة

لا تزال موجودة لدى الفرع قيمتها 45.000 ريال، وتم إدراجها ضمن مخزون آخر المدة بسعر البيع.

5- تم بيع بضاعة بمبلغ 80.000 ريال لمنشأة تابعة، وتبلغ تكلفة هذه البضاعة 64.000 ريال. واتضح أن هناك بضاعة لا تزال موجودة لدى المنشأة التابعة في نهاية السنة المالية لم يتم بيعها بعد وكلفتها 16.000 ريال ولم تدرج ضمن مخزون آخر مدة المنشأة التابعة.

6- هناك مبيعات تمت في 29 ديسمبر بمبلغ 15.000 ريال سجلت في 5 يناير، وهناك مبيعات بمبلغ 12.500 ريال تمت في أوائل السنة الجديدة ولكنها أدرجت في مبيعات السنة الحالية.

7- باعت المنشأة بضاعة بمبلغ 220.000 ريال تسليم مخازن البائع وبلغت مصاريف النقل 10.000 ريال حملت على مصاريف نقل المبيعات.

والمطلوب : تحديد صافي الربح الضريبي؟

صافي الربح المحاسبي		390000
يضاف إليه		
قيمة المبيعات التي لم تثبت في الدفاتر لأنه يترتب على عدم قيدها انخفاض مجمل الربح بقيمتها.	65000	
(110000 - 80000) فارق سعر البيع لعملية قيدت ضمن مردودات المشتريات بسعر التكلفة.	30000	
تعتبر الشركة التابعة وحدة محاسبية مستقلة لها ذمتها المالية المستقلة عن الذمة المالية للشركة القابضة، وبالتالي لا يؤثر مخزون الشركة التابعة على قياس إيرادات الشركة القابضة، لهذا لا تضاف ولا تخصم.	---	
مبيعات تمت في السنة الحالية وسجلت في السنة الجديدة.	15000	
مصاريف نقل المبيعات وفقاً للشرط يتحمل المشتري (العميل) مصاريف النقل.	10000	
إجمالي المبالغ المضاف		120000
صافي الربح المحاسبي بعد الإضافة		510000
يخصم منه		

48000	(192000 × 4/1) قيمة البضاعة المتبقية لدى الوكلاء بسعر البيع. سعر البيع = التكلفة + 20% من التكلفة = 160000 + 20% × 160000 = 160000 + 32000 = 192000 ريال تم خصم قيمة البضاعة المتبقية لدى أحد الوكلاء لأنها تمثل مبيعات لم تتحقق لكون عملية البيع مع الأطراف الخارجية لم تتم بعد.
7500	(45000 - 37500) فرق تقييم مخزون آخر المدة بسعر البيع. سعر بيع البضاعة المرسله = التكلفة + 20% من التكلفة 45000 = س + 20% س 45000 = 1.2 س س = 45000 ÷ 1.2 = 37500 ريال لا يعتبر ربح البضاعة المتبقية لدى الفرع محققاً من وجهة نظر الضرائب ويخصم من صافي الربح المحاسبي لأن المركز الرئيسي وفروعه يمثل وحدة محاسبية واحدة.
12500	مبيعات خاصة بالسنة الجديدة ولكنها سجلت خلال السنة الحالية.
(68000)	إجمالي المبالغ المخصومة
442000	صافي الربح الضريبي

7-4-1-2 : مردودات المبيعات

يجب أن يولي مأمور الضرائب عناية خاصة لمردودات المبيعات، فقد يلجأ المكلف إلى إثبات مردودات مبيعات وهمية بقصد تخفيض صافي قيمة المبيعات وتخفيض مجمل الربح، وبالتالي تخفيض وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية. وتظهر مردودات المبيعات مطروحة من قيمة المبيعات في قائمة الدخل.

ويجب على مأمور الضرائب فحص المستندات المتعلقة بمردودات المبيعات سواء كانت مستندات داخلية مثل صور إشعارات الإضافة وأذن التوريد المخزنية، أو كانت مستندات خارجية مثل إشعارات الخصم الواردة من العملاء. وكما يجب

مراجعة قيد المردودات في يومية مردودات المبيعات وترحيلها إلى دفتر الأستاذ العام وكروت الصنف في حسابات المخازن بالإضافة إلى مراجعة تأثير تلك العمليات على حسابات العملاء أو النقدية بحسب الحالة، وذلك للتحقق من أنها مردودات فعلية تمت خلال السنة وليست مجرد مردودات وهمية لغرض تخفيض مجمل الربح ومن ثم صافي الربح الخاضع للضريبة.

مثال:

- بلغ صافي الربح لإحدى المنشآت الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية 160000 ريال، وعند فحص بند مردودات المبيعات اتضح لمأمور الضرائب ما يلي:
- 1- هناك مردودات مبيعات بمبلغ 45000 ريال تم قيدها مرتين.
 - 2- تتضمن مردودات المبيعات المسجلة خلال السنة مبلغ 38000 ريال قيمة مردودات ردت فعلاً في آخر ديسمبر من السنة المقبلة.
 - 3- تم بيع بضاعة بمبلغ 6000 ريال ردت إلى المنشأة وتم إثباتها بمبلغ 6200 ريال.

والمطلوب: تحديد صافي الربح الضريبي.

صافي الربح المحاسبي		160000
يضاف إليه		
مردودات مبيعات تم قيدها مرتين	45000	
مردودات مبيعات تخص السنة السابقة	38000	
فرق في قيمة مردودات المبيعات (6000 - 6200)	200	
إجمالي		83200
صافي الربح الضريبي		243200

3-1-4-7 : مخزون أول المدة

مخزون آخر المدة في فترة محاسبية معينة هو مخزون أول المدة للفترة المحاسبية التالية، وتتحدد مهمة مأمور الضرائب لهذا البند في التحقق من أن المنشأة أظهرت قيمة مخزون أول المدة بنفس قيمة مخزون آخر المدة في السنة

السابقة إذ أن أي زيادة وهمية في قيمة مخزون أول المدة يؤدي إلى زيادة تكلفة المبيعات وتخفيض مجمل الربح، وبالتالي صافي الربح الخاضع للضريبة.
مثال:

ظهر في قائمة دخل إحدى المنشآت عن السنة المالية المنتهية في 2010/12/31 م رصيداً لحساب مخزون أول المدة بمبلغ 720.000 ريال، وقد تبين لمأمور الضرائب أن رقم مخزون آخر المدة ظهر في قائمة الدخل عن السنة المنتهية في 2009/12/31 م بمبلغ 670.000 ريال. وبمناقشة هذا الفرق مع إدارة المنشأة لم تستطع الشركة تبريره.
والمطلوب تحديد صافي الربح الضريبي علماً بأن صافي الربح المحاسبي لهذه المنشأة في 2010/12/31 م بلغ 360.000 ريال.

صافي الربح المحاسبي	360000	
يضاف إليه		
يمثل الفرق بين مخزون آخر المدة في نهاية عام 2009م وقيمة مخزون أول المدة في نهاية عام 2010م حيث أنه من المتعارف عليه محاسبياً وضريبياً أن قيمة مخزون أول المدة هي نفس قيمة مخزون آخر المدة للفترة المحاسبية السابقة، وبالتالي فإن هذا الفرق لا يعتبر من ضمن تكلفة المبيعات ويرد إلى وعاء الضريبة	50000	
صافي الربح الضريبي	410000	

4-1-4-7 : المشتريات

تمثل المشتريات قيمة المشتريات الفعلية التي تمت خلال السنة سواء تم سدادها نقداً أو بالأجل. ويعتبر بند المشتريات أحد العناصر الهامة لتحديد تكلفة المبيعات وبالتالي تحديد مجمل الربح إذ أن زيادة وهمية في المشتريات أو تضخيم مصاريف الشراء تؤدي إلى زيادة تكلفة المبيعات وبالتالي تخفيض مجمل الربح وتخفيض صافي الربح الخاضع للضريبة.
وتحدد مهمة مأمور الضرائب بالنسبة لبند المشتريات في عدة نقاط منها:

- 1- التأكد من أن المشتريات تم إثباتها على أساس الثمن الفعلي وفقاً لفواتير الشراء وعلى ضوء الأسعار السائدة في السوق.
 - 2- أن المشتريات لم تتضمن مشتريات خاصة بالمكلف، لكون هذه المشتريات لا تعتبر من ضمن تكلفة المبيعات، بل تعتبر مسحوبات خاصة بالمكلف.
 - 3- التأكد من عدم تكرار قيود بعض فواتير المشتريات بقصد تضخيم رقم المشتريات.
 - 4- عدم قيد مشتريات الأصول الثابتة ضمن المشتريات العادية. وبمعنى آخر أن إدارة المنشأة تفرق بين المشتريات الإيرادية التي تظهر في قائمة أو حساب المتاجرة والمشتريات الرأسمالية التي تظهر ضمن الأصول الثابتة بالميزانية على أن يحمل حساب النتيجة بجزء من تكلفة الأصل الثابت يطلق عليه عبء الإهلاك.
 - 5- التأكد من إثبات جميع معاملات المشتريات، خشية أن يلجأ بعض المكلفين إلى عدم تسجيل بعض المشتريات بقصد عدم إثباتها كمبيعات.
- وهناك عدة وسائل يجب على مأمور الضرائب إتباعها للتحقق من صحة قيمة المشتريات منها :
1. دراسة نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمشتريات حتى يستطيع مأمور الضرائب أن يحدد نقاط ضعف النظام، وبالتالي يحدد نطاق فحصه لبند المشتريات.
 2. مراجعة فواتير المشتريات لبعض الشهور للتأكد من :
 - أ. أن فواتير المشتريات أصول وليست صور.
 - ب. أن الفواتير تخص الفترة المالية موضوع الفحص.
 - ج. أن الفواتير باسم المنشأة لا باسم صاحب المنشأة.
 - د. أن الفواتير عن أصناف من السلع التي تتجر فيها المنشأة أو تستخدمها في عملياتها الإنتاجية.
 3. التحقق من صحة بعض الفواتير من الناحية الحسابية. بإجراء بعض الاختبارات للتأكد من صحة مبالغها.

4. مطابقة فواتير المشتريات لبعض الشهور مع القيود في دفتر اليومية العامة ودفتر يومية المشتريات، والتأكد من أنها رحلت إلى الحسابات الخاصة في دفتر أستاذ مساعد الدائنين بالنسبة للمشتريات الآجلة.

5. مراجعة فواتير المشتريات مع محاضر الفحص والاستلام مع خانة الوارد في دفتر أستاذ المخازن عند اتباع نظام الجرد المستمر للتأكد من أن هذه الفواتير تمثل مشتريات حقيقية تم استلامها فعلاً في مخازن المنشأة خلال الفترة المالية موضوع الفحص.

مثال:

بلغ صافي الربح لإحدى المنشآت مبلغ 280.000 ريال، وقد تبين للفاحص في نهاية السنة المالية ما يلي :

1- أن هناك بضاعة تم قيدها كمشتريات بمبلغ 15،000 ريال ولم تدرج ضمن مخزون آخر المدة.

2- هناك فاتورة مشتريات بمبلغ 40،000 ريال قيدت بالخطأ مرتين في الدفاتر.

3- تم شراء بضاعة بمبلغ 350.000 ريال بشرط تسليم مخازن المشتري وبلغت مصاريف نقل البضاعة مبلغ 25.000 ريال حملت على قيمة المشتريات.

والمطلوب: تحديد صافي الربح الضريبي.

صافي الربح المحاسبي		280000
يضاف إليه		
بضاعة قيدت كمشتريات ولم تدرج ضمن مخزون آخر المدة، وهذا يعني تضخيم تكلفة المبيعات مبلغ أكبر مما يجب، وهذا يعني تخفيض مجمل الربح. وبالتالي صافي الربح، لهذا يجب إضافة قيمة المشتريات إلى صافي الربح.	15000	
مشتريات قيدت مرتين بالخطأ.	40000	
مصاريف نقل المشتريات حيث أنه وفقاً لشرط تسليم البضاعة في مخازن المشتري يتحمل البائع (المورد) مصاريف النقل.	25000	
إجمالي		80000
صافي الربح الضريبي		360000

مشال على المشتريات الخارجية:

- 1- اتفقت المنشأة مع أحد الوردين في الخارج على شراء بضاعة بشرط C.I.F. (Cost and Freight)، وكانت قيمة البضاعة 30.000 دولار شاملة مصاريف النقل 2.000 دولار ومصاريف التأمين البحري 1.500 دولار. وقامت المنشأة بإثبات قيمة البضاعة كمشتريات وسداد المبلغ للمورد. وكما قامت المنشأة بإثبات مصاريف النقل والتأمين البحري ضمن المصاريف العمومية علماً بأن سعر الدولار في تاريخ تنفيذ المعاملة 230 ريال للدولار.
- 2- اتفقت المنشأة مع أحد الموردین في الخارج على شراء بضاعة بشرط C.&F. (Cost and Freight) وكانت قيمة البضاعة 20.000 دولار متضمنة مصاريف النقل 1.400 دولار، وكما قامت المنشأة بسداد مصاريف التأمين البحري 120.000 ريال سددت للشركة اليمنية العامة للتأمين. وقامت المنشأة بإثبات قيمة البضاعة بالإضافة إلى مصاريف التأمين البحري كمشتريات، وكما قامت المنشأة بإثبات مصاريف النقل ضمن المصاريف العمومية، علماً بأن سعر الدولار في تاريخ تنفيذ المعاملة 230 ريال للدولار.
- 3- اتفقت المنشأة مع أحد الموردین في الخارج على شراء بضاعة بشرط F.O.B. (Free on Board) وكانت قيمة البضاعة 60.000 دولار، ومصاريف النقل 2.600 دولار ومصاريف التأمين البحري 184.000 ريال، وقامت المنشأة بإثبات قيمة البضاعة ومصاريف النقل والتأمين البحري كمشتريات، إلا أن البضاعة المشتراة وصلت بتاريخ 12/29 ولم تدرج ضمن مخزون آخر المدة.

والمطلوب: تحديد الوعاء الضريبي إذا علمت أن صافي الخسارة المحاسبية مبلغ 900.000 ريال.

صافي الخسارة		(900000)
يضاف إليه		
مصاريف النقل 2000 دولار × 230 ريال	460000	
مصاريف التأمين 1500 دولار × 230 ريال	345000	
بمقتضى العقد C.I.F. (سيف) يتضمن المبلغ المدفوع للمورد		
قيمة البضاعة بالإضافة إلى مصاريف النقل والتأمين لهذا يجب		
إضافة مصاريف النقل 2000 دولار ومصاريف التأمين		

1500 دولار التي حملت على المصاريف العمومية.		
مصاريف النقل 1400 دولار × 230 ريال بمقتضى العقد (C & F) يتضمن المبلغ المدفوع للمورد قيمة البضاعة بالإضافة إلى مصاريف النقل، في حين أن مصاريف التأمين يتحملها المشتري (المستورد) لهذا يجب إضافة مصاريف النقل بمبلغ 1400 دولار التي حملت على المصاريف العمومية.	322000	
قيمة المشتريات (40000 دولار × 230 ريال + 2600 دولار × 230 ريال + 184000 ريال) بمقتضى العقد (F.O.B) (فوب) يتضمن المبلغ المدفوع للمورد قيمة البضاعة فقط، أما مصاريف النقل والتأمين فيتحملها المستورد. تم إضافة قيمة المشتريات بالكامل لكون المكلّف سجل المبلغ كمشتريات ولم يدرجه ضمن مخزون آخر المدة بسعر التكلفة.	9982000	
إجمالي المبالغ المضافة		11109000
صافي الربح الضريبي		11209000

7-4-1-5 : مردودات المشتريات

تعد مردودات المشتريات من العناصر الهامة التي يجب أن يوليها مأمور الضرائب عناية خاصة، فقد تلجأ بعض المنشآت إلى إثبات بعض مبيعاتها كمردودات مشتريات بهدف إخفاء جزء من أرباحها الخاضعة للضريبة، حيث أنها تسجل المردودات بسعر التكلفة وليس بسعر البيع.

وكما قد تلجأ بعض المنشآت إلى تخفيض قيمة مردودات المشتريات بقصد زيادة صافي المشتريات ومن ثم تخفيض صافي الربح الخاضع للضريبة.

وتتطلب مراجعة مردودات المشتريات من مأمور الضرائب القيام بالخطوات التالية:-

1. دراسة نظام الرقابة الداخلية الخاص بمردودات المشتريات لتحديد مدى إمكانية الاعتماد على رقم المردودات التي تظهره دفاتر المنشأة.
2. التأكد من أن المردودات التي تمت خلال سنة الفحص قد تم إثباتها في الدفاتر المحاسبية.
3. التحقق من كمية وقيمة المردودات والتأكد من أنها مقيمة بسعر التكلفة وذلك بمراجعة المبالغ المقيمة بحسابات الموردين مقابل البضاعة المرتدة، والتحقق من خصم قيمتها من قيمة المشتريات المثبتة في حسابات الموردين وذلك في حالة الشراء بالآجل.
4. مراجعة حسابات الصندوق أو البنك بعد تاريخ رد البضاعة للتأكد من رد قيمتها من البائع وأنها ليست مردودات وهمية .
5. مطابقة إجمالي يومية مردودات المشتريات مع قيمة المردودات الواردة في قائمة الدخل ومع رصيد حساب مردودات المشتريات في دفتر الأستاذ العام.

مثال : بلغ صافي ربح إحدى المنشآت الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية مبلغ 190.000 ريال، وقد تبين لأمور الضرائب أن هناك بضاعة قيمتها 25.000 ريال وردت إلى الموردين ولم تقيد كمردودات مشتريات في الدفاتر.

صافي الربح المحاسبي	190000
يضاف إليه	
مردودات مشتريات لم تقيد في الدفاتر، وهذا يؤدي إلى زيادة صافي المشتريات، وبالتالي زيادة تكلفة المبيعات وتخفيض مجمل الربح.	25000
صافي الربح الضريبي	215000

7-4-1-6 : مخزون آخر المدة

يستخدم اصطلاح مخزون آخر المدة في المنشآت التجارية للتعبير عن البضاعة الجاهزة المملوكة للبيع في آخر المدة. كما يعبر هذا المصطلح في المنشآت الصناعية للتعبير عن المواد الأساسية والمساعدة اللازمة للإنتاج بالإضافة إلى الإنتاج تحت التشغيل والإنتاج تام الصنع.

وتتحدد قيمة مخزون آخر المدة وفقاً لطريقتين أساسيتين هما طريقة الجرد المستمر وطريقة الجرد الدوري. وتقوم طريقة الجرد المستمر على مسك سجلات منتظمة تظهر باستمرار كمية وقيمة المخزون في أي تاريخ، حيث يخصص صفحة أو أكثر لكل صنف من أصناف السلع أو البضائع المختلفة ضمن دفتر أستاذ مساعد المخازن ويمثل حساب مخزون البضاعة الرصيد الدفترية التي يجب أن تكون موجودة في المخازن. وفي نهاية الفترة تشكل لجاناً للجرد للتأكد من صحة الرصيد الدفترية للمخزون، ومعالجة الفرق بين نتيجة الجرد الدوري والرصيد الدفترية. وفي ظل نظام الجرد الدوري يمثل رصيد المخزون في دفتر الأستاذ والظاهر بميزان المراجعة مخزون أول المدة. ويظل رصيد هذا الحساب غير متحرك من أول الفترة وحتى نهايتها. وفيما يتعلق بمخزون آخر المدة فليس له وجود بدفاتر المنشأة، ويتطلب الأمر إجراء الخطوتين التاليتين لتحديد قيمة مخزون آخر المدة:

1- الجرد الفعلي لكمية المخزون لتحديد الكمية الفعلية المتبقية في المخازن. وتشكل لهذا الغرض لجان للجرد تكون مهمتها عد وقياس ووزن كل الأصناف الموجودة بالمخازن والمملوكة للمنشأة. وتسجل نتائج الجرد في قوائم أو كشوف تحتوي على بيانات تفصيلية منها اسم النصف، مواصفاته، وحدة القياس، الكمية، سعر التكلفة، سعر السوق، وخانة للملاحظات وبالشكل التالي:

رقم مسلسل	اسم الصنف	مواصفات الصنف	وحدة القياس	الكمية	سعر الوحدة		قيمة مخزون آخر المدة		ملاحظات
					التكلفة	السوق	التكلفة	السوق	

2- تقييم المخزون وذلك عن طريق ضرب كمية كل عنصر من عناصر المخزون في السعر، ومن ثم تحديد قيمة المخزون في آخر المدة. وتوجد عدة طرق لتقييم المخزون منها تقييم المخزون على أساس متوسط التكلفة، أو طريقة الوارد أولاً صادر أولاً، أو طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً. وهناك عدة وسائل للتحقق من صحة رقم مخزون آخر المدة منها :

1- التأكد من أن قوائم الجرد تحتوي على جميع عناصر المخزون المملوكة للمنشأة ملكية قانونية بغض النظر عن الحيابة الفعلية لهذه العناصر، وبغض النظر عن مكان وجودها. لهذا فإن قوائم الجرد يجب أن تحتوي على العناصر التالية:

(أ) المخزون الموجود لدى مخازن المنشأة ومتاجرها ومعارضها وفروعها.
(ب) المخزون الموجود لدى وكلاء البيع.
(ج) المخزون الموجود في مستودعات أو مخازن مصلحة الجمارك بعد إثباته كمشتريات.

(د) المخزون بالطريق وينص عقد الشراء على التسليم في محلات البائع أو ميناء التصدير بعد إثبات قيمته كمشتريات.

2- التأكد من استبعاد عناصر المخزون التي تم بيعها ولم تسلم بعد، وكذلك استبعاد بعض عناصر المخزون الموجودة كتأمين أو رهن، بالإضافة إلى البضاعة الموجودة لدى المنشأة للاتجار فيها للغير.

3- التحقق من صحة كمية مخزون آخر المدة، ويسهل التحقق إذا كان لدى المنشأة دفتر أستاذ مساعد المخازن أو بطاقة الصنف، حيث يمكن لمأمور الضرائب مراجعة الكميات الواردة والمنصرفة لبعض الشهور مع فواتير الشراء ومحاضر الفحص والاستلام وسندات الإدخال بالنسبة للكميات الواردة، وفواتير المبيعات وسندات الإخراج بالنسبة للكميات المنصرفة، ومطابقة الرصيد الدفترى بالرصيد الظاهر بقوائم الجرد الفعلي والتقصي عن أسباب الفروق بين الرصدين إن وجدت. وفي حالة عدم وجود دفتر أستاذ مساعد المخازن وبطاقة الصنف، يمكن استخدام المعادلة التالية للتأكد من صحة كمية مخزون آخر المدة:

$\text{كمية مخزون آخر المدة} = \text{كمية مخزون أول المدة} + \text{الكمية المشتراة خلال السنة من خلال فواتير الشراء} - \text{الكمية المباعة خلال السنة من واقع فواتير البيع.}$

ويلى ذلك مقارنة الرصيد الذي يتم التوصل إليه من المعادلة السابقة مع الرصيد الظاهر بقوائم الجرد.

ومن نافلة القول أن المأمور لا يقوم بمراجعة جميع الأصناف التي تتعامل معها المنشأة، وإنما يقوم بالتحقق من صحة أرصدة بعض الأصناف على سبيل العينة.

4- مراجعة بعض قوائم الجرد من حيث العمليات الحسابية.

5- التأكد من أن المنشأة تستخدم نفس طريقة تسعير المواد المنصرفة من المخازن في السنوات السابقة سواء كانت طريقة الوارد أولاً صادر أولاً، أو طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً، أو طريقة المتوسط المرجح أو أية طريقة أخرى من طرق تسعير المخزون. فمثلاً، لو كانت المنشأة تستخدم باستمرار طريقة المتوسط المرجح، ثم استخدمت في السنة موضوع الفحص طريقة الوارد أولاً صادر أولاً فيجب في هذه الحالة تحديد قيمة المخزون على أساس المتوسط المرجح وقيمة المخزون على أساس طريقة الوارد أولاً صادر أولاً وتعديل صافي الربح المحاسبي بالفرق بينهما.

6- التأكد من تقييم المخزون وفقاً لقاعدة سعر التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل. ويتوقف تحديد سعر تكلفة هذه البضاعة في نهاية الفترة على الطريقة المستخدمة في تسعير البضاعة المباعة أو المواد الأولية المنصرفة سواء كانت طريقة الوارد أولاً صادر أولاً، أو طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً، أو طريقة متوسط التكلفة. وبالنسبة لسعر السوق فقد يقصد به سعر الإحلال الجاري أو التكلفة الجارية أو صافي القيمة البيعية التي يمكن أن تحققها المنشأة من بيع البضاعة.

ويتضح مما سبق أنه لا توجد قاعدة واحدة لتقييم مخزون آخر المدة، بل توجد عدة قواعد يترتب عليها نتائج مختلفة فيما يتعلق بتقييم المخزون مما يؤدي إلى اختلاف أسس قياس مجمل الربح، وبالتالي صافي الربح الخاضع للضريبة، فما هي القاعدة التي نص عليها التشريع الضريبي؟

في حقيقة الأمر لا يوجد نص واضح في القانون رقم (17) لسنة 2010م، على إتباع طريقة أو قاعدة معينة لتقييم المخزون. فترك لكل مكلف حرية اختيار الطريقة التي تناسبه بشرط الثبات في استخدامها بصفة مستمرة ومنتظمة.

وإجمالاً يجب أن تحظى عملية تقييم بضاعة آخر المدة بعناية خاصة عند تحديد الربح الضريبي، حيث أن أي زيادة أو تخفيض في قيمة بضاعة آخر المدة يؤثر على مجمل الربح من خلال التأثير على تكلفة البضاعة المباعة. فمن الملاحظ أن هناك علاقة طردية بين قيمة بضاعة آخر المدة ومجمل الربح في المنشأة. فكلما زادت قيمة بضاعة آخر المدة كلما قلت تكلفة المبيعات وزاد مجمل الربح، وكلما انخفضت قيمة بضاعة آخر المدة كلما زادت تكلفة المبيعات وانخفض مجمل الربح. وكما يتضح من الأمثلة التالية:

مثال 1:

بلغ صافي الربح لإحدى المنشآت مبلغ 320.000 ريال، وقد تبين للمأمور أن قيمة المخزون على أساس سعر التكلفة 50.000 ريال وعلى أساس سعر السوق 70.000 ريال وتقوم المنشأة بتقييم المخزون باستمرار بسعر التكلفة غير أنه تم تقييم مخزون آخر المدة لهذا العام بأقل من التكلفة بنسبة 20%. والمطلوب تحديد صافي الربح الضريبي ؟

صافي الربح المحاسبي	320000
يضاف إليه	
$50000 \times 20\%$ فرق تقييم بضاعة آخر المدة يجب أن تقيم إدارة المنشأة مخزون آخر المدة بمبلغ 50000 ريال (سعر التكلفة). ونظراً لأن مخزون آخر المدة تم تقييمه بأقل من التكلفة بمبلغ 10000 ريال وهذا يؤدي إلى تخفيض مجمل الربح وبالتالي صافي الربح بهذا المبلغ، لهذا يجب إضافته إلى صافي الربح المحاسبي.	10000
صافي الربح الضريبي	330000

مثال 2:

بلغ صافي الربح لإحدى المنشآت الخاضعة للضريبة مبلغ 560.000 ريال، وقد تبين لمأمور الضرائب أن المنشأة تستخدم باستمرار طريقة متوسط التكلفة، إلا أنها في السنة موضوع الفحص استخدمت طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً. واتضح لمأمور الضرائب أن قيمة مخزون

آخر المدة بطريقة المتوسط بمبلغ 80.000 ريال وبطريقة السوارء أخيراً صادر أولاً بمبلغ 32.000 ريال. والمطلوب تحديد صافي الربح الضريبي؟

صافي الربح المحاسبي	560000
يضاف إليه	
(80000 - 32000) فرق تقييم المخزون. أدى تغيير طريقة تقييم المخزون إلى تضخيم تكلفة المبيعات بمبلغ 48000 ريال وبالتالي تخفيض مجمل الربح بهذا المبلغ، لهذا يجب إضافته إلى صافي الربح المحاسبي.	48000
صافي الربح الضريبي	608000

مثال 3:

بلغ صافي ربح إحدى المنشآت الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية مبلغ 215.000 ريال، وتبين لمأمور الضرائب في نهاية السنة أن مخزون آخر المدة لم يتضمن بضاعة لدى الفروع قيمتها 85.000 ريال بسعر التكلفة 115.000 ريال بسعر البيع، وتقسيم المنشأة المخزون على أساس سعر التكلفة أو السوق أيهما أقل. وكما توجد بضاعة مملوكة للمنشأة ومودعة لدى الغير بصفة أمانة قيمتها 25.000 ريال بسعر التكلفة 20.000 ريال بسعر البيع. والمطلوب تحديد صافي الربح الضريبي؟

صافي الربح المحاسبي	215000
يضاف إليه	
بضاعة لدى الفروع بسعر التكلفة ولم تدرج ضمن مخزون آخر المدة.	85000
بضاعة مملوكة ومودعة لدى الغير بصفة أمانة.	20000
إجمالي	105000
صافي الربح الضريبي	320000

7-4-2: إيرادات العقود طويلة الأجل

يتم الاعتراف بالإيراد في حالة العقود التي يتطلب تنفيذها مدة أطول من الفترة المالية وفقاً لما تم تنفيذه من العقد، أي باتباع ما يسمى بطريقة مستوى

الإتمام أو الإنجاز. وقد نصت المادة (12) من القانون رقم (17) لسنة 2010م على أنه:

- (أ) يتحدد وعاء الضريبة في العقود طويلة الأجل على أساس نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد خلال السنة الضريبية، و تحدد نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد على أساس التكلفة الفعلية للأعمال التي تم تنفيذها حتى نهاية السنة الضريبية منسوبة إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد.
- (ب) يُحدد الربح المقرر للعقد بالفرق بين قيمته والتكاليف المقدرة له، كما يُحدد الربح المقرر للعقد خلال كل سنة ضريبية بنسبة من الربح المقرر وفقاً للفقرة السابقة تعادل نسبة ما تم تنفيذه خلال السنة الضريبية وعلى أن يتم تسوية ربح العقد في نهاية السنة الضريبية التي انتهت فيها تنفيذه على أساس إيراداته الفعلية مخصوماً منها التكاليف الفعلية بعد استئزال ما سبق تقديره من أرباح.
- (ج) إذا أختتم حساب السنة الضريبية التي انتهت خلالها تنفيذ العقد بخسارة، تخصم هذه الخسارة من أرباح الفترة أو الفترات الضريبية السابقة المحدد تنفيذ العقد خلالها وبما لا يتجاوز أرباح العقد خلال تلك الفترة ويتم إعادة حساب الضريبة على هذا الأساس ويسترد المكلف ما سددته بالزيادة منها.
- (د) إذا تجاوزت الخسارة الناشئة عن تنفيذ العقد الحدود المشار إليها في الفقرة السابقة يتم ترحيل باقي الخسائر إلى السنوات التالية طبقاً لأحكام المادة (19) من هذا القانون شريطة أن لا يتجاوز فترة ترحيل الخسائر عن خمس سنوات، وتحدد اللائحة التنفيذية القواعد اللازمة لاحتساب صافي أرباح أو خسائر العقود طويلة الأجل.
- (هـ) يقصد بالعقد طويل الأجل: عقد التصنيع أو التجهيز أو البناء والتشييد أو أداء الخدمات المرتبطة بها والذي تنفذه المنشأة لحساب الغير على أساس قيمة محددة ويستغرق تنفيذه أكثر من فترة ضريبية واحدة.

ويتضح من نص هذه المادة الخصائص التي تتميز بها العقود طويلة الأجل والتي يمكن بيانها كما يلي:

وتشمل العقود طويلة الأجل عمليات التصنيع أو التجهيز أو الإنشاء أو البناء أو أداء الخدمات المرتبطة بها والتي تنفذها المنشأة لحساب الغير.

يتم إنجاز العمليات المرتبطة بالعقود خلال فترة قد تتجاوز الفترة الضريبية الواحدة.

تتمثل قيمة العقد في القيمة التعاقدية التي يتفق عليها طرفي العقد وقد تتغير هذه القيمة في بعض العقود، إذا تضمن العقد نصوصاً تعطي الحق في زيادة تلك القيمة نتيجة تغير مستويات الأسعار وغيرها.

ويحدد الربح الخاضع للضريبة للفترة موضع المحاسبة بالنسبة لكل العقود طويلة الأجل التي أبرمتها المنشأة مع الغير على أساس نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد خلال الفترة الضريبية. وبناءً على ذلك فإن المشرع الضريبي قد أخذ بفكرة مستوى الإتمام أو الإنجاز المعمول بها في مجال المحاسبة عن تكاليف العقود طويلة الأجل، والتي يتبناها معيار المحاسبة الدولي رقم (11) المتعلق بعقود المقاولات. ويترتب على فكرة مستوى الإتمام تحديد أرباح الفترة الضريبية بما يتناسب مع التكاليف التي تحملتها المنشأة خلال تلك الفترة، مما يؤدي إلى التوزيع العادل لإيرادات العقد على الفترات التي تم تنفيذه بها.

وعند تحديد إجمالي الربح للمنشآت التي تزاوّل نشاط المقاولات وفقاً لعقود طويلة الأجل يجب مراعاة ما يلي:-

■ يتم تحديد إجمالي الربح الذي حققه كل عقد خلال الفترة الضريبية موضع المحاسبة كوحدة واحدة ، وذلك بالنسبة لجميع العقود السارية في نهاية تلك الفترة .

■ تتم المحاسبة على أساس إجمالي الربح المقدر في نهاية كل فترة ضريبية باستثناء الفترة الأخيرة التي تتم في نهايتها التسوية الفعلية.

■ يضاف إجمالي الربح المحدد للعقود إلى إجمالي ربح المنشأة عن الفترة الضريبية.

■ تحاسب المنشأة باعتبارها وحدة اقتصادية متكاملة وليس على أساس كل عقد على حدة.

وقد حددت المادة (13) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل، خطوات احتساب صافي الربح الخاضع للضريبة أو

الخسارة بالنسبة للعقود طويلة الأجل ويمكن توضيح هذه الخطوات على النحو التالي:-

1- تحديد نسبة الانجاز خلال الفترة الضريبية:-

يقصد بمستوى الانجاز (الإتمام) مستوى تنفيذ المنشأة لكل عقد من العقود التي أبرمتها مع الغير، ويتم تحديد نسبة الانجاز على أساس التكلفة الفعلية للأعمال المنجزة حتى نهاية الفترة الضريبية منسوبة إلى إجمالي التكلفة المقدرة للعقد مع مراعاة إعادة احتساب هذه النسبة عندما تتغير التكلفة المقدرة للعقد. وتستخدم نسبة الإتمام كأساس لتحديد إجمالي ربح العقد عن كل فترة ضريبية. ويمكن تحديد نسبة الانجاز من خلال المعادلة التالية:-

$$\text{نسبة الإنجاز} = \frac{\text{إجمالي التكلفة الفعلية للأعمال المنفذة حتى نهاية الفترة الضريبية}}{\text{إجمالي التكلفة المقدرة للعقد}} \times 100$$

2- تحديد إجمالي الربح المقرر للعقد في كل فترة :-

يحدد إجمالي الربح المقرر للعقد عن كل فترة بالفرق بين قيمته التعاقدية وبين التكاليف المقدرة للعقد وذلك وفقاً للمعادلة التالية:-
إجمالي الربح المقرر للعقد في كل فترة =

القيمة المحددة في العقد - التكلفة المقدرة للعقد

3- إجمالي الربح المقرر للعقد عن كل فترة ضريبية ما عدا الفترة الأخيرة :-

يمكن تحديد إجمالي الربح في الفترة الضريبية موضع المحاسبة على أساس نسبة من إجمالي الربح المقرر تعادل ما تم تنفيذه خلال تلك الفترة، باستثناء الفترة الأخيرة والتي اكتمل فيها تنفيذ العقد. ففي هذه الفترة تكون الإيرادات الفعلية للعقد وتكاليفه الفعلية قد تم تحديدها. ولتحديد إجمالي ربح الفترة الضريبية يمكن استخدام المعادلة التالية:-

إجمالي ربح العقد عن الفترة الضريبية =

(إجمالي الربح المقرر للعقد × نسبة الإنجاز) - إجمالي الربح المقرر عن الفترات السابقة
وفي الفترة الضريبية التي تم فيها اكتمال تنفيذ العقد يتم تحديد إجمالي ربح أو خسارة العقد على أساس الإيرادات الفعلية والتكاليف الفعلية التي تحددت عند

استكمال تنفيذ العقد . ويتم تحديد إجمالي ربح (خسارة) العقد في الفترة الأخيرة على أساس المعادلة التالية:-

$$\text{إجمالي ربح (خسارة) العقد عن الفترة الضريبية الأخيرة} = \text{القيمة المحددة بالعقد} - (\text{إجمالي التكاليف الفعلية} + \text{إجمالي الربح المقدر للعقد عن الفترات الضريبية السابقة})$$

وقد ينتج عن تطبيق هذه المعادلة إحدى الحالتين التاليتين:-

الحالة الأولى: (النتيجة النهائية للعقد إجمالي ربح)

ففي هذه الحالة تكون القيمة المحددة بالعقد في نهاية فترة تنفيذه أكبر من التكاليف الفعلية حتى نهاية تلك الفترة مضافاً إليها إجمالي الربح المقدر للفترات الضريبية السابقة.

الحالة الثانية: (النتيجة النهائية للعقد إجمالي خسارة)

وفي هذه الحالة تكون القيمة المحددة بالعقد في نهاية فترة تنفيذه أقل من التكاليف الفعلية له حتى نهاية تلك الفترة مضافاً إليها إجمالي الربح المقدر للفترات الضريبية السابقة.

أي أن نتيجة المعادلة السابقة تكون قيمة سالبة تمثل إجمالي خسارة الفترة الضريبية الأخيرة.

وعند معالجة إجمالي الخسارة بغرض تحديد الوعاء الضريبي قد نواجه أحد

الاحتمالين التاليين:-

1. إجراء مقاصة بين خسارة العقد وأرباح العقود الأخرى في الفترة الضريبية التي تحققت فيها الخسارة وذلك إذا كانت الشركة تنفذ عدة عقود.

2. ترحيل الخسارة للخلف من خلال خصم الخسارة الضريبية التي لم تغطيها عملية المقاصة السابقة في حالة تنفيذ الشركة لعدة عقود وذلك من أرباح الفترة الضريبية السابقة. أما إذا كانت الشركة تنفذ عقداً

واحداً فإنه يتم ترحيل الخسارة بالكامل للخلف من خلال خصمها من أرباح العقد للفترة الضريبية السابقة.

وفي كلتا الحالتين فإنه إذا لم تكف أرباح الفترة الضريبية السابقة لتغطية الخسارة تتم المعالجة الضريبية كما يلي:-

- تخصم الخسارة غير المغطاة من أرباح الفترات الضريبية التي تسبق تلك الفترة، ويستمر الخصم حتى بداية فترة تنفيذ العقد وبما لا يتجاوز الأرباح المقدرة خلال الفترة أو الفترات الضريبية السابقة وذلك بالنسبة لكل عقد على حدة .
- يعاد النظر في احتساب الضريبة ويتم رد الضريبة التي سددها المكلف بالزيادة .

إذا لم تكف أرباح العقد في الفترات الماضية لتغطية الخسارة يتم ترحيل المتبقي من هذه الخسارة إلى الفترات الضريبية التالية وفقاً لأحكام المادة (19) من القانون.

مثال: على إيرادات العقود طويلة الأجل

لتوضيح الخطوات السابقة نفترض أن شركة السعيدة للمقاولات أبرمت عقداً لتنفيذ مبنى حكومي بقيمة إجمالية 250.000.000 ريال بحيث تستكمل كافة المراحل التنفيذية للعقد خلال 4 سنوات. وبفرض أن العقد تم تنفيذه وسلم للجهة الحكومية في الموعد المتفق عليه، وأن البيانات المتعلقة بالعقد خلال فترات التنفيذ كانت على النحو التالي:

الفترة	إجمالي التكاليف المقدمة من بداية الفترة	إجمالي التكاليف الفعلية حتى نهاية الفترة	المحصلات النقدية حتى نهاية الفترة التكاليف
الأولى	200.000.000	30.000.000	20.000.000
الثانية	220.000.000	88.000.000	72.000.000
الثالثة	220.000.000	165.000.000	140.000.000
الرابعة	220.000.000	200.000.000	210.000.000

باستخدام البيانات السابقة يمكن تحديد نسبة لانتماء حتى نهاية كل فترة من الفترات الثلاث، وبافتراض أن الجهة الحكومية وافقت على زيادة قيمة العقد بمبلغ

30.000.000 ريال في بداية الفترة الضريبية الثانية لمقابلة الزيادة في أسعار الحديد والأسمنت مما أدى إلى زيادة التكلفة المقدرة للعقد بمبلغ 20.000.000 ريال كما يلي:

الخطوة الأولى: تحديد نسبة الإتمام خلال الفترة الضريبية:

نسبة الإتمام حتى نهاية كل فترة = $\frac{\text{إجمالي التكاليف الفعلية للأعمال المنفذة حتى نهاية الفترة}}{\text{إجمالي التكاليف المقدرة للعقد}}$

$$\%15 = \frac{30.000.000}{200.000.000} = \text{نسبة الإتمام حتى نهاية الفترة الضريبية الأولى}$$

$$\%40 = \frac{88.000.000.000}{220.000.000} = \text{نسبة الإتمام حتى نهاية القدرة الضريبية الثانية}$$

$$\%75 = \frac{165.000.000}{220.000.000} = \text{نسبة الإتمام حتى نهاية القدرة الضريبية الثالثة}$$

ملاحظة (1): يُقصد بنسبة الإتمام ما أنجز من الأعمال فعلياً خلال الفترة الضريبية من قيمة العقد بالكامل.

ملاحظة (2): يتم تجميع تكاليف العقد في نهاية كل فترة ضريبية مع تكاليف الفترات السابقة. ويتم احتساب نسبة الإتمام على ضوء إجمالي التكاليف الفعلية لما تم تنفيذه حتى نهاية كل فترة ضريبية.

ملاحظة (3): لا توجد نسبة إتمام للفترة الرابعة، لكون المحاسبة تتم بشكل فعلي لتكاليف العقد وإيراداته في نهاية مدة العقد.

الخطوة الثانية: تحديد إجمالي الربح المقدر للعقد على كل فترة ضريبية:

إجمالي الربح المقدر للعقد عن كل فترة = قيمة العقد - التكلفة المقدرة للعقد
وباستخدام البيانات السابقة يمكن تحديد إجمالي الربح المقدر للعقد خلال كل فترة من الفترات الثلاث الأولى كما يلي:

بيان	الفترة الأولى	الفترة الثانية	الفترة الثالثة
قيمة العقد	250.000.000	280.000.000	280.000.000
التكلفة المقدرة للعقد	(200.000.000)	(220.000.000)	(220.000.000)
إجمالي الربح المقدر العقد في كل فترة	50.000.000	60.000.000	60.000.000

الخطوة الثالثة: إجمالي الربح المقدر للعقد عن الفترات الضريبية ما عدا الفترة الأخيرة للتنفيذ:

إجمالي ربح العقد عن الفترة الضريبية = (إجمالي الربح المقدر للفترة × نسبة الإتمام) - إجمالي الربح المقدر عن الفترات السابقة
وباستخدام البيانات السابقة يمكن تحديد إجمالي الربح المقدر عن كل فترة ضريبية ما عدا الفترة الأخيرة لتنفيذ العقد كما يلي:

الفترة الضريبية	إجمالي الربح المقدر للعقد حتى نهاية الفترة	إجمالي الربح المقدر في الفترات السابقة	إجمالي الربح المقدر عن الفترة الحالية
الأولى $15\% \times 50.000.000$	7.500.000	—	7.500.000
الثانية $40\% \times 60.000.000$	24.000.000	7.500.000	16.500.000
الثالثة $75\% \times 60.000.000$	45.000.000	24.000.000	21.000.000

وهكذا يتضح أن الأرباح التي تحدد في الإقرار الضريبي لكل فترة يمكن بيانها كما يلي:

7.500.000	الوعاء الضريبي للفترة الأولى
16.500.000	الوعاء الضريبي للفترة الثانية
21.000.000	الوعاء الضريبي للفترة الثالثة

الخطوة الرابعة: تسوية المحصلة الضريبية في نهاية تنفيذ العقد:

إجمالي ربح (أو خسارة) العقد عن الفترة الضريبية الأخيرة =
قيمة العقد - (إجمالي التكاليف الفعلية + إجمالي الربح المقدر للعقد عن الفترات الضريبية السابقة)

وقد تكون نتيجة هذه المعادلة ربحاً أم خسارة:
الحالة الأولى :المحصلة النهائية إجمالي الربح: باستخدام البيانات السابقة يمكن
تحديد إجمالي الربح عن الفترة كما يلي:

إجمالي قيمة العقد		280.000.000
يخصم منه:		
إجمالي التكاليف الفعلية	200.000.000	
إجمالي الربح المقدر عن الفترات الضريبية السابقة		
الفترة الأولى	7.500.000	
الفترة الثانية	16.500.000	
الفترة الثالثة	21.000.000	
الإجمالي		245.000.000
إجمالي الربح عن الفترة الضريبية الأخيرة		35.000.000

ملاحظة: يتم خصم إجمالي الربح المقدر عن الفترات الضريبية السابقة على اعتبار أنه سبق خضوعها للضريبة بشكل تقديري.

الحالة الثانية: المحصلة النهائية إجمالي خسارة:

إذا كانت المحصلة النهائية للعقد إجمالي خسارة فإنه عند إعداد الإقرار الضريبي قد نواجه أحد الاحتمالين التاليين:

الاحتمال الأول: إجراء مقاصة في نفس الفترة الضريبية من خلال خصم إجمالي الخسارة الضريبية من أرباح العقود الأخرى لنفس الفترة.

الاحتمال الثاني: ترحيل الخسارة للخلف من خلال خصم الخسارة المتبقية التي لم تغطيها عملية المقاصة السابقة أو إذا كان نشاط الشركة يقتصر على عقد واحد فقط، وذلك من أرباح العقد عن الفترة السابقة، فإذا لم تتم تغطيتها تتم المعالجة الضريبية كما يلي:

« خصم الخسارة المتبقية (غير المغطاة) من أرباح الفترات الضريبية السابقة لتلك الفترة حتى بداية الفترة المحددة لتنفيذ العقد.

تعداد عملية احتساب الضريبة ويسترد المكلف الضريبة التي سدها بالزيادة. ولتوضيح ذلك

نفترض أن لتكاليف الإجمالية الفعلية للعقد في نهاية الفترة كانت 240.000.000 ريال بدلاً من 200.000.000 ريال فإنه يتم تحديد المحصلة النهائية للفترة الضريبية الأخيرة، وبفرض أن الشركة ليس لديها عقود أخرى كما يلي:

280.000.000	قيمة العقد	
	تخصم منه:	
240.000.000	إجمالي التكاليف الفعلية للعقد	
	إجمالي الربح المقدر عن الفترات الضريبية السابقة	
7.500.000	الفترة الأولى	
16.500.000	الفترة الثانية	
21.000.000	الفترة الثالثة	
(85.000.000)	الإجمالي	
5.000.000	إجمالي الخسارة عن الفترة الضريبية الأخيرة	

ويترتب على التسوية السابقة ما يلي:

- ترحيل إجمالي خسارة الفترة الضريبية الأخيرة (الرابعة) إلى الخلف بخصمها من إجمالي ربح الفترة الثالثة. وطالما أن إجمالي ربح الفترة يعطي إجمالي الخسارة، فإنه يتم تعديل إجمالي ربح الفترة الضريبية الثالثة بحيث يصبح 16.000.000 ريال (21.000.000 - 5.000.000).

- استرداد المكلف للضريبة المسدد بالزيادة في الفترة الضريبية الثالثة

قيمة الضريبة المستردة = $5.000.000 \times 20\% = 2.000.000$ ريال

الاحتمال الثالث: ترحيل الخسارة للإمام:

إذا لم يترتب على عملية المقاصة السابقة وعملية ترحيل الخسائر للخلف لتغطية إجمالي الخسارة الضريبية، يتم ترحيل الخسارة إلى السنوات التالية طبقاً للمادة (19) من القانون.

7-4-3: الإيرادات الفرعية

تمثل الإيرادات الفرعية الإيرادات التي تحصل عليها المنشأة من مصادر لا ترتبط بالنشاط الأساسي سواء كانت متكررة أو غير متكررة مثل الفوائد الدائنة، العمولات الدائنة، التعويضات من الغير. كذلك تشمل ما تحصل عليها المنشأة من مبالغ بدون مقابل مثل الإعانات والهبات والتبرعات، أو نتيجة للسياسة المالية للمنشأة مثل الخصم المكتسب أو الديون المعدومة المحصلة.

7-4-3-1: التعويضات من الغير

وفقاً للفقرة (ز) المادة (9) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، إذا حصلت المنشأة على تعويضات من الغير عن أضرار حلت بها أو مكاسب فانتتها، أو نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من الأصول، أو مقابل خلو الرجل أو نقل القدم، أو نتيجة ارتكاب بعض المخالفات من قبل الغير مثل التعويضات نظير عدم تنفيذ نصوص العقد أو فسخها مع وجود شرط جزائي، أو التعويض مقابل التنازل عن عقد الإيجار، أو التعويض الناتج من تقليد العلامات التجارية، فإن ما تحصل عليه المنشأة يعتبر إيراداً يخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية ويدخل ضمن وعاء الضريبة.

ويظل السؤال في أية سنة مالية يدخل هذا التعويض ضمن الإيرادات، هل في السنة التي استحق عنها التعويض، أم السنة التي صدر فيها الحكم النهائي بالتعويض، أم السنة التي حصل فيها، والراجح هو أن هذه التعويضات تعتبر في حكم الإيرادات في الفترة التي يتم اعتراف الغير بها، أو عند صدور حكم القضاء النهائي سواء حصلت هذه التعويضات أو لم تحصل لأنه في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية يستخدم أساس الاستحقاق لقياس الإيرادات الخاضعة لهذه الضريبة.

ويلاحظ أن هذه التعويضات تتعلق بالأضرار التي لحقت بالمنشأة، أما إذا كانت التعويضات شخصية تتعلق بصاحب المنشأة فإنها لا تدخل ضمن وعاء الضريبة.

وإذا قامت المنشأة بالتأمين على أصولها الثابتة أو المتداولة لدى إحدى شركات التأمين ثم حصل حريق، أو تلف، أو سرقة لهذه الأصول، فإنه يجب التفرقة بين حالتين هما :

1- إذا كانت الأصول المؤمن عليها متداولة مثل البضاعة المشتراة فإن الفرق الحاصل بين المبلغ المدفوع من شركة التأمين وبين تكلفة البضاعة المؤمن عليها إذا كان بالزيادة فإنه يعتبر إيراداً خاضعاً للضريبة وبالمقابل إذا كان الفرق بالنقص اعتبر المبلغ خسارة من المصاريف واجبة الخصم. علماً بأن أقساط التأمين المدفوعة من المكلف لشركة التأمين تعتبر من المصاريف الواجبة الخصم.

2- إذا كانت الأصول المؤمن عليها أصول ثابتة مثل الآلات والأجهزة والأثاث، فيجب أن نميز بين الأصول الثابتة المهلكة دفترياً وبين الأصول الثابتة غير المهلكة دفترياً. فإذا كانت الأصول الثابتة مهلكة دفترياً، فإن مبلغ التعويض الذي يحصل عليه المكلف يخضع للضريبة بالكامل. وأما إذا كانت الأصول الثابتة غير مهلكة دفترياً، فيعتبر الفرق بين ثمن البيع والقيمة الدفترية هو المبلغ الخاضع للضريبة في حالة زيادة ثمن البيع عن القيمة الدفترية، وفي نفس الوقت يعتبر الفرق بين ثمن البيع والقيمة الدفترية خسارة رأسمالية من ضمن المصاريف واجبة الخصم عندما يكون ثمن البيع أقل من القيمة الدفترية.

7-4-3-2 : الديون المعدومة المحصلة

الديون المعدومة المحصلة عبارة عن ديون سبق إعدامها وشطبها من الدفاتر في سنة أو سنوات سابقة وتم تحصيل جزء منها أو كلها في الفترة الحالية. وتعتبر هذه الديون المعدومة المحصلة من وجهة النظر المحاسبية من الإيرادات الفرعية التي تظهر في قائمة الدخل. وأما من وجهة النظر الضريبية فتتوقف المعالجة على أحد الاحتمالين التاليين:

الاحتمال الأول: أن مصلحة الضرائب اعتمدت الديون المعدومة من المصاريف واجبة الخصم في سنة إعدامها، وبذلك تكون قد خفضت صافي الربح في تلك السنة بمقدار هذه الديون. وفي هذه الحالة تعتبر الديون المعدومة المحصلة في أي سنة لاحقة من الإيرادات التي تدخل ضمن وعاء الضريبة لكون المصلحة سبق وأن اعترفت بها من ضمن المصاريف واجبة الخصم كعبء أو خسارة.

الاحتمال الثاني: أن مصلحة الضرائب لم تعتمد الديون المعدومة في سنة إعدامها من المصاريف واجبة الخصم وأضافت هذه الديون إلى وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية. في هذه الحالة فإن الديون المعدومة المحصلة لا تعتبر من الإيرادات التي تدخل ضمن وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، ويجب خصمها إذا أدرجت ضمن الإيرادات الفرعية، لكونها لا تمثل إيرادات في سنة تحصيلها فهي مجرد تحصيل لدم.

مثال :

بلغ صافي ربح إحدى المنشآت عن سنة 2010م مبلغ 360.000 ريال. وقد تبين من فحص الحسابات أن ضمن إيرادات المنشأة مبلغ 80.000 ريال ديون معدومة محصلة. وقد تبين لمأمور الضرائب أن هذا المبلغ يمثل دين على أحد الزبائن سبق وأن اعتمدت مصلحة الضرائب مبلغ 30.000 ريال فقط في سنة 2007م.

والمطلوب تحديد صافي الربح الضريبي ؟

صافي الربح المحاسبي	360000
يخصم منه	
(80000 - 30000) ديون لم يسبق اعتمادها. نظراً لأن مصلحة الضرائب لم تعتمد مبلغ 50000 ريال في سنة إعدامه (2007م) وأضافته إلى وعاء الضريبة وأخضعته للضريبة في تلك السنة، لذلك فإن الديون المحصلة التي لم يسبق اعتمادها لا تعتبر من ضمن الإيرادات من وجهة النظر الضريبية ويجب خصمها في سنة تحصيلها.	(50000)
صافي الربح الضريبي	310000

7-4-3-3 : المنح والإعانات

تعتبر المنح والإعانات التي تحصل عليها المنشأة من الإيرادات الفرعية التي تخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية مثل إعانات الإنتاج، أو إعانات التصدير، على أنه يجب التحقق من أن المبالغ المقدمة للمنشأة تمثل منح وإعانات وليست سلف أو قروض.

7-4-3-4: الفوائد والعمولات الدائنة، وفوائد أدون الخزانة، وأرباح الأسهم

إذا حصلت المنشأة على عمولات مقابل تقديم خدمات للغير فإن هذه العمولات تعتبر من الإيرادات التي تدخل ضمن وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية. كذلك إذا حصلت المنشأة على فوائد نتيجة استثمار أموالها الزائدة في أوراق مالية (أسهم وسندات)، أو على فوائد عن الودائع في البنوك، وعن الأموال التي تفرضها للغير وعن الحسابات الجارية المدينة للعملاء، فإن هذه الفوائد تعتبر من الإيرادات الفرعية التي تدرج ضمن وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية. مع مراعاة أن المشرع الضريبي اليمني أعفى دخل الأشخاص الطبيعيين فقط من الفوائد عن ودائعهم في البنوك وعن دخلهم عن أسهمهم وحصصهم من الشركات بمختلف كياناتها القانونية، بموجب نص الفقرة (و) المادة (21) من القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل. كذلك تم إعفاء فوائد أدون الخزانة متى ما دفعت للأفراد المقيمين فقط، بموجب نص الفقرة (هـ) المادة (21) من القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل.

مثال:

بلغ صافي ربح إحدى المنشآت الفردية الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية مبلغ 370,000 ريال، وقد تبين لمأمور الضرائب أنه ضمن الإيرادات المبلغين التاليين 19,000 ريال إيرادات أوراق مالية، 21,000 ريال فوائد ودیعة لأجل، 30,000 فوائد أدون خزانة. والمطلوب تحديد وعاء الضريبة ؟

صافي الربح المحاسبي		370000
يخصم منه		
إيرادات أوراق مالية	19000	
فوائد الودائع لأجل	21000	
فوائد أدون خزانة	30000	
إجمالي المبالغ المخصومة		(70000)
تم خصم إيرادات الأوراق المالية، وفوائد الودائع لأجل، وفوائد أدون الخزانة، لأن المشرع الضريبي اليمني أعفى دخل المكلف الطبيعي من هذه الإيرادات.		
صافي الربح الضريبي		300000

وكما أعفى المشرع اليمني في الفقرة (د) من المادة (21)، توزيعات أرباح الأسهم أو الحصص التي تحصل عليها أشخاص اعتبارية، مقابل مساهمتها لدى أشخاص اعتبارية أخرى، سواء كانت شركات أشخاص، أو شركات أموال، أو مؤسسات عامة أو شركات مختلطة، وبشرط أن تكون الشخصيات الاعتبارية، فقد دفعت ضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

مثال :

بلغ صافي ربح إحدى الشركات الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية مبلغ 500.000 ريال وتبين لمأمور الضرائب أن الشركة أدرجت ضمن الإيرادات مبلغ 200.000 ريال أرباح أسهم الشركة لدى البنك اليمني.

والمطلوب تحديد صافي الربح الضريبي.

صافي الربح المحاسبي	500000
يخصم منه	
أرباح أسهم لدى البنك اليمني.	(200000)
صافي الربح الضريبي	300000

يخصم مبلغ 200.000 ريال أرباح الأسهم بغض النظر عن الكيان القانوني للشخص الاعتباري، وبدون شروط مقيدة.

7-4-3-5 : علاوة إصدار الأسهم

عند زيادة رأس مال الشركة المساهمة، تقوم الإدارة بإصدار أسهم جديدة. وللحفاظ على حقوق الشركاء القدامى يتم إصدار أسهم بقيمة أكبر من القيمة الاسمية للسهم. ويسمى الفارق بين القيمة الاسمية والمبلغ المدفوع باسم "علاوة إصدار الأسهم".

ومن الناحية المحاسبية والضريبية لا تعتبر علاوة الإصدار من الإيرادات لأنها تعد بمثابة إضافة لرأس المال وليست عائداً له، كما أنها ليست نتاجاً لعمليات قامت بها الشركة. كما أنه من الناحية المحاسبية والقانونية يتم إضافة أو تعليه علاوة الإصدار إلى حساب الاحتياطي القانوني حتى يبلغ مقداره نصف رأس المال، وإذا تجاوز ذلك يتم إضافة العلاوة إلى حساب الاحتياطي الخاص.

مثال :

بلغ صافي ربح إحدى شركات المساهمة على الأرباح التجارية والصناعية 758.000 ريال. وقد تبين للفاحص الضريبي أنه ضمن الإيرادات مبلغ 18.000 ريال علاوة إصدار الأسهم.

والمطلوب تحديد وعاء الضريبة؟

صافي الربح المحاسبي	758000
يخصم منه علاوة إصدار الأسهم، لا تعتبر هذه العلاوة من الإيرادات الفرعية لأنها تعد بمثابة زيادة في رأس المال.	(18000)
صافي الربح الضريبي	740000

7-4-3-6 : فروق العملة

عندما تجري المنشأة بعض معاملاتها بالعملة الأجنبية فإن فروق العملة المترتبة على تقييم الإيرادات والتكاليف تعد فروقاً حقيقية تدخل في تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة. وعادة ما يتم في هذه الحالة فتح حساب (فروق عملات أجنبية) تثبت فيه فروق العملة الناتجة عن الاختلاف بين سعر الصرف السائد في تاريخ المعاملة وسعر الصرف في تاريخ الحصول على الإيرادات أو سداد التكاليف خلال السنة التي تحققت فيها هذه الفروق. وإذا كانت محصلة الفروق المدينة والدائنة المقيمة في حساب فروق العملات الأجنبية عبارة عن رصيد دائن لهذا الحساب فإن هذا الرصيد يمثل إيراداً يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، استناداً إلى نص الفقرة (ش) من المادة (9) من القانون رقم (17) لسنة 2010م.

وبالنسبة لفروق العملات الأجنبية الناتجة عن إعادة تقييم أرصدة الأصول والخصوم بالميزانية بالعملة الأجنبية في تاريخ إعداد الميزانية فإنها تعد فروقاً غير حقيقية (مكاسب أو خسائر) نظراً لأنه لم يتم التصرف في تلك الأصول أو الوفاء بقيمة الالتزامات. وبناءً على ذلك فإن هذه الفروق سواءً أكانت دائنة أم مدينة لا تدخل في تحديد صافي الربح الضريبي على أساس أنها لم تنتج عن معاملات تحققت فعلاً وإنما تعد بمثابة فروق دفترية.

وفقاً للفقرة (ب) المادة (53) من القانون رقم (17) لسنة 2010، إذا قام الشخص الطبيعي بتأجير العقارات غير المؤثثة للغير، فإن الإيجار الذي يدفعه المستأجر ويطلق عليه (إيرادات العقارات)، يخضع لضريبة نوعية أخرى هي الضريبة على ريع العقارات. وإذا قام الشخص الطبيعي (منشأة فردية) بإدراج إيرادات هذا العقار من ضمن الإيرادات، فيجب أن يخصم من صافي الربح المحاسبي وفي نفس الوقت تضاف المصاريف المرتبطة بإيراد العقار والمدرجة ضمن المصاريف الواجبة الخصم.

ووفقاً للفقرة (ج) من المادة (53)، إذا قام الشخص الاعتباري بتأجير العقارات للغير سواء كان مؤثثاً أو غير مؤثثاً، فإن الإيجار الذي يدفعه المستأجر ويطلق عليه (إيرادات العقارات)، فإننا نفرق بين حالتين:-

الحالة الأولى: إذا كان الشخص الاعتباري يمارس نشاط تأجير العقارات كنشاط أساسي، فإن إيرادات العقار يعالج ضمن إطار ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، وذلك بإعتماد مبلغ إيرادات العقار بالكامل، وتنزيل المصاريف المرتبطة بهذا الإيراد، وصولاً للوعاء، ويضرب مبلغ الوعاء في 20%.

الحالة الثانية: إذا كان الشخص الاعتباري يمارس نشاط تأجير العقارات كنشاط ثانوي، وقام بإدراج إيرادات هذا العقار من ضمن إيرادات المنشأة، فيعتمد إيرادات إيجار العقار ضمن وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، وإذا قامت المنشأة بسداد ضريبة العقارات، فإن مبلغ الضريبة يجب أن يخصم عند تحديد الضريبة الواجبة السداد، بعد تحديد الضريبة المستحقة بعد إنتهاء عمليات التحاسب الضريبي مع المكلف، بإضافة مبالغ معينة إلى صافي الربح المحاسبي، وخصم مبلغ أخرى وصولاً لوعاء ضريبة الأرباح لتجارية والصناعية.

وأما إذا لم يتم خصم المكلف إيرادات العقار المؤثث ضمن الإيرادات فإنه يجب إضافة مبلغ إيرادات العقار إلى صافي الربح حتى يخضع المبلغ لضريبة الأرباح التجارية والصناعية وفي نفس الوقت تخصم جميع المصاريف المرتبطة بالعقار المؤثث بشرط أن تكون مؤيدة بمستندات، وتخص السنة موضوع التحاسب الضريبي.

7-4-4: الأرباح الرأسمالية:-

أشارت الفقرة (و) من المادة (9) من القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل إلى أن الأرباح الرأسمالية بما فيها الأرباح الناجمة عن بيع المنشأة أو أي من أصولها أو أي حصص أو أسهم فيها أو نقل ملكيتها أو تبديلها بغير طريق الإرث ، سواء أثناء مزاولة النشاط أو عند نهايته تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

ويتضح من نص هذه المادة أن الأرباح الرأسمالية التي تحققت نتيجة التصرف ببعض أصول المنشأة أثناء مزاولة نشاطها يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، كما يخضع لهذه الضريبة الأرباح الناتجة عن التصرف في أصول المنشأة عند تصفية أعمال هذه المنشأة، وبناءً على ذلك فإن مصادر الأرباح الرأسمالية تشمل ما يلي:-

1. الأرباح الناتجة عن بيع الأصول الثابتة للمنشأة.
 2. أرباح التصفية.
 3. الأرباح التي يتحقق من التعويضات التي تحصل عليها المنشأة نتيجة هلاك الأصول الثابتة أو الاستيلاء عليها .
- وسوف يتم تناول المعالجة الضريبية للأرباح الرأسمالية بحسب مصادر ها بشكل مفصل على النحو التالي:

أولاً : الأرباح الناتجة عن بيع الأصول الثابتة للمنشأة :-

قد تستغني المنشأة عن أحد أصولها الثابتة (الآلات أو السيارات) إما لأنها غير محتاجة إليه أو لاستبداله بأصل آخر أكثر كفاءة فتقوم ببيعه بقيمة تزيد عن التكلفة الدفترية - أي التكلفة التاريخية مخصوماً منها مجمع إهلاك الأصل حتى تاريخ البيع - وتعد الزيادة في قيمة بيع هذه الأصل عن التكلفة الدفترية ربحاً رأسمالياً محققاً يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية. ويشترط لفرض الضريبة على الأرباح الناتجة عن بيع الأصول الثابتة للمنشأة توافر ما يلي:-

1. أن يكون هناك تصرف فعلي في الأصل ينتقل بموجبه الأصل من ملكية الشركة إلى ملكية شخص آخر سواء ثم ذلك بالبيع أو التنازل الإجباري عن الأصل كالاستيلاء عليه أو إهلاكه .

2. أن ينتج عن هذا التصرف ربح فعلي محقق ، أي أن تزيد القيمة البيعية للأصل أو قيمة التعويض عن القيمة الدفترية له.

ويجب على مأمور الضرائب عند قيامه بفحص الأرباح الرأسمالية أن يتحقق من التكلفة التاريخية للأصل المباع من واقع شراء الأصل ومجمع إهلاكه حتى تاريخ البيع لكي يتمكن من تحديد التكلفة الدفترية لهذا الأصل . وبعد ذلك عليه أن يقوم بمقارنة قيمة بيع الأصل من واقع فاتورة بيعه بتكلفته الدفترية، وتمثل الزيادة في قيمة بيع الأصل عن تكلفته الدفترية ربحاً رأسمالياً يخضع للضريبة .

وإذا كان المشرع قد توسع في مفهوم الإيرادات الخاضعة للضريبة بحيث اشتملت على الأرباح الرأسمالية ، فإن الخسائر الرأسمالية التي تتحقق يجب اعتبارها من التكاليف الواجبة الخصم من الإيرادات.

مثال :

بلغ صافي ربح إحدى المنشآت الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية عن السنة المالية المنتهية في 2012/12/31م مبلغ 320.000 ريال. وقد تبين من فحص الحسابات أن ضمن المصاريف الخسارة الرأسمالية الناتجة عن بيع آلة اشترتها المنشأة بمبلغ 220.000 ريال وبلغت مصاريف تركيبها وتجهيزها للعمل مبلغ 40.000 ريال. واستخدمت في النشاط اعتباراً من 2009/4/5م. وقامت المنشأة بإهلاك هذه الآلة بطريقة القسط الثابت بمعدل 20%، بينما كان المعدل المعمد ضريبياً 25%.

والمطلوب تحديد صافي الربح الضريبي إذا علمت أن المنشأة قامت ببيع هذه

الآلة بمبلغ 83.000 ريال بتاريخ 2012/7/7م، وبلغت مصاريف بيعها 3.000 ريال.

أولاً : نتيجة بيع الأصل الثابت من وجهة نظر محاسبية

الإهلاك في عام 2009م = $260000 \times \frac{12}{9} \times 20\%$ = 39000 ريال.

الإهلاك في عام 2010م = $260000 \times 20\%$ = 52000 ريال

الإهلاك في عام 2011م = $260000 \times 20\%$ = 52000 ريال

الإهلاك في عام 2012م = $260000 \times \frac{12}{6} \times 20\%$ = 26000 ريال

= 169000 ريال

مجمع الإهلاك حتى تاريخ البيع

القيمة الدفترية = 260000 - 169000 = 91000 ريال

الخسارة الرأسمالية = صافي القيمة البيعية - القيمة الدفترية

$$= (3000 - 83000) - 91000 = 11000 \text{ ريال}$$

ثانياً : نتيجة بيع الأصل الثابت من وجهة نظر ضريبية

$$\text{الإهلاك في عام 2009} = 260000 \times \frac{12}{9} \times 25\% = 48750 \text{ ريال}$$

$$\text{الإهلاك في عام 2010} = 260000 \times 25\% = 65000 \text{ ريال}$$

$$\text{الإهلاك في عام 2011} = 260000 \times 25\% = 65000 \text{ ريال}$$

$$\text{الإهلاك في عام 2012} = 260000 \times \frac{12}{6} \times 25\% = 32500 \text{ ريال}$$

$$\text{مجمع الإهلاك حتى تاريخ البيع} = 211250 \text{ ريال}$$

$$\text{القيمة الدفترية} = 260000 - 211250 = 48750 \text{ ريال}$$

$$\text{الربح الرأسمالي} = 80000 - 48750 = 31250 \text{ ريال}$$

ثالثاً: تعديل الربح المحاسبي

صافي الربح المحاسبي		320000
يضاف إليه		
الخسارة الرأسمالية الناتجة عن بيع الأصل الثابت لكونها خسارة محققة من وجهة نظر محاسبية وليست من وجهة نظر ضريبية.	11000	
الربح الرأسمالي لأن هذا الربح تحقق من وجهة نظر ضريبية	31250	
إجمالي المبالغ المضافة		42250
صافي الربح بعد الإضافات		362250
يخصم منه		
($260000 \times \frac{12}{6} \times 5\%$) فرق إهلاك الأصل. حيث أن المنشأة تحتسب إهلاك الأصل الثابت بمعدل 7.5% في حين أنه يتم إهلاك الأصل بمعدل 10% من وجهة نظر الضرائب.		(6500)
صافي الربح الضريبي		355750

ثانياً أرباح التصفية:-

إن إنهاء أعمال المنشأة لأي سبب من الأسباب يترتب عليه تصفيتها من خلال تحويل أصولها إلى نقدية وسداد ما عليها من إلتزامات. ويتطلب الأمر في

هذه الحالة تعيين مصفى للمنشأة تسند إليه مهمة التصفية ويقوم المصفي ببيع أصول المنشأة واستخدام حصيلة البيع في سداد ما عليها من التزامات .
وعادة ما يقوم المصفي بأداء مهمته في ضوء ميزانية المنشأة في تاريخ التصفية.
وعند انتهاء التصفية يقوم المصفي بتقديم حساب يوضح فيه نتيجة التصفية من ربح أو خسارة، فإذا ما نتج عن التصفية تحقيق أرباح فإنها تخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية وفقاً لنص الفقرة (ن) من المادة (9) من القانون رقم (17) لسنة 2010م.

ثالثاً: أرباح التعويضات :-

قد تحصل المنشأة على تعويضات نتيجة هلاك أيّاً من الأصول الثابتة أو الاستيلاء عليها . فإذا زادت قيمة التعويض عن القيمة الدفترية للأصل، فإن الفرق يعتبر ربحاً رأسمالياً يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.
فعلى سبيل المثال إذا تعرض أحد الأصول الثابتة لحريق أو لحادث، وكان هذا الأصل مؤمناً عليه فحصلت المنشأة من شركة التأمين على التعويض وكان مبلغ التعويض يزيد عن القيمة الدفترية لهذا الأصل اعتبرت هذه الزيادة ربحاً رأسمالياً.

7-4-5: أرباح إعادة التقييم:-

من المتعارف عليه في المحاسبة أن يتم تقييم الأصول على أساس تكلفتها التاريخية عملاً بمبدأ التكلفة التاريخية ، ومع ذلك قد تقوم المنشأة بإعادة تقييم أصولها نظراً لارتفاع أسعارها بسبب التضخم الذي تعاني منه اقتصاديات العديد من دول العالم ، ويترتب على التضخم أن تصبح التكلفة التاريخية للأصول غير معبرة عن القيم الحقيقية العادلة لهذه الأصول، مما يستدعي قيام المنشآت بإعادة تقييم أصولها بحيث تظهر القوائم المالية القيم الحقيقية لهذه الأصول ، كما قد يتم إعادة تقييم أصول المنشأة وخصومها عند إنضمام شريك أو انفصاله عن الشركة ، أو عند انضمام شركة إلى شركة أخرى أو إتحادها معها .

وبالنسبة للأرباح التي قد تنتج عن إعادة التقييم ومدى خضوعها للضريبة على

الأرباح التجارية و الصناعية، فإنه ينبغي التمييز بين الحالتين التاليتين:

1. أرباح إعادة تقييم الأصول بهدف الإفصاح عن قيمتها الحقيقية، وفي هذه الحالة لا تخضع هذه الأرباح للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية لأن عملية إعادة التقييم تعد بمثابة إجراء محاسبي بالدفاتر لا يترتب عليه أي تصرف فعلي بالبيع ، ومن ثم فإن الأرباح التي قد تنتج عنها لا تعد أرباح حقيقية .

مثال: كان صافي ربح إحدى المنشآت الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية 15.520.000 ريال، وعند فحص بند الإيرادات المتنوعة تبين أنه يتضمن مبلغ 7.000.000 ريال أرباح إعادة تقدير الأراضي بهدف الوصول إلى المركز المالي الحقيقي للمنشأة.

والمطلوب: تحديد صافي الربح الضريبي؟

صافي الربح المحاسبي	15520000
يخصم منه	
أرباح إعادة تقدير الأراضي لأنها أرباح دفترية بهدف الوصول إلى المركز المالي الحقيقي.	(7000000)
وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية	8520000

2. أرباح إعادة تقييم الأصول بهدف تغيير الشكل القانوني للمنشأة، وفي

هذه الحالة فإن أرباح إعادة التقييم قد تحققت بالفعل لأنها نتجت عن تصرف قانوني يترتب عليه تصفية شكل قانوني معين وإنشاء شكل قانوني جديد. وبناءً على ذلك ، فإن الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة تقييم أصول المنشأة الفردية عند تحويلها إلى شركة تضامن أو شركة توصية بسيطة تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية . كما أن أرباح إعادة التقييم الناتجة عن إنضمام شريك أو انفصاله عن الشركة تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

ومع ذلك، فقد نصت المادة (20) من القانون على:

(أ) لا تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة عن إعادة تقييم أصول المنشأة الفردية عند تقديمها كحصة عينية نظير الإسهام في رأسمال شركة مساهمة شريطة أن:

1. يتم إدخال قيم الأصول في حساباتها في تاريخ الإسهام بالقيمة الدفترية لأغراض احتساب الضريبة.
2. أن تكون الأسهم المقابلة للحصة العينية اسمية.
3. أن لا يتم التصرف ببيعها خلال الثلاث السنوات التالية للسنة الضريبية التي تم الإسهام فيها.

(ب) في حالة تغيير الشكل القانوني لشخص اعتباري أو أكثر ، لا يدخل في حساب الأرباح والخسائر-الأرباح أو الخسائر الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم بشرط إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني وذلك لأغراض حساب الضريبة ، وأن يتم حساب الإهلاك على الأصول وترحيل المخصصات والاحتياطيات وفقاً للقواعد المقررة قبل إجراء هذا التغيير.

(ج) يُعد تغييراً للشكل القانوني على الأخص ما يأتي:

1. اندماج شركتين مقيمتين أو أكثر.
2. تقسيم شركة مقيمة إلى شركتين مقيمتين أو أكثر.
3. تحول أو تغيير في الكيان القانوني للشخص الاعتباري.
4. الانفصال والتصفية.
5. الشراء أو الاستحواذ على 50% أو أكثر من الأسهم أو حقوق التصويت، سواء من حيث العدد أو القيمة في شركة مقيمة مقابل أسهم في الشركة المشتريّة أو المستحوذة.
6. الشراء أو الاستحواذ على 50% أو أكثر من أصول والتزامات شركة مقيمة من قبل شركة مقيمة أخرى في مقابل أسهم في الشركة المشتريّة أو المستحوذة.

ويتضح من نص المادة السابقة أن المشرع الضريبي اليميني قد أعفى أرباح إعادة التقدير الناتجة عن تغيير الشكل القانوني من الخضوع للضريبة على

الأرباح التجارية والصناعية، ولكن بشروط معينة مع التمييز بين المنشآت الفردية (الأشخاص الطبيعية) والأشخاص الاعتبارية (شركات الأشخاص وشركات الأموال). وسوف نتناول المعالجة الضريبية لأرباح إعادة التقييم في المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية كما يلي:

أ- أرباح إعادة التقييم في المنشآت الفردية:

سبق أن أشرنا إلى أن الأرباح إعادة التقييم التي تتم في أي منشأة بغرض إظهار الأصول والالتزامات في القوائم المالية بقيمتها السوقية لا تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية. أما إذا كانت أرباح إعادة التقييم ناتجة عن تغيير في الشكل القانوني للمنشأة فإنها تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية. ومع ذلك فقد أبقى المشرع الضريبي اليمني أرباح إعادة التقييم لأصول وخصوم المنشأة الفردية عند تقديمها كحصة عينية مقابل الإسهام في رأس مال شركة مساهمة ولكن إذا توافرت ثلاثة شروط وفقاً لنص الفقرة (أ) من المادة (20) من القانون رقم (17) لسنة 2010م.

ويتمثل أحد هذه الشروط في إدخال قيم الأصول في حسابات المنشأة في تاريخ المساهمة بالقيمة الدفترية لأغراض احتساب الضريبة. ومن الملاحظ أن هذا الشرط لا يستقيم مع المنطق المحاسبي حيث أن تسجيل الأصول في السجلات المحاسبية للمنشأة الفردية بالقيمة الدفترية لن يترتب عليه تحقيق أرباح إعادة تقدير. ويمكن التسليم بهذا الشرط إذا قصد منه تسجيل الأصول بالقيم الدفترية بعد المساهمة بفرض تحديد الإهلاك للأصول الثانية لأغراض الضريبة وتحديد وعاء الضريبة. وكان يفضل الاكتفاء الشرطين الأخيرين أسوة بالمشرع الضريبي المصري، حيث نصت المادة (20) من قانون ضرائب الدخل رقم (91) لسنة 2005م على أنه "لا تسري الضريبة على الأرباح الناتجة عن إعادة لتقييم أصول المنشأة الفردية عند تقديمها كحصة عينية نظير الإسهام في رأس مال شركة مساهمة وذلك بشرط أن تكون الأسهم المقابلة للحصة العينية اسمية وألا يتم التصرف بها قبل مضي خمس سنوات.

ب- أرباح إعادة التقييم بالنسبة للأشخاص الاعتبارية:

إن أرباح إعادة التقييم لأصول والتزامات الأشخاص الاعتبارية (شركات الأموال وشركات الأشخاص) نتيجة تغيير الشكل القانوني لهذه الشركات يخضع في الأصل للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية. ومع ذلك نصت الفقرة (ب) من المادة (20) المشار إليها سابقاً على أنه في حالة تغيير الشكل القانوني لشخص اعتباري أو أكثر ، لا يدخل في حساب الأرباح والخسائر -الأرباح أو الخسائر الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم بشرط إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني وذلك لأغراض حساب الضريبة ، وأن يتم حساب الإهلاك على الأصول وترحيل المخصصات والاحتياطيات وفقاً للقواعد المقررة قبل إجراء هذا التغيير .

ويتضح من هذا النص أن أرباح إعادة التقييم الناتجة عن تغيير في الشكل القانوني للأشخاص الاعتبارية لا تخضع للضريبة بشرط أن تظل الأصول والالتزامات مسجلة بالدفاتر عند تغيير الشكل القانوني بالقيم الدفترية (التكلفة التاريخية) لأغراض احتساب الضريبة.

أسئلة

الفصل السابع

السؤال الأول: "هناك طريقتان لقياس صافي الربح المحاسبي هما طريقة الميزانية وطريقة المصدر". وضح خطوات تحديد صافي الربح المحاسبي وفق الطريقتين.

السؤال الثاني: حدد مفهوم صافي الربح من وجهة نظر ضريبية.

السؤال الثالث: هل توسع المشرع الضريبي اليميني في مفهوم الإيرادات الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية؟

السؤال الرابع: ما هي الوسائل التي يتبعها الفاحص الضريبي للتحقق من صحة البنود التالية:

- 1- المبيعات
- 2- مخزون أول لمدة
- 2- مردودات المبيعات
- 3- المشتريات
- 4- مردودات المشتريات
- 5- مخزون آخر المدة

السؤال الخامس: في أي سنة مالية تدخل التعويضات ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ؟

السؤال السادس: "هناك اتجاه ينادي بأن ما تحصل عليه المنشآت من تعويضات من شركات التأمين لا يدخل ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية". ناقش هذه العبارة.

السؤال السابع: وضح المعالجة الضريبية لما يلي :

- 1- الديون المعدومة المحصلة.
- 2- علاوة إصدار الأسهم.
- 3- أرباح إعادة تقدير الأصول الثابتة.
- 4- إيرادات العقارات.

السؤال الثامن: "هناك عدة شروط لاعتبار الأرباح الرأسمالية ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية". وضح هذه الشروط.

السؤال التاسع: "يختلف صافي الربح المحاسبي عن صافي الربح الضريبي". ناقش هذه العبارة موضحاً إجابتك بأمثلة رقمية.

الفصل الثامن **المصاريف واجبة الخصم** **للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية**

8-1: مقدمة

أشار قانون الضرائب رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل إلى أن وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية هو صافي الربح الضريبي. ولقياس هذا الصافي يجب مقابلة الإيرادات الخاضعة للضريبة بجميع المصاريف والخسائر التي يتكبدها المكلف في سبيل الحصول على هذه الإيرادات، وفقاً لنصوص القانون الضريبي والمعايير المحاسبية الدولية التي لا تتعارض مع أحكام هذا القانون. لهذا نتناول في هذا الفصل، شروط المصاريف واجبة الخصم، ثم نتناول بالتحليل أنواع المصاريف واجبة الخصم، وترحيل الخسائر.

8-2: شروط المصاريف واجبة الخصم للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية

يحدد صافي الربح الضريبي (وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية) على أساس إجمالي الإيرادات مخصوماً منه جميع المصاريف الضرورية لتحقيق هذه الإيرادات والمحافظة عليها. وتجنباً للجدل بين المكلفين والإدارة الضريبية حول المصاريف واجبة الخصم، حددت الفقرة (أ) المادة (13) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، شروط المصاريف واجبة الخصم على أنها:-

- ويشترط في التكاليف والنفقات القابلة للخصم:-
- 1- أن تكون مرتبطة بالنشاط التجاري أو الصناعي أو الخدمي وأن لا تكون منفصلة عن ذلك النشاط.
 - 2- أن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات، عدا التكاليف والمصروفات التي حسب العادة لا تحتاج إلى مستندات لدعم ارتباطها بذلك النشاط، بحيث لا تتجاوز 2%(إثنين بالمائة) من صافي الربح وفقاً للأسس التي تحددها اللائحة التنفيذية.

ويستدل من النص السابق، والمادة (14) من اللائحة التنفيذية للقانون، أنه توجد عدة شروط يجب توافرها في المصاريف واجبة الخصم منها:

1- أن تكون المصاريف مرتبطة بالنشاط : يجب أن تكون المصاريف مرتبطة بنشاط المنشأة. ويدعو هذا الشرط إلى التفرقة بين المصاريف المرتبطة بالنشاط واستثمارات الربح (المصاريف الشخصية)، فالمصاريف المرتبطة بالنشاط هي التي تنفق في سبيل تسيير أعمال المنشأة مثل مرتبات الموظفين، والإيجار، ومصاريف الصيانة، وإهلاك الأصول الثابتة، والضرائب والرسوم، والفوائد والعمولات المدينة وغيرها. وأما استثمارات الربح (المصاريف الشخصية) فهي المبالغ التي تصرف دون أن تتصل بنشاط المنشأة مثل إيجار منزل صاحب المنشأة المخصص للاستعمال الشخصي، والرسوم الجمركية على سيارة بغرض الاستخدام الشخصي، والمصاريف الشخصية المتعلقة بالمكلف وأسرته بشكل عام.

وعلى ضوء ما تقدم، فإن المصاريف الشخصية للمكلف لا تعتبر تكليفاً على الربح وإنما استعمالاً له. ويتطلب الأمر إضافة هذه المصاريف إلى صافي الربح المحاسبي لتحديد صافي الربح الضريبي.

ويحدث في الحياة العملية أن تكون بعض المصاريف مشتركة بين نشاط المنشأة والاستخدام الشخصي للمكلف، بمعنى أن جزءاً منها يعود بالنفع على المكلف شخصياً، والجزء الآخر يعود بالنفع على المنشأة مثل نفقات السيارة - من بنزين وإصلاح وصيانة، وإهلاك، ومرتببات السائق وغيرها - والتي تستخدم في نشاط المنشأة والاستخدام الشخصي.

ويقضي العرف الضريبي في مثل هذه الحالة على اعتبار ثلثي المصاريف المشتركة من المصاريف واجبة الخصم مقابل استعمال المنشأة ورد الثلث الباقي إلى وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية مقابل الاستعمال الشخصي للمكلف. وكما يتضح من المثال التالي :

بلغ صافي ربح إحدى المنشآت 270.000 ريال. وتبين من فحص مصروفات السيارة أن هناك مبلغ 180.000 ريال مصروفات سيارة تستخدم في نشاط المنشأة والاستعمال الشخصي. والمطلوب تحديد صافي الربح الضريبي؟

صافي الربح المحاسبي يضاف إليه	270000
(3/1 × 180000) مصاريف السيارة للاستعمال الشخصي نظراً لأن السيارة تستخدم في نشاط المنشأة والاستخدام الشخصي للمكلف، فيعتمد ثلثي المبلغ (120000 ريال) من ضمن المصاريف مقابل استعمال المنشأة، ويرد ثلث المبلغ (60000 ريال) مقابل الاستعمال الشخصي.	60000
صافي الربح الضريبي	330000

2- أن تكون المصاريف مرتبطة بالفترة المالية : يشترط أن تكون المصاريف مرتبطة بالفترة المالية موضوع الفحص تطبيقاً لمبدأ استقلال السنوات الضريبية، ومبدأ المقابلة، وأساس الاستحقاق. حيث يتم تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة بمقابلة جميع الإيرادات الخاصة بالفترة المالية سواء حصلت أو لم تحصل بجميع المصاريف والأعباء المرتبطة بنفس الفترة سواء سددت أم لم تسدد.

مثال :

كان صافي ربح إحدى المنشآت الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية 470.000 ريال، وبفحص عقد الإيجار اتضح أن المنشأة وقعت عقد الإيجار بتاريخ 2012/2/1م بمبلغ 60.000 ريال، وتم سداد إيجار ستة شهور علماً بأن السنة المالية تنتهي في 2012/12/31م. والمطلوب تحديد صافي الربح الضريبي؟

صافي الربح المحاسبي يخصم منه	470000
(5 × 60000) الإيجار المستحق نظراً لأن المنشأة سددت الإيجار لمدة ستة شهور للفترة من فبراير وحتى يونيو، ونظراً لأن السنة المالية تنتهي في 2012/12/31م فهناك إيجار مستحق للفترة من أغسطس حتى ديسمبر (خمس شهور).	(300000)
صافي الربح الضريبي	170000

3- أن تكون المصاريف إيرادية وليست رأسمالية : يشترط أن تكون المصاريف واجبة الخصم من المصاريف الإيرادية. ويمكن تعريف المصاريف الإيرادية بأنها المصاريف صغيرة المبالغ التي تصرف بصفة دورية ومتكررة في سبيل الحصول على خدمات ومنافع يقتصر الاستفادة منها على فترة مالية واحدة. ومن أمثلة هذه المصروفات المرتبات والأجور، وعمولة وكلاء الشراء، وعمولة وكلاء البيع، والقرطاسية والمطبوعات، والدعاية والإعلان الدوري، ومصاريف الكهرباء والمياه، ومصاريف الصيانة والإصلاح، ومصاريف النقل وغيرها. ولقد جاءت تسمية المصاريف الإيرادية من حيث كون هذه المصاريف تصرف بغرض الحصول على الإيرادات خلال الفترة المالية، كما أنها تستقطع من إيرادات هذه الفترة. وفيما يتعلق بالمصاريف الإيرادية فإنها تظهر في الجانب المدين من حسابات النتيجة وتعتبر من المصاريف واجبة الخصم من إيرادات الفترة الحالية التي استفادت منها.

ويمكن تعريف المصاريف الرأسمالية بأنها المصاريف كبيرة المبالغ التي تصرف بصفة غير متكررة في سبيل الحصول على أصول ثابتة يستفاد من خدماتها لفترة مالية طويلة، مثل شراء الأراضي وإقامة المباني عليها، وشراء الأثاث والمعدات والآلات، والسيارات وغير ذلك. كما تشمل هذه المصاريف المبالغ التي تصرف بهدف زيادة الطاقة الإنتاجية، أو العمر الإنتاجي للأصل الثابت، أو بإجراء التحسينات والإضافات للأصول الثابتة القديمة مثل إقامة طابق ثانٍ فوق المبنى القائم أو شراء مصعد للمبنى، وكما تعتبر من المصاريف الرأسمالية كافة المصاريف التي تصرف في سبيل الحصول على الأصول الثابتة حتى تصبح صالحة للاستخدام مثل الضرائب الجمركية، ومصاريف نقل الأصول الثابتة والتأمين عليها، وتكلفة القواعد التي بنيت عليها. ولقد جاءت تسمية المصاريف الرأسمالية لأنه غالباً ما يستنفذ جزء كبير من رأس المال في سبيل الحصول على الأصول الثابتة.

وفيما يتعلق بالمصاريف الرأسمالية فإنها تظهر بالميزانية في جانب الأصول باعتبارها ثمن خدمات تستفيد منها المنشأة لأكثر من فترة مالية واحدة.

حيث لا تحمل حسابات النتيجة بكافة المصاريف الرأسمالية بل بجزء يعادل القدر الذي استفادت منه الفترة المالية. ويسمى هذا الجزء محاسبياً وضريبياً بالإهلاك. ومن الناحية الضريبية قد يؤدي الخلط بين المصاريف الإيرادية والمصاريف الرأسمالية إلى تخفيض صافي الربح المحاسبي. ويتطلب الأمر في هذه الحالة استبعاد المصاريف الرأسمالية وإضافتها إلى صافي الربح المحاسبي لتحديد صافي الربح الضريبي مع الأخذ بعين الاعتبار الإهلاك السنوي الخاص بالفترة المالية.

مثال :

بلغ صافي ربح إحدى المنشآت الخاضعة للضريبة 210.000 ريال، واتضح لمأمور الضرائب أن بند المصاريف العمومية يتضمن مبلغ 1.440.000 ريال قيمة آلة جديدة تم شراؤها في أول مارس. والمطلوب تحديد صافي الربح الضريبي علماً بأن معدل الإهلاك المعتمد من المصلحة للآلات 25%.

تمهيد: تعتبر قيمة الآلة (1.440.000 ريال) نفقة رأسمالية وليست نفقة إيرادية، لهذا يجب تحميل السنة بالقدر الذي استفادت منه المنشأة، أي إخضاع هذه الآلة للإهلاك بمعدل 25% وإضافة بقية المبلغ إلى صافي الربح المحاسبي.

صافي الربح المحاسبي	210000
يضاف إليه	
قيمة الآلة الجديدة، لأنها تمثل نفقة رأسمالية.	1440000
يخصم منه	
$(12/10 \times 25\% \times 1440000)$ إهلاك الآلة عن الفترة.	(300000)
صافي الربح الضريبي	1350000

4- أن تكون المصاريف حقيقية ومؤكدة وفعليّة: يشترط أن تكون المصاريف حقيقية وتم حدوثها ووقعت فعلاً وليست مصاريف احتمالية. وهذا يعني أن المصاريف والخسائر المحتملة لا تعتبر من المصاريف واجبة الخصم. وعلى هذا فإن المخصصات التي يتم تكوينها بهدف مواجهة أية مصاريف أو خسائر محتملة وغير محددة القيمة لا يسمح بخصمها من الإيرادات عند تحديد وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية. والحكمة من هذا الشرط هو الحد من التهرب الضريبي أو التخفيف من أعباء الضريبة.

ولا تتفق وجهة نظر المحاسبة المالية مع وجهة نظر التشريع الضريبي التي تقضي بأخذ جميع المصاريف الفعلية والمحتملة في الاعتبار عند تحديد نتيجة النشاط تنفيذاً لمبدأ الحيطة والحذر. في حين أن وجهة نظر التشريع الضريبي تقضي بالاعتراف فقط بالمصاريف والخسائر الفعلية ولا تعترف بالمصاريف والخسائر المحتملة.

5- أن تكون المصاريف مؤيدة بمستندات: يشترط أن تكون المصاريف مؤيدة بمستندات للتأكد من جدية الصرف وارتباطها بالنشاط الخاضع للضريبة، وحتى لا يكون الغرض من إظهار المصاريف في حسابات النتيجة التهرب الضريبي أو تخفيض وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية. ومع هذا فهناك بعض المصاريف التي يصعب الحصول على مستندات تؤيدها مثل مصاريف المواصلات، والإكراميات الصغيرة، وأجور حمالة وتقريغ للأفراد، ومصروفات المقصف (البوفيه) للضيافة الداخلية، وغيرها من المصاريف النثرية التي تكون مبالغها صغيرة. في مثل هذه الحالات، فتعتمد هذه المصاريف غير المؤيدة بمستندات في حدود 2% من صافي ربح المنشأة. ونحن نرى أن السماح بخصم المصاريف غير المؤيدة بمستندات يجب أن تكون في تكون في حدود 2% من صافي الربح المعدل الخاضع للضريبة، وذلك بإضافة هذه المصاريف مؤقتاً لحين الوصول إلى صافي الربح المعدل الخاضع للضريبة، ثم يخصم 2% قبل تحديد الوعاء الضريبي. لكون هذه المعالجة تستقيم مع أساس التحاسب الضريبي لضريبة الأرباح التجارية والصناعية التي تعتمد على إضافة المصاريف غير المعتمدة ضريبياً إلى صافي الربح المحاسبي، لكي نصل إلى صافي الربح المحاسبي المعدل الذي يخصم منه 2% مقابل المصاريف غير المؤيدة بمستندات.

مثال :

بلغ صافي ربح إحدى المنشآت الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية مبلغ 740.000 ريال، وعند فحص النفقات اتضح أن هناك المبالغ التالية غير مؤيدة بمستندات : 20.000 ريال تجديد السجل التجاري، 80.000 ريال مصاريف إصلاح وصيانة سيارة المنشأة، 60.000 ريال مصاريف نثرية غير مؤيدة بمستندات.

والمطلوب تحديد صافي الربح الضريبي؟

صافي الربح المحاسبي		740000
يضاف إليه		
تجديد السجل التجاري غير مؤيد بمستند.	20000	
إصلاح وصيانة سيارة المنشأة غير مؤيد بمستند	80000	
مصاريف نثرية غير مؤيدة بمستندات	60000	
إجمالي		160000
صافي الربح المعدل		900000
يخصم منه		
2% من صافي الربح للمصاريف النثرية غير المؤيدة		(18000)
بمستندات (0.02×900000)		
وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية		882.000

8-3: أنواع المصاريف واجبة الخصم

حسماً للخلاف بين المكلفين والإدارة الضريبية حددت الفقرة (ب) المادة (13) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، أنواع المصاريف واجبة الخصم، وذلك على النحو التالي:-

8-3-1 : إيجار العقارات

يعتبر بند الإيجار أول أنواع المصاريف التي نص المشرع الضريبي على وجوب خصمها عند تحديد وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية. حيث ينص البند (1) الفقرة (ب) من المادة (13)، على أنه يعد من المصاريف واجبة الخصم:

"قيمة إيجار العقارات التي يستأجرها المكلف لممارسة أنشطته المختلفة، باستثناء القيمة الإيجارية بموجب عقود التأجير التمويلي".

ويحدد نص الفقرة السابقة أن الإيجار الذي تسدده المنشأة أو تلتزم بسداده مقابل استئجار الأراضي والمباني لممارسة أنشطتها، يعتبر من الناحية الضريبية من المصاريف واجبة الخصم، فيما عدا القيمة الإيجارية بموجب عقود التأجير التمويلي. ويجب على مأمور الضرائب التأكد أن مبلغ الإيجار مرتبط بالفترة المالية

ونشاط المنشأة ، وأنه يمثل نفقة حقيقية، وذلك بالإطلاع على عقود الإيجار وسندات الصرف.

وهناك بعض الحالات قد تحدث في الحياة العملية بخصوص الإيجار منها :

1- لا تعتبر المبالغ المسددة مقدماً كتأمينات من المصاريف واجبة الخصم لأنها ليست مصاريف وإنما هي عبارة عن مبالغ مدفوعة مقدماً سوف تسترد.

مثال: بلغ صافي ربح إحدى المنشآت الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية 600.000 ريال. وقد تبين لمأمور الضرائب أنه تم تحميل حساب الأرباح والخسائر 45.000 ريال تأمين مدفوع مقدماً. والمطلوب تحديد صافي الربح الضريبي.

صافي الربح المحاسبي	600000
يضاف إليه	
التأمينات المسددة، لأن هذا المبلغ سوف يسترد.	45000
صافي الربح الضريبي	645000

2- لا يعتبر إيجار السكن الشخصي لصاحب المنشأة الفردية، أو لأحد الشركاء في شركات الأشخاص، من المصاريف واجبة الخصم لكونه يعتبر استعماً للربح لا تكليفاً عليه.

مثال 1 :

بلغ صافي ربح إحدى المنشآت الفردية الخاضعة للضريبة الأرباح التجارية والصناعية 643.000 ريال، وعند الفحص اتضح أنه تم تحميل حساب الأرباح والخسائر بمبلغ 520.000 ريال إيجار سنوي لسكن صاحب المنشأة.

صافي الربح المحاسبي	643000
يضاف إليه	
إيجار سكن صاحب المنشأة لأنه يعتبر استعماً للربح لا تكليفاً عليه.	520000
صافي الربح الضريبي	1163000

مثال 2 :

بلغ صافي ربح إحدى شركات الأشخاص 534.000 ريال، وعند فحص عقد الإيجار اتضح لمأمور الضرائب أن الإيجار الشهري 80.000 ريال خاص بسكن الشريك المدير، وقد تم تحميل حساب الأرباح والخسائر بالمبلغ الذي يخص السنة وعقد الإيجار يبدأ في أول يناير، وتنتهي السنة المالية في 31 ديسمبر.

والمطلوب تحديد صافي الربح الضريبي.

534000	صافي الربح المحاسبي
	يضاف إليه
960000	(12 × 80000) إيجار سكن الشريك المدير لأنه يعتبر استعمالاً لربح لا تكيفاً عليه.
1494000	صافي الربح الضريبي

3- يجب إضافة الإيجار المدفوع مقدماً أو خصم الإيجار المستحق، فالعبرة هنا بالإيجار الذي يخص الفترة المالية.

مثال :

كان صافي ربح إحدى المنشآت الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية 722.000 ريال، وبفحص عقد الإيجار اتضح أن المنشأة وقعت عقد الإيجار في أول أغسطس بمبلغ 60.000 ريال وتم سداد إيجار سنة علماً بأن السنة المالية تنتهي في 31 ديسمبر.

722000	صافي الربح المحاسبي
	يضاف إليه
420000	(7 × 60000) الإيجار المدفوع مقدماً نظراً لأن المنشأة سددت الإيجار عن سنة كاملة في أول أغسطس، فهناك إيجار مدفوع مقدماً لمدة سبعة شهور يضاف إلى الربح المحاسبي.
1142000	صافي الربح الضريبي

4- يعتبر إيجار سكن الموظفين والعمال من المصاريف واجبة الخصم لكونه يعتبر تحميلاً على الربح لارتباطه بنشاط المنشأة وفي نفس الوقت مبلغ الإيجار ميزة نقدية يخضع لضريبة المرتبات والأجور.

5- إذا قامت إحدى المنشآت باستئجار عقار يؤجر جزء منه للغير من الباطن، فإن المبلغ الذي يعتبر تكليفاً على الربح هو صافي المبلغ فقط. فمثلاً لو استأجرت إحدى المنشآت عقاراً بإيجار شهري قدره 90.000 ريال، ثم قامت بتأجير جزء منه للغير بمبلغ 30.000 ريال إن المبلغ الذي يعتبر تكليفاً على الربح هو مبلغ 720.000 ريال (12×60.000) وليس مبلغ 1.080.000 ريال (12×90.000) .

6- إذا قام المكلف باستئجار عقار يخصص جزء منه للاستعمال الشخصي والجزء الآخر لممارسة العمل في هذه الحالة يعتبر فقط الجزء الذي تشغله المنشأة بغرض مزاوله النشاط من المصاريف واجبة الخصم، أما الجزء الخاص بالاستعمال الشخصي فيعتبر استعمالاً للربح لا تكليفاً عليه ويجب استبعاده من المصاريف واجبة الخصم.

7- يعتبر إيجار سكن المدير العام في شركة الأموال من المصاريف واجبة الخصم وذلك لكون المدير العام يعتبر موظفاً في الشركة وفي نفس الوقت يخضع مبلغ الإيجار لضريبة المرتبات والأجور كميزة نقدية.

متسلسل :

بلغ صافي ربح إحدى شركات التضامن مبلغ 354.000 ريال وقد تبين لمأمور الضرائب أن المكلف يشغل جزءاً من العقار يقدر بربع العقار للاستعمال الشخصي والجزء المتبقي لمزاوله نشاطه. والمطلوب تحديد صافي الربح الضريبي إذا علمت أن إيجار العقار المسدد في السنة بموجب العقد 1.200.000 ريال.

صافي الربح المحاسبي	354000
يضاف إليه	
$(1200000 \times 4/1)$ إيجار العقار مقابل الاستعمال الشخصي. تم اعتماد ثلاثة أرباع إيجار العقار	300000
108000 ريال مقابل استعمال المنشأة، وإضافة مبلغ	
36000 ريال مقابل استعمال ربع العقار للأغراض الشخصية.	
صافي الربح الضريبي	654000

8-3-2: الإهلاك

تستفيد المنشأة من المبالغ التي تنفقها بغرض الحصول على أصول ثابتة لأكثر من فترة مالية، ولا يتم تحميلها على فترة واحدة، وإنما يتم توزيع تكلفتها على الفترات المالية المتوقعة استفادتها منها وهو ما يطلق عليها محاسبياً إهلاك الأصول الثابتة.

ويعرف الإهلاك بأنه النقص التدريجي في قيم الأصول الثابتة نتيجة الاستعمال، أو مضي المدة، أو التقادم (ظهور تقنيات جديدة تقلل من كفاءة الأصول الثابتة الموجودة ومن قدرة المنشأة على المنافسة). وكما يعرف الإهلاك بأنه توزيعاً لتكلفة الأصل الثابت بحسب عمره الإنتاجي، أو بحسب استفادة المنشأة من خدمات هذا الأصل. وعادة ما يتم خصم مصاريف الإهلاك من إيرادات الفترة للوصول إلى صافي الربح أو صافي الخسارة المحاسبي.

وينص البند (2) الفقرة (ب) المادة (13) من القانون رقم (17) لسنة 2010م

على أن من المصاريف واجبة الخصم:

"الإهلاكات وفقاً لأحكام المواد (16، 17) من هذا القانون

وقد تضمنت المادتان (16، 17) المشار إليهما في النص، الأحكام المتعلقة بإهلاك الأصول الثابتة على النحو التالي:

1) ملكية الأصول :

ينص البند (أولاً) من المادة (16) على أنه:-

لأغراض تطبيق أحكام هذا القانون وبغض النظر عما يرد في أي قانون آخر، يكون احتساب الإهلاك لأصول المنشأة عند تحديد الربح الضريبي، على أساس أن يتم خصم الإهلاك بواسطة المالك للأصول، أو في حالة أن يكون الأصل مؤجراً وبموجب عقد تأجير تمويلي مسجل لدى الجهة المختصة، أن يتم خصم الإهلاك بواسطة المستأجر. ويشترط لخصم الإهلاك بواسطة المستأجر تحقق الشروط التالية:-

- (أ) اشتتمال عقد التأجير التمويلي لخيار الشراء أو نقل ملكية الأصل للمستأجر.
- (ب) اعتبار القيمة الحالية لدفعات الإيجار بتاريخ إبرام العقد هي تكلفة الأصل

المؤجر بالنسبة للمستأجر.

(ج) أن يكون الأصل المؤجر في حيازة المستأجر الأصلي ومستخدمًا له وفقاً للغاية منه.

(د) لا تشمل عقود الإيجار التمويلية ما يلي:

1. عقد التأجير للمستأجر من الباطن.
 2. عقد التأجير الفرعي والذي بموجبه يقوم المؤجر بنقل الأصل إلى مستأجر آخر.
 3. عقد التأجير للمورد والمسمى البيع وإعادة التأجير، والذي بموجبه يقوم المورد ببيع الأصل للمؤجر ومن ثم يقوم المورد باستجاره من المؤجر، ويصبح المورد مستأجراً.
- (هـ) أن لا تقل فترة عقد التأجير التمويلي عن ثلاث سنوات.

ويتضح من نص هذه المادة أن الأصول المملوكة للمنشأة هي التي تحتسب لها أقساط إهلاك. أما بالنسبة للأصول المستأجرة من الغير، فإنه يجب التمييز بين عقود التأجير التشغيلي وعقود التأجير التمويلي.

ففي عقود التأجير التشغيلي تظل ملكية الأصل المؤجر لدى المؤجر. ويحق للمنشأة المالكة لأصولها والمؤجرة للغير أن تحتسب إهلاك لهذه الأصول كما لو كانت بحوزتها، على أن يعتبر الدخل الناشئ عن التأجير إيراداً للمنشأة المؤجرة.

وأما بالنسبة لعقود التأجير التمويلي المنتهي بالتمليك، أي العقود التي توافرت فيها الشروط المحددة في المادة (16) المشار إليها في الفقرات (أ إلى هـ) فإنها تعد من حيث الشكل عقود تأجير، ولكنها من حيث الجوهر تنطوي على نقل المنافع والمخاطر المرتبطة بالأصل من المؤجر إلى المستأجر. وبناءً على ذلك فإن المستأجر يُنظر إليه في هذه الحالة وكأنه مشتري للأصل وليس مستأجراً له، ومن ثم فإن المستأجر في عقود التأجير التمويلي يعد بمثابة المالك للأصل وهو الذي يقوم باحتساب أقساط إهلاكه، وتحمل مصاريف صيانته. وتعد أقساط الإهلاك المحتسبة للأصل المستأجر تأجيراً تمويلياً وفقاً للقانون من التكاليف الواجبة الخصم من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

مثال 1:-

بلغ صافي الربح المحاسبي لشركة همدان للمقاولات عن السنة المنتهية في 2013/12/31م مبلغ

15.000.000 ريال، وعند فحص حسابات الشركة من جانب مأمور الضرائب اتضح ما يلي :-

1- قامت الشركة بتأجير 3 رافعات لشركة تهامة بموجب عقد إيجار ينص على ما يلي:-

أ. الإيجار الشهري لكل رافعة 400.000 ريال .

ب. مدة الإيجار سنتان ابتداءً من 2012/4/1م .

ج. تتحمل شركة همدان مصاريف صيانة الرافعات .

د. العمر الافتراضي للرافعات 10 سنوات .

2- لم تدرج شركة همدان إيرادات تأجير هذه الرافعات ضمن وعاء الضريبة

3- بلغت مصاريف صيانة الرافعات وإهلاكها خلال السنة بلغت على التوالي 500.000

ريال ، 2.000.000 ريال ومسجلة ضمن المصاريف العمومية في دفاتر شركة همدان

والمطلوب :-

1) تحديد ما إذا كان عقد التأجير المشار إليه عقد تأجير تشغيلي أم عقد تأجير تمويلي؟

2) تحديد وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية لعام 2013م.

الحل :-

1) يعتبر عقد التأجير في هذه الحالة عقد تأجير تشغيلي حيث انه لا يتضمن خيار الشراء

من جانب شركة تهامة ،وان مدة عقد الإيجار اقل من ثلاث سنوات وفقاً للمادة (16)

من القانون رقم (17) لسنة 2010م .كما أن المخاطر المتعلقة بالرافعات لم تنتقل إلى

شركة تهامة وتحملت شركة همدان بمصاريف الصيانة وإهلاك الرافعات .

2) وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية:

صافي الربح المحاسبي		15.000.000
يضاف إليه :		
إيراد تأجير رافعات لشركة تهامة		
9×400,000 أشهر 3 رافعات	10.800.000	
الإجمالي		10.800.000
وعاء الضريبة		25.800.000

مثال 2 :

في 2013/1/1 قامت شركة سبأ بتأجير حافلة لشركة معين بموجب عقد تأجير وفقاً للشروط التالية :

- 1- مدة العقد 3 سنوات والعمر الافتراضي للحافلة خمس سنوات .
 - 2- يتضمن العقد حق المستأجر (شركة معين) بشراء الحافلة في نهاية عقد الإيجار .
 - 3- تدفع شركة معين أيجاراً سنوياً قدره 1,500.000 ريال في 1 يناير من كل سنة ابتداء من اليوم الأول للتأجير .
 - 4- معدل الفائدة الحدي على الاقتراض 10% لرسملة دفعات الإيجار .
 - 5- تنقسم دفعات الإيجار إلى شقين إيرادات الفوائد والإيجار المستحق القبض. وكانت إيرادات الفوائد 373035 ريال.
- إذا علمت أن القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار بلغت 3.730.350 ريال .

المطلوب :

- 1- تحديد ما إذا كان عقد الإيجار تشغيلياً أم تموالياً ؟
- 2- تحديد مدى خضوع الإيجارات التي تحصل عليها شركة سبأ للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وفقاً لقانون ضرائب الدخل.
- 3- تحديد الشركة التي ستقوم باحتساب أقساط الإهلاك للحافلة ومن ثم تحديد أساس الإهلاك؟

الحل:

1. يُعتبر عقد الإيجار عقداً تأجيرياً تموالياً حيث أن مدة العقد تغطي معظم العمر الافتراضي للأصل، ويتضمن العقد خيار الشراء .
 2. مبلغ الإيجار ككل لا يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، وما يخضع هو إيرادات الفوائد المحتسبة ضمن الإيجار والبالغة 373,035 ريال
 3. العقد من حيث الشكل عبارة عن عقد تأجير، ولكن من حيث الجوهر يعتبر العقد بمثابة نقل ملكية الأصل من المؤجر إلى المستأجر، ومن ثم فإن المستأجر شركة معين هي التي ستقوم باحتساب أقساط الإهلاك للأصل. وأساس الإهلاك في هذه الحالة هو القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار والتي تبلغ 3,730,350 ريال.
- ملاحظة: تم احتساب القيمة الحالية لدفعات الإيجار كما يلي:

-- القيمة الحالية لقسط سنوي بمبلغ ريال لمدة 3 سنوات = 2.4869 (من جدول القيمة الحالية للدفعات).

-- القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار = $2.4869 \times 1.500.000 = 3.730.350$ ريال

(2) معدلات إهلاك الأصول :

ينص البند (ثانياً) المادة (16) من القانون ينص أنه يتم احتساب إهلاك الأصول الثابتة بالمعدلات التالية:--

- (أ) (5 %) من تكلفة شراء أو إنشاء أو تطوير أو تجديد أو إعادة بنسء أي من المباني والمنشآت والسفن والطائرات وذلك عن كل سنة ضريبية.
- (ب) (10 %) من تكلفة شراء أو تطوير أو تحسين أو تجديد أي من الأصول المعنوية التي يتم شراؤها، بما في ذلك الشهرة وذلك عن كل سنة ضريبية.
- (ج) الفئتين التاليتين للأصول يتم إهلاكها وفقاً لنظام أساس الإهلاك بالنسب المشار إليها قرين كل فئة كما يلي:--
- 1- أجهزة الكمبيوتر وأجهزة تخزين نظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات بنسبة 50 % من أساس الإهلاك للفترة الضريبية.
 - 2- كل الأصول الأخرى بنسبة 25 % من أساس الإهلاك للفترة الضريبية.
 - 3- لا يتم احتساب أي إهلاك للأراضي والأعمال الفنية والتذكارية والمجوهرات والأصول الأخرى غير المستهلكة بطبيعتها.

ووفقاً لنص البند المشار إليه أعلاه، تم تبويب الأصول في أربع مجموعات، وخصص لكل مجموعة معدل أو نسبة إهلاك، كما يلي:--

1- إهلاك المباني والمنشآت والسفن والطائرات:-- يتم إهلاك هذه المجموعة بنسبة 5 % من تكلفة الشراء أو الإنشاء أو التطوير أو إعادة البناء وذلك عن كل فترة ضريبية.

2- إهلاك الأصول المعنوية:-- يقصد بها الأصول الثابتة التي ليس لها وجود مادي ملموس مثل التراخيص، وحقوق الملكية الفكرية، والاسم التجاري وحقوق النشر وحقوق الطبع، وبراءات الاختراع، وحقوق الامتياز. وقد تحصل المنشأة على هذه الأصول مقابل دفع مبالغ مالية، أو يتم إنشاؤها بمعرفة المنشأة .

وتتأثر هذه الأصول الثابتة غير الملموسة جداً في الفكر المحاسبي والضريبي من ناحية خضوعها للإهلاك من عدمه، يمكن حصره في عدة نقاط منها:

(أ) الأصول الثابتة غير الملموسة التي لها أجل محدود مثل حقوق الاختراع وحقوق الامتياز، ويجب إهلاكها للأسباب التالية :

1. حقوق الاختراع يحميها القانون لمدة من الزمن وتنتهي قيمتها بانتهاء هذه المدة.

2. حقوق الامتياز قد ينص العقد على أن تؤول للسلطة المانحة للامتياز أصول الشركة دون تعويض .

(ب) الأصول الثابتة غير الملموسة التي ليس لها أجل محدود مثل شهرة المحل. ويمكن التمييز بين الحالات التالية :

1. إذا ظهرت الشهرة نتيجة إعادة تقييم الأصول والالتزامات .

2. إذا قامت المنشأة بشراء الشهرة .

3. إذا ظهرت الشهرة نتيجة انضمام شريك أو انفصال شريك .

وقد حسمت المادة (16) من القانون هذا الخلاف، حيث نصت على خضوع الأصول المعنوية المشتراه بما في ذلك الشهرة للإهلاك بنسبة 10% من تكلفة شراء وتطوير وتحسين أي من هذه الأصول.

3- إهلاك أجهزة الحاسبات الآلية وتكنولوجيا المعلومات:- وتتضمن هذه

المجموعة أجهزة الحاسوب، والبرامج، وأجهزة تخزين البيانات، وكل ما يتعلق بتقنية نظم المعلومات. ويتم إهلاك هذه الأصول بنسبة 50% من تكلفتها.

4- إهلاك الأصول الثابتة الأخرى:- وتتضمن هذه المجموعة جميع الأصول

الأخرى المستخدمة في النشاط، والتي لم ترد في المجموعات السابقة مثل الآلات والمعدات، والأثاث، والسيارات، ووسائل النقل وغيرها. ويتم إهلاك هذه الأصول بنسبة 25% من تكلفتها.

وتجدر الإشارة إلى أن معدلات الإهلاك المحددة بالقانون تعد ملازمة بالنسبة للمكلفين ومصلحة الضرائب عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة فقط. وبمعنى آخر فإن من حق المكلفين إهلاك الأصول الثابتة بالمعدلات التي يرونها مناسبة لطبيعة نشاطهم وبما يتفق مع معايير المحاسبة المعمول بها، وتسجيل ذلك في

دفاترهم المحاسبية. وعند إعداد الإقرار الضريبي أو مراجعته من قبل الفاحص الضريبي يجب مراعاة الأحكام المتعلقة بالإهلاك، وأن يتم التحقق من احتساب الإهلاك للأغراض الضريبية، في حدود معدلات الإهلاك السابق الإشارة إليها، كما وردت في نص المادة (16) من القانون، وما زاد على هذه المعدلات يضاف إلى صافي الربح أو صافي الخسارة المحاسبي، وما نقص يخصم من صافي الربح أو صافي الخسارة المحاسبي.

ومن وجهة نظرنا، لم يوفق المشرع اليمني في القانون الضريبي الجديد، في وضع معدلات لإهلاك الأصول بطريقة تتناسب مع طبيعة أنواعها، واختلاف أغراضها، وظروف تشغيلها، وعمرها الافتراضي. وكان من الأنسب أن يتم وضع أربع معدلات للإهلاك هي: 5% لإهلاك المباني والسفن والطائرات بجميع أنواعها، و 10% لإهلاك الآلات والمعدات، والأجهزة، والأثاث، والأصول المعنوية التي يتم شراؤها، وإهلاك أي نوع من الأصول لم يحدد له معدل إهلاك، و 20% لإهلاك السيارات ووسائل النقل المختلفة، و 40% لإهلاك أجهزة الحاسوب والبرامج، وأجهزة تخزين البيانات والمعلومات، وكل أصل له علاقة بتكنولوجيا المعلومات.

(3) أساس احتساب إهلاك الأصول :

يثار جدل في الأدب المحاسبي والضريبي حول أساس تحديد القيمة الخاضعة للإهلاك. وبهذا الصدد يوجد أساسان لاحتساب الإهلاك هما :

1. احتساب الإهلاك على أساس التكلفة التاريخية التي تشمل ثمن الشراء مضافاً إليه جميع المصاريف الرأسمالية حتى يصبح الأصل صالحاً للاستخدام. ويدخل ضمن التكلفة التاريخية للأصل كل التكاليف التي تنفق لتجديد الأصل وتطويره .

2. احتساب الإهلاك على أساس القيمة الاستبدالية أي على أساس سعر الأصول الثابتة السائد في تاريخ إعداد القوائم المالية.

وتنص الفقرة (أ) من المادة (17) على أنه:-

يقصد بأساس الإهلاك في تطبيق أحكام المادة (16) من هذا القانون التكلفة التاريخية للأصل، على أساس طريقة القسط الثابت والواجب اعتمادها كأساس لاحتساب الإهلاك ويدخل ضمن التكلفة التاريخية كل النفقات الرأسمالية التي أنفقت لتجديد الأصل أو تطويره.

ويستدل من النص السابق، أنه يجب احتساب إهلاك الأصول على أساس التكلفة التاريخية، مع تجاهل أي ارتفاع في الأسعار.

(4) طريقة الإهلاك:

توجد عدة طرق للإهلاك أهمها طريقة القسط الثابت، وطريقة القسط المتناقص، وطريقة ساعات التشغيل، وطريقة وحدات الإنتاج. وفقاً لنص المادة (17) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، فإن طريقة القسط الثابت هي الطريقة المعتمدة لاحتساب الإهلاك.

وتجدر الإشارة إلى أن من حق المكلفين إهلاك الأصول الثابتة بالطريقة التي يرونها مناسبة وتسجيل ذلك في دفاترهم المحاسبية. وعند إعداد الإقرار الضريبي أو مراجعته من قبل الفاحص الضريبي يجب التحقق من أن المكلف استخدم طريقة القسط الثابت.

(5) تاريخ البدء في احتساب الإهلاك:

نقسم الرأي بشأن تحديد تاريخ البدء في احتساب الإهلاك إلى اتجاهين^١ :
الاتجاه الأول: يقضي هذا الاتجاه بأن يتحدد تاريخ بدء احتساب الإهلاك من تاريخ بدء الاستخدام، على أساس أن الهدف من اقتناء الأصول الثابتة هو استخدامها في النشاط وليس بغرض إعادة بيعها والاتجار فيها.

الاتجاه الثاني: يقضي هذا الاتجاه بأن يتحدد تاريخ بدء احتساب الإهلاك من تاريخ الحصول على الأصل. وبمعنى أدق من التاريخ الذي يصبح فيه الأصل عرضة للنقص على أساس أن الإهلاك هو النقص التدريجي في قيم الأصول الثابتة بسبب الاستعمال، أو مضي المدة، أو ظهور أصول ثابتة جديدة أكثر كفاءة وإنتاجية.

وأخذ المشرع الضريبي اليمني بالاتجاه الأول، استناداً إلى البند (3) الفقرة (أ) المادة (18) من اللائحة التنفيذية، الذي يشير إلى أنه يتم إهلاك الأصول للفترة من تاريخ بدء استخدام الأصل حتى نهاية السنة المالية.

ونحن نميل إلى الاتجاه الثاني لأنه يتفق مع طبيعة الإهلاك. وهذا يعني أن إهلاك الأصول الثابتة لا يكون على الدوام من تاريخ الاستخدام، فيجوز احتساب

د/ منصور أحمد البديوي، في المحاسبة الضريبية، (الاسكندرية : 1992م)، ص 114 - 115.

الإهلاك قبل هذا التاريخ فيسمح مثلاً باحتساب إهلاك الآلات من تاريخ تركيبها وتجهيزها للاستعمال، إذ من هذا التاريخ تتعرض تلك الآلات للنقص الفعلي في قيمتها نتيجة عامل الصداً وغيره من عوامل التعرية التي تؤثر عليها بمرور الزمن. كذلك قد تستهلك الآلات الإنتاجية من الناحية الاقتصادية نتيجة اختراع آلات أكثر كفاءة وأوفر إنتاجاً، ومن ثم يكون من الضروري إحلال آلات جديدة محل الآلات القديمة للاحتفاظ بقدرات المنشأة الإنتاجية والتنافسية. ويطلق على هذه الظاهرة وصف العمر الاقتصادي، أي انتهاء منفعة الآلة من الناحية الاقتصادية قبل انتهاء عمرها الإنتاجي. وكما قد يهلك الأصل من تاريخ إعداده للاستخدام، كما في حالة المباني إذا لم يتفق تاريخ الانتهاء من البناء مع تاريخ بدء العمل في النشاط.

(6) الأصول الخاضعة للإهلاك :

تقسم الأصول الثابتة إلى أصول ملموسة وهي الأصول التي لها وجود كيان مادي مثل الأراضي، والمباني، والآلات، والسيارات، والأثاث، والعدد والأدوات وغير ذلك. وأصول ثابتة غير ملموسة (معنوية) وهي الأصول التي ليس لها وجود مادي ملموس مثل شهرة المحل، وحقوق الاختراع، والعلامات التجارية، وحقوق الطبع والنشر والتوزيع، وحقوق الامتياز.

وبالنسبة للأصول الثابتة الملموسة، فإن تكلفة الأصل تشمل ثمن شرائه وكافة المصاريف التي تتفق عليه حتى يصبح صالحاً للاستخدام مثل الضرائب الجمركية، ومصاريف النقل، وتكاليف إعداد الموقع ومصاريف التركيب وغيرها. وكما تتضمن تكلفة الأصل تكاليف التمويل المباشرة المتعلقة بهذا الأصل إذا كان أصلاً مؤهلاً وفقاً لنص الفقرة (رابعاً) من المادة (15) من اللائحة التنفيذية للقانون. ويقصد بالأصل المؤهل وفقاً لمعيار المحاسبة الدولية رقم (23) بشأن تكاليف الاقتراض الأصول التي تتطلب بالضرورة فترة زمنية طويلة لكي تصبح جاهزة للاستخدام أو البيع.

وبالنسبة للإنفاق اللاحق على الأصل والذي من شأنه زيادة الطاقة الإنتاجية للأصل مثل إضافة أوار جديدة على المباني أو تركيب محركات جديدة للأصول، فإن هذا الإنفاق تتم رسمته وإهلاكه بنفس معدل إهلاك الأصل. وأما النفقات التي تتم على الأصل بغرض المحافظة على طاقته الإنتاجية مثل نفقات الصيانة فإنه يتم

تحميلها على الفترة الضريبية التي تمت بها بإعتبارها مصروفات إيرادية وليست مصروفات رأسمالية .

وبالنسبة للأصول الثابتة الملموسة فمن المتعارف عليه محاسبياً وضريبياً أن جميع هذه الأصول تخضع للإهلاك فيما عدا الأراضي، والأعمال الفنية، والتذكارية، والمجوهرات، والأصول غير القابلة للإهلاك بطبيعتها، لأنها ليست عرضة للزوال، ولا تتناقص قيمتها وليس لها عمر إنتاجي.

وأما الأصول الثابتة المعنوية، فإنهم إهلاكها وفقاً للبند (ب) المادة (16) من القانون، إذا تم الحصول عليها مقابل مبالغ مسددة، أو مقابل التزامات بالسداد للغير.

(7) إهلاك الأصول الثابتة المهلكة دفترياً ولا تزال تستخدم في النشاط :

قد تستمر المنشأة في استخدام أصول ثابتة تم إهلاكها دفترياً محاسبياً وضريبياً. ونظراً لكون الإهلاك يعتبر عنصراً من عناصر تكلفة النشاط فيتم احتساب إهلاك لهذه الأصول بنسبة 75% من معدل الإهلاك العادي، مع ترحيل هذا الإهلاك إلى أحد حسابات الاحتياطات. ولكن من الناحية الضريبية، لا يعتبر مبلغ هذا الإهلاك من ضمن المصاريف واجبة الخصم. وإذا ظهر ضمن المصاريف، فيجب إضافته إلى صافي الربح، أو صافي الخسارة المحاسبي، لأن مبلغ هذا الإهلاك يتم ترحيله إلى حساب احتياطي تجديد الأصول الثابتة، الذي لا يعترف به من المصاريف وفقاً لأحكام التشريع الضريبي، ولأنه سبق توزيع تكلفة هذه الأصول في سنوات سابقة. فمثلاً إذا علمت أن من ضمن الأصول الثابتة لإحدى المنشآت آلات تكلفتها التاريخية 250.000 ريال تم إهلاكها دفترياً، ولا تزال تستخدم في النشاط. وتبين لمأمور الضرائب أن المنشأة حمل قائمة الدخل عن السنة المالية المنتهية في تاريخ معين، مبلغ 46.875 ريال عبء الإهلاك السنوي $(250000 \times 75\% \times 25\%)$. فإن صافي الربح الضريبي يتحدد كما يلي بافتراض أن صافي الربح المحاسبي 153.125 ريال.

* الأصول المستهلكة دفترياً ولا تزال تستخدم : هي الأصول التي يكون رصيد مجمع إهلاكها المتراكم معادلاً لتكلفتها ولا تزال صالحة للاستخدام في النشاط.

صافي الربح المحاسبي	153125
يضاف إليه	
إهلاك الأصول الثابتة المهلكة دفترياً	46875
صافي الربح الضريبي	200000

(8) الإهلاك الإضافي أو المعجل:

أراد المشرع تشجيع المكلفين على تجديد أصولهم الثابتة باستمرار حتى تواكب التقدم الفني، لذلك تنص الفقرة ثالثاً المادة 16 من القانون 17 لسنة 2010م على أنه:

أ- تخصم نسبة 40% من تكلفة الأصول المستخدمة القابلة للاستهلاك سواء كانت الأصول جديدة أو مستعملة وذلك في أول سنة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول. ويتم احتساب الإهلاك وفقاً للبند ثانياً من هذه المادة عن تلك الفترة الزمنية بعد خصم نسبة 40% المحددة بموجب هذه الفقرة من هذا البند، وفي كل الأحوال يجب أن يكون المكلف ملتزماً بمسك دفاتر وحسابات منتظمة.

ب- لا يسري الخصم بنسبة 40% المنصوص عليها في الفقرة (أ) من هذا البند في هذه المادة على الأصول المستخدمة لدى المنشآت والشركات العاملة في مجالات النفط والغاز والمعادن الأخرى (التعدين).

وبذلك يتضح أنه لكي يستفيد المكلف من هذا الخصم الإضافي يجب أن تتوفر الشروط التالية:

- 1- أن يكون الغرض من اقتناء هذه الأصول استخدامها في مزاولة النشاط لإنتاج الإيراد الخاضع للضريبة، مما يفهم منه أن الأصول التي تشتريها المنشأة أو تقوم بتصنيعها بغرض إعادة بيعها تعتبر أصلاً متداولاً بالنسبة لها، وبالتالي لا تكون محلاً للإهلاك.
- 2- لا يشترط للتمتع بالإهلاك المعجل أن تكون الأصول المشتراة جديدة. وبعبارة أخرى فإن للمكلف طبقاً لحكم المادة (15) من القانون الحق في التمتع بالإهلاك المعجل سواء كانت الأصول المشتراة جديدة أو مستعملة. وفي رأينا أن المشرع جانبه التوفيق عندما سمح باحتساب إهلاك معجل عن الأصول المشتراة مستعملة ، لأن الهدف من هذا الخصم الإضافي هو

تشجيع المكلفين على العمل باستمرار على تجديد أصولهم حتى تزيد من قدرتهم التنافسية في مواجهة الشركات الأجنبية التي تستخدم أحدث تكنولوجيا الأصول المستخدمة في النشاط.

3- لا يشترط للتمتع بهذا الخصم أن تكون الأصول مشتراة وإنما من حق المكلف الذي يقوم بتصنيع هذه الأصول بنفسه التمتع بهذا الإهلاك الإضافي إذ جاء نص المادة (15) خالياً من كلمة الشراء، وكل ما نصت عليه أن يحسب هذا الإهلاك بنسبة 40% من تكلفة الأصول، وبالتالي لم يبين النص طريقة الحصول على هذه الأصول.

4- أن يكون لدى المكلف الذي يريد التمتع بهذا الخصم دفاتر وحسابات منتظمة.

5- إن الإهلاك المعجل يحسب من تاريخ استخدام الأصول في الإنتاج ولمرة واحدة فقط. ولذلك فإنه يحسب بالكامل حتى ولو استخدمت هذه الآلات والمعدات لجزء من السنة. لذلك فإن الإهلاك المعجل يُعد من التكاليف الواجب خصمها من إيرادات الشركة في سبيل الوصول إلى صافي الربح الخاضع للضريبة تطبيقاً لصريح نص المادة (15) من القانون .

6- لا يسري هذا الخصم على شركات النفط والغاز والمعادن الأخرى. وكما لا يسري على الأصول التي سبق إهلاكها جزئياً أو كلياً.

7- يحسب الإهلاك العادي على القيمة المتبقية للأصل الثابت بعد خصم قيمة الإهلاك المعجل.

ونحن نرى أن هذه النسبة مُبالغ فيها، وغير مبررة، وسوف تؤدي إلى زيادة التهرب الضريبي وتوسيع فجوة الخلاف بين المكلفين والإدارة الضريبية. وكان الأنسب عدم منح هذا الخصم على الإطلاق، ومنح المكلف زيادة في نسب الحوافز.

مثال 1: تم تحميل نتيجة النشاط إهلاك أثاث بمبلغ 200.000 ريال بمعدل 25%، تم شراؤه بتاريخ 2013/1/10م (أثاث جديد) بمبلغ 800.000 ريال.

والمطلوب احتساب إهلاك الأثاث وفقاً لنص المادة (40) من القانون.

إهلاك الأثاث من وجهة نظر المكلف = $200.000 \times 25\% = 50.000$ ريال

إهلاك الأثاث من وجهة نظر ضريبية وفقاً لنص المادة (40) من القانون:

1- الإهلاك المعجل أو الإضافي = $800.000 \times 40\% = 320.000$ ريال

2- القيمة المتبقية للأثاث بعد خصم الإهلاك المعجل

$$= 800.000 - 320.000 = 480.000 \text{ ريال}$$

3- إهلاك الأثاث الضريبي = $480.000 \times 25\% = 120.000$ ريال

4- إجمالي إهلاك الأثاث المعتمد ضريبياً =

$$= 320.000 + 120.000 = 440.000 \text{ ريال}$$

5- فارق إهلاك الأثاث بالنقص = الإهلاك المحاسبي - الإهلاك الضريبي

$$= 440.000 - 200.000 =$$

$$= 240.000 \text{ ريال (يخصم)}$$

6- في السنة الضريبية الثانية يتم إهلاك الأثاث على أساس التكلفة بمبلغ 800.000 ريال، وبمعدل 25%.

مثال 2: ظهر في قائمة الدخل عن السنة المالية المنتهية في 2013/12/31م، مبلغ 250.000

2. ريال إهلاك سيارة عن سنة كاملة بمعدل 25%، علماً بأن هذه السيارة تسم شراؤها بتاريخ

2012/8/25م بمبلغ 9.000.000 ريال.

والمطلوب احتساب إهلاك السيارة وفقاً لنص المادة (40) من القانون.

1- إهلاك السيارة من وجهة نظر المكلف =

$$= 9.000.000 \times 25\% = 2.250.000 \text{ ريال}$$

2- إهلاك السيارة من وجهة نظر ضريبية وفقاً لنص المادة (40) من القانون:

يحق للمكلف وفقاً للفقرة (أ) المادة (16) من القانون، أن يخصم نسبة 40% إهلاك معجل في أول

سنة ضريبية. لهذا يجب احتساب الإهلاك المعجل، وبعد ذلك يتم احتساب الإهلاك الضريبي

للقيمة المتبقية بمعدل 25%.

أ- الإهلاك المعجل أو الإضافي = $9.000.000 \times 40\% = 3.600.000$ ريال

ب- القيمة المتبقية للسيارة بعد خصم الإهلاك المعجل

$$= 9.000.000 - 3.600.000 = 5.400.000 \text{ ريال}$$

ج- إهلاك السيارة الضريبي = $5.400.000 \times 25\% \times 12/4 = 450.000$ ريال

د- إجمالي إهلاك السيارة المعتمد ضريبياً =

$$4.050.000 = 450.000 + 3.600.000 \text{ ريال}$$

هـ- فارق إهلاك السيارة بالنقص = الإهلاك المحاسبي - الإهلاك الضريبي

$$4.050.000 - 2.250.000 =$$

$$= 1.800.000 \text{ ريال (يخصم)}$$

د- في السنة الضريبية الثانية يتم إهلاك السيارة على أساس التكلفة بمبلغ 9.000.000 ريال، وبمعدل 25%.

مثال عام:

بلغ صافي خسارة إحدى المنشآت الفردية الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية عن السنة المالية المنتهية في 2012/12/31 بمبلغ 1.305.250 ريال.

وعند مراجعة بند الإهلاك تبين ما يلي :

1- تم تحميل نتيجة السنة بمبلغ 8.231.250 ريال إهلاك ثلاث سيارات عن سنة كاملة

بنسبة 25%، تكلفة السيارة الأولى 11.125.000 ريال تم شراؤها في 2010/4/25م

وتستخدم في الأغراض الشخصية فقط، وتكلفة الثانية 9.200.000 ريال تم شراؤها في

2009/9/28م وتستخدم في أغراض النشاط فقط. وفي 2012/6/21م تم تركيب محرك

سيارة جديدة للسيارة الثانية بمبلغ 720.000 ريال عولج ضمن مصاريف الصيانة،

وبلغت تكلفة السيارة الثالثة 12.600.000 ريال تم شراؤها في 2012/4/22م وتستخدم

في أغراض النشاط والأغراض الشخصية. علماً بأن معدل إهلاك السيارات 25% وهو

المعدل المعترف به بالإدارة الضريبية.

2- تم تحميل نتيجة نشاط السنة إهلاك عقار عن سنة كاملة، بمبلغ 3.100.000 ريال بمعدل

8% علماً بأن تكلفة المبنى 24.250.000 ريال وتكلفة الأرض 14.500.000 ريال، في

حين أن المعدل المعتمد من الإدارة الضريبية 5%.

3- تم تحميل نتيجة النشاط بمبلغ 462.500 ريال إهلاك أثاث بمعدل 25% تم شراؤها

بتاريخ 2009/6/20م بمبلغ 1.850.000 ريال.

4- تم تحميل نتيجة نشاط السنة بمبلغ 507.917 ريال إهلاك آلات مؤجرة من الغير.

5- تم تحميل نتيجة نشاط السنة بمبلغ 1.350.000 ريال إهلاك أجهزة ومعدات بمعدل 30%

في حين أن معدل الضرائب 25%.

6- تم تحميل نتيجة النشاط بمبلغ 649.000 ريال إهلاك آلات بمعدل 22% فسي حين أن معدل إهلاك الضرائب 25%.

7- في 2012/6/30م تم بيع آلة بمبلغ 1.500.000 ريال علماً بأن تكلفتها 1.410.000

ريال ومجمع إهلاكها المتراكم المحاسبي قبل البيع 390.600 ريال بمعدل 28% بينما

المعدل الضريبي 25%، وتم إثبات نتيجة البيع في حساب جاري صاحب المنشأة.

المطلوب: تحديد وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

تمهيد للحل:

1- إهلاك السيارات الثلاث

إهلاك الثلاث السيارات من وجهة نظر المكلف 8.231.250 ريال :

- إهلاك السيارة الأولى = $11125000 \times 25\% = 2781250$ ريال.

- إهلاك السيارة الثانية = $9200000 \times 25\% = 2300000$ ريال.

- إهلاك السيارة الثالثة = $12600000 \times 25\% = 3150000$ ريال.

- إهلاك السيارات الثلاث = $2781250 + 2300000 + 3150000 = 8231250$ ريال

إهلاك السيارات من الناحية الضريبية :

- يتم إضافة إهلاك السيارة الأولى بالكامل بمبلغ 2781250 ريال لكون السيارة تستخدم فسي

الأغراض الشخصية.

- لا يضاف ولا يخصم إهلاك السيارة الثانية لكون الإهلاك تم وفقاً لتعليمات الإدارة الضريبية

سواء من حيث المعدل أو المدة أو الاستخدام.

- يضاف مبلغ 720000 ريال قيمة محرك السيارة الثانية باعتباره مصروف رأسمالي وفسي

نفس الوقت يجب خصم الإهلاك عن الفترة التي استخدم فيها المحرك كما يلي :

الإهلاك = $720000 \times 25\% \times \frac{12}{6} = 90000$ ريال.

فيما يتعلق بإهلاك السيارة الثالثة، يحق للمكلف وفقاً للفقرة (أ) المادة (16) من القانون، أن

يخصم نسبة 40% إهلاك معجل في أول سنة ضريبية. لهذا يجب احتساب الإهلاك المعجل، وبعد

ذلك يتم احتساب الإهلاك الضريبي للقيمة المتبقية بمعدل 25%، مع الأخذ في الاعتبار تاريخ

الشراء .

1- الإهلاك المعجل أو الإضافي =

$12.600.000 \times 40\% \times \frac{12}{8} = 3.360.000$ ريال ريال

2- القيمة المتبقية للسيارة بعد خصم الإهلاك المعجل

$$= 12.600.000 - 3.360.000 = 9.240.000 \text{ ريال}$$

3- إهلاك السيارة الضريبي = $9.240.000 \times 25\% \times 12/8 = 1.540.000$ ريال

4- إجمالي إهلاك السيارة المعتمد ضريبياً =

$$4.900.000 \text{ ريال} = 1.540.000 + 3.360.000$$

5- يخصم فارق إهلاك السيارة بالنقص = الإهلاك المحاسبي - الإهلاك الضريبي

$$= 4.900.000 - 3.150.000 =$$

$$= 1.750.000 \text{ (يخصم)}$$

ويضاف ثلث إهلاك السيارة الضريبي الثالثة مقابل الأغراض الشخصية =

$$513.333 = 1.540.00 \times 3/1 \text{ ريال.}$$

2- إهلاك العقارات

لم يوفق المكلف باحتساب إهلاك العقار لسببين هما :

1- تم احتساب إهلاك للأراضي.

2- تم احتساب إهلاك المباني بمعدل أعلى من المعدل المعتمد من الإدارة الضريبية.

الإهلاك من وجهة نظر المكلف = $38750000 \times 8\% = 3100000$ ريال.

إهلاك المباني من وجهة نظر الضرائب = $24250000 \times 5\% = 1212500$ ريال.

يضاف فارق إهلاك العقار = $3100000 - 1212500 = 1887500$ ريال.

3- شراء آثاث في سنة سابقة لصدور قانون الضرائب الجديد

لا يوجد فرق بين إهلاك الآثاث من وجهة نظر المكلف ومن وجهة نظر الإدارة الضريبية، لعدم

اختلاف المدة، أو المعدل، أو الغرض من الاستخدام.

مبلغ الإهلاك المعتمد ضريبياً ومحاسبياً = $1850000 \times 25\% = 462500$ ريال.

لا يتم احتساب الإهلاك المعجل بنسبة 40%، لكون قانون الضرائب الجديد صدر في عام

2010م، وتم شراء الآثاث في عام 2009م.

4- آلات مؤجرة من الغير

يضاف إهلاك آلات مؤجرة من الغير بمبلغ 507.917 ريال لكونها غير مملوكة للمنشأة.

5-الأجهزة والمعدات

توجد طريقتان لتحديد فارق الإهلاك بالزيادة نتيجة استخدام المكلف معدل إهلاك أعلى من المعدل المعتمد كما يلي :

الطريقة الأولى :

تقوم على أساس تحديد تكلفة الأصل الثابت المجهول أولاً ثم ضرب تكلفة الأصل الثابت في فارق المعدل :

$$\text{الإهلاك} = \text{تكلفة الأصل الثابت} \times \text{المعدل}$$

$$1350000 = \text{س} \times 30\%$$

$$\text{س} (\text{تكلفة الأصل}) = 1350000 \div 30\% = 4500000 \text{ ريال}$$

فارق الإهلاك بالزيادة = $4500000 \times 5\%$ (فارق المعدل) = 225000 ريال. ضاف فارق إهلاك الأجهزة والمعدات بالزيادة.

الطريقة الثانية :

يمكن تحديد فارق الإهلاك مباشرة باستخدام البيانات المتوفرة عن الإهلاك المعلوم والمعدل المعلوم وفارق المعدل بموجب المعادلة التالية:

$$\text{فارق الإهلاك} = \frac{\text{الإهلاك المحاسبي} \times \text{فارق المعدل}}{\text{المعدل المحاسبي}}$$

$$\text{فارق الإهلاك} = \frac{1350000 \times 5\%}{30\%} = 225000 \text{ ريال}$$

6-الآلات

يخصم فارق إهلاك الآلات نتيجة استخدام المكلف معدل إهلاك أقل ويحدد النقص في إهلاك الآلات بإحدى الطرق الآتية :

الطريقة الأولى :

نحدد أولاً تكلفة الآلة ويلي ذلك تحديد النقص في الإهلاك بضرب تكلفة الآلة في فارق المعدل كما يلي :

$$\text{إهلاك الآلات} = \text{تكلفة الآلة} \times \text{المعدل}$$

$$649000 = \text{س} \times 22\%$$

$$\text{س} = 649000 \div 22\% = 2950000 \text{ ريال.}$$

النقص في إهلاك الآلات = $2950000 \times 3\% = 88500$ ريال "يخصم".

الطريقة الثانية :

يمكن تحديد فارق الإهلاك مباشرة باستخدام المعادلة التالية :

$$\text{فارق الإهلاك} = \frac{\text{الإهلاك المحاسبي} \times \text{فارق المعدل}}{\text{المعدل المحاسبي}}$$

$$\text{فارق الإهلاك} = \frac{649000 \times 3\%}{22\%} = 88500 \text{ ريال "يخصم"}$$

7- الآلة المباعة

1- إهلاك الآلة المحاسبي = $1410000 \times 28\% \times \frac{12}{6} = 197400$ ريال.

2- مجمع الإهلاك المحاسبي حتى تاريخ البيع = $197400 + 390600 =$

= 588000 ريال.

3- مجمع الإهلاك الضريبي = $\frac{\text{مجمع الإهلاك المحاسبي} \times \text{المعدل الضريبي}}{\text{المعدل المحاسبي}}$

$$= \frac{588000 \times 25\%}{28\%} = 525000 \text{ ريال}$$

4- القيمة الدفترية = تكلفة الآلة - مجمع الإهلاك الضريبي

= $1410000 - 525000 = 885000$ ريال

5- الربح الرأسمالي = $1500000 - 885000 =$

= 615000 ريال.

يضاف مبلغ 615000 ريال الربح الرأسمالي من وجهة نظر الإدارة الضريبية، كما يجب خصم

الإهلاك عن الفترة حتى تاريخ البيع كما يلي:

إهلاك الآلة لعام 2012م = $1410000 \times 25\% \times \frac{12}{6} =$

= 176250 ريال.

صافي الخسارة		(1305250)
يضاف إليه		
إهلاك السيارة الأولى	2781250	
قيمة محرك السيارة الثانية	720000	
ثلث إهلاك السيارة الثالثة مقابل الاستخدام الشخصي	513333	
فارق إهلاك العقار	1887500	
إهلاك آلات مؤجرة من الغير	507917	
فارق إهلاك الأجهزة والمعدات	225000	
الربح الرأسمالي (ربح بيع الآلة)	615000	
إجمالي المبالغ المضافة		7250000
يخصم منه		
إهلاك محرك السيارة الثانية	90000	
فارق إهلاك السيارة تنفيذاً لنص المادة (16) البند (ثالثاً)	2600000	
النقص في إهلاك الآلات	88500	
إهلاك الآلة المباعة	176250	
إجمالي المبالغ المخصومة		(2954750)
صافي الربح الضريبي		2990000

8-3-3: الضرائب والرسوم

ينص البند (3) الفقرة (ب) المادة (13) من القانون رقم (17) لسنة

2010م، على أن من المصاريف واجبة الخصم :

"الضرائب التي تدفعها المنشأة بموجب أحكام القانون، ماعدا ضريبة الأرباح التجارية والصناعية".

ويستفاد من هذا النص أن المشرع الضريبي يعتبر كافة أنواع الضرائب والرسوم التي تدفعها المنشأة، أو تلتزم بها والمرتبطة بنشاطها من المصاريف واجبة الخصم مثل الضرائب الجمركية على ما تستورده المنشأة من سلع، ورسوم

الغرفة التجارية، ورسوم تجديد رخصة مزاولة النشاط، والرسوم القضائية، وغير ذلك من أنواع الضرائب والرسوم المتعلقة بنشاط المنشأة.

ومن باب المخالفة فإن كافة الضرائب والرسوم الشخصية لا تعتبر من المصاريف واجبة الخصم مثل الضرائب الجمركية المسددة لسيارة المكلف، ورسوم أولاده في المدارس والجامعات، وضريبة العقار المملوك للمكلف بصفة شخصية، وغير ذلك من الضرائب والرسوم التي لا ترتبط بالنشاط ويتم معالجتها باستبعادها من صافي الربح وردها إلى وعاء الضريبة.

وإذا قامت المنشأة بسداد ضريبة المرتبات والأجور نيابة عن موظفيها وعمالها فإنها تعتبر تكليفاً على الربح من ناحية، وتعتبر في نفس الوقت ميزة نقدية للعاملين وتضاف إلى مرتباتهم وتعالج كفروق لضريبة المرتبات والأجور. وكما يتم معالجة الضرائب الجمركية الخاصة بالأصول الثابتة المملوكة للمنشأة بإضافتها إلى قيم هذه الأصول.

وكما يتضح من نص الفقرة أن المشرع لا يعتبر ضريبة الأرباح التجارية والصناعية من المصاريف واجبة الخصم لكون هذه الضريبة تمثل حصة الحكومة من هذه الأرباح، وهذا يعني أن الحكومة عبارة عن شريك، وبالتالي فإن مبلغ هذه الضريبة يعتبر توزيعاً للربح لا تكليفاً عليه.

مثال 1 :

بلغ صافي ربح إحدى المنشآت الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، عن السنة المالية المنتهية في 2012/12/31م مبلغ 490.000 ريال. واتضح لمأمور الضرائب أن من ضمن المصروفات الضرائب والرسوم بمبلغ 1.600.000 ريالاً بيانها كما يلي :

1.350.000 ريال فروق ضريبة أرباح تجارية وصناعية لعام 2011م، ومبلغ 110.000 ريال رسوم أولاد، في مدارس آزال، 140,000 رسوم تجديد مزاولة النشاط.

والمطلوب تحديد صافي الربح الضريبي.

صافي الربح المحاسبي		490000
يضاف إليه		
فروق ضريبة أرباح تجارية وصناعية لعام 2011.	1350000	
رسوم أولاد المكلف في المدارس.	110000	
رسوم تجديد مزاولة النشاط (تعتمد لارتباطها بالنشاط)	---	
إجمالي الضرائب والرسوم المضافة		1460000
تم إضافة الضرائب والرسوم الموضحة أعلاه باعتبارها توزيعاً للربح لا تكليفاً عليه.		
صافي الربح الضريبي		1950000

مثال 2 :

بلغ صافي ربح إحدى شركات الأشخاص الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية 630.000 ريال، واتضح لمأمور الضرائب أن بند الضرائب والرسوم يحتوي على مبلغ 120.000 ريال رسوم جمركية لسيارة أحد الشركاء المخصصة للاستعمال الشخصي فقط، 40.000 ريال ضريبة عقارية عن عقار مملوك لأحد الشركاء ومؤجر للغير. والمطلوب تحديد صافي الربح الضريبي.

صافي الربح المحاسبي		630000
يضاف إليه		
رسوم جمركية لسيارة أحد الشركاء	120000	
ضريبة عقارية عن عقار مملوك لأحد الشركاء ومؤجر للغير.	40000	
إجمالي		160000
تم إضافة الضرائب والرسوم أعلاه لكونها استعمالاً للربح لا تكليفاً عليه.		
صافي الربح الضريبي		790000

8-3-4 : زكاة عروض التجارة والصناعة

ينص البند (4) الفقرة (ب) من المادة (13) على أن من المصاريف واجبة

الخصم :

"زكاة عروض التجارة والصناعة التي يدفعها المكلف وفقاً لقانون الزكاة".

ويستفاد من هذا النص أن زكاة عروض التجارة والصناعة التي يدفعها المكلف عن أموال تجارته فقط وفقاً لقانون الزكاة، تعتبر من المصاريف واجبة الخصم، لكونها تمثل مصدراً هاماً من مصادر إيرادات الدولة. فطالما أن المشرع يسمح بخصم كافة الضرائب والرسوم، فإنه من باب أولى أن يجيز خصم زكاة عروض التجارة والصناعة.

مثال :

بلغ صافي الربح المحاسبي لإحدى المنشآت الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية 180.000 ريال، وعند الفحص الضريبي اتضح أنه تم سداد مبلغ 950.000 ريال زكاة منه زكاة بمبلغ 650.000 ريال زكاة عن أموال تجارته وبقية المبلغ عن أمواله الخاصة.

180000	صافي الربح المحاسبي
300000	يضاف إليه (950000 - 650000) زكاة الباطن عن الأموال الخاصة حين تم اعتماد مبلغ 650000 ريال زكاة أموال التجارة.
480000	صافي الربح الضريبي

8-3-5 : التبرعات والإعانات

الأصل في التبرعات أنها ليست من متطلبات العمل التجاري، لأنها تعد استعمالاً للربح لا تكليفاً عليه. ولكن لتشجيع المنشآت على التبرع للحكومة والهيئات الخيرية، ينص البند (5) الفقرة (ب) المادة (13) من القانون رقم (17) لسنة 2010م على أن من المصاريف واجبة الخصم :

"التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية والاجتماعية المسجلة لدى الجهة المختصة، والتي يكون مركزها بالجمهورية، وبشرط ألا تتجاوز قيمتها 5% (خمسة بالمائة) من صافي الربح. وتعتبر في حكم التكاليف مهما بلغت التبرعات المدفوعة لبناء المساجد والملاجئ أو للحكومة أو للجيش اليمني أو للمدارس أو للمستشفيات الحكومية والسدود والطرق العامة ومشاريع مياه الشرب، وكذلك التبرعات والإعانات للمقاصد الخيرية أو الإنسانية المعترف بها من الحكومة.

ويستدل من نص الفقرة أن هناك ثلاث أنواع من التبرعات هي :

- 1- تبرعات تعتبر من المصاريف واجبة الخصم أيأ كان مقدارها، فالخصم هنا مطلق، وهي التبرعات المدفوعة للجهات الحكومية، والمساجد، والملاجئ، والمستشفيات، والمشاريع العامة شريطة أن تكون مؤيدة بمستندات.
- 2- التبرعات المدفوعة للمقاصد الخيرية والإنسانية المعترف بها من الحكومة بشرط أن تكون مؤيدة بمستندات.

- 3- التبرعات المدفوعة للهيئات الخيرية والمؤسسات الاجتماعية، واشترط فيها القانون ثلاثة شروط هي :

أ. أن تكون هذه التبرعات مدفوعة لمؤسسات اجتماعية وهيئات خيرية. وهذا يعني أن التبرعات المدفوعة للأفراد، أو للأحزاب، وإجمالاً للمؤسسات غير الاجتماعية والتي ليس لها نشاط خيري لا يعترف بها وترد إلى وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

ب. أن تكون التبرعات مدفوعة لهيئات ومؤسسات اجتماعية معترف بها من الحكومة وأن يكون مركزها بالجمهورية. وهذا يعني أن التبرعات المدفوعة للجهات الأجنبية لا يعترف بها وترد إلى وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، إلا دفعت للأغراض الإنسانية المقررة من الحكومة.

ج. أن لا تتجاوز هذه التبرعات 5% من صافي الربح السنوي للمنشأة. وبهذه النسبة وضع المشرع حداً أقصى لما يسمح بخصمه كعبء على

الربح، وبالتالي فإن الزيادة على هذه النسبة لا تعد من المصاريف واجبة الخصم، وتضاف إلى صافي الربح المحاسبي. وهذا لا يعني أن وضع حد أقصى للتبرعات يمنع المنشأة من التبرع بأكثر من ذلك إن هي رغبت، إلا أن الزيادة عن هذا الحد لا تعتبر من المصاريف واجبة الخصم.

ومن ناحية المعالجة الضريبية يضاف للربح المحاسبي بصفة نهائية كافة التبرعات والإعانات التي لا تتوافر فيها الشروط. وأما التبرعات والإعانات الخاصة بالمؤسسات الاجتماعية والجمعيات الخيرية، فتضاف مؤقتاً لحين الوصول إلى صافي الربح المعدل وإعادة النظر في خصمه في حدود المدفوع المسدد للجمعيات الخيرية، أو ما يعادل 5% من صافي الربح المعدل أيهما أقل.

ويتضح مما تقدم أن المشرع الضريبي علق خصم التبرعات على تحقيق أرباح صافية للمنشأة، وبالتالي إذا لم تحقق المنشأة ربحاً صافياً فإن ما تدفعه من تبرعات خلال السنة لا يسمح بخصمه، وفي هذا غبن على المكلفين. لذا فإننا مع الرأي القائل بالسماح بخصم هذه التبرعات بنسبة من رقم الأعمال (المبيعات أو الإيرادات)، وبهذا المقترح يسمح بخصم التبرعات سواء كانت نتيجة النشاط ربحاً أم خسارة، فإذا كانت النتيجة ربحاً نقص الربح الضريبي بمقدارها، وإن كانت خسارة زادت الخسارة بمقدارها. وإذا كان الاتجاه هو تحديد نسبة معينة للتبرعات المدفوعة للجهات الخيرية والتي يُسمح بخصمها من صافي الربح المعدل، من الأفضل زيادة هذه النسبة لتصل إلى 10% أو 15% لتشجيع المكلفين على التبرع للأغراض الخيرية والاجتماعية.

مثال 1 :

بلغ صافي ربح إحدى المنشآت الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية مبلغ 7.000.000 ريال، واتضح لمأمور الضرائب أن من ضمن المصروفات تبرعات بمبلغ 1.540.000 ريال بيانها كما يلي :

300.000 ريال تبرعات مدفوعة للحكومة مؤيدة بمستندات، 90.000 ريال تبرع لورثة موظف سابق بالمنشأة، 150.000 ريال تبرعات مدفوعة لحزب سياسي، 400.000 ريال تبرعات لجمعية الإغاثة في باكستان مقررة من مجلس الوزراء مؤيدة بمستندات، مبلغ 600.000 ريال تبرع لجمعية حضرموت الخيرية.

والمطلوب تحديد صافي الربح الضريبي؟

7000000	صافي الربح المحاسبي
	يضاف إليه
90000	تبرع لورثة موظف سابق، لا يعتبر من المصاريف واجبة الخصم لأنه يعد استعمالاً للربح لا تكليفاً عليه، ولذلك يضاف نهائياً إلى صافي الربح.
150000	تبرع مدفوع لحزب سياسي، لا يعتبر من ضمن المصاريف واجبة الخصم لأنه يعد استعمالاً للربح لا تكليفاً عليه، لذلك يضاف بصفة نهائية ولا يعاد النظر في خصمه.
----	تبرعات لجمعية الإغاثة الدولية في باكستان، تعتمد لأنها مدفوعة لأهداف إنسانية ومقرة من مجلس الوزراء.
----	تبرعات مدفوعة للحكومة، تعتمد بالكامل بنص القانون.
600000	تبرعات لجمعية حضرموت الخيرية، تضاف مؤقتاً إلى صافي الربح المحاسبي، لحين الوصول إلى صافي الربح الضريبي المعدل، ويتم احتساب 5% منه ويسمح بخصم المبلغ المدفوع أو 5% أيهما أقل.
840000	جملة الإضافات
7840000	صافي الربح الضريبي قبل خصم التبرعات المضافة مؤقتاً يخصم منه
(392000)	$(7840000 \times 5\%)$ تبرعات مدفوعة لهيئة خيرية معترف بها في حدود 5% من صافي الربح المعدل لكونه المبالغ الأقل.
7448000	صافي الربح الضريبي

مثال 2 :

بلغ صافي ربح إحدى المنشآت الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية مبلغ 4.150.000 ريال، واتضح لمأمور الضرائب أن من ضمن المصروفات العمومية تبرعات بمبلغ 1.500.000 ريال بيانها كما يلي:

500.000 ريال تبرعات للفقراء، 800.000 ريال تبرع لبناء مدرسة حكومية مؤيدة بمستندات،
200.000 ريال تبرع لجمعية بعدان الخيرية المعترف بها من وزارة التأمينات والشئون
الاجتماعية. والمطلوب تحديد صافي الربح الضريبي؟

صافي الربح المحاسبي		4150000
يضاف إليه		
تبرعات للفقراء، تضاف بصفة نهائية، لكونها استعمالات للربح لا تكليفاً عليه.	500000	
تبرع لبناء مدرسة حكومية مؤيدة بمستند يعتمد بالكامل.	---	
تبرع لجمعية بعدان الخيرية تضاف مؤقتاً إلى صافي الربح المحاسبي.	200000	
إجمالي الإضافات		700000
صافي الربح قبل خصم التبرعات المؤقتة.		4850000
يخصم منه		
التبرع لجمعية بعدان الخيرية لكونها أقل من نسبة 5%.		(200000)
صافي الربح الضريبي		4650000

8-3-6 : أقساط التأمين

ينص البند (6) الفقرة (ب) من المادة (13) على أن من المصاريف واجبة
الخصم:-

"أقساط التأمين المتعاقد عليها مع شركات التأمين المحلية على أصول المنشأة،
وكذا الأنشطة المتعلقة بها.

ويتضح من النص السابق أن مصاريف التأمين، تعتبر من المصاريف
واجبة الخصم، إذا تحققت فيها عدة شروط منها:

- 1- أن تكون الأخطار الجاري التأمين ضدها من الأخطار التي جرى العرف
الصناعي أو التجاري على التأمين عليها، مثل التأمين على أصول المنشأة ضد
الحريق أو السرقة، والتأمين ضد الحوادث، وغير ذلك من أقساط التأمين
المتعلقة بنشاط المنشأة، بالإضافة إلى تأمين على عمال وموظفي المنشأة.

- 2- أن تكون مصاريف التأمين متعلقة بنشاط المنشأة. وعلى ذلك فإن أقساط التأمين على حياة صاحب المنشأة وزوجته وأولاده أو حياة أحد الشركاء المتضامنين تعتبر استعمالاً للربح لا تكليفاً عليه، وبالتالي يجب إضافتها إلى صافي الربح المحاسبي عند تحديد وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية.
- 3- لا تعتبر التأمينات المدينة التي تمثل ودائع لدى الغير، والتي سوف تسترد من المصارف واجبة الخصم، لكونها تمثل مبالغ مدفوعة للغير كتأمينات مستردة ولا تمثل مصروفاً مثل التأمينات المسددة لمؤسسات المياه والكهرباء والاتصالات، والتأمينات المسددة للغير ضماناً لتنفيذ التزامات المنشأة تجاه الغير مثل تأمينات المقاولين وتأمينات المناقصات أو المزايدات (تأمينات خطابات الضمان، تأمينات الاعتمادات المستندية).

ولنا ملاحظة بهذا الصدد، أن أقساط التأمين التي تُعد من المصاريف واجبة الخصم، وفقاً لنص الفقرة، هي أقساط التأمين المتعاقد عليها مع شركات التأمين المحلية. فهل هذا يعني أن أقساط التأمين المتعاقد عليها مع شركات التأمين الأجنبية لا تُعد من المصاريف واجبة الخصم؟ ونحن لا نعتقد أن المشرع اليمني قصد هذا المعنى. لهذا، نرى إضافة كلمة "الأجنبية" لكي تصبح صياغة الفقرة: "أقساط التأمين المتعاقد عليها مع شركات التأمين المحلية والأجنبية"، أو حذف كلمة "المحلية".

مثال :

كان صافي ربح إحدى شركات الأشخاص 296.000 ريال، وتبين لمأمور الضرائب أن

بند التأمينات يتضمن المبالغ التالية (المبالغ بالريال) :

360.000 قسط بوليصة التأمين على حياة الشريك (أ).

450.000 قسط التأمين ضد حوادث السرقة.

120.000 تأمين الإيجار.

150.000 تأمين الدخول في إحدى المناقصات.

والمطلوب تحديد صافي الربح الضريبي؟

صافي الربح المحاسبي		296000
يضاف إليه		
قسط بوليصة التأمين على حياة الشريك.	360000	
يعتبر هذا المبلغ توزيعاً للربح لا تكليفاً عليه.		
قسط التأمين ضد حوادث السرقة.	---	
يعتبر من المصاريف واجبة الخصم لارتباطه بالنشاط.		
تأمين الإيجار.	120000	
لأن هذا المبلغ سوف يسترد.		
تأمين الدخول في إحدى المناقصات.	150000	
لأن هذا المبلغ سوف يسترد وإذا لم يسترد يعتبر من المصاريف واجبة الخصم.		
إجمالي		630000
صافي الربح الضريبي		926000

8-3-6 : المرتبات والأجور

تشمل المرتبات والأجور كل ما تدفعه المنشأة للعاملين لديها من مرتبات وأجور نقدية، وبدلات وتعويضات، ومزايا عينية، ومكافآت بالإضافة إلى حصة المنشأة في التأمينات الاجتماعية. ومن وجهة النظر الضريبية، تعتبر المرتبات والأجور من المصاريف واجبة الخصم حيث ينص البند (7) الفقرة (ب) المادة (13) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، على أن من المصاريف واجبة الخصم :

المرتبات والأجور وما في حكمها، ومصاريف العلاج المدفوعة للموظفين، والمبالغ التي يدفعها رب العمل عن العاملين لديه للمؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية، ومساهمته في أي صندوق تقاعد أو ادخار، أو أي صندوق آخسر ينشئه رب العمل طبقاً للقوانين النافذة وذلك مقابل مكافأة ترك الخدمة أو أي صناديق أخرى تنشأ للتكافل الاجتماعي والصحي.

ويستفاد من النص السابق أن مرتبات وأجور العاملين بالمنشأة والتي تربطهم بالمنشأة علاقة الأجير بصاحب العمل تعتبر من المصاريف واجبة الخصم محاسبياً وضريبياً لكونها التزاماً على المنشأة نحو موظفيها وعمالها مقابل ما يؤديه من أعمال. وسواء كانت هذه المرتبات والأجور يومية أو أسبوعية أو شهرية، أو كانت في شكل نسبة مئوية من صافي الربح أو مجمل الربح أو المبيعات، وسواء تم سدادها عن عمل أصلي أو عمل إضافي، إذ لا تغير طريقة حساب الأجر أو طريقة دفعه من طبيعته كأجر دفع لأجير يؤدي عمل مرتبط بنشاط المنشأة.

وكذلك تعتبر المزايا النقدية والعينية من ملبس، ومسكن، وعلاج التي تقوم المنشأة بسدادها عن العاملين من المصاريف واجبة الخصم، طالما أنها مرتبطة بالنشاط. كما أن حصة المنشأة في التأمينات الاجتماعية أيضاً من المصاريف واجبة الخصم لارتباط هذه النفقة بنشاط المنشأة، ومنعاً لكل لبس نص المشرع صراحة على خصم أقساط التأمين الاجتماعي أو أي صندوق آخر يؤسسه المستخدم طبقاً للقوانين النافذة، مقابل ترك الخدمة. وتعتبر علاوة المعيشة والمكافآت والمنح السنوية من المصاريف واجبة الخصم.

ومن الجدير بالذكر أن مرتبات وأجور العاملين بالمنشأة التي تعتبر من النفقات الإيرادية، وتعتبر تكليفاً على الربح، هي التي تدفعها المنشأة في سبيل مباشرة نشاطها، على أن تكون مؤيدة بالمستندات (عقود العمل، كشوفات المرتبات والأجور، سندات صرف المرتبات).

وأما المرتبات والأجور التي تتحملها المنشأة في سبيل صنع بعض أصولها الثابتة فإنها تعتبر جزءاً من تكلفة الأصل الثابت، وتقيد على حسابه وتخضع لنظام الإهلاك السنوي.

وبالإضافة إلى ما سبق، فإنه وفقاً للفقرة (ج) البند (1) من المادة (13)، يحق للمكلف أن يطالب بخصم إضافي من رواتب الموظفين والعمال الذين يدخلون لأول مرة كوظائف دائمة، من تاريخ العمل بهذا القانون، بنسبة 50% عن العام الأول من توظيفهم، ونسبة 40% عن العام الثاني من توظيفهم، ونسبة 30% عن

العام الثالث من توظيفهم، ونسبة 20% عن العام الرابع من توظيفهم، ونسبة 10% عن العام الخامس من توظيفهم، إذا تحققت عدة شروط هي:-

- 1- أن لا ينتج عن هذا الخصم الإضافي أي خسارة ضريبية.
- 2- أن لا تقل عدد ساعات العمل الملزم بها الموظف أو العامل، في الأسبوع عن 35 ساعة.

3- أن يكون لدى المكلف دفاتر وحسابات منتظمة.

4- أن يقدم المكلف الإقرارات الضريبية الشهرية على المرتبات والأجور، وتوريد الضريبة المستحقة في المواعيد القانونية المحددة، مرفقاً بها كشف بالعمال أو الموظفين الجدد، والذين تم إنهاء خدمتهم، مع إرفاق عقود العمل.

ولا يجوز المطالبة بالخصم الإضافي من المرتبات والأجور، الوارد في البند (1) الفقرة (ج) من المادة (13)، في الحالات الآتية:-

1- تشغيل أو توظيف عمال أو موظفين غير مدرجين في سجلات التأمينات والمعاشات.

2- تشغيل أو توظيف عمال أو موظفين غير يمينيين.

3- التوظيف بالشركات الأجنبية العاملة في مجال النفط والغاز ومقاوليها من الباطن.

4- التوظيف لدى المنشآت والشركات العاملة في مجال التعدين والخاضعة لأحكام القسم الرابع من هذا القانون.

مثال :

بلغ صافي ربح إحدى المنشآت الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية 750.000 ريال عن السنة المالية المنتهية في 31/12/2012م. وظهر في قائمة الدخل عن السنة المالية المنتهية في 31/12/2012م حساب المرتبات والأجور بمبلغ 1.850.000 ريال. وعند مراجعة مأمور الضرائب لبند المرتبات تبين أن المنشأة قامت بتعيين موظفين يمينيين جدد في عام 2012م، لأول مرة في وظائف دائمة بمرتبات أساسية 300.000 ريال، وبدلات نقدية مختلفة بمبلغ 140.000 ريال. وكما أن المنشأة قامت بتوظيف خبير أجنبي في عام 2012م، بمرتب أساسي 175.000 ريال، وبدلات نقدية 65.000 ريال وتأكد لمأمور الضرائب أن عدد

ساعات العمل للموظفين الجدد 35 ساعة، وأن المنشأة تقدم الإقرارات الضريبية الشهرية عن ضريبة المرتبات والأجور في المواعيد القانونية، وكما أن المنشأة أدرجت الموظفين الجدد ضمن سجلات التأمينات والمعاشات.

صافي الربح المحاسبي	750.000
يخصم منه 50% × 440000 ريال مرتبات العمالة اليمنية لأول مرة (440000=140000+300000)	(220.000)
صافي الربح الضريبي	530.000

ولنا رأي في ما تقدم في أن هذه النسب مبالغ فيها، وغير مبررة، وسوف تؤدي إلى تخفيض وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، خصوصاً في الشركات التي تكون فيها نسبة العمالة مرتفعة. وكما أن هذا الخصم، سوف يؤدي إلى زيادة التهرب الضريبي، وتوسيع فجوة الخلاف بين المكلفين والإدارة الضريبية. وبالرغم من الشروط التي وردت في نصوص البنود (2)، (3)، (4) من الفقرة (ج) لتخفيف الضرر على الوعاء الضريبي الناتج عن هذا الخصم الإضافي، فإنه كان من الأنسب عدم منح هذا الخصم بشروط، أو بدون شروط. وتعتبر مرتبات وأجور العاملن من المصاريف واجبة الخصم، إذا توفرت علاقة التبعية والإشراف من قبل صاحب العمل على العمال والموظفين، وكما يتضح من الحالات التالية:-

8-3-7-1 : مرتب صاحب المنشأة

تنص الفقرة (ب) المادة (14) من القانون رقم (17) لسنة 2010م على أنه لا يعد تكليفاً على الربح :

عوائد رأس المال التي قد يحتسبها المكلف الفرد على رأسماله أو المرتب الذي يقرره لنفسه أجراً على عمله بالمنشأة، وكذلك فوائد رأس المال والمرتبات وفوائد الحسابات الجارية الدائنة بالمنشأة التي يحتسبها الشركاء في شركات التضامن وشركات التوصية ولا تخضع للضريبة على المرتبات والأجور.

وفقاً للفقرة السابقة، إذا احتسب صاحب المنشأة الفردية مرتباً لنفسه يحمل به حساب النتيجة مقابل إدارته للمنشأة أو عمله بها فإن هذا المرتب لا يعتبر من المصاريف واجبة الخصم، وللسببين التاليين :

- أ. المرتب الذي يعتبر تكليفاً على الربح هو الذي يدفع لشخص تربطه بالمنشأة علاقة الأجير بصاحب العمل. وهذا الشرط لا يتوفر في هذه الحالة فصاحب المنشأة الفردية لا يعتبر أجيراً، إذ لا يتصور أن يتعاقد المرء مع نفسه.
 - ب. يتمثل صافي ربح المنشأة الفردية في تضافر عنصر ربح رأس المال الذي يخاطر به صاحب المنشأة والعمل (المجهود الذي يقوم به). ويخضع هذا الصافي للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.
- ولذلك إذا حمل حساب النتيجة بمرتب صاحب المنشأة يجب إضافته لصافي الربح المحاسبي لتحديد صافي الربح الخاضع للضريبة.
- مثال :

بلغ صافي ربح إحدى المنشآت الخاضعة للضريبة الأرباح التجارية والصناعية 150.000 ريال، وعند فحص كشوفات المرتبات اتضح لمأمور الضرائب أن صاحب المنشأة احتسب لنفسه 45000 ريال مرتباً شهرياً ابتداءً من أول مايو وتنتهي السنة المالية للمنشأة في 31 ديسمبر.

صافي الربح المحاسبي	150000
يضاف إليه	
(8 × 45000) مرتب صاحب المنشأة لكونه يعتبر توزيعاً للربح لا تكليفاً عليه.	360000
صافي الربح الضريبي	510000

8-3-7-2 : مرتب الشريك المتضامن

قد ينص عقد الشركة على احتساب مرتب لأحد الشركاء مقابل إدارته للشركة، وتحمل تلك المرتبات على حساب الأرباح والخسائر، إلا أنه من الناحية الضريبية لا يعتبر مرتب الشريك من المصاريف واجبة الخصم استناداً لنص الفقرة (ب) المادة (14) من القانون، وللسببين التاليين :

أ. يشبه مركز الشريك المدير المتضامن مركز صاحب المنشأة الفردية، فمسئولية الشريك المتضامن مسئولية غير محدودة وتمتد إلى أمواله الخاصة.

ب. يخضع الشريك في شركات التضامن لضريبة الأرباح التجارية والصناعية التي تفرض على ناتج عمله ورأس ماله معاً.

ولذلك إذا حمل حساب النتيجة بمرتب الشريك المدير يُرد إلى وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية باعتباره توزيعاً للربح لا تكليفاً عليه.

ومما يؤكد ما تقدم أنه محاسبياً يتم معالجة مرتب الشريك فسي شركات التضامن باعتباره طريقة من طرق توزيع الأرباح، فلا يحمل حساب الأرباح والخسائر بهذا المرتب بل يتم معالجته في حساب التوزيع. فما يتقاضاه الشريك المتضامن من مرتب يمثل حصة من الأرباح مستحقة لشريك لا أجراً مستحقاً لأجير.

مثال :

شركة تضامن مكونة من الشريكين (أ، ب) رأس مال الشريك (أ) ضعف رأس مال الشريك (ب). وينص عقد الشركة على أن يتولى الشريك (أ) إدارة الشركة مقابل راتب شهري قدره 60.000 ريال.

والمطلوب تحديد صافي الربح الضريبي إذا علمت أن صافي الربح المحاسبي 168.000 ريال.

صافي الربح المحاسبي	168000	
يضاف إليه		
(12 × 60000) مرتبات الشريك المتضامن (أ).	720000	
تضاف مرتبات الشريك المتضامن (أ) مقابل إدارته للشركة لأن المرتبات التي تعتبر من المصاريف واجبة الخصم هي المرتبات الممنوحة لأجير، وهذا يعني أن ما يتقاضاه الشريك المتضامن يمثل حصة من الأرباح مستحقة لشريك لا أجراً مستحقاً لأجير.		
صافي الربح الضريبي	888000	

8-3-7-3 : مرتب الشريك الموصي

يمكن للشريك الموصي أن يقوم بالأعمال العادية مثل كاتب حسابات، أمين صندوق أمين مخازن وغير ذلك من الأعمال التي لا تعتبر من أعمال الإدارة. وما يتقاضاه مقابل عمله يعتبر من المصاريف واجبة الخصم لكون مسؤولية الموصي محدودة في حدود رأس ماله في شركة التوصية.

ويخضع ما يحصل عليه الشريك الموصي لضريبة المرتبات والأجور بشرط أن تكون المرتبات مدفوعة فعلاً مقابل أعمال، وأن تكون غير مغالى فيها في حدود أجر المثل، إلا أن المشرع اليمني في الفقرة (ب) المادة (14) من القانون، أشار إلى أنه لا يعد تكليفاً على الربح، مرتبات الشركاء في شركات التوصية.

مثال :

تتكون إحدى شركات التوصية البسيطة من الشريك الموصي (أ) والشريكان المتضامنان (ب، ج) ويقوم الشريك (أ) بأعمال أمين الصندوق بمرتب شهري 40.000 ريال. والمطلوب تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة علماً بأن صافي الربح المحاسبي لهذه الشركة في إحدى السنوات بلغ 174.000 ريال.

صافي الربح المحاسبي	174000
يضاف إليه	
(12 × 40000) مرتب الشريك الموصي	480000
لا يعتبر مرتب الشريك الموصي من المصاريف واجبة الخصم وفقاً لأحكام التشريع الضريبي اليمني.	
صافي الربح الضريبي	654000

8-3-7-4 : مرتبات رئيس وأعضاء مجالس إدارات شركات الأموال

تعتبر مرتبات رئيس وأعضاء مجالس إدارات شركات الأموال والمؤسسات العامة والشركات المختلطة من المصاريف واجبة الخصم. وتسري عليهم ضريبة المرتبات والأجور لأن كل ما يحصلون عليه نتاجاً لعملهم فقط، وكما أن مسؤولية الشركاء في هذه الشركات محدودة بحصة كل شريك في رأس مال الشركة.

8-3-7-5: مرتبات أقارب المكلف

ليس هناك ما يمنع أن يقوم المكلف بتوظيف أقاربه في منشأته كزوجته وأولاده وأشقائه. وما يحصلون عليه من مرتبات وأجور تعتبر من المصاريف واجبة الخصم إذا توفرت عدة شروط منها:

- 1- أن تكون مدفوعة مقابل عمل فعلي يؤدي للمنشأة.
- 2- أن تكون المرتبات متناسبة مع العمل.
- 3- أن تكون المرتبات في حدود أجر المثل الذي يمنح للغير مقابل أداء نفس العمل.

وعلى ذلك إذا كان أقارب المكلف لا يقومون بعمل فعلي للمنشأة، أو اتضح أن هناك زيادة عن أجر المثل، فإن المرتبات والأجور التي يحصلون عليها تضاف إلى صافي الربح المحاسبي للوصول إلى الربح الضريبي حتى تمنع المغالاة في منح المرتبات للأقارب بقصد التهرب الضريبي أو تخفيض وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

مثال :

بلغ صافي ربح إحدى المنشآت الفردية الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية 290.000 ريال، وعند فحص كشف المرتبات اتضح أن شقيق صاحب المنشأة يتقاضى 80.000 ريال شهرياً، في حين أن أجر المثل 30.000 ريال.

والمطلوب تحديد صافي الربح الضريبي.

صافي الربح المحاسبي	290000
يضاف إليه	
(12 × 50000) الزيادة في أجر المثل لشقيق صاحب المنشأة ويعتمد أجر المثل بمبلغ 360000 ريال.	600000
صافي الربح الضريبي	890000

8-3-7-6: التأمينات الاجتماعية

يتحمل الموظف أو العامل بحصته في أقساط التأمينات الاجتماعية بنسبة 6% من الأجر الكامل. وإذا اتضح لمأمور الضرائب أن المنشأة تحملت بهذه النسبة نيابة عنه، فإنه يمكن اعتبارها تكليفاً على الربح، وفي نفس الوقت تعالجكميزة نقدية في ضريبة المرتبات والأجور.

8-3-7 : مكافآت العاملين

وفقاً للقانون الضريبي الجديد رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل، فإن المكافآت المدفوعة للعاملين تعتبر من المصاريف واجبة الخصم، على أن تخضع هذه المكافآت لضريبة المراتب والأجور بمعدل 15%. وبينما، لا يعتبر مخصص مكافآت العاملين من المصاريف واجبة الخصم الذي يتم تكوينه لمواجهة مكافآت محتملة للعاملين، وفقاً لأحكام هذا القانون.

8-3-8 : مصاريف السفر

ينص البند (8) الفقرة (ب) المادة (13) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، على أن من المصاريف واجبة الخصم :

"مصاريف السفر المتعلقة بالنشاط".

ويستدل من نص الفقرة أن مصاريف السفر تعتبر من المصاريف واجبة الخصم إذا توافرت عدة شروط منها :

1- أن هذه المصاريف مرتبطة بالنشاط وتستدعي السفر خارج البلد أو المدينة التي تزاوّل فيها المنشأة نشاطها. ويتم التحقق من ذلك عن طريق الإطلاع على العقود والصفقات التي أبرمت أثناء السفر للخارج. ومن باب المخالفة فإن مصاريف السفر الشخصية للعلاج أو السياحة لا تعتبر من المصاريف واجبة الخصم وتضاف إلى صافي الربح المحاسبي.

2- أن تتعلق المبالغ المنصرفة بشخص المكلف لا بغيره مثل المرافقين.

3- أن تكون المبالغ المنصرفة معقولة ومتناسبة مع المركز الاجتماعي للمكلف.

وفي حالة وجود مصاريف سفر مشتركة، يصعب تحديدها، بمعنى أن جزءاً منها يرتبط بنشاط المنشأة والجزء الآخر شخصي، يتم اعتماد ثلثي المصاريف المشتركة ضمن المصاريف واجبة الخصم، وإضافة الثلث الباقي إلى الوعاء الخاضع للضريبة، باعتبارها مصاريف شخصية.

مثال :

بلغ صافي ربح إحدى شركات الأشخاص الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية 383.000 ريال، وعند فحص بند نفقات السفر تبين أنها عبارة عن نفقات سفر

الشريك المدير إلى الخارج بمبلغ 700.000 ريال لعقد أعمال لصالح الشركة عبارة عن 200.000 ريال قيمة تذكرة سفر الشريك، 180.000 ريال نفقات علاج ابنه في الخارج، 200.000 ريال قيمة تذكرة سفر ابنه المرافق، 120.000 ريال قيمة هدايا لأولاده.

والمطلوب تحديد صافي الربح الضريبي.

صافي الربح المحاسبي		383000
يضاف إليه		
مصاريف السفر لأعمال مرتبطة بالنشاط، تعتمد نفقات السفر لأعمال لصالح الشركة.	----	
تذكرة سفر الشريك تعتمد لارتباط هذه النفقة بأعمال تتعلق لصالح الشركة.	----	
تذكرة سفر ابنه المرافق، تضاف إلى صافي الربح المحاسبي لعدم ارتباطها بالنشاط.	200000	
قيمة هدايا لأولاد الشريك المدير تضاف لعدم ارتباطها بالنشاط.	120000	
مصاريف علاج ابنه في الخارج.	180000	
إجمالي المبالغ المضافة		500000
صافي الربح الضريبي		883000

8-3-9 : الخسائر

ينص البند (9) الفقرة (ب) المادة (13) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، على أنه من المصاريف واجبة الخصم:

"الخسائر الناتجة عما يثبت وقوعه على نشاط المكلف من سرقة، أو اختلاس، أو تلف متني ثبتت جديتها، وأنه لم يُرد إليه فعلاً ما يقابلها".

ويستدل من النص السابق أن الخسائر الناتجة عن السرقة، أو التلف تعتبر من المصاريف واجبة الخصم إذا توافرت عدة شروط منها :

1- ثبوت وقوع هذه الخسائر بأدلة قاطعة بعيدة عن الاحتيال والصورية بهدف التهرب الضريبي.

- 2- قيام المنشأة بكافة الإجراءات القانونية اللازمة لتحصيل ما يمكن تحصيله.
- 3- التأكد من أن المنشأة لم تحصل على تعويضات عن هذه الخسائر والسرقات من أي جهة كانت.

وكما يلاحظ أنه لم يرد في النص الإشارة إلى الخسائر الناتجة عن الحوادث مثل الحريق، أو الخسائر الرأسمالية الناتجة عن بيع الأصول الثابتة بأقل من قيمتها الدفترية (التكلفة - مجمع الإهلاك المعتمد ضريبياً). وفي تقديرنا فإن هذه الخسائر تعتبر من المصاريف واجبة الخصم لكون الضريبة تفرض على الأرباح الصافية التي حققها المكلف في السنة موضوع الفحص، ولا تتحقق هذه الأرباح إلا إذا زاد ما كسبه المكلف على ما حققه من خسائر، بالإضافة إلى أن المشرع توسع في مفهوم الإيرادات بحيث تشمل الأرباح الرأسمالية، لهذا وبالقياس يجب اعتبار الخسائر الرأسمالية من المصاريف واجبة الخصم بشرط التأكد من قيام المنشأة بالإجراءات القانونية اللازمة للحصول على التعويضات بالنسبة لخسائر الحوادث، والتأكد من صحة البيانات المتعلقة بالخسائر الرأسمالية الناتجة عن التصرف في الأصول الثابتة سواء بالبيع أو الاستبدال.

مثال 1 :

كان صافي ربح إحدى المنشآت الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية 238.000 ريال وتبين لمأمور الضرائب أن المنشأة تعرضت لحادثة سرقة جزء من البضاعة تكلفتها 450.000 ريال، ودفعت شركة التأمين تعويضاً قدره 150,000 ريال قيد في أحد الحسابات الجارية، بينما حمل حساب الأرباح والخسائر بمبلغ 450,000 ريال والمطلوب تحديد صافي الربح الضريبي.

صافي الربح المحاسبي	238000
يضاف إليه	
تعويضات شركة التأمين	150000
صافي الربح الضريبي	388000

تعتبر خسائر الحوادث والسرقات من المصاريف واجبة الخصم، ويرد إلى الوعاء فقط التعويضات التي تحصل عليها المنشأة من الغير.

مثال 2 :-

بلغ صافي ربح المنشأة العاقل التجارية عن السنة المالية المنتهية في 2013/12/31م 6.000.000 ريال . وقد تبين لمأمور الضرائب عند مراجعته لحسابات المنشأة أن من ضمن الإيرادات مبلغ 220.000 ريال عبارة عن أرباح رأسمالية ناتجة عن بيع آلة تستخدم في نشاط المنشأة تم شراؤها في 2010/2/25م بمبلغ 2.000.000 ريال وبلغت مصاريف نقلها وتركيبها 100.000 ريال واستخدمت في النشاط ابتداءً من 2010/5/10م وتم إهلاكها وفقاً لطريقة القسط الثابت بمعدل 30% ، وقد تم بيع الآلة في 2012/7/5 بمبلغ 1.000.000 ريال، وبلغت مصاريف بيعها 150.000 ريال .

المطلوب :تحديد صافي الربح الضريبي إذا علمت أن معدل إهلاك الآلة المعتمد من مصلحة الضرائب 25% .

الحل:

نتيجة بيع الآلة من الناحية المحاسبية :

الإهلاك في عام 2010م = $2.100.000 \times 30\% \times 12/10 = 525.000$ ريال

الإهلاك في عام 2011م = $2.100.000 \times 30\% = 630.000$ ريال

الإهلاك للفترة من 1/1 — 2012/7/5م = $2.100.000 \times 30\% \times 12/6 = 126.000$ ريال

= 315.00 ريال

1.470.000 ريال

مجمع الإهلاك حتى تاريخ البيع

القيمة الدفترية = $2.100.000 - 1.470.000 = 630.000$ ريال

الربح الرأسمالي = صافي القيمة البيعية - التكلفة الدفترية

= $630.000 - (150.000 - 1.000.000)$

= 220.000 ريال

نتيجة بيع الآلة من الناحية الضريبية :

الإهلاك في عام 2010م = $2.100.000 \times 25\% \times 12/10 = 437.500$ ريال

= 437.500 ريال

الإهلاك في عام 2011م = $2.100.000 \times 25\% = 525.000$ ريال

الإهلاك للفترة من 1/1 - 2012/7/5م = $2.100.000 \times 25\% \times 12/6 = 262.500$ ريال

1.225.000 ريال

مجمع الإهلاك حتى تاريخ البيع

القيمة الدفترية = $2.100.000 - 1.225.000 = 875.000$ ريال

الخسارة الرأسمالية الضريبية = صافي القيمة البيعية - القيمة الدفترية

$$= (850.000 - 875.000) = - 25.000 \text{ ريال}$$

تحديد وعاء الضريبة :-

صافي الربح المحاسبي		600.000
يضاف إليه:		
الزيادة في إهلاك الفترة من 1/1-5/7/2012م	52.500	
(12/6×%5×2.100.000)		52.500
		652.500
الإجمالي بعد الإضافات		
يخصم منه :		
الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الأصل لكونها	220.000	
أرباح محققة من الناحية المحاسبية		
	25.000	
الخسائر الرأسمالية لأنها تحققت من الناحية		(245.000)
الضريبية		407.500
إجمالي الخصميات		
وعاء الضريبة		

8-3-10: فروق العملة

ينص البند (10) الفقرة (ب) المادة (13) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، على أن من المصاريف واجبة الخصم:

"فروق العملة".

ويستدل من النص السابق أن فروق العملة المدينة، تعتبر من المصاريف واجبة الخصم، إذا كانت ناتجة عن المعاملات المصرفية بالنقد الأجنبي ومثبتة في سجلات المكلّف والبنك، وبحسب أسعار العملات الصادرة عن البنك المركزي في تاريخ تنفيذ المعاملة المالية المصرفية.

8-3-11 : العوائد والعمولات

ينص البند (11) الفقرة (ب) المادة (13)، على أن من المصاريف واجبة

الخصم :

العوائد والعمولات المدفوعة عن القروض المعقودة مع الغير في سبيل العمل، بما لا يتعارض وأحكام المادة (15) من هذا القانون.

8-11-3-1 : العوائد المدينة (الفوائد المدينة)

إذا اعتمدت المنشأة في تمويل بعض أنشطتها على الاقتراض من الغير مقابل عائد أو فائدة متفق عليها ، فإن هذه العوائد (الفوائد المدينة) تعد من التكاليف واجبة الخصم استناداً إلى البند (11) الفقرة (ب) من المادة (13)، والمادة (15) من اللائحة التنفيذية، إذا توافرت عدة شروط منها :

ويقصد بالعوائد الواردة في المادة (15) من القانون العوائد المدينة وتشمل كل ما يتحمله المكلف من مبالغ مقابل ما يحصل عليه من القروض والسلفيات أيّاً كان نوعها بما في ذلك السندات والأذون وأي صورة من صور التمويل بالدين من خلال أوراق مالية ذات عائد ثابت أو متغير .

- 1- أن تكون الفوائد مقابل قروض فعلية محددة تلتزم بها المنشأة نحو الغير .
- 2- أن تكون الفوائد مدفوعة، ويؤدي هذا الشرط إلى عدم الاعتراف بالفوائد المستحقة، وهذا يتعارض مع أساس الاستحقاق المعتمد كأساس للتحاسب الضريبي لضريبة الأرباح، وكما أنه يؤدي إلى ضرورة تتبع هذه الفوائد في ملف المكلف سنوياً. ونحن نرى شطب كلمة " المدفوعة " عند تعديل القانون لتجنب ما سبق ذكره.

- 3- أن يكون القرض مرتبط بنشاط المنشأة، لهذا لا تعتبر فوائد القروض الشخصية من المصاريف واجبة الخصم، بناءً على ما تقدم فإن فوائد الأموال التي يفترضها المكلف لتمويل حاجاته الشخصية، كما لو اقترض لشراء أرض أو بناء منزل أو تأثيث سكن أو تعليم ابنه بالخارج، فإن هذه الفوائد لا تعتبر من المصاريف واجبة الخصم لعدم ارتباطها بالنشاط، وبالتالي إذا أدرجها المكلف ضمن مصاريف المنشأة فإنها تضاف إلى صافي الربح عند تحديد صافي الربح الضريبي.

- 4- أن يكون القرض مؤيد بمستندات تُلزم المكلف بدفع فوائد.
- 5- أن يكون معدل الفائدة للقرض في حدود معدل الفائدة السائد في البنك المركزي، وبما لا يتعارض مع المادة (15) من القانون.
- 6- أن تكون فوائد القروض مرتبطة بنفس الفترة المالية محل التحاسب.
- 7- أن لا يكون الغرض من القرض الحصول على أصل ثابت مؤهل. ويُقصد بالأصل المؤهل وفقاً للمعيار المحاسبية الدولي رقم (23)، الأصل الذي يُصبح جاهزاً للاستخدام أو البيع. وهذا يعني أن فوائد القروض قبل أن يصبح الأصل صالحاً للاستخدام، فإنها ترسم (تعتبر جزء من تكلفة الأصل)، ولا تعتمد فوائد القروض في هذه الحالة ضريبياً، وإذا ظهرت ضمن المصاريف تضاف إلى صافي الربح أو صافي الخسارة المحاسبي. وتعتبر فوائد القروض عندما يكون الأصل صالحاً للاستخدام تعالج كمصروف معتمد ضريبياً.
- العوائد (الفوائد) غير القابلة للخصم
تنص المادة (15) من القانون على:

العوائد والعمولات المدفوعة على القروض المتعاقد بشأنها مع الغير وفقاً للبند (11) من الفقرة (ب) من المادة (13) من هذا القانون تكون قابلة للخصم شريطة أن لا تتجاوز العوائد والعمولات التي كانت ستدفع في حالة إذا كان التمويل لا يتجاوز 70% من القروض، و 30% من رأس المال، مع ضرورة تقييد حق الخصم بالآتي:

أ- يجب أن يكون الخصم على أساس الفائدة أو العمولة المدفوعة.

ب- في حالة وجود قرض للمكلف من قبل طرف تابع، فيجب أن لا يزيد الخصم عن فائدة القرض المحسوبة بالمعدلات الدولية السائدة في تاريخ دفع القرض، وبما لا يتجاوز 4%، إضافة إلى معدل عرض البنك المركزي اليميني في تاريخ دفع القرض، وتطبق أحكام هذه المادة على الشخص الاعتباري، ويستثنى من ذلك البنوك وشركات التأمين.

ويتضح من نص هذه المادة أن عوائد القروض التي تعد من التكاليف الواجبة الخصم يجب أن تكون فعلية وعن قروض مستخدمة في مزاولة النشاط، وأن يكون هيكل التمويل 70% من القروض، و 30% من رأس المال. أي أن نسبة

القروض إلى رأس المال 70 قروض: 30 رأس مال. وبمعنى آخر فإن القروض يجب أن لا تزيد عن 2.33 مرة من رأس المال، ومن ثم فإن العوائد المدينة التي تتعلق بالقروض الزائدة عن هذه النسبة لا تعد من التكاليف واجبة الخصم مع ضرورة تقييد حق الخصم بالآتي :-

1. يجب أن يكون الخصم على أساس الفائدة الفعلية المدفوعة.
2. تطبق أحكام هذه الفقرة على الأشخاص الاعتباريين، ويستثنى من ذلك البنوك وشركات التأمين.
3. يجب أن لا تكون عوائد القروض مدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها.
4. يجب أن لا تكون عوائد القروض مدفوعة للشركاء المتضامنين مقابل قروض مدفوعة للشركة.

مثال (1):

أظهرت القوائم المالية لإحدى المنشآت الخاضعة للضريبة عن السنة المنتهية في 2013/12/31م ما يلي:

5.000.000 ريال	قيمة العوائد (الفوائد) المدينة.
50.000.000 ريال	قيمة القروض المستخدمة في النشاط.
15.000.000 ريال	قيمة رأس المال المدفوع.
المطلوب: تحديد العوائد المدينة التي تعد من التكاليف الواجبة الخصم إذا علمت أن معدل الفائدة 10% سنوياً.	

الحل:

1- يجب أن لا تزيد نسبة القروض إلى رأس المال عن 70% : 30%

2.33 : 1

2- مقدار القروض المعتمدة = رأس المال $\times$ 2.33

= 34.950.000 ريال = 2.33 $\times$ 15.000.000

3- العوائد المدينة المعتمدة = 34.950.000 $\times$ 10% = 3.495.000 ريال

4- الفوائد المدينة التي تضاف لوعاء الضريبة = 3.495.000 - 5.000.000 = 1.505.000 ريال.

مثال (2):

اتضح من مراجعة القوائم المالية لأحدى المنشآت الخاضعة للضريبة وذلك عن السنة المالية المنتهية في 2013/12/31م ما يلي:

1- هناك عوائد (فوائد) مدينة بمبلغ 2.520.000 ريال على قروض مستخدمة في النشاط قيمتها 21.000.000 ريال بمعدل 12%.

2- هناك عوائد مدينة بمبلغ 800.000 قروض من أشخاص طبيعيين معفيين قيمتها 8.000.000 ريال.

والمطلوب: تحديد عوائد القروض التي تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم إذا علمت أن قيمة رأس المال في 2013/12/31م 3.000.000 ريال.

الحل:

العوائد المدينة من واقع قائمة الدخل		3.320.000
يخصم منها		
عوائد قروض من أشخاص طبيعيين معفيين	800.000	
القروض المعتمدة=		
$2.33 \times 3.000.000 = 6.990.000$ ريال.		
الفوائد المدينة المعتمدة=		
$12\% \times 6.990.000 = 838.800$		
الزيادة في العوائد المدنية=	1.681,200	
$1.681.200 - 838.000 = 2.520.000$		
إجمالي العوائد المدينة غير المعتمدة		(2.481.200)
العوائد المدينة المعتمدة		838.800

فوائد القروض من طرف تابع:

يتضح لنا من نص المادة (15)، أنه بالنسبة للقروض من طرف تابع يجب أن لا تزيد العوائد (الفوائد) المدينة القابلة للخصم عن فائدة القرض المحسوبة بالمعدلات الدولية السائدة في تاريخ دفع القرض وبما لا يتجاوز معدل عرض البنك المركزي اليمني في تاريخ دفع القرض، مضافاً إليه 4 %. وتطبق أحكام هذه الفقرة على الشخصيات الاعتبارية، ويستثنى من ذلك البنوك وشركات التأمين.

مثال،(3):

بلغت العوائد المدينة في القوائم المالية لإحدى المنشآت عن سنة 2013م مبلغ 1.800.000 ريال عن قروض قيمتها 10.000.000 ريال. وكانت قيمة رأس المال 5.000.000 ريال. وبفحص حسابات المنشأة اتضح أن هذه القروض حصلت عليها المنشأة من منشأة أخرى تابعة لها، وكان معدل الفائدة (18%).

المطلوب:

تحديد العوائد المدينة التي تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم إذا علمت أن معدل عرض البنك المركزي في تاريخ القرض 9%.

الحل:

$$1 - \text{نسبة القروض إلى رأس المال} = 10.000.000 : 5.000.000$$

$$2 = 1$$

وهي في حدود النسبة المعتمدة.

2- بما أن القرض تم الحصول عليه من طرف تابع فإن عوائد القرض يجب أن لا تزيد عن

معدل عرض البنك المركزي في تاريخ القرض مضافاً إليه 4%.

3- قيمة العوائد المعتمدة = قيمة القرض × (معدل عرض البنك المركزي + 4%)

$$= 10.000.000 \times (9\% + 4\%)$$

$$= 1.300.000 = 13\% \times 10.000.000$$

4- العوائد المدينة التي تضاف لوعاء الضريبة =

$$1.800.000 - 1.300.000 = 500.000 \text{ ريال.}$$

يقصد بالعوائد الفوائد الناشئة عن القروض والتسهيلات الائتمانية. وتعتبر

هذه الفوائد من المصاريف واجبة الخصم وفقاً لنص المشار إليها أعلاه

وفيما يلي بعض الحالات الخاصة بالفوائد:

8-3-11-1 : فائدة قرض الشريك المتضامن

استناداً إلى الفقرة (و) المادة (14) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، لا

تعتبر فوائد القروض المقدمة من الشركاء المتضامنين من المصاريف واجبة

الخصم. وإذا ظهرت ضمن المصاريف فيجب إضافتها.

ونحن نرى أنه كان يجب أن تعتبر فائدة قرض الشريك المتضامن من المصاريف واجبة الخصم، لكون هذا القرض مقدم للشركة من الشريك المتضامن بصفته مقرضاً لا شريكاً، بالإضافة إلى أن قانون الضرائب اليمني، لم يفرق في عملية التحاسب الضريبي بين شركات التضامن وشركات الأموال مع شركة التضامن بنفس أسس التعامل مع شركات الأموال، ولم يراعي خصوصية شركات التضامن عند تحديد الوعاء الضريبي. ويعزز هذا الاتجاه أنه من الناحية المحاسبية يتم معالجة فائدة قرض الشريك باعتبارها عبئاً تحميلياً على نتيجة النشاط، ويقفل حساب فائدة قرض الشريك في حساب الأرباح والخسائر.

8-3-11-2 : فائدة قرض الشريك الموصي

تعتبر فائدة قرض الشريك الموصي مقابل أية قرض يقدمه للشركة من المصاريف واجبة الخصم لانفصال الذمة المالية للشركة، بمعنى أن الشريك الموصي تتحصر مسؤوليته في حدود حصته في رأس مال الشركة فقط.

مثال :تتكون إحدى شركات التوصية البسيطة من الشريك الموصي (أ) والشريكان المتضامنان (ب، ج). واتضح لمأمور الضرائب أنه تم تحميل حساب الأرباح والخسائر بالمبلغين التاليين :

250,000 ريال فائدة قرض الشريك (أ)، 300,000 ريال فائدة قرض الشريك (ب)، والمطلوب تحديد صافي الربح الضريبي بفرض أن صافي الربح المحاسبي لهذه الشركة 280.000 ريال.

صافي الربح المحاسبي	280000
يضاف إليه	
فائدة قرض الشريك المتضامن (ب).	300000
لا تعتبر فائدة قرض الشريك المتضامن (ب) من المصاريف واجبة الخصم تنفيذاً لنص الفقرة (و) المادة (14) من القانون. في حين أن فائدة قرض الشريك الموصي تعتبر تكليفاً على الربح لعدم وجود نص بذلك.	
صافي الربح الضريبي	580000

8-3-11-1-3 : فوائد قروض الشركاء في شركات الأموال

تعتبر فوائد القروض التي يقدمها الشركاء في شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم، والشركات ذات المسؤولية المحدودة من المصاريف واجبة الخصم لانفصال الذمة المالية للشركاء المقرضين عن الذمة المالية للشركة المقترضة.

8-3-11-1-4 : الفائدة على رأس مال صاحب المنشأة الفردية وعلى القرض

المقدم منه

تنص الفقرة (ب) المادة (14) من القانون رقم (17) لسنة 2010م على أنه

لا يعد تكليفاً على الربح :

عوائد رأس المال التي قد يحتسبها المكلف الفرد على رأسماله أو المرتبب السذي يقرره لنفسه أجراً على عمله بالمنشأة، وكذلك فوائد رأس المال والمرتبات وفوائد الحسابات الجارية الدائنة بالمنشأة التي يحتسبها الشركاء في شركات التضامن وشركات التوصية ولا تخضع للضريبة على المرتبات والأجور.

استناداً إلى الفقرة السابقة، لا تعتبر الفائدة التي يحتسبها المكلف الفرد على رأس ماله من المصاريف واجبة الخصم، وذلك لأنه لا يوجد للمنشأة الفردية ذمة مالية مستقلة عن ذمة صاحب المنشأة. بالإضافة إلى أن ضريبة الأرباح التجارية والصناعية تفرض على تضافر عنصرَي رأس المال والعمل معاً. وكذلك إذا قدم المكلف الفرد لمنشأته قرضاً واحتسب فائدة على هذا القرض، فإنها لا تعتبر من المصاريف واجبة الخصم لأن المكلف الفرد لا يعتبر مقرضاً لمنشأته، وإنما مستثمراً لقيمة القرض بمعنى أنه من الصعوبة التمييز بين الثروة الشخصية، وثروة صاحب المنشأة الفردية. وبالتالي لا يتصور أن يتقاضى المكلف من نفسه فوائد.

مثال :

بلغ صافي ربح إحدى المنشآت الفردية في إحدى السنوات 365.000 ريال. وتبين لأمور الضرائب أن المكلف احتسب لنفسه فائدة على رأس ماله قدرها 450.000 ريال، كما احتسب فائدة على قرض مقدم منه لمنشأته قدرها 100.000 ريال.

والمطلوب تحديد صافي الربح الضريبي؟

صافي الربح المحاسبي		365000
يضاف إليه		
فائدة رأس مال المكلف الفرد.	450000	
فائدة قرض مقدم من صاحب المنشأة الفردية.	100000	
إجمالي المبالغ المضافة		550000
لا تعتبر فائدة رأس مال المكلف الفرد وفائدة القرض المقدمة منه من المصاريف واجبة الخصم، لكونهما يعتبران استعمالاً للربح لا تكليفاً عليه، فهما جزء من أرباح المكلف التي تخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية. بالإضافة إلى صعوبة التمييز بين الذمة المالية للمنشأة الفردية وصاحبها.		
صافي الربح الضريبي		915000

8-3-11-1-5: الفوائد على رؤوس أموال الشركاء، والحسابات الجارية الدائنة في شركات التضامن والتوصية

استناداً إلى الفقرة (ب) من المادة (14)، لا تعتبر من المصاريف واجبة الخصم، الفوائد على رؤوس أموال الشركاء، والفوائد على الحسابات الجارية الدائنة في شركات التضامن، وشركات التوصية. وتضاف إلى صافي الربح المحاسبي لتحديد صافي الربح الضريبي، إذا ظهرت ضمن المصاريف. وتتناسب هذه المعالجة مع وجهة النظر المحاسبية التي تعالج الفوائد على رؤوس الأموال كطريقة من طرق توزيع الأرباح وبالتالي تظهر في حساب التوزيع.

مثال :

تتكون إحدى شركات التوصية البسيطة من الشريك الموصي (أ) والشريكان المتضامنان (ب، ج) واتفق لأمور الضرائب أنه تم تحميل حساب الأرباح والخسائر بالمبالغ التالية :

140.000 ريال فائدة رأس مال الشريك (أ)، 220.000 ريال فائدة على رأس مال الشريك (ب)، 340.000 فائدة على رأس مال الشريك (ج)، 160.000 ريال فائدة على الحساب الجاري الدائن للشريك (أ)، 180.000 ريال فائدة على الحساب الجاري الدائن للشريك (ب)، 60.000

ريال فائدة على الحساب الجاري الدائن للشريك (ج)، والمطلوب تحديد صافي الربح الضريبي إذا علمت أن صافي الربح المحاسبي لهذه الشركات 160.000 ريال.

160000	صافي الربح المحاسبي
	يضاف إليه
700000	الفائدة على رؤوس مال الشركاء (أ، ب، ج)
400000	الفائدة على الحسابات الجارية الدائنة للشركاء (أ، ب، ج)
1100000	إجمالي المبالغ المضافة
	لا تعتبر الفائدة على رؤوس أموال الشركاء والفائدة على الحسابات الجارية الدائنة من المصاريف واجبة الخصم، بل تعد توزيعاً للربح على الشركاء المتضامنين والموصين.
1260000	صافي الربح الضريبي

8-11-2 : العمولات

يلاحظ من نص البند (11) الفقرة (ب) المادة (13) من القانون أن النص جاء بحيث يشمل العوائد والعمولات، أي أن هناك خلط بين العوائد والعمولات. وكما هو معروف فهناك فرق بين طبيعة العوائد والعمولات. فالعوائد هي عبارة عن الفوائد المدينة التي تدفع أو تستحق مقابل ما تقتضيه المنشأة من أموال من الغير لتمويل نشاطها. في حين أن العمولات هي المبالغ التي تدفعها المنشأة في سبيل تسهيل أعمالها، مثل: عمولات الشراء، وعمولات وكلاء البيع، وعمولات البنوك، وغير ذلك من العمولات التي ترتبط بنشاط المنشأة. وأياً كان الأمر، تعتبر العمولات من المصاريف واجبة الخصم إذا توفر فيها عدة شروط منها:

1- أن تكون مرتبطة بنشاط المنشأة.

2- أن تكون مؤيدة بمستندات.

3- أن تكون خاصة بالفترة موضوع الفحص.

وهناك حالات في الحياة العملية بالنسبة للعمولات منها :

(أ) تعتبر العمولات التي تدفعها المنشأة للعاملين فيها كنسبة مئوية من مبيعاتهم من المصاريف واجبة الخصم على أن تخضع هذه العمولات لضريبة المراتب والأجور بسعر نسبي 15%.

ب) تعتبر العمولات التي تدفعها المنشأة للغير من المصاريف واجبة الخصم بالنسبة للمنشأة الدافعة. مع ملاحظة أنه إذا كانت العمولة مدفوعة لشخص غير ممتهن للأعمال التجارية فإنه تسري عليها الأحكام الخاصة بالعمولة العارضة من حيث أن المنشأة تخصم منها ضريبة العمولات بنسبة 10% بدون خصم المصاريف التي تحملها الشخص في سبيل اكتسابها ، وتورد العمولة العارضة خلال الخمسة عشر يوماً من اليوم التالي.

ج) لا تعتبر العمولات المدفوعة للشركاء المتضامين من المصاريف واجبة الخصم ويجب إضافتها إلى صافي الربح المحاسبي لأنها في حكم التوزيع للربح.

د) إذا دفعت المنشأة عمولات لأشخاص ترفض ذكر أسمائهم فلا تخرج عن كونها عمولات مستترة أو تسهيلات غير مؤيدة بمستندات، أرى أن تعالج باعتبارها مصاريف غير مؤيدة بمستندات، وتضاف بشكل نهائي.

هـ) تعتبر العمولات التي تدفعها المنشأة في سبيل شراء البضائع جزء من تكلفة المشتريات. ويجب على مأمور الضرائب أن يتأكد من عدم تحميلها مرة أخرى ضمن تكلفة المشتريات.

و) تعتبر العمولات التي تدفعها المنشأة في سبيل شراء أصل ثابت جزء من تكلفة هذا الأصل ولا تقفل في حساب الأرباح والخسائر مرة واحدة، بل تعتبر جزء متمم لتكلفة الأصل الذي يخضع لنظام الإهلاك.

مثال:

بلغ صافي ربح إحدى المنشآت الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية 390.000 ريال. واتضح لمأمور الضرائب أنه تم تحميل حساب الأرباح والخسائر عمولات بمبلغ 490.000 ريال بيانها كما يلي :

240.000 ريال عمولة مدفوعة لشراء آلة في بداية السنة المالية ثمنها 7.200.000 ريال بخلاف مصاريف التركيب التي بلغت 96.000 ريال.

90.000 ريال عمولات مدفوعة للشركة اليمنية للتسويق تحت حساب العمولات المستحق لها مقابل تسويق منتجات المنشأة وقد بلغ قيمة ما تم تسويقه لحساب المكلف خلال السنة موضوع الفحص 10.440.000 ريال ونسبة العمولة المتفق عليها 1%.

60.000 ريال عمولة مدفوعة لموظفي إدارة المبيعات بالمنشأة.

70.000 ريال عمولة مدفوعة لشخص رفضت المنشأة ذكر اسمه.

والمطلوب تحديد صافي الربح الضريبي.

صافي الربح المحاسبي		390000
يضاف إليه		
عمولة مدفوعة لشراء آلة حيث أنها تعتبر جزءاً من تكلفة هذه الآلة بحيث تصبح تكلفتها 7536000 ريال (7200000 ثمن الشراء + 96000 مصاريف التركيب + 240000 العمولة).	240000	
عمولة مدفوعة لشخص رفضت المنشأة ذكر اسمه.	70000	
العمولة العارضة لموظفي بيع المنشأة. تعتبر هذه العمولة من المصاريف واجبة الخصم لارتباطها بالنشاط.	---	
جملة الإضافات		310000
صافي الربح المعدل		700000
يخصم منه		
(10440000 × 1% - 120000) العمولة المستحقة للشركة اليمنية للتسويق. تعتبر هذه العمولة من المصاريف واجبة الخصم، ونظراً لأن المنشأة لم تحمل حساب الأرباح والخسائر إلا بمبلغ 90000 ريال، لذلك يخصم المبلغ المستحق وقدره 14400 ريال طبقاً لأساس الاستحقاق.	14400	
(240000 × 25%) فرق إهلاك الآلة احتسبت المنشأة الإهلاك دون الأخذ في الاعتبار العمولة المدفوعة لشراء الآلة التي تعتبر جزءاً من تكلفة هذه الآلة، لذلك خصمنا فرق الإهلاك باعتباره مصروفًا واجب الخصم.	60000	
إجمالي الخصميات		(74400)
الوعاء الضريبي		625600

8-3-12 : حصة الفرع الأجنبي من مصاريف المركز الرئيسي

إذا كان المكلف عبارة عن فرع لشركة مركزها الرئيسي في الخارج، فإنه وفقاً لنص البند (12) الفقرة (ب) المادة (13) من القانون، تعتبر حصة الفرع من مصاريف المركز الرئيسي في الخارج معتمدة ضمن المصاريف واجبة الخصم في حدود نسبة 2% من الأرباح الخاضعة للضريبة المحققة في الجمهورية، بشرط عدم وجود علاقة بين هذه المصاريف وعمليات خاصة نفذت في اليمن.

وإذا قام المركز الرئيسي بتحميل الفرع بمبلغ معين حصة الفرع من مصاريف المركز الرئيسي، فإنه يتم إضافة المبلغ بالكامل حتى نصل إلى صافي الربح المعدل ثم يخصم 2% من صافي الربح المعدل أو المبلغ المدفوع أيهما أقل. مثال :

بلغ صافي ربح فرع إحدى المنشآت الأجنبية 400.000 ريال، وتبين لمأمور الضرائب أنه تم تحميل حساب الأرباح والخسائر مبلغ 600.000 ريال حصة الفرع من مصاريف المركز الرئيسي في الخارج. والمطلوب تحديد وعاء الضريبة.

صافي الربح المحاسبي	400000
يضاف إليه	
حصة الفرع من مصاريف المركز الرئيسي.	600000
صافي الربح المعدل	1000000
يخصم منه	
2% من صافي الربح المعدل مقابل حصة الفرع من مصاريف المركز الرئيسي.	(20000)
الوعاء الضريبي	980000

8-3-13 : مكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارات

ينص البند (13) الفقرة (ب) المادة (13) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، على أنه من المصاريف واجبة الخصم:

"ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة من مكافآت العضوية وبدلاتها".

ويُستدل من النص السابق أن المكافآت والبدلات المنصرفة لرؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في الشركات، تعتبر من المصاريف واجبة الخصم، بعد استقطاع ضريبة المرتبات والأجور بمعدل 15%. وكان الأخرى إضافة عبارة "بشرط عدم تكرار الصرف في أكثر من شركة، إذا كان الرئيس أو عضو مجلس الإدارة تم اختياره أو تعيينه في أكثر من شركة.

8-3-14: نفقات التدريب

ينص البند (14) الفقرة (ب) المادة (13) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، على أن من المصاريف واجبة الخصم:

نفقات التدريب لموظفي المنشأة، وحسب الشروط الواردة في اللائحة التنفيذية.

تعتبر مصاريف التدريب لموظفي المنشأة من المصاريف واجبة الخصم. وأشارت الفقرة "سادساً" المادة (16) من اللائحة التنفيذية، أنه يُشترط لاعتماد نفقات التدريب ما يلي:

- 1- أن يكون المتدرب موظف رسمي بالمنشأة.
- 3- أن تكون المنشأة ملتزمة بتسديد ضريبة المرتبات والأجور للشخص المتدرب.
- 4- أن يكون المتدرب متخصص في نفس المجال الذي يعمل فيه الموظف.
- 5- أن تكون نفقات التدريب فعلية ومؤيدة بمستندات.

8-3-15: الغرامات

ينص البند (15) الفقرة (ب) من المادة (13) على أن من المصاريف

واجبة الخصم:

الغرامات المتعلقة بنشاط المنشأة.

تعتبر الغرامات المرتبطة بنشاط المنشأة، والمؤيدة بمستندات من المصاريف واجبة الخصم، مثل: الغرامات التي تدفعها المنشأة للغير لعدم التزامها أو فسخها للعقود التي أبرمتها مع الغير، أو الغرامة المفروضة لمخالفة القوانين النافذة مثل قانون الضرائب وقانون الشركات وقانون البنوك، والغرامات لمخالفة سائقي سيارات المنشأة، أو الغرامة لمخالفة التسعيرة الجبرية، أو الغش التجاري،

وغير ذلك من الغرامات ذات العلاقة بنشاط المنشأة، بشرط أن تكون مؤيدة بمستندات.

ولا تعتبر الغرامات التي يحكم بها على المكلف بصفته الشخصية من المصاريف واجبة الخصم، مثل: الغرامات التي تفرض على ابن المكلف نتيجة حادث مروري، وغير ذلك من التصرفات الشخصية، التي ينتج عنها غرامات. مثال :

بلغ صافي ربح إحدى المنشآت الفردية الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية 654.000 ريال، وتبين عند فحص بند الغرامات والتعويضات أنه يحتوي على المبالغ التالية :

90.000 ريال غرامة عدم تسديد ضريبة المرتبات والأجور مؤيدة بمستندات.

130.000 ريال تعويض وإصلاح سيارة الغير نتيجة حادث قام به صاحب المنشأة.

50.000 ريال غرامة مخالفة التسعيرة غير مؤيدة بمستند.

والمطلوب تحديد صافي الربح الضريبي؟

صافي الربح المحاسبي		654000
يضاف إليه		
غرامة عدم تسديد ضريبة المرتبات والأجور.	-----	
تعويض وإصلاح سيارة الغير نتيجة حادث صاحب المنشأة. يضاف هذا المبلغ لاعتباره توزيعاً للربح لا تكليفاً عليه، لعدم ارتباطه بالنشاط.	130000	
غرامة مخالفة التسعير غير مؤيدة بمستند.	50000	
إجمالي المبالغ المضافة		180000
صافي الربح الضريبي		834000

8-3-16: الديون المعدومة

الديون المعدومة هي الديون التي يستحيل تحصيلها من بعض المدينين لعدة أسباب منها إفلاس هؤلاء المدينين، أو موتهم أو سفرهم إلى الخارج وعدم ترك أموال كافية لسداد الديون، أو تقادم الديون. وتعتبر هذه الديون خسارة تتحملها المنشأة في سبيل مباشرة نشاطها، وبالتالي فإنها تعتبر عبئاً على الأرباح من الناحية

المحاسبية. إلا أن المشرع الضريبي اليمني اشترط لاعتبار الديون المعدومة عبئاً على الأرباح عدة شروط حيث تنص المادة (15) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، على مايلي:

- (أ) تُخصم الديون المعدومة التي قام المكلف باستبعادها من دفاتر المنشأة، وحساباتها، والتي ثبت انعدامها واستحالة تحصيلها بالوثائق والمستندات المعتمدة من المحاسب القانوني، مع مراعاة توفر الشروط التالية:-
- 1- أن يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة.
 - 2- أن يكون الدين مرتبطاً بنشاط المنشأة.
 - 6- أن يكون قد سبق إدراج المبلغ المقابل للدين ضمن حسابات المنشأة.
 - 7- أن تكون المنشأة قد اتخذت إجراءات جادة لتحصيل الدين، ولم تستمكن من تحصيله خلال سنتين من تاريخ استحقاقه.
- (ب) بالنسبة لكبار المكلفين ، التأكيد في تقرير المحاسب القانوني الذي قام بتعميد الإقرار الضريبي على توافر الشروط المبينة في الفقرة (أ) من هذه المادة.
- (ج) لا يسمح بتنزيل الديون المعدومة التي نتجت من قروض وتسهيلات الشركات والبنوك والمؤسسات المالية لأعضاء مجالس إدارتها أو حملة الأسهم فيها.
- (د) يجب أن يتم قيد المبالغ المحصلة للمنشأة في كل حالات الدين المعدوم المشار إليها في هذه المادة عند تحصيل الدين كاملاً أو جزءاً منه في نفس السنة التي تم فيها تحصيل تلك المبالغ.

ويتضح من هذا النص ما يلي :

- 1- سمح المشرع الضريبي لاعتبار الديون المعدومة من المصاريف واجبة الخصم إذا كانت هذه الديون مرتبطة بالنشاط، وأن يكون لدى المكلف حسابات منتظمة، وأن يكون مبلغ الدين قد أدرج ضمن الإيرادات في سنوات سابقة لإعدام الدين، وأن المكلف اتخذ كافة الإجراءات القانونية للمطالبة بالدين، وثبت له استحالة التحصيل خلال سنتين من تاريخ استحقاق الدين، وأن يتم تسجيل جميع المبالغ المحصلة من الديون سبق إعدامها الديون في السنة أو السنوات التي يتم فيها التحصيل، وأن يشير المحاسب القانوني في تقريره عند تعميم الإقرار الضريبي على توفر جميع الشروط السابقة بالنسبة لكبار المكلفين.

2- لم يسمح المشرع باعتبار الديون المدومة من المصاريف واجبة الخصم، إذا كانت القروض ممنوحة للمساهمين أو لأعضاء مجلس الإدارة البنوك والمؤسسات المالية.

مثال :

بلغ صافي ربح إحدى المنشآت الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية عن السنة المالية المنتهية في 2012/12/31 مبلغ 150.000 ريال، وعند قيام مأمور الضرائب بمراجعة بند الديون المدومة تبين أنه تم تحميل حساب الأرباح والخسائر بمبلغ 350.000 ريال ديون شطبت من الدفاتر في عام 2012م.

والمطلوب : تحديد وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

صافي الربح المحاسبي	150000
يضاف إليه	
ديون مدومة في عام 2012م حتى يثبت المكلف عدم قدرته على التحصيل خلال سنتين من تاريخ الاستحقاق.	350000
صافي الربح الضريبي	500000

8-3-17: المصاريف الضرورية الأخرى

من الصعوبة حصر جميع المصاريف، لهذا فإن الفقرة "تاسعا" المادة (15) من اللائحة التنفيذية للقانون، أشارت على أنه تُعد من المصاريف واجبة الخصم، المصاريف العامة المألوفة والضرورية لتحقيق الأرباح، مثل: مصاريف المياه والكهرباء، والهاتف، والإعلان، والبريد، والصيانة، والنقل، ومصاريف التأسيس، والمصاريف القضائية، ومصاريف سنوات سابقة وغير ذلك من المصاريف العامة شريطة أن تكون مؤيدة بالمستندات وأن تتصل بالنشاط، وأن تكون متعلقة بالسنة المالية موضوع التحاسب الضريبي، وكان الأجدر بالمشرع الضريبي اليمني أن يخصص نص في القانون للمصاريف العامة التي يصعب حصرها منعاً لأي خلاف بين المكلف والإدارة الضريبية.

8-3-17-1 : مصاريف الإعلان

يعتبر الإعلان أحد الوسائل الهامة لترويج السلع والخدمات، للحصول على أسواق وزبائن جدد، الأمر الذي يترتب عليه زيادة في حجم العمليات، وبالتالي زيادة الأرباح. لذلك تعتبر التشريعات الضريبية ومنها التشريع اليمني مصاريف الإعلان من المصاريف واجبة الخصم. ومع هذا يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من الإعلانات هي:

1. الإعلانات الدورية : ويقصد بها تذكير العملاء بسلع وخدمات المنشأة ولكون هذه الإعلانات يقتصر أثرها على الفترة التي تنفق فيها، فإنها تعتبر من المصاريف واجبة الخصم، وتحمل بالكامل للسنة مع مراعاة أساس الاستحقاق.
2. الحملات الإعلانية : إذا قامت المنشأة بدفع مبالغ كبيرة لتسويق منتج جديد، أو فتح أسواق جديدة، أو عند بدء أعمالها. ونظراً لأن أثر هذه الحملات الإعلامية يمتد أثرها لأكثر من فترة مالية، فإنه لا يجوز تحميل حساب النتيجة بها مرة واحدة. وجرى العرف المحاسبي والضريبي على توزيع نفقات الحملات الإعلانية خلال فترة تتراوح من ثلاث إلى خمس سنوات.
3. الإعلانات الثابتة : تعتبر الإعلانات الثابتة مثل الإعلانات في الطرق والشوارع والميادين العامة من الأصول الثابتة. وتخضع لنظام الإهلاك علماً بأن تعليمات مصلحة الضرائب تقضي إهلاك هذه الإعلانات بمعدل 25% من تكلفتها سنوياً. وبناءً على ما تقدم، فيجب على مأمور الضرائب التأكد من أن حسابات النتيجة لم تحمل إلا بمصاريف الإعلانات الدورية، وما يخص الفترة من الحملات الإعلانية والإعلانات الثابتة. وما يزيد على ذلك يضاف إلى صافي الربح المحاسبي لتحديد صافي الربح الضريبي.

ومن نافلة القول أن الإعلانات التي تحمل لحساب الأرباح والخسائر هي تلك التي ترتبط بنشاط المنشأة، وأما الإعلانات الشخصية مثل الإعلان عن عقد قران ابن أو ابنة المكلف، أو التهاني بمناسبة نجاح أحد أقارب أو أصدقاء المكلف، أو التعازي الشخصية فلا تعتبر تكليفاً على الربح وإنما استعمالاً له.

مثال :

بلغ صافي ربح إحدى المنشآت الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية 630.000 ريال. واتضح لمأمور الضرائب أنه تم تحميل حساب الأرباح والخسائر إعلانات بمبلغ 2.310.000 ريال بيانها كما يلي:

100.000 ريال إعلانات دورية، 50.000 ريال إعلان بمناسبة عقد قران ابن المكلف، 1.260.000 ريال حملة إعلانية لمنتج جديد اعتباراً من 2010/10/1م، 900.000 ريال كامل قيمة الإعلانات الثابتة التي ركبت في 2010/9/5م. والمطلوب تحديد صافي الربح الضريبي، إذا علمت أنه تم الاتفاق مع الإدارة الضريبية على توزيع الحملة الإعلانية لمدة 3 سنوات.

630000	صافي الربح المحاسبي يضاف إليه الإعلانات الدورية. تعتمد هذه الإعلانات لأنها تخص الفترة موضوع الفحص.	
50000	إعلان بمناسبة عقد قران ابن المكلف. تم إضافة مبلغ الإعلان الخاص بابن المكلف لعدم ارتباطه بالنشاط، فهو يمثل استعمالاً للربح لا تكليفاً عليه.	
1155000	(1260000-1260000) ÷ 3 × 12/3 الزيادة في مصاريف الحملة الإعلانية لا تحمل نفقات الحملة الإعلانية بالكامل، حيث تستفيد منها أكثر من فترة محاسبية. لذلك يتم توزيعها خلال ثلاث سنوات. وعلى هذا يكون نصيب السنة الواحدة 420000 ريال (1260000 ÷ 3 سنوات) ويكون نصيب السنة موضوع الفحص 105.000 ريال (420000 × 12/3). وتضاف الزيادة وقدرها 1155000 ريال (1260000 - 105000).	
825000	(900000-900000) × 25% × 12/4 فرق إهلاك الإعلانات الثابتة. يتم حساب الإعلانات الثابتة بمعدل 25% ولا يحمل حساب الأرباح والخسائر بكامل قيمة هذه الإعلانات مع الأخذ في الاعتبار تاريخ تركيب هذه الإعلانات.	
2030000	جملة الإضافات	
2660000	صافي الربح الضريبي	

8-3-17-2 : مصاريف التأسيس

يقصد بمصاريف التأسيس المصاريف التي تتحملها المنشأة في سبيل تكوينها وإثبات كيانها القانوني مثل مصاريف وضع النظام الأساسي، مصاريف الاكتتاب، مصاريف التسجيل، أتعاب المحامين وغيرها من المصاريف التي تدفع في الفترة السابقة على بدء مباشرة المنشأة لنشاطها. وتعتبر مصاريف التأسيس من المصاريف الإيرادية المؤجلة التي تستفيد المنشأة من خدماتها لأكثر من فترة مالية. ويتم إهلاكها خلال فترة خمس سنوات، وفقاً للمادة (18) من اللائحة التنفيذية.

مثال : بلغ صافي ربح إحدى المنشآت الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية 616.000 ريال، واتفق لمأمور الضرائب أنه تم تحميل حساب الأرباح والخسائر بمبلغ 480.000 ريال مصاريف تأسيس، وتم الاتفاق على إهلاكها لمدة خمس سنوات.

والمطلوب تحديد صافي الربح الضريبي؟

صافي الربح المحاسبي	616000
يضاف إليه	384000
(480000 - $5/1 \times 480000$) مصاريف التأسيس.	
تم اعتماد مبلغ 96000 ريال مصاريف التأسيس الخاصة بالسنة، ويضاف بقية المبلغ وقدره 384000 ريال إلى صافي الربح المحاسبي.	
صافي الربح الضريبي	1000000

8-3-17-3: مصاريف السنوات السابقة

مصاريف السنوات السابقة هي المصاريف التي تخص سنوات سابقة ولم يسبق احتسابها ضمن مصاريف تلك السنوات. ويعد تحميل نتيجة نشاط السنة المالية بمصاريف السنوات السابقة خروجاً على مبدأ استقلال السنوات الضريبية، ولكنه خروج اقتضاه الأمر الواقع إذ يفترض أن هذه المصاريف لم تكتشف في حينها وإنما اكتشفت في الفترة الحالية.

وتسمح مصلحة الضرائب بتحميل مصاريف السنوات السابقة على الإيراد الخاضع للضريبة في الفترة الحالية في حالة واحدة هي إذا كان ربط الضريبة قد تم بصفة نهائية بالنسبة لأرباح السنوات التي تخصها تلك المصاريف، أما إذا لم يكن ربط الضريبة قد تم بصفة نهائية فتعالج تلك المصاريف في السنوات التي تخصها. ويجب على مأمور الضرائب التأكد من أن تحميل الفترة الحالية بمصاريف السنوات السابقة لم يكن عن إهمال أو عمد بقصد التهرب الضريبي. كما يجب التأكد من أن هذه المصاريف لم يسبق احتسابها ضمن مصاريف السنوات التي تخصها.

8-3-17-4 : المصاريف القضائية

تعتبر المصاريف القضائية المرتبطة بنشاط المنشأة من المصاريف واجبة الخصم مثل مصاريف مطالبة أحد المدينين بالمستحق عليه، أو المصاريف المتعلقة بالمنازعة على إحدى الصفقات أو المتعلقة بدفاع المنشأة عن قضية مرفوعة ضدها. ومن باب المخالفة، فالمصاريف القضائية التي لا تتعلق بنشاط المنشأة لا يسمح بخصمها وتضاف إلى صافي الربح المحاسبي مثل المصاريف القضائية التي تخص المكلف شخصياً.

مثال :

بلغ صافي ربح إحدى شركات الأشخاص الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية 592.000 ريال، وتبين أن بند النفقات القضائية بلغ 330.000 ريال بيانها كما يلي :

180.000 ريال مصاريف قضائية مقابل قضية رفعتها المنشأة أمام الغير.

150.000 ريال مصاريف قضائية مقابل قضية طلاق ابنة الشريك المدير.

والمطلوب تحديد صافي الربح الضريبي؟

صافي الربح المحاسبي	592000
يضاف إليه	
مصاريف قضائية مقابل قضية طلاق ابنة الشريك المدير	150000
لعدم ارتباطها بنشاط المنشأة.	
مصاريف قضائية مقابل قضية رفعتها المنشأة أمام الغير،	---
يعتمد المبلغ بالكامل لارتباطه بالنشاط.	
صافي الربح الضريبي	742000

8-4: المصاريف غير واجبة الفصل

حددت المادة (14) من القانون رقم (17) لسنة 2010 مالمصاريف غير

واجبة الخصم على النحو التالي:-

8-4-1: الاحتياطات والمخصصات

تنص الفقرة (أ) المادة (14) من القانون على أنه لا يعد تكليفاً على الربح:-

- أ) المبالغ التي تجنبها المنشآت أو الشركات من أرباحها لتكوين المخصصات على اختلاف أنواعها لتغطية خسائر محتملة ويستثنى من ذلك:
 1. المخصصات أو الاحتياطات الفنية التي تلتزم شركات التأمين بتكوينها بالتطبيق لأحكام قانون الإشراف والرقابة على التأمين ووفقاً للإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون.
 2. مخصصات البنوك مقابل الديون المشكوك في تحصيلها المكونة وفقاً للنظم والتعليمات الصادرة عن البنك المركزي

وتشير الفقرة السابقة، أنه لا تعتبر من المصاريف واجبة الخصم الاحتياطات والمخصصات على اختلاف أنواعها، باستثناء الاحتياطات أو المخصصات الفنية التي تلتزم شركات التأمين بتكوينها تنفيذاً لأحكام قانون الإشراف والرقابة على شركات التأمين، ومخصصات الديون المشكوك في تحصيلها التي يتم تكوينها في البنوك، وفقاً للتعليمات الصادرة عن البنك المركزي اليمني. وبإدئ ذي بدء يجب أن نفرق بين الاحتياطات والمخصصات، فكل منها طبيعتها الخاصة المتميزة.

فالاحتياطات هي عبارة عن مبالغ يتم تجنبها من صافي الربح بهدف دعم المركز المالي أو لمقابلة التوسعات أو لأي أهداف إدارية أخرى على ضوء اللوائح الداخلية والقوانين النافذة مثل الاحتياطي العام، والاحتياطي القانوني، والاحتياطي النظامي، والاحتياطي الخاص، واحتياطي التوسعات، وما إلى ذلك. ويتوقف تكوين الاحتياطات على النتيجة النهائية لنشاط المكلف، فإذا كانت النتيجة صافي ربح يتم تكوين الاحتياطات، وأما إذا كانت النتيجة صافي خسارة فلا يتم تكوين الاحتياطات. ويعالج تكوين الاحتياطات محاسبياً في حساب توزيع الأرباح والخسائر باعتبارها توزيعاً للربح.

ومن الناحية الضريبية والمحاسبية لا تعتبر الاحتياطات من عناصر المصاريف التي تحمل على الإيرادات، فهي من قبيل توزيع الربح، أو هي بمثابة التصرف في جزء من صافي الربح ولا علاقة لها بالمصاريف واجبة الخصم. فهي تعتبر استعمالاً للربح لا تكليفاً عليه، وبالتالي إذا حملت حسابات النتيجة بأية احتياطات، فإنها تضاف إلى صافي الربح المحاسبي أو صافي الخسارة المحاسبية. وأما المخصصات فهي تعتبر أعباء تحميلية على إيرادات المنشأة لمقابلة الخسائر المؤكدة أو المحتملة وغير محددة المبالغ على وجه الدقة مثل مخصص الديون المشكوك فيها، ومخصص هبوط الأسعار، ومخصص خصم أوراق القبض، أو لمقابلة التزامات مؤكدة أو محتملة ومبالغها غير محددة، مثل: مخصص الضرائب، ومخصص الالتزامات القضائية، ومخصص حقوق العاملين، وما إلى ذلك. ويتم تكوين هذه المخصصات بفض النظر عن نتيجة النشاط سواء كانت ربحاً أم خسارة، ولهذا تعالج المخصصات محاسبياً في حساب الأرباح والخسائر.

ومن الناحية المحاسبية تعتبر المخصصات أعباء تحميلية على حساب الأرباح والخسائر تنفيذاً للمبادئ والفروض والسياسات المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً مثل فرض استمرار المشروع، مبدأ المقابلة، وأساس الاستحقاق، ومبدأ الحيطة والحذر. ونحن نرى أن المشرع الضريبي جانببه التوفيق في عدم اعتماد المخصصات من ضمن المصاريف واجبة الخصم، إذ يتم تكوين بعض هذه المخصصات لمواجهة خسائر مؤكدة ولكنها غير محددة المقدار، مما يؤدي إلى أن الضريبة تفرض على أرباح غير حقيقية.

والرأي الصائب هو دراسة كل مخصص على حدة، فإذا وجد أن المخصص يتم تكوينه لمواجهة خسائر مؤكدة ولكنها غير محددة يجب خصمها في سنة نشأتها لا في سنة تحقيقها، لأنها ظهرت بسبب مباشرة المنشأة نشاطها، ومن ثم تعتبر عبئاً على إيرادات الفترة التي ظهرت فيها. وإذا وجد أن المخصص كون لمواجهة خسائر محتملة الوقوع، بناءً على تقديرات شخصية فإن هذا المخصص لا يعتبر تكليفاً على الربح ويضاف إلى صافي الربح المحاسبي.

ومنعاً لتلاعب المكلفين لاتخاذ تكوين المخصصات كوسيلة لتخفيض

الضريبة يشترط لتنفيذ الرأي السابق عدة شروط منها :

1- يجب أن تكون المخصصات لمواجهة خسائر مؤكدة الحدوث ولكنها غير محددة المقدار خلال الفترة المالية موضوع الفحص.

2- يجب أن تكون لدى المنشأة حسابات منتظمة يمكن من خلالها متابعة إثبات تكوين المخصصات وإجراء عمليات التحقق من استخدامها في الغرض الذي خصص من أجله.

3- أن تستخدم المخصصات في الأغراض التي خصصت من أجله، وإذا لم تستخدم هذه المخصصات أو استخدم منها مبالغ أقل، فإن جميع المخصصات ترد إلى وعاء الضريبة في أول سنة ضريبية.

ولتوضيح هذا الرأي نفرض مثلاً أن منشأة ما كونت مخصصاً للديون المشكوك فيها بمبلغ 800000 ريال لمواجهة دين على مدين أشهر إفلاسه في نهاية عام 2011م، فإن هذا المبلغ يعتبر عبئاً على إيرادات عام 2011م. فإذا اتضح الموقف في السنة التالية (2012م)، وتبين أن ما أعدم فعلاً هو مبلغ 300000 ريال، وأن المنشأة لم تستخدم باقي المبلغ وقدره 500000 ريال، فإن هذا المبلغ يجب أن يضاف إلى صافي الربح المحاسبي لعام 2012م. وبهذه المعالجة تتحقق العدالة الضريبية للمكلفين والخزانة العامة، ويتم التقريب بين قواعد المحاسبة والتشريع الضريبي.

ومما يؤكد الرأي السابق أن المشرع الضريبي الفرنسي والمشرع الضريبي الإنجليزي أجازا تكوين المخصصات. كما أن المشرع السوري أجاز تكوين مخصص الديون المشكوك فيها شريطة أن تكون هذه الديون واضحة ومؤكد عدم تحصيلها. كما أجاز التشريع اللبناني تكوين مخصص الديون المشكوك فيها المترتبة على إشهار إفلاس المدينين وقبل إعلان إفلاسهم. وكما أن المشرع الضريبي المصري أجاز تكوين مخصصات في حدود 5% من صافي الربح.

مثال :

بلغ صافي ربح إحدى المنشآت الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية 469.000 ريال. واتضح لمأمور الضرائب عند فحص بند المخصصات والاحتياطيات ما يلي:

1- كان رصيد مخصص هبوط أسعار الأوراق المالية في بداية السنة المالية 520.000 ريال، وأصبح الرصيد في نهاية السنة 600.000 ريال بعد إجراء التسويات، وعولج الفرق في حساب الأرباح والخسائر.

- 2- حمل حساب الأرباح والخسائر بمبلغ 270.000 ريال كاحتياطي لارتفاع أسعار الأصول، كما حول لهذا الاحتياطي مباشرة ربح بيع إحدى الآلات التي بلغ ثمن بيعها 640.000 ريال وصافي قيمتها الدفترية ضريبياً 480.000 ريال.
- 3- حمل حساب الأرباح والخسائر بمبلغ 700.000 ريال كمخصص للديون المشكوك فيها.
- 4- كان رصيد حساب مخصص الالتزامات القضائية في بداية السنة المالية 900.000 ريال، وأصبح الرصيد في نهاية السنة 720.000 ريال وعولج الفرق في حساب الأرباح والخسائر.
- 5- حمل حساب الأرباح والخسائر بمبلغ 600.000 ريال كمخصص ضرائب متنازع عليها والمطلوب تحديد صافي الربح الضريبي؟

صافي الربح المحاسبي		470000
يضاف إليه		
(520000-600000) مخصص هبوط أسعار الأوراق المالية.	80000	
احتياطي ارتفاع أسعار الأصول، لا يعتبر هذا الاحتياطي من المصاريف واجبة الخصم محاسبياً وضريبياً لأنه يعتبر استعمالاً للربح لا تكليفاً عليه.	270000	
(480000 - 640000) ربح بيع الآلة لكون الأرباح الرأسمالية تعتبر من الإيرادات الخاضعة للضريبة. وكان يجب أن ترحل وتظهر في حساب الأرباح والخسائر.	160000	
مخصص الديون المشكوك فيها تضاف بنص القانون.	700000	
مخصص ضرائب متنازع عليها تضاف بنص القانون.	600000	
إجمالي المبالغ المضافة		1810000
يخصم منه		
(720000 - 900000) مخصص الالتزامات القضائية. لا يعتبر مبلغ المخصص الذي رحل إلى الجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر من ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة، لذلك يجب أن يستبعد بالخصم من صافي الربح.		(180000)
صافي الربح الضريبي		2100000

مخصصات البنوك مقابل الديون المعدومة

يستدل من نص البند (2) الفقرة (أ) المادة (14) من القانون، والفقرة (ثانياً) المادة (16) من اللائحة التنفيذية، أن المخصصات التي يتم تكوينها لمقابلة الديون المشكوك تعتبر من المصاريف واجبة الخصم، إذا تحققت عدة شروط منها:-

- 1- يتم اعتماد مخصص الديون المشكوك فيها، وفقاً لنظم وتعليمات البنك المركزي، وهذا يعني أن أي زيادة في مخصص الديون المشكوك فيها لم تكن وفقاً لتعليمات البنك المركزي، لا تعتمد من المصاريف واجبة الخصم، وتُرد للوعاء الضريبي.
- 2- أن يكون مخصص الديون المشكوك فيها مسجل في دفاتر البنك وظاهر في القوائم المالية للبنك.
- 3- أن يستخدم المخصص في الغرض الذي أُعد من أجله وهو إقفال الديون المعدومة نتيجة منح التسهيلات أو القروض لعملاء البنوك أو نتيجة تعثر إحدى الصيغ الاستثمارية نتيجة المرابحة، أو المشاركة، أو المضاربة في البنوك الإسلامية. وإذا لم تستخدم المخصصات في الغرض الذي كُون من أجله، أو انتهى الغرض منها، تُعاد إلى الوعاء الضريبي.
- 4- التأكد من أن الديون المشكوك في تحصيلها، لا تشمل أعضاء مجلس الإدارة، أو كبار المساهمين فيه، أو أي من ذوي العلاقة بالبنك المعني.

مثال : بلغ صافي ربح أحد البنوك التجارية في 2012/12/31م مبلغ 25.000.000 ريال

وتبين عند مراجعة بند الديون المعدومة ومخصص الديون المشكوك فيها ما يلي:-

- 1- تم تكوين مخصص الديون المشكوك فيها لهذا العام بمبلغ 18.500.000 ريال منها 15.000.000 ريال وفقاً لتعليمات البنك المركزي.
 - 2- تم إعدام مبلغ 2.500.000 ريال نتيجة إفلاس بعض عملاء البنك خلال العام وأُقفل مبلغ الديون المعدومة في حساب الأرباح والخسائر.
- والمطلوب : تحديد الوعاء الضريبي.

صافي الربح المحاسبي		25000000
يضاف إليه		
مخصص الديون المشكوك فيها لم تتفق مع تعليمات البنك المركزي	3500000	
ديون معدومة لبعض عملاء البنك حتى يتم إثبات عدم التحصيل لمدة سنتين.	2500000	
إجمالي المبالغ المضافة		6000000
وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية		31000000

لو أقفل مبلغ الديون المعدومة في حساب مخصص الديون المشكوك فيها، فإنه لا يضاف مبلغ الديون المعدومة لإقفاله في حساب المخصص.

8-4-2: الفوائد على رأس المال ومرتب صاحب المنشأة الفردية، والفوائد على رأس الأموال، والحسابات الجارية الدائنة، والمرتببات فسي شركات الأشخاص وشركات التوصية

سبق أن تناول معالجة الفوائد ضريبياً على ضوء التشريع الضريبي في الموضوع المخصص لذلك ضمن الفوائد المدينة عند الحديث عن المصاريف واجبة الخصم، استناداً إلى نص الفقرة (ب) المادة (14) من القانون رقم (17) لسنة 2010م.

8-4-3: المسحوبات

استناداً إلى الفقرة (ج) من المادة (14)، لا تعتبر مسحوبات صاحب المنشأة الفردية النقدية أو العينية من المصاريف واجبة الخصم، لأنها تعتبر استعمالاً للربح لا تكليفاً عليه. لهذا فإن ما يسحبه المكلف من بضاعة أو منتجات بغرض الاستعمال الشخصي به ولعائلته يجب أن تضاف إلى صافي الربح المحاسبي بعد تحديد قيمتها.

ويلاحظ أن النص أشار إلى أن المسحوبات النقدية لا تعتبر من المصاريف واجبة الخصم، وذلك في حالة إقفال هذه المسحوبات في حساب الأرباح والخسائر في نهاية العام.

مثال : بلغ صافي ربح إحدى المنشآت الفردية الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية 796.000 ريال، وقد تبين لمأمور الضرائب أن مسحوبات صاحب المنشأة النقدية بلغت 110.000 ريال قيدت ضمن المصروفات المتنوعة، كما بلغت مسحوباته من البضاعة 65.000

ريال مقومة بسعر التكلفة. والمطلوب تحديد وعاء الضريبة ؟

796000	صافي الربح المحاسبي
	يضاف إليه
110000	المسحوبات النقدية ضمن المصاريف.
65000	المسحوبات من البضاعة مقومة بسعر التكلفة.
175000	إجمالي
	تضاف المسحوبات النقدية والعينية لأنها تعتبر استعمالاً للربح لا تكليفاً عليه. وتقيم المسحوبات العينية بسعر التكلفة لأنه لا يتصور أن يربح المكلف من نفسه.
971000	صافي الربح الضريبي

8-4-4: عوائد القروض والديون المدفوعة للأشخاص الطبيعيين المعفيين من الضريبة أو غير الخاضعين

تنص الفقرة (د) من المادة (14) على أنه لا يعد تكليفاً على الربح:-

عوائد القروض والديون على اختلاف أنواعها المدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها.

يتضح لنا من النص السابق، أن الفوائد المدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة، أو معفيين منها، لا تعتبر من المصاريف واجبة الخصم.

8-4-5: حصص وتوزيع أرباح الأسهم المدفوعة للمساهمين

تنص الفقرة (هـ) من المادة (14) على أنه لا يعد تكليفاً على الربح:-

"أي مبالغ يتم دفعها للمساهمين بما فيها حصص الأرباح وأرباح الأسهم الموزعة.

يُستدل لنا من النص السابق، أن أرباح الأسهم الموزعة، أو حصص الأرباح المدفوعة للمساهمين أو للملاك، لا تعتبر من المصاريف واجبة الخصم.

8-4-6: فوائد القروض المقدمة من الشركاء المتضامنين

سبق أن تناول معالجة الفوائد ضريبياً على ضوء التشريع الضريبي في الموضوع المخصص لذلك ضمن الفوائد المدينة عند الحديث عن المصاريف واجبة الخصم.

8-5: خصم وترحيل الخسائر

أجاز المشرع الضريبي اليمني خصم وترحيل الخسائر لمدة خمس سنوات مراعاة لظروف المكلف الشخصية، بشرط أن يمسك المكلف حسابات منتظمة، وأن يكون الإقرار الضريبي المقدم من المكلف معتمداً من محاسب قانوني، استناداً إلى نص الفقرة (أ) المادة (19) من القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل.

إذا ختم حساب إحدى السنوات الخاضع للضريبة بخسارة لأي مكلف قدم إقراره الضريبي، معتمداً من محاسب قانوني، ومستنداً إلى دفاتر وحسابات منتظمة وفقاً لأحكام هذا القانون، فإن هذه الخسارة تدخل ضمن مصروفات السنة التالية وتخصم من أرباحها، وإذا لم يكف الربح لتغطية الخسارة بأكملها نقل الباقي إلى السنة التالية، وهكذا حتى السنة الخامسة من بداية الخصم، ولا يجوز بأي حال من الأحوال نقل ما تبقى من تلك الخسارة إلى السنة التي تلي السنة الخامسة.

وفقاً للفقرة (ب) من المادة (19) لا يسمح بخصم وترحيل الخسائر الضريبية التي تكبدتها الشركة في السنة أو السنوات الضريبية السابقة، إذا طرأ تغيير في ملكية رأسمال الشركة بنسبة (100%).

ونود أن نشير إلى أن ترحيل الخسائر ليس نصاً مستحدثاً في قانون الضرائب الجديد، وإنما كان منصوصاً عليه في القانون رقم (11) لسنة 1972م، والقانون رقم (31) لسنة 1991م، غير أن المدة التي كان يسمح بترحيل الخسارة إليها كانت مقصورة على الثلاث السنوات، أو الأربع السنوات التالية لسنة الخسارة على التوالي، وهي مدد كافية في تقديرنا.

وبالرغم من أن ترحيل الخسائر يعد خروجاً على مبدأ استقلال السنوات الضريبية الذي يعتبر كل سنة وحدة زمنية قائمة بذاتها لها مصاريفها وإيراداتها الخاصة بها التي لا ترتبط بمصاريف وإيرادات السنوات السابقة أو اللاحقة. إلا أن هناك عدة اعتبارات بنى عليها المشرع الضريبي للخروج على هذا المبدأ منها.

1 - مراعاة معايير المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً

تم تحديد نتيجة نشاط المنشأة بصفة نهائية من ربح أو خسارة عند تصفية المنشأة، ولكن لاعتبارات مرتبطة بأصحاب المنشأة والغير لجأ المحاسبون إلى فرض الدورية الذي يقضي بتقسيم حياة المنشأة إلى فترات مالية متساوية يحدد في نهاية كل فترة نتيجة النشاط من ربح أو خسارة. وهذا لا يعني أن كل فترة مالية مستقلة عن الفترات اللاحقة، فالفترات المالية متداخلة مع بعضها وتؤثر نتائجها في بعضها البعض. لهذا جرى العرف المحاسبي على ترحيل خسارة إحدى السنوات إلى الأرباح المحققة في السنوات التالية. بحيث لا تحتسب المنشأة ربحاً لها في هذه السنوات إلا ما زاد على مبلغ الخسارة المذكورة. وهذا ما سار عليه المشرع الضريبي بحيث تعتبر خسارة إحدى السنوات تكليفاً على ربح السنوات اللاحقة حتى السنة الخامسة، وتخصم تلك الخسارة ولا تفرض الضريبة إلا على ما تبقى بعد ذلك.

2 - تحقيق العدالة الضريبية

تفرض الضريبة على المكلف لأنه حقق ربحاً في إحدى السنوات. وتقضي العدالة الضريبية أن يؤخذ في الحسبان لأية خسائر تتكبدها المنشأة في سنة من السنوات السابقة بحيث تخصم هذه الخسائر من أرباح السنة التالية. وهكذا حتى السنة الخامسة، حسب التشريع الضريبي النافذ. وبعبارة أوضح فكما تشارك الخزنة المنشأة في الأرباح عليها أن تشارك أيضاً في الخسائر باعتبار أن المنشأة وحدة اقتصادية تربح وتخسر أحياناً. ولا يمكن تجزئة نشاط المنشأة إلى أجزاء مستقلة غير متصلة. ومما يؤكد وجهة النظر هذه أن المشرع الضريبي في كل من مصر وسوريا وفرنسا وبلجيكا وسويسرا أجاز خصم وترحيل الخسائر.

3 - المحافظة على رأس المال

إن ترحيل الخسائر يمكن من المحافظة على رأس المال الذي يمثل الضمان العام للدائنين، ويمكن المشروع من الاستمرار في مزاولة نشاطه، وبالتالي المحافظة على أحد مصادر المساهمة في النفقات العامة عن طريق ما يدفعه المشروع مسن ضرائب. وإذا تم إخضاع أرباح السنة المالية للضريبة على الرغم من وجود خسائر مرحلة من سنوات سابقة، فهذا يعني أن الضريبة تفرض على جزء من رأس المال.

8-5-1 شروط خصم وترحيل الخسائر

هناك عدة شروط لخصم وترحيل الخسائر منها :

- 1- يشترط أن تكون هذه الخسارة ضريبية لا خسارة محاسبية، تم تحديدها وفقاً لأحكام قانون الضرائب، والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، والتي لا تتعارض مع أحكام القانون. وبمعنى آخر فإن صافي الخسارة يتحدد عن طريق مقابلة الإيرادات الخاضعة للضريبة بالمصاريف واجبة الخصم وفقاً لأحكام قانون الضرائب. وينتج عن هذه المقابلة صافي خسارة ضريبية.
- 2- لا يجوز ترحيل الخسائر لأكثر من خمس سنوات. بمعنى أنه يجوز خصم وترحيل الخسائر حتى السنة الخامسة إذا لم تكف أرباح السنوات الأولى، والثانية، والثالثة، والرابعة. مع مراعاة ترحيل الخسائر الأقدم فالأقدم. فترحل الخسائر للأمام في السنة الأولى، فإن استنفدتها رحل ما بقي منها للسنة الثانية ثم السنة الثالثة، ثم السنة الرابعة، ثم السنة الخامسة كحد أقصى. ومن الجدير بالذكر أن خصم الخسائر يتم عند تحديد ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، وقبل احتساب الضريبة المستحقة.

8-5-2 مثال على خصم وترحيل الخسائر

كانت نتائج إحدى المنشآت الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية بعد إدخال التعديلات الضريبية كما يلي (المبالغ بالريال) :

السنة	نتيجة عمليات السنة
2006م	780.000 خسارة
2007م	360.000 ربح
2008م	180.000 خسارة
2009م	90.000 ربح
2010م	180.000 ربح
2011م	100.000 ربح
2012م	400.000 ربح

والمطلوب تحديد مقدار الربح أو الخسارة الضريبية ؟

الحاصل

البيان	2006م	2007م	2008م	2009م	2010م	2011م	2012م
خسارة ضريبية	780000	---	180000	---	---	---	---
الربح الضريبي	---	360000	---	90000	180000	100000	400000
ترحيل خسارة	---	(780000)	---	(420000)	(330000)	(150000)	---
2006							
الخسارة المتبقية	---	(420000)	(420000)	(330000)	(150000)	(50000) لا ترحل	---
ترحيل							(180000)
خسارة 2008							---
وعاء الضريبة	---	---	---	---	---	---	220000

ويلاحظ على الجدول السابق ما يلي :

- 1- أن خسارة عام 2006م استنفدت أرباح أعوام 2007م، 2008م، 2009م، 2010م ولم تدفع المنشأة ضريبة خلال هذه السنوات.
- 2- أن الخسارة المتبقية في عام 2011م وقدرها 50.000 ريال لا ترحل لانقضاء مدة الخمس سنوات.

- 3- يجوز ترحيل خسارة عام 2008م وقدرها 180.000 ريال للأعوام التالية 2009م، 2010م، 2011م، 2012م، 2013م. ولكن نظراً لأن خسارة عام

2006م التهمت أرباح أعوام 2009م، 2010م، 2011م، فيتم ترحيل هذه الخسارة للعام الرابع (2012م) الذي تحقق فيه ربح، بحيث تفرض الضريبة على المبلغ المتبقي وقدره 220.000 ريال بعد ترحيل خسارة عام 2008م.

4- تم ترحيل خسارة كل سنة على حدة إلى الخمس السنوات التالية مباشرة، على أن يبدأ ترحيل خسارة السنة الأقدم أولاً وبحيث لا تضم خسارة سنة إلى السنة التالية.

8-6: أسعار ضريبة الأرباح التجارية والصناعية

أولاً: معدل الضريبة للشخص الطبيعي المقيم وغير المقيم، والشخصيات الاعتبارية

حدد قانون الضرائب أسعار تصاعدية للشخص الطبيعي المقيم (منشأة فردية)، وسعر نسبي للشخصيات الاعتبارية (شركات أموال، وشركات الأشخاص، والمؤسسات العامة والشركات المختلطة، سواء كانت هذه الشركات تجارية، أو صناعية، أو مالية، أو خدمية)، على النحو التالي:-

بالنسبة للشخص الطبيعي المقيم وبموجب نص المادة (62) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، تستوفي ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، بموجب الشرائح والأسعار التالية:-

120.000	ريال	حد الإعفاء السنوي
120.000	ريال	التالية 10%
600.000	ريال	التالية 15%
840.000	ريال	ما زاد على 20%

وأما بالنسبة للشخص الطبيعي غير المقيم، والشخص الاعتباري، فتستوفي ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، بموجب نص المادة (63) من القانون رقم (17) لسنة 2010م على النحو التالي:-

1- وفقاً للفقرة (أ)، تستوفي الضريبة بسعر نسبي 20% (عشرين بالمائة) دون تنزيل حد الإعفاء، على صافي ربح الشخص الطبيعي غير المقيم، والشخصيات

الاعتبارية غير المستثناه في الفقرات (ب)، و (ج)، (د)، و (هـ)، والمنشآت الصغيرة المشمولة بأحكام المادة (62).

2- وفقاً للفقرة (ب) المادة (63)، تستوفى الضريبة بسعر نسبي 35% (خمسة وثلاثين بالمائة) دون تنزيل حد الإعفاء، على صافي الربح الخاضع للضريبة للشركات العاملة في مجال النفط، والغاز، والمعادن، والشركات ذوات الامتياز بجميع أنواعها المقيمة وغير المقيمة، مع عدم الإخلال بأحكام الاتفاقيات الخاصة بمنح الامتياز، واتفاقيات المشاركة في إنتاج النفط أو الغاز الموقعة مع الحكومة اليمنية.

3- وفقاً للفقرة (ج) المادة (63)، تستوفى الضريبة بسعر نسبي أعلى من 35% دون تنزيل حد الإعفاء، على صافي الربح الخاضع للضريبة للمنشآت الخاضعة لاتفاقيات، أو عقود موقعة مع الحكومة اليمنية، ويطبق بشأنها المعدل الضريبي الأعلى.

4- وفقاً للفقرة (د) المادة (63)، تستوفى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية بسعر نسبي 50% (خمسون بالمائة)، على صافي الربح الخاضع للضريبة لشركات الاتصالات التي تقدم خدمات الهاتف السيار سواءً بنظام (جي. أس. إم)، أو بنظام (سي. دي. إم. إيه)، أو غيرها ذلك من أنظمة الاتصالات التي تستخدم لتقديم خدمات الهاتف السيار. ونحن نعتقد أن هذه النسبة مرتفعة، وكان الأنسب أن تكون في حدود 35%، خصوصاً في ظل فرض رسوم خدمة على هذه الشركات، استناداً إلى قانون الاتصالات.

5- وفقاً للفقرة (د)، تستوفى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية بسعر نسبي 35% (خمسة وثلاثين بالمائة)، على صافي ربح دخل الشركات التي تقوم بإنتاج واسنيراد جميع أنواع السجاير والسيجار، وشركات الاتصالات الدولية. وكان من الأفضل أن تسري نسبة 35% على البنوك التجارية وشركات التأمين، لعدة مبررات منها: انخفاض التكلفة التشغيلية للمنشآت المالية، وانخفاض تكلفتها الثابتة، بالإضافة إلى أن العجز الكبير للموازنة العامة في اليمن، يتطلب حشد الجهود للحد من هذا العجز، ومنها بطبيعة الحال مساهمة المنشآت المالية في هذا الاتجاه، بخضوعها للضريبة بسعر نسبي 35%.

ثانياً : معدل ضريبة الأرباح التجارية والصناعية للمنشآت والمشاريع الاستثمارية

وفقاً للفقرة (أ) المادة (64) من القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل، تستوفي ضريبة الأرباح التجارية والصناعية بسعر نسبي (15%) (خمسة عشر بالمائة)، من دخل المنشآت أو المشاريع الاستثمارية، إذا توفرت عدة شروط هي:-

- 1- أن لا يقل رأس المال المستثمر عن ما يعادل ثلاثة مليون دولار أمريكي، ولا يقل عدد العمالة المستخدمة في المنشأة أو المشروع عن مائة عامل.
- 2- أن تمسك المنشأة أو المشروع حسابات منتظمة، وأن يكون الإقرار الضريبي، معتمداً من محاسب قانوني.
- 3- يجب أن يستمر المشروع أو المنشأة في نفس النشاط الاستثماري المرخص له بمزاويلته من الجهة المختصة.
- 4- يجب أن تكون المنشأة مسددة لضريبة المرتبات والأجور عن كافة العمالة الموجودة لديها، وبصورة منتظمة، بموجب الإقرارات الضريبية الشهرية لضريبة المرتبات والأجور.

ولقد حددت الفقرة (ب) من المادة (64) المشاريع الاستثمارية التي تستفيد من السعر النسبي 15% على النحو التالي:-

- 1- مشاريع البنية الأساسية للطاقة، والطاقة الكهربائية، ومياه الشرب والصرف الصحي، والطرق.
- 2- مشاريع النقل البري، والبحري، والجوي .
- 3- مشاريع التنمية الصحية، والمستشفيات .
- 4- مشاريع إنتاج برامج، وأنظمة الحاسبات الآلية .
- 5- مشاريع الفنادق، والمدن السياحية، وأماكن الترفيه للأطفال.
- 6- مشاريع التنمية الصناعية، والزراعية الإنتاجية، فيما عدا المشاريع والقطاعات والأنشطة المستثناة في الفقرة (ج) من هذه المادة.

ولقد حددت الفقرة (ج) من المادة (64) المشاريع الاستثمارية التي لا تستفيد من السعر النسبي 15%، على النحو التالي:-

- 1-المشاريع العاملة في مجال النفط والغاز ونشاط التعدين.
- 2-المشاريع المنفذة بموجب اتفاقيات خاصة مبرمة مع الحكومة اليمنية، بما في ذلك الشركات ذوات الإمتياز بجميع أنواعها المقيمة، وغير المقيمة .
- 3-القطاعين العام والمختلط.
- 4-صناعة الأسلحة والمواد التدميرية.
- 5-صناعات السجائر والتبغ والصناعات التي تؤدي إلى الاضرار بالبيئة والصحة.
- 6-البنوك وشركات التأمين، ومختلف أنواع الخدمات المالية والمصرفية التي تنفذها المنشآت المالية.
- 7-تجاره الاستيراد بالجملة، والتجزئة.
- 8-خدمات الاتصالات.

ثالثاً: الضريبة المستقطعة من المنبع

استناداً إلى الفقرة (أ) المادة (71) من القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل، تستوفي الضريبة بنسبة (10%) بدون خصم أي مصاريف، على المبالغ التي يدفعها أصحاب المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية المقيمة، وكذلك أي شخص غير مقيم له منشأة دائمة في الجمهورية، لجهة خارجية أو لأي شخص غير مقيم، ومن هذه المبالغ على سبيل المثال لا الحصر :-

- 1-العوائد.
- 2-فوائد القروض الأجنبية باستثناء فوائد القروض الممنوحة من مؤسسات مالية دولية أو بنوك خارجية معتمدة.
- 3-الإتاوات.
- 4-مقابل الخدمات بكافة أنواعها، ولا يعتبر من مقابل الخدمات: حصة المنشأة الدائمة العاملة في الجمهورية من نفقات المركز الرئيسي المتواجد خارج الجمهورية، والنقل أو النولون، والشحن، والتأمين على السلع المستوردة، والاشتراك في المعارض والمؤتمرات، والقيود في البورصات.
- 5-مقابل نقل أو استخدام التكنولوجيا، أو حقوق الإنتفاع من تراخيص استخدام التكنولوجيا.
- 6-مقابل النشاط الرياضي، أو الفنان سواء دفع له مباشرة أو بواسطة أي جهة.

7- حقوق الانتفاع من تراخيص العلامات التجارية.

8- حقوق الانتفاع من تراخيص براءات الاختراع.

9- حقوق الانتفاع من المعرفة الفنية.

10- حقوق الانتفاع من المعرفة الإدارية والخدمات الأخرى التي تؤدي داخل الجمهورية.

ووفقاً للفقرة (ب) من المادة (71)، تعفى من الضريبة بسعر 10% المنصوص عليها في الفقرة (أ)، فوائد القروض والتسهيلات الائتمانية التي تحصل عليها الحكومة، ووحدات السلطة المحلية من مصادر خارجية.

وكما أنه استناداً إلى الفقرة (ج) من المادة (71)، تلتزم المنشآت والأشخاص المقيمين وغير المقيمين المشار إليهم في الفقرة (أ) من هذه المادة، القيام بما يلي:

1- إعداد بيان يوضح فيه مقدار المبلغ المدفوع، والمبلغ المخصوم، وإبلاغ كلاً من الإدارة الضريبية، والشخص الذي تم الخصم عليه، بنسخة من هذا البيان.

2- توريد الضريبة المستقطعة المستحقة بموجب أحكام هذه المادة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ الخصم إلى خزانة المصلحة، أو لحسابها لدى البنك المركزي، أو أحد فروعه، أو خزانة الإدارة الضريبية المختصة.

7-8: إقرارات ضريبة الأرباح التجارية والصناعية

تنص الفقرة (أ) المادة (95) من القانون رقم (17) لسنة 2010م على ما

يلي:-

يلتزم كل مكلف بأن يقدم إلى المصلحة إقراراً ضريبياً سنوياً على النموذج المعد لهذا الغرض، في موعد أقصاه ثلاثين إبريل من كل سنة عن السنة الضريبية السابقة، ويقوم في ذات الوقت بتسديد الضريبة المستحقة عليه، وتقبل المصلحة الإقرار الضريبي على مسؤولية المكلف.

ويتضح من نص الفقرة (أ)، أن جميع المكلفين بضريبة الأرباح التجارية والصناعية، ملزمين بتقديم إقراراتهم الضريبية سنوياً إلى الإدارة الضريبية، على النموذج المعد لذلك، في موعد غايته ثلاثين إبريل من كل عام. وكما أشارت الفقرة (ب)، أن على المكلفين الذين يختارون السنة المالية المتداخلة، أن يقدموا إلى

الإدارة الضريبية إقراراتهم في موعد، أقصاه نهاية الشهر الرابع من تاريخ انتهاء السنة المالية المتداخلة.

وأشارت الفقرة (ج) من المادة (95) إلى الحوافز الممنوحة للمكلفين الذين يقومون بتقديم إقراراتهم الضريبية وسداد الضريبة المستحقة خلال الفترة القانونية، وبالنسب التالية: 1,5 % عند تقديم الإقرار الضريبي وسداد الضريبة خلال شهر يناير، أو 1% عند تقديم الإقرار الضريبي وسداد الضريبة خلال شهر فبراير، أو 0.5% عند تقديم الإقرار الضريبي وسداد الضريبة خلال شهر مارس. ونحن نعتقد أن هذه الحوافز سوف تشجع المكلفين على تقديم إقراراتهم الضريبة وسداد الضريبة المستحقة في وقت مبكر، كما أن هذه الحوافز سوف تخفف الضغط على الإدارة الضريبية خلال شهر إبريل.

وفي حالة عدم تقديم المكلف لإقراره في الموعد القانوني المحدد، توقع عليه غرامة بنسبة 2% من الضريبة المستحقة عن كل شهر يتأخر فيه المكلف عن تقديم إقراره بنص المادة (135)، إذا أظهرت الإقرارات صافي ربح من وجهة نظر المكلف.

وإذا لم تدفع الضريبة في الموعد القانوني، يضاف إلى الضريبة مبلغ يساوي 1.5% (واحد ونصف بالمائة) من مقدار الضريبة غير المدفوعة عن كل شهر تأخير، استناداً إلى المادة (152) من القانون رقم (17) لسنة 2010م. ولقد منح القانون المكلف مهلة أربعة شهور لتقديم الإقرار بعد انتهاء السنة المالية، حتى يتيح له فترة مناسبة للقيام بإجراءات الجرد، وإعداد قيود التسوية، ومطابقة حسابات المركز الرئيسي مع الفروع، وإعداد الحسابات الختامية والميزانية.

وتقبل الإدارة الضريبية الإقرار على مسؤولية المكلف. ويقوم المكلف بسداد الضريبة المستحقة، من واقع إقراره، الذي يتضمن صافي الربح من وجهة نظره. وتناولت المادة (106) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، أن على المكلف الأجنبي الذي يقرر مغادرة الجمهورية، أن يقدم إقراره الضريبي قبل مغادرته بستين يوماً على الأقل، وأن يسدد الضريبة المستحقة عليه من واقع إقراره في نفس الموعد.

وأشارت المادة (107)، إلى أنه في حالة وفاة المكلف، يجب على الورثة، أو وصي الشركة أو المصفي، أن يقدم الإقرار الضريبي للفترة السابقة للوفاة خلال تسعين يوماً من تاريخ الوفاة، وأن يسدد الضريبة المستحقة عليه من واقع الإقرار في نفس الموعد.

وأشارت المادة (108)، إلى أن لرئيس مصلحة الضرائب أو من يفوضه، أن يمدد الموعد القانوني المحدد لتقديم الإقرار الضريبي مدة ثلاثين يوماً، إذا طلب المكلف كتابياً قبل تاريخ انتهاء الموعد القانوني لتقديم الإقرار الضريبي بخمسة عشر يوماً، شريطة أن يكون لديه أسباب كافية لقبولها المصلحة، وعلى المكلف سداد الضريبة المستحقة وفقاً لتقديراته في تاريخ تقديم طلب التأجيل، ولا يكون لهذا التمديد أثر على موعد سداد الضريبة.

وأشارت المادة (109) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، أنه في حالة الخطأ المادي للإقرار، فإنه يجب على المكلف أن يقدم للمصلحة خلال المدة المحددة لمراجعة الإقرار، إقراراً معدلاً يتضمن تصحيح الخطأ وسداد الضريبة من واقعته، مع سداد المبالغ المضافة المستحقة وفقاً للمادة (152) من هذا القانون، ولا يُعَدُّ - في هذه الحالة - أنه ارتكب مخالفة لأحكام هذا القانون، إلا إذا كانت المصلحة قد سبقته في اكتشاف الخطأ وتم إبلاغه به.

وحددت المادة (96) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، الملزمون بتقديم إقرارات ضريبة الأرباح التجارية والصناعية كما يلي:-

- 1- يجب على كبار المكلفين تقديم إقراراتهم الضريبية سنوياً على النموذج المعد لهذا الغرض، مصحوبة بالقوائم المالية.
- 2- يجب على جميع المكلفين المعفيين من الضرائب، بموجب قانون الاستثمار، أو ألقانون آخر، أن يقدموا إلى الإدارة الضريبية، إقراراتهم الضريبية السنوية على النموذج المعد لهذا الغرض..
- 3- يجب على متوسطي المكلفين تقديم إقراراتهم الضريبية، على النموذج المعد لذلك، ويجب أن تكون هذه الإقرارات مستندة إلى حسابات منتظمة.
- 4- على مكلفي المنشآت الصغيرة تقديم إقراراتهم الضريبية وفقاً لأحكام المادة (37) من هذا القانون.

واستناداً إلى الفقرة (هـ) من المادة (96)، يجب أن تكون الإقرارات الضريبية مستكملة الشروط الأساسية، ومنها:-

1- أن تكون الإقرارات الضريبية المقدمة من كبار المكلفين الخاضعين للضريبة والمعفيين، مصادقاً عليها من قبل محاسب قانوني معتمد، من ان الدخل الخاضع للضريبة -كما جاء في الإقرار المقدم من المكلف- قد تم احتسابه طبقاً لأحكام قانون الضرائب. ونحن نرى أن اشتراط مصادقة المحاسب القانوني المرخص له بمزاولة المهنة، للإقرار الضريبي يتطلب توافر ظروف موضوعية، أهمها الوعي الضريبي للمكلفين، لهذا من الأفضل الاكتفاء من أن تكون الإقرارات الضريبية موقعة ومعتمدة من المكلفين.

2- أن تكون الإقرارات الضريبية المقدمة من الوحدات الاقتصادية للمؤسسات العامة والشركات المختلطة والوحدات التابعة لها، مصادقاً عليها من الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.

3- أن تكون جميع الإقرارات الضريبية موقعة من قبل المكلفين أو من ينوبهم قانوناً.

8-6: حالات عمالية

يشمل هذا الجزء على بعض الحالات العمالية التطبيقية الخاصة بالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وفقاً لأحكام القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل. وإجمالاً تنحصر هذه الحالات في تحديد وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية بالخصم أو الإضافة إلى صافي الربح أو صافي الخسارة المحاسبي، ثم يضرب الوعاء الضريبي في سعر معين، حتى نصل إلى الضريبة المستحقة.

وباستعراض مواد القانون رقم (17) لسنة 2010م ، يلاحظ أن هناك مواضيع تنطبق على جميع أنواع المنشآت، وهناك مواضيع أخرى تختلف باختلاف الكيان القانوني للمنشأة. لهذا نتناول في هذا الجزء حالات عملية لمنشأة فردية، شركة تضامن، شركة توصية بسيطة، شركة مساهمة، شركة ذات مسؤولية محدودة، مؤسسة عامة أو شركة مختلطة.

الحالة العملية الأولى : منشأة فردية

في 25/1/2011م قدم صاحب منشأة فردية إقراره الضريبي مرفقاً به قائمة الدخل عن السنة المنتهية في 31/12/2010م

المبيعات	69000000	
ناقص مردودات المبيعات	(2000000)	
صافي المبيعات		67000000
مخزون أول المدة	16000000	
صافي المشتريات	29000000	
تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	45000000	
ناقص مخزون آخر المدة	(11000000)	
تكلفة المبيعات		(34000000)
مجمّل الربح		33000000
إيرادات متنوعة		13620000
إجمالي الإيرادات		46620000
مرتبات ومكافآت	4780000	
تأمينات	900000	
الفوائد المدينة	500000	
خسائر سرقات	180000	
ديون معدومة	75000	
ضرائب ورسوم	1340000	
مصاريف قضائية	400000	
مصاريف إهلاك الأصول الثابتة	6655000	
مصاريف السيارة	570000	
مصرف ديون المشكوك فيها	460000	
احتياطي الطوارئ	700000	
تبرعات	560000	
إجمالي المصاريف		(17120000)
صافي الربح المحاسبي		29500000

وعند قيام مأمور الضرائب بفحص دفاتر ومستندات المنشأة توصل إلى البيانات التالية (المبالغ بالآلف ريال) :

- 1- اشترت المنشأة بضاعة بمبلغ 30.000 ريال أثبتت بالخطأ مرتين.
- 2- هناك فاتورة مردودات مبيعات بمبلغ 8.000 ريال سجلتها المنشأة كمردودات مبيعات، ولم تدرجها ضمن مخزون آخر المدة.
- 3- تتبع المنشأة أساس سعر التكلفة أو السوق أيهما أقل. وبلغت قيمة مخزون آخر المدة لفرع المكلا على أساس التكلفة 200.000 ريال وعلى أساس السوق 280.000 ريال. غير أن المنشأة قومت مخزون آخر المدة بمبلغ 160.000 ريال استناداً إلى انخفاض قيمته السوقية خلال فترة إعداد الميزانية.
- 4- يشمل مخزون آخر المدة على بضاعة بمبلغ 60.000 ريال تم استلامها في 2010/12/31م، ولكنها سجلت كمشتريات في 2011/1/2م.
- 5- يتضمن بند المرتبات والمكافآت ما يلي :-
1.200.000 مرتب لصاحب المنشأة.
280.000 ريال مكافآت لصاحب المنشأة ومبلغ 600.000 ريال للعاملين.
2.700.000 ريال مرتبات العاملين.
- 6- سحب صاحب المنشأة خلال السنة بضائع لاستخدامه الشخصي تقدر تكلفتها 30.000 ريال بينما تقدر قيمتها السوقية 38.000 ريال.
- 7- يتضمن بند التأمينات ما يلي :-
350.000 ريال تأمين على حياة صاحب المنشأة.
250.000 ريال تأمين حريق على أصول المنشأة.
300.000 ريال تأمين خطاب نهائي على مناقصات من ضمنها مبلغ 225.000 ريال تم مصادرته بسبب إخلال المنشأة بالتزاماتها تجاه الغير.
- 8- تشمل الفوائد المدينة فائدة قرض بمبلغ 90.000 ريال مقابل قرض لتجهيز عيادة ابن المكلف. كما تشمل فائدة بمبلغ 120.000 ريال على رأس مال المكلف، وفائدة بمبلغ 60,000 ريال على قرض قدمه المكلف للمنشأة، وبقيّة المبلغ فوائد قروض لتمويل نشاط المنشأة الجاري.
- 9- قدم المكلف دليل بأن خسائر السرقات تمت فعلاً.

10- عند مراجعة رصيد الديون المدومة تبين أن المنشأة شطبت الديون في عام 2007م، ولم تقم المنشأة بإجراءات جادة لتحصيل الدين من تاريخ استحقاق الدين.

11- يتضمن بند الضرائب والرسوم ما يلي :-

110.000 ريال رسوم أولاد المكلف في المدرسة اليمينية الحديثة.

381.000 ريال ضريبة المرتبات والأجور سددها المكلف وتحملها نيابة عن الموظفين.

849.000 ريال بقية المبلغ يمثل رسوم جمركية على بضاعة مستوردة من الخارج.

12- يتضمن بند المصاريف القضائية ما يلي :-

120.000 ريال أتعاب قضائية تخص طلاق ابنة المكلف.

50.000 ريال مصاريف قضائية لحادث وقع لصاحب المنشأة.

230.000 ريال أتعاب قضائية تخص قضايا مع العملاء.

13- يتضمن بند الإيرادات المتنوعة 150.000 ريال إيرادات أوراق مالية،

170.000 ريال فوائد ودائع لدى البنوك، 130.000 ريال أرباح إعادة تقدير

الأثاث، بهدف تحديد المركز المالي.

14- يتضمن بند الإهلاكات ما يلي :-

أ. 540.000 ريال إهلاك العقار (المبنى والأرض) بمعدل 6% علماً

بأن معدل الإهلاك المعتمد من المصلحة 5% وقيمة الأرض

2.000.000 ريال.

ب. 775.000 ريال إهلاك الأثاث على أساس قيمته بعد إعادة التقدير

والتي تبلغ 3.100.000 ريال بمعدل 25% وهو المعدل الذي تقبل

به الإدارة الضريبية علماً بأن التكلفة التاريخية لهذا الأثاث

1.800.000 ريال.

ج. 480.000 ريال إهلاك السيارة، وتستخدم المنشأة نفس معدل إهلاك

السيارة المعتمد من الإدارة الضريبية.

15- تستخدم المنشأة السيارة للاستخدام الشخصي وأعمال المنشأة.

16- يمثل بند التبرعات مبلغ مسدد لجمعية بعدان الخيرية.

17- لم يستفيد المكلف من حد الإعفاء الأدنى اللازم للمعيشة.

والمطلوب :

1- احتساب الضريبة من واقع الإقرار والحافز الذي يحصل عليه المكلف.

2- تحديد وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وتحديد

الضريبة المستحقة وفقاً لأحكام القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن

ضرائب الدخل

3- احتساب فروق الضريبة التي يجب على المكلف سدادها.

أولاً : احتساب الضريبة من واقع الإقرار

الشريحة	النسبة	الضريبة
120000	معفاة	-----
120000	10%	12000
600000	15%	90000
2110000	20%	422000
29500000	إجمالي	524000

الضريبة من واقع الإقرار 524.000 ريال

الحافز = $524.000 \times 1.5\% = 7.860$ ريال

ثانياً : تحديد وعاء الضريبة وفقاً لأحكام القانون

29500000	صافي الربح المحاسبي
	يضاف إليه
30000	مشتريات أثبتت مرتين
8000	قيمة مردودات المبيعات بسعر التكلفة
40000	فرق تقويم مخزون آخر المدة
1200000	مرتب صاحب المنشأة
280000	مكافأة صاحب المنشأة
30000	مسحوبات شخصية لصاحب المنشأة

تأمين على حياة صاحب المنشأة	350000	
التأمين على أصول المنشأة "يعتمد"	-----	
تأمينات نهائية عن مناقصات	75000	
فائدة قرض لتجهيز عيادة ابن المكلف	90000	
فائدة على رأس مال المكلف	120000	
فائدة على قرض قدمه المكلف للمنشأة	60000	
فوائد قروض لتمويل النشاط الجاري "يعتمد"	-----	
قيمة خسائر السرقات "تعتمد"	-----	
ديون معدومة	75000	
رسوم تسجيل أولاد المكلف في المدرسة اليمينية الحديثة	110000	
ضريبة مرتبات وأجور سددها المكلف نيابة عن الموظفين "تعتمد"	-----	
رسوم جمركية على بضاعة مستوردة "تعتمد"	-----	
أتعاب قضائية تخص ابنة المكلف	120000	
مصاريف قضائية لحادث وقع لصاحب المنشأة	50000	
أتعاب قضائية تخص العملاء "تعتمد"	-----	
إهلاك الأرض (2000000 × 6%)	120000	
فارق إهلاك المبنى 7000000 × 1%	70000	
فارق إهلاك الأثاث	325000	
ثلث إهلاك السيارة مقابل الاستخدام الشخصي	160000	
ثلث مصاريف السيارة للاستعمال الشخصي	190000	
مصروف الديون المشكوك في تحصيلها	460000	
احتياطي الطوارئ	700000	
تبرعات لجمعية بعدان الخيرية (تضاف مؤقتاً)	560000	
إجمالي الإضافات		4143000
صافي الربح بعد الإضافات		7093000
يخصم منه		

قيمة مشتريات سجلت في 2011/1/2م	60000	
إيرادات الأوراق المالية	150000	
فوائد الودائع لدى البنوك	170000	
أرباح إعادة تقدير الأثاث	130000	
إجمالي الخصميات		(510000)
صافي الربح قبل خصم التبرعات		6583000
يطرح منه		
التبرعات المدفوعة لجمعية بعدان (5%×6583000)		(329150)
وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية		6253850

تحديد الضريبة المستحقة

الضريبة	النسبة	الشريحة
---	معفاة	120000
12000	%10	120000
90000	%15	600000
1082770	%20	5413850
1184770	إجمالي	6253850

الضريبة المستحقة والواجبة الأداء = 1.184.770 ريال.

ثالثاً : فروق الضريبة التي يجب على المكلف سدادها

فروق الضريبة باستخدام الضريبة = ضريبة الوعاء - ضريبة الإقرار

$$= 1.184.770 - 524.000 = 660.770 \text{ ريال}$$

الحالة العملية الثانية : شركة تضامن*

قدمت شركة التضامن المكونة من الشريكين نشأت ومحمد وشريكهما أحمد

في 2011/6/20م الإقرار الضريبي للشركة مرفقاً به قائمة الدخل عن السنة

المالية المنتهية في 2010/12/31م (المبالغ بالريال).

* شركة التضامن هي الشركة التي يكون فيها جميع الشركاء مسئولين مسئولية تضامنية وغير محدودة عن

التزامات الشركة تجاه الغير.

المبيعات	52000000	
مردودات المبيعات	(2000000)	
صافي المبيعات		50000000
مخزون أول المدة	14000000	
+ المشتريات	35000000	
تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	49000000	
- مخزون آخر المدة	(29000000)	
تكلفة المبيعات		(20000000)
مجمل الربح		30000000
أرباح إعادة التقدير	600000	
خصم مكتسب	580000	
ديون معدومة محصلة	300000	
إجمالي الإيرادات الفرعية		1480000
إجمالي الإيرادات		31480000
المرتبات والمكافآت	9240000	
فوائد على رؤوس أموال الشركاء	310000	
إهلاك الآلات	60000	
الدعاية والإعلان	180000	
ضرائب ورسوم	210000	
تبرعات	260000	
قرطاسية ومطبوعات	150000	
ديون معدومة	180000	
مصاريف عمومية	410000	
مصاريف سفر الشريك محمد	600000	
إيجار مبنى الشركة	120000	
إهلاك السيارات	90000	
خصم مسموح به	140000	
إجمالي المصاريف		(11950000)
صافي الربح المحاسبي		19530000

- وعند قيام مأمور الضرائب بفحص دفاتر ومستندات الشركة تبين له الحقائق التالية (المبالغ بالآلف ريال) :
- 1- أن هناك بضاعة مباعة قيمتها 100.000 ريال قيدت خطأ في الدفاتر على أنها مشتريات.
 - 2- أن الشركة تتبع أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل في تقييم مخزون آخر المدة.
 - 3- أن هناك بضاعة بالطريق أدرجت ضمن رقم المشتريات إلا أنها لم تصل إلى مخازن الشركة حتى 2010/12/31م تكلفتها 300.000 ريال وقيمتها السوقية 200.000 ريال، كما توجد بضاعة ضمن بضاعة آخر المدة ويملكها الغير قيمتها 120.000 ريال.
 - 4- أن هناك رسوم جمركية مستحقة بمبلغ 60.000 ريال على بضاعة مستوردة من الخارج لم تسجلها الشركة رغم استلام الشركة لهذه البضاعة.
 - 5- تفاصيل بند المرتبات والمكافآت :
أ. المرتبات الشهرية لموظفي الشركة 530.000 ريال منها 100.000 ريال مرتب شهري لابن الشريك نشأت الذي يعمل مهندساً بالشركة في حين أن مرتب المثل 80.000 ريال.
ب. مرتب الشريك محمد السنوي 1.080.000 ريال.
ج. الباقي عبارة عن مكافآت سنوية للموظفين.
 - 6- تمثل الدعاية والإعلان حملة إعلانية طويلة لمدة ثلاث سنوات ابتداءً من 2010/7/1م.
 - 7- يستخدم الشركاء السيارات في أعمالهم الخاصة بالإضافة إلى أعمال الشركة.
 - 8- تفاصيل بند الضرائب والرسوم كما يلي :-
أ. 60.000 ريال فروق ضريبة أرباح تجارية وصناعية .
ب. 80.000 ريال زكاة الباطن على أموال الشركة غير مؤيدة بمستندات.
ج. 70.000 ريال مخصص ضرائب ورسوم.
 - 9- تفاصيل بند التبرعات كما يلي :-
أ. 120.000 ريال مساعدة لجامعة صنعاء لبناء مدرج مؤيدة بمستندات.

- ب. 50.000 ريال تبرع لجمعية خيرية مركزها في صنعاء.
- ج. 60.000 ريال تبرع لفقراء الحي.
- د. 30.000 ريال تبرع لجمعية الإغاثة الدولية بالصومال تم سدادها بموافقة مجلس الوزراء.
- 10- معدل إهلاك الآلات الذي استخدمته الشركة في حساب الإهلاك هو 20% سنوياً في حين أن مصلحة الضرائب تعتمد 25%.
- 11- الديون المعدومة التي حمل بها حساب النتيجة عبارة عن ديون شطبت من الدفاتر في عام 2010م، ولم تقم الشركة بالإجراءات اللازمة لإثبات تحصيل هذه الديون.
- 12- بلغت الأدوات الكتابية والقرطاسية المتبقية في نهاية العام 50.000 ريال.
- 13- مصاريف سفر الشريك محمد عبارة عن :-
- أ. مصاريف سفر الشريك إلى القاهرة بمبلغ 500.000 ريال للتعاقد على أعمال لصالح الشركة.
- ب. الباقي قيمة هدايا لأولاده.
- 14- تفاصيل بند المصاريف العمومية :-
- أ. مسحوبات نقدية للشريك أحمد 100.000 ريال.
- ب. مصاريف مدرسية لابن الشريك محمد 50.000 ريال.
- ج. غرامة لمخالفة تسعيرة التموين مؤيدة بمستندات 80.000 ريال.
- د. تأمين التليفون والكهرباء والمياه 30.000 ريال.
- هـ. مصاريف سيارة 150.000 ريال.
- 15- الديون المعدومة المحصلة عبارة عن ديون سبق إعدامها في عام 2008م، واعتمدت المصلحة في حينه مبلغ 200.000 ريال.
- 16- أرباح إعادة التقدير ناتجة عن إعادة تقييم أصول وخصوم الشركة عند انضمام الشريك أحمد في بداية العام، وسجلت في دفاتر الشركة الجديدة بقيمتها الدفترية.
- 17- من ضمن الخصم المكتسب مبلغ يمثل وعد من أحد الموردين بمنح الشركة خصم نقدي 10% على قيمة مشتريات آجلة بمبلغ 500.000 ريال.

والمطلوب :

- 1- احتساب الضريبة من واقع إقرار المكلف وتحديد مبلغ الغرامة.
 - 2- تحديد وعاء ومقدار الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وفقاً لأحكام القانون.
 - 3- تحديد فروق الضريبة التي يجب على المكلف سدادها.
- أولاً : الضريبة من واقع الإقرار ومبلغ الغرامة
- الضريبة من واقع الإقرار = $19.530.000 \times 20\% = 3.906.000$ ريال
- مبلغ الغرامة = $3.906.000 \times 2\% \times 2 \text{ شهر} = 156.240$ ريال.
- وتحسب غرامة بنسبة 1.5% من الضريبة المستحقة عن كل شهر تأخير، إذا لم يتم المكلف بسداد الضريبة المستحقة عليه ابتداءً من تاريخ الإقرار 2010/6/20م.

ثانياً : وعاء الضريبة

صافي الربح المحاسبي	19530000
يضاف إليه	
قيمة البضاعة المباعة قيدت خطأ على أنها مشتريات.	100000
قيمة البضاعة المباعة	100000
بضاعة بالطريق أدرجت ضمن المشتريات ولم تصل مخازن الشركة	200000
الزيادة في مرتب ابن الشريك نشأت	240000
المرتب السنوي للشريك محمد	1080000
الزيادة في الحملة الإعلانية	150000
مصاريف السيارات للاستعمال الشخصي	50000
ثلث إهلاك السيارة مقابل الاستخدام الشخصي	30000
فروق ضريبة أرباح تجارية وصناعية	60000
زكاة الباطن	80000
مخصص الضرائب والرسوم	70000
تبرعات مدفوعة لجامعة صنعاء "تتعتمد"	-----

تبرعات لجمعية خيرية مقرها صنعاء "تضاف مؤقتاً"	50000	
تبرعات لفقراء الحي	60000	
تبرعات لجمعية الإغاثة الدولية بالصومال	30000	
ديون معدومة	180000	
الأدوات الكتابية والقرطاسية الباقية	50000	
قيمة هدايا	100000	
مسحوبات نقدية للشريك أحمد	100000	
مصاريف مدرسية لابن الشريك محمد	50000	
غرامة مخالفة التسعيرة "تعتمد"	-----	
تأمين التلفون والكهرباء والمياه	30000	
أرباح إعادة تقدير الأصول "تعتمد"	-----	
فوائد رؤوس الأموال	310000	
إجمالي الإضافات		3120000
صافي الربح بعد الإضافات		22650000
يخصم منه		
فارق إهلاك الآلات	15000	
بضاعة موجودة ضمن مخزون آخر المدة يملكها الغير	12000	
رسوم جمركية مستحقة	60000	
الخصم المكتسب	50000	
ديون معدومة محصلة	100000	
إجمالي الخصميات		(345000)
صافي الربح قبل خصم التبرعات		22305000
يطرح منه		
التبرعات المدفوعة للجمعية الخيرية		(50000)
وعاء الضريبة		22255000

احتساب الضريبة المستحقة

ضريبة الأرباح التجارية على الشركة = $22255000 \times 20\% = 4.451.000$ ريال

رابعاً : فروق الضريبة باستخدام الضريبة

فروق الضريبة = (ضريبة الوعاء - ضريبة الإقرار)

= $4.451.000 - 3.906.000 = 545.000$ ريال.

المادة العملية الثالثة : شركة توصية بسيطة*

شركة اليمن الموحد شركة توصية بسيطة مكونة من الشريكين المتضامنين (أ، ب) والشريك الموصي (ج)، رأس مال الشركة 15.000.000 ريال موزعة بين الشركاء الثلاثة بنسبة 1:2:3 ينص عقد الشركة على حساب فائدة على رأس المال بنسبة 6%.

وينص عقد الشركة على حصول الشريك (أ) مرتب شهري 80.000 ريال مقابل قيامه بأعمال الإدارة بالإضافة إلى مكافأة سنوية 50% من المرتب. في حين يتقاضى الشريك (ب) عمولة بنسبة 2% من صافي المبيعات. بينما يحصل الشريك (ج) على مرتب شهري 120.000 ريال مقابل قيامه بأعمال الحسابات، وللشركة مركز رئيسي في صنعاء وفرعين في المكلا وعدن.

وفي 27/4/2011م قدمت الشركة إقرارها الضريبي مرفقاً به قائمة الدخل عن السنة المالية المنتهية في 31/12/2010م، والذي يظهر صافي خسارة محاسبي بمبلغ 4.200.000 ريال.

وعند قيام مأمور الضرائب بفحص دفاتر ومستندات الشركة توصل إلى ما

يلي:

1- لم يشمل مخزون آخر المدة البضاعة المتبقية لدى فرعي المكلا وعدن قيمتها بسعر التكلفة 150.000 ريال، 180.000 ريال وسعر البيع 190.000 ريال، 220.000 ريال.

تتكون شركة التوصية البسيطة من نوعين من الشركاء :

- 1- شركاء متضامنون مسئوليتهم تضامنية وغير محدودة كما هو الحال في شركات التضامن.
- 2- شركاء موصون مسئوليتهم محدودة بمقدار حصصهم في رأس مال الشركة.

- 2- شمل مخزون آخر المدة بضاعة تكلفتها 160.000 ريال كانت قد أرسلت لأحد الوكلاء بالعمولة لبيعها على اعتبار أن الوكيل لم يبيعها حتى تاريخ الميزانية، ولكن اتضح أن الوكيل باع نصفها قبل نهاية السنة المالية، بمبلغ 140.000 ريال وتبلغ عمولته التي لم تسدد 10% من المبيعات.
- 3- هناك بضاعة بمبلغ 150.000 ريال ردت إلى الموردين في نهاية السنة، ولم تقيد الشركة هذه المردودات إلا في بداية السنة التالية.
- 4- أدرجت الشركة مرتبات ومكافآت الشريك (أ) ومرتبات الشريك (جـ) والفائدة على رأس المال ضمن المصاريف الإدارية والعمومية علماً بأن أجر المثل للشريك (جـ) 90.000 ريال.
- 5- بلغ صافي المبيعات خلال السنة 6.000.000 ريال.
- 6- يتضمن بند الغرامات والتعويضات ما يلي :
- 260.000 ريال تعويض دفعته الشركة لشخص أصيب في حادث سيارة ارتكبه الشريك (أ).
- 850.000 ريال غرامة بسبب تأخر الشركة في سحب بضاعتها في جمرك عدن.
- 7- يتضمن بند الضرائب والرسوم ما يلي :
- 145.000 ريال رسوم جمركة على سيارة مستوردة من الخارج تخص الشريك (ب).
- 80.000 ريال زكاة خاصة بالشريك (ب).
- 30.000 ريال ضريبة مبيعات عقارية عن العقار المملوك للشريك (أ)
- 350.000 ريال رسوم في مصلحة المساحة وأتعاب المحامي خاصة بالمبنى الذي اشترته الشركة بمبلغ 9.000.000 ريال في بداية السنة.
- 8- يتضمن بند التأمينات مبلغ 70.000 ريال قيمة قسط بوليصة تأمين على حياة الشريك (أ) ومبلغ 130.000 ريال قيمة تأمين مؤقت قدمته الشركة عند تقدمها لأحد عقود التوريد، ومبلغ 200.000 ريال قسط التأمين على بضاعة مستوردة من الخارج.

- 9- تم تكوين مخصص تعويضات قضائية بمبلغ 90.000 ريال حدد على أساس 60% من قيمة التعويض الذي حكم به على الشركة، وما زالت القضية منظورة أمام محكمة الاستئناف حتى نهاية العام.
- 10- من ضمن الإيرادات المتنوعة 133.000 ريال أرباح أسهم من شركة يمين موبایل، مبلغ 960.000 ريال إيراد عقار وقامت الشركة بسداد مبلغ 80.000 ضريبة ريع العقار للسلطة المحلية.
- 11- فيما يتعلق بالإيجارات التي تبدأ عقودها من أول يناير فإنه تم الحصول على ما يلي:
- أ. الإيجار الشهري لمنزل الشريك (أ) 90.000 ريال، ومنزل الشريك (جـ) 50.000 ريال.
- ب. الإيجار الشهري لفرع المكلا 150.000 ريال وتم تحميل حساب الأرباح والخسائر بمبلغ 2.200.000 ريال.
- ج. الإيجار الشهري لفرع عدن 160.000 ريال وتم سداد إيجار عشرة شهور.
- 12- بلغت مسحوبات الشريك (أ) من البضاعة لاستخدامه الشخصي مبلغ 65.000 ريال بسعر التكلفة و 85.000 ريال بسعر السوق.
- 13- يشمل بند الإعلان ما يلي :-
- 200.000 ريال إعلانات دورية للتهنئة في المناسبات الوطنية.
- 3.600.000 ريال تكلفة إعلانات ضوئية للإعلان في إحدى المساحات اعتباراً من 2010/3/1م.
- 4.200.000 ريال حملة إعلانية لمنتج جديد اعتباراً من 2010/5/1م تستفيد منها الشركة لفترة أربع سنوات.
- 14- ظهر ضمن المصاريف المختلفة 1.600.000 ريال احتياطي تجديد الأصول الثابتة.
- 15- فيما يتعلق بإهلاك الأصول الثابتة تم الحصول على البيانات التالية:-

أ. هناك آلة جديدة بمبلغ 2.400.000 ريال حسب لها الإهلاك لمدة سنة وفقاً لمعدلات إهلاك الإدارة الضريبية 25% وبالرغم من هذه الآلة لم تشتري إلا في أول مايو 2010م.

ب. لم تدرج الشركة إهلاك سيارة مهلكة دفترياً تكلفتها 500.000 ريال، وكانت قد اشترتها منذ أربع سنوات، وتهلك هذه السيارة بمعدل 25% بطريقة القسط الثابت.

ج. باعت الشركة أثاثاً في نهاية السنة بمبلغ 110.000 ريال، في حين أن تكلفة الأثاث 90.000 ريال ومجمع الإهلاك المتراكم قبل البيع 30.000 ريال على أساس معدل الإهلاك 25%، وقيدت نتيجة عملية البيع في حساب جاري الشركاء.

16- يشمل بند التبرعات مبلغ 285.000 ريال تبرع لجامعة حضرموت مؤيد بمستند مبلغ 240.000 ريال، بالإضافة إلى مبلغ 120.000 ريال تبرع لجمعية حضرموت الخيرية.

والمطلوب :

- 1- إجراء التعديلات اللازمة على الإقرار الضريبي للمكلف وفقاً لأحكام القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل
- 2- احتساب الضريبة المستحقة.
- 3- احتساب الضريبة الواجبة السداد.

أولاً : التعديلات على الإقرار الضريبي

صافي الخسارة المحاسبي		(4200000)
يضاف إليه		
مخزون آخر المدة لدى فرعي عدن والمكلا	330000	
قيمة البضاعة التي باعها الوكيل	140000	
مردودات مشتريات لم تقيد في الدفاتر	150000	
مرتبات الشريك المتضامن "أ" (12×80000)	960000	
مكافأة الشريك المتضامن "أ" $(50\% \times 960000)$	480000	
مرتبات الشريك الموصي (ج) (12×120000)	1440000	

عمولة على المبيعات للشريك المتضامن "ب"	120000	
($6000000 \times 2\%$)		
فائدة على رأس المال $1500000 \times 6\%$	90000	
تعويض شخصي دفعته الشركة عن الشريك (أ)	260000	
غرامة بسبب تأخر الشركة في سحب بضاعتها من ميناء عدن	_____	
رسوم جمركية على سيارة مستوردة تخص الشريك ب	145000	
زكاة خاصة بالشريك (جـ)	80000	
ضريبة مبيعات عقارية عن العقار المملوك للشريك (أ)	30000	
رسوم تسجيل العقار في مصلحة المساحة	350000	
قسط التأمين على حياة الشريك (أ)	70000	
تأمين مؤقت	130000	
التأمين على البضاعة المستوردة من الخارج "تعتمد"	_____	
مخصص تعويضات قضائية	90000	
الإيجار السنوي لمنزل الشريك المتضامن (أ)	1080000	
الإيجار السنوي لمنزل الشريك الموصي (جـ)	600000	
الإيجار المدفوع مقدماً ($2200000 - 150000 \times 12$)	400000	
مسحوبات الشريك (أ) من البضاعة	65000	
الإعلانات الدورية "تعتمد"	_____	
الزيادة في تكاليف العلامات الضوئية	2850000	
الزيادة في مصاريف الحملة الإعلانية	3500000	
احتياطي تجديد الأصول الثابتة	1600000	
فارق إهلاك الآلات ($600000 - 400000$)	200000	
ربح بيع الأثاث	72500	
تبرعات مدفوعة لجامعة حضرموت غير مؤيدة بمستندات	45000	
تبرع لجمعية حضرموت الخيرية "تضاف مؤقتاً"	120000	
إجمالي المبالغ المضافة		14911500

صافي الربح المحاسبي بعد الإضافات		10711500
يخصم منه		
قيمة بضاعة لدى الوكيل ومدرجة ضمن المخزون ولم تباع.	80000	
عمولة على المبيعات للوكيل (140000 × 10%)	14000	
إهلاك رسوم تسجيل المبنى في مصلحة المساحة.	17500	
الإيجار المستحق لفرع عدن (160000 × 2)	320000	
إهلاك الأثاث حتى تاريخ البيع	22500	
إجمالي الخصميات		(454000)
صافي الربح قبل خصم التبرعات		10257500
يطرح منه		
التبرعات المدفوعة لجمعية الهلال الأحمر اليمنية		(120000)
وعاء الضريبة		10137500

ثانياً : الضريبة المستحقة

الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية المستحقة = $10137500 \times 20\%$

= 2.027.500 ريال

الضريبة الواجبة السداد = 2.027.500 - 80.000 = 1.947.500 ريال

الحالة العملية الرابعة : شركة مساهمة*

تقدمت شركة صافر للتجارة والاستيراد (شركة مساهمة) في 2011/3/1م بإقرارها الضريبي مرفقاً به قائمة الدخل عن السنة المالية المنتهية في 2010/12/31م الذي يفصح عن صافي خسارة قدرها 1.300.000 ريال. وعند قيام مأمور الضرائب بفحص مستندات ودفاتر الشركة تبين له ما يلي:

1- يوجد لدى الشركة بضاعة أمانة طرف الغير تكلفتها 105.000 ريال وقيمتها السوقية 150.000 ريال لم يتم إدراجها ضمن مخزون آخر المدة. كما تبين أن مخزون آخر المدة يتضمن بضاعة تالفة قيمتها 27.000 ريال.

* تنشأ شركة المساهمة بترخيص من الدولة ويتمثل رأس مالها في أسهم متساوية القيمة ومسئولية المساهمين محدودة بقدر اسهم في رأس المال. ويقوم بإدارتها مجلس إدارة ينتخبه المساهمون من بينهم.

- 2- هناك فاتورة مبيعات بمبلغ 38.000 ريال سقط قيدها سهواً.
- 3- توجد مردودات مبيعات بمبلغ 26.000 ريال تم قيدها مرتين.
- 4- هناك بضاعة بمبلغ 56.000 ريال تم قيدها كمشتريات ولم تسدرج ضمن مخزون آخر المدة.
- 5- يتضمن بند المرتبات والمكافآت ما يلي :
 348.000 ريال مرتبات رئيس وأعضاء مجلس الإدارة السنوية.
 720.000 ريال المرتبات السنوية للعمال والموظفين، منها مبلغ 98.000 ريال تأمينات اجتماعية وتشمل حصة الشركة من الأجر الكامل بنسبة 9%، ونسبة 6% حصة العاملين.
 180.000 ريال مكافآت صرفت للعمال والموظفين.
- 6- يتضمن بند المصاريف العمومية ما يلي :
 150,000 ريال مصاريف تأسيس من المفروض أن تستهلك خلال ثلاث سنوات.
 79.000 ريال عمولة شخص لم ترغب الشركة الإفصاح عن اسم المستفيد.
 600.000 ريال تكلفة بناء مستودع من حجر أنجز في 2010/3/5م ومعدل الإهلاك 5%.
- 7- تم تحميل حساب النتيجة بمبلغ 80.000 ريال مخصص هبوط أسعار البضاعة، ومبلغ 110.000 ريال احتياطي خاص.
- 8- فيما يتعلق بإهلاك الأصول الثابتة تم الحصول على البيانات التالية :
 90.000 ريال إهلاك الأثاث بمعدل 30% سنوياً بينما المعدل المعتمد لدى الإدارة الضريبية 25% سنوياً.
 120.000 ريال إهلاك الآلات بمعدل 20% سنوياً بينما المعدل المعتمد لدى الإدارة الضريبية 25% سنوياً.
 450.000 ريال إهلاك السيارات على أساس القيمة الاستبدالية بينما الإهلاك على أساس التكلفة التاريخية 270.000 ريال.
- 9- يتكون بند الضرائب والرسوم من :
 350.000 ريال فروق ضريبة الأرباح التجارية والصناعية لعام 2009م.

- 950.000 ريال ضرائب جمركية على بضاعة مستوردة من الخارج.
- 10- ضمن بند التبرعات والإعلانات مبلغ 200.000 ريال تبرع لبناء مسجد تابع لوزارة الأوقاف والإرشاد مؤيداً بمستند ومبلغ 65.000 ريال عبارة عن تبرعات لفقراء الحي، ومبلغ 300.000 ريال تبرعات لجمعية يافع الخيرية.
- 11- تبين لمأمور الضرائب أنه تحميل نتيجة النشاط بخسائر السنوات السابقة بمبلغ 500.000 ريال عبارة عن الجزء الباقي من الخسارة المحاسبية حققتها الشركة في 2008م ولم يعتمدوها مكتب الضرائب في حينه.
- 12- ضمن بند مصاريف السفر مبلغ 240.000 ريال مصاريف سفر المدير العام إلى تايوان لأعمال متعلقة بالشركة، ومبلغ 350.000 ريال قيمة تذكرة سفر.
- 13- بمراجعة قائمة جرد القرطاسية والمطبوعات اتضح أن هناك ما قيمته 35.000 ريال لم تستخدم بعد.
- 14- تعرضت سيارة تكلفتها 750.000 ريال ومجمع إهلاكها المحاسبي المتراكم بعد احتساب إهلاك الفترة حتى تاريخ الحادث 450.000 ريال وقامت الشركة بتحميل حساب الأرباح والخسائر بمبلغ 300.000 ريال خسائر رأسمالية. واتضح لمأمور الضرائب أن الشركة حصلت على تعويض من شركة التأمين بمبلغ 500.000 ريال قيد في حساب احتياطي تجديد الأصول الثابتة علماً بأن معدل إهلاك السيارة المستخدم من الشركة 25%.
- 15- ظهر ضمن الإيرادات المتنوعة مبلغ 394.000 ريال إيرادات استثمارات، ومبلغ 150.000 ريال علاوة إصدار أسهم.

المطلوب :

- 1- إجراء التعديلات التي أجراها الفاحص الضريبي وفقاً لأحكام القانون.
- 2- احتساب الضريبة المستحقة.

أولاً : التعديلات على الإقرار الضريبي

صافي الخسارة		(1300000)
يضاف إليه		
بضاعة أمانة طرف الغير لم تدرج ضمن مخزون آخر المدة	105000	
قيمة المبيعات التي لم تثبت في الدفاتر	38000	
مردودات مبيعات تم قيدها مرتين	26000	
مشتريات تم تسجيلها ولم تدرج ضمن مخزون آخر المدة	56000	
مرتبات رئيس وأعضاء مجلس الإدارة "تعتمد"	-----	
الزيادة في مصاريف التأسيس	100000	
تكلفة بناء المستودع	600000	
مخصص هبوط أسعار البضاعة	80000	
احتياطي خاص	110000	
الزيادة في إهلاك الأثاث	15000	
الفارق في إهلاك السيارات	180000	
فروق ضريبة الأرباح التجارية والصناعية	350000	
رسوم جمركية على بضاعة مستوردة من الخارج "تعتمد"	-----	
تبرعات لبناء مسجد تابع لوزارة الأوقاف "تعتمد"	-----	
تبرعات لفقراء الحي	65000	
تبرعات لجمعية يافع الخيرية (تضاف مؤقتاً)	300000	
خسائر السنوات السابقة	500000	
مصاريف السفر "تعتمد"	-----	
القرطاسية والمطبوعات الباقية	35000	
خسائر رأسمالية لم تتحقق من بيع السيارة لعدم وجود خسارة ضريبية	300000	

ربح تعويض السيارة*	200000	
إجمالي المبالغ المضافة		3060000
تعديل صافي الخسارة إلى صافي ربح يخصم منه		1760000
بضاعة تالفة في المخازن	27000	
إهلاك مبنى المستودع (600000 × 5% × 12/10)	25000	
النقص في إهلاك الآلات	30000	
أرباح الأسهم "تعتمد"	—	
علاوة إصدار الأسهم	150000	
إجمالي المبالغ المخصومة		(232000)
صافي الربح المعدل يطرح منه		1528000
التبرعات المدفوعة لجمعية يافع الخيرية 5% من صافي الربح المعدل		(76400)
وعاء الضريبة		1451600

مجمع الإهلاك الضريبي = مجمع الإهلاك المحاسبي = 450.000 ريال

القيمة الدفترية الضريبية = 750000 - 450000 = 300000 ريال

الربح الضريبي = 500000 - 300000 = 200000 ريال.

ثانياً : الضريبة المستحقة

ضريبة الأرباح التجارية والصناعية = 1451600 × 20% = 290320 ريال.

الحالة العملية الخامسة : شركة ذات مسؤولية محدودة*

شركة البركة، شركة مساهمة ذات مسؤولية محدودة برأس مال قدره

9.000.000 ريال تضمن إقرارها الضريبي المقدم لمكتب مصلحة الضرائب فسي

يقسم رأس مال الشركة ذات المسؤولية المحدودة إلى حصص تتداول بين الشركاء، ولا تنقل إلى الغير إلا بشروط خاصة، ولا يزيد عدد الشركاء عن خمسة وعشرون شريكاً، ومسئولية كل شريك محدودة بقدر حصته في رأس المال.

2011/4/25م صافي ربح بمبلغ 360.000 ريال عن السنة المالية المنتهية في 2010/12/31م.

وعند قيام مأمور الضرائب بفحص حسابات الشركة اتضح له الآتي:

1- هناك مبيعات تمت في 30 ديسمبر 2010م بمبلغ 260.000 ريال سجلت في 4 يناير 2011م، وهناك مبيعات بمبلغ 200.000 ريال تمت في 2 يناير 2011م ولكنها سجلت في 31 ديسمبر 2010م.

2- تتضمن مردودات المبيعات المسجلة خلال السنة مبلغ 150.000 ريال قيمة مردودات ردت فعلاً في آخر ديسمبر من السنة السابقة.

3- تبين من فحص حسابات المشتريات أن هناك فواتيرتين بمبلغ 510.000 ريال تم تسجيلهما كما يلي :

الفاتورة الأولى بمبلغ 420.000 ريال قيدت في الدفاتر خطأ بمبلغ 240.000 ريال.

الفاتورة الثانية بمبلغ 90.000 ريال قيدت في الدفاتر مرتين.

4- مبلغ مخزون آخر المدة في 2009/12/31م ظهر 8.750.000 ريال في حين أن مخزون أول المدة في 2010/12/31م ظهر بمبلغ 9.750.000 ريال ولم تستطع الشركة تبرير هذا الفرق.

5- هناك مردودات مشتريات بمبلغ 140.000 ريال لم تقيد ضمن المردودات في الدفاتر.

6- قامت الشركة خلال السنة ببيع مخلفات إنتاج ولم تكن مثبتة في الدفاتر بمبلغ 400.000 ريال ودفعتها كتبرع لجمعية الهلال الأحمر اليمنية ولم تسجلها في الدفاتر ضمن المبيعات أو التبرعات.

7- قامت الشركة بإثبات إعادة تقدير أرض فرع عدن بربح بمبلغ 1.950.000 ريال والمباني بخسارة قدرها 1.480.000 ريال، وذلك بهدف تحديد المركز المالي.

8- هناك بضاعة بمبلغ 390.000 ريال تم اختلاسها عند نقلها ورفضت شركة التأمين سداد قيمتها لأن وثيقة التأمين لا تغطي أخطار الاختلاس.

9- يوجد تأمين مؤقت ضمن الأرصدة المدينة بالميزانية بمبلغ 765.000 ريال عندما تقدمت بعبء لإحدى الجهات الحكومية وتمت مصادرته لإخلال الشركة بشروط العطاء.

10- فيما يتعلق ببند المرتبات والمكافآت توفرت البيانات التالية :
أ. 750.000 ريال مرتبات العاملين الشهرية حمل حساب الأرباح والخسائر بمبلغ 8.250.000 ريال.

ب. من ضمن مرتبات العاملين مرتب المدير العام للشركة بمبلغ 160.000 ريال شهرياً.

ج. تم صرف مكافآت للعاملين خلال السنة بمبلغ 5.000.000 ريال وتم تكوين مخصص مكافآت للعاملين بمبلغ 1.000.000 ريال.

11- حمل حساب الأرباح والخسائر بمبلغ 1.260.000 ريال واتضح للفاحص أن هناك إيجار مقدم لشهري يناير وفبراير، كما حمل حساب الأرباح والخسائر بمبلغ 960.000 ريال الإيجار السنوي لسكن رئيس مجلس إدارة الشركة.

12- يتضمن بند المصاريف الإدارية والعمومية ما يلي :
2.400.000 ريال رسوم جمركية على آلات مستوردة من الخارج تم تركيبها في 2010/4/5م.

135.000 ريال مصاريف نقل المبيعات وتقضي شروط البيع بتسليم البضاعة في مخازن البائع.

400.000 ريال خصم مسموح به للعملاء يتضمن 155.000 ريال قيمة خصم تجاري مقيد على أنه خصم مسموح به.

15000 ريال غرامة مؤيدة بمستند دفعتها الشركة بسبب عدم تجديد رخصة سيارة المدير المالي الخاصة به.

70.000 ريال تأمين إيجار.

13- فيما يتعلق بالإهلاك حصل على البيانات التالية:-

أ. 290.000 ريال إهلاك المبنى على أساس قيمته بعد إعادة التقدير والتي تبلغ 5.800.000 ريال بمعدل 5% وهو المعدل الذي تقبل به الإدارة الضريبية علماً بأن التكلفة التاريخية للمبنى 6.800.000 ريال.

ب. 2.150.000 ريال إهلاك الآلات الذي حمل به حساب الأرباح والخسائر
علماً بأن قيمة الآلات 8.600.000 ريال من ضمنها آلة
قيمتها 2.000.000 ريال تم استخدامها في 2010/10/11م ومعدل إهلاك
الآلات المستخدم 25% هو المعدل المعتمد لدى مصلحة الضرائب.
ج. 85.000 ريال إهلاك الأثاث، 192.000 ريال إهلاك السيارات وفقاً
لمعدلات الإهلاك المقبولة من مصلحة الضرائب.

14- تم الربط الضريبي على الشركة من سنة 2006م إلى سنة 2009م كما يلي:
سنة 2006م 650.000 ريال خسارة ضريبية
سنة 2007م صفر (350.000 ريال ربح ضريبي - 350.000 ريال من
خسائر سنة 2006م، ويتبقى مبلغ 300.000 ريال خسارة
ضريبية متبقية)
سنة 2008م 750.000 ريال خسارة ضريبية
سنة 2009م 550.000 ريال خسارة ضريبية

والمطلوب :

- 1- تحديد وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.
- 2- احتساب الضريبة المستحقة.

أولاً : التعديلات على الإقرار الضريبي

صافي الربح المحاسبي	360000	
يضاف إليه		
مبيعات خاصة بالسنة الحالية	260000	
مردودات مبيعات تخص السنة السابقة	150000	
فاتورة مشتريات سجلت بالخطأ مرتين	90000	
الفارق بين مخزون آخر المدة لعام 2009م ومخزون أول المدة 2010م	1000000	
مردودات مشتريات لم تسجل بالدفاتر	140000	
قيمة مبيعات مخلفات إنتاج لم تثبت في الدفاتر	400000	
تبرع لجمعية الهلال الأحمر اليمنية (مؤقتاً)	400000	
خسارة إعادة التقدير للمبنى	1480000	

قيمة بضاعة مسروقة "تعتمد"	-----	
مرتتب المدير العام للشركة "يعتمد"	-----	
مكافآت العاملين "تعتمد"	-----	
مخصص مكافآت العاملين	1000000	
الإيجار المقدم	180000	
إيجار سكن رئيس مجلس إدارة الشركة "يعتمد"	-----	
رسوم جمركية على الآلات المستوردة من الخارج	2400000	
مصاريف نقل المبيعات	135000	
خصم تجاري	155000	
غرامة بسبب عدم تجديد رخصة سيارة المدير المالي الشخصية	15000	
تأمين إيجار	70000	
الزيادة في إهلاك الآلات	125000	
إجمالي المبالغ المضافة		8000000
صافي الربح بعد الإضافات		8360000
يخصم منه		
مبيعات خاصة بالسنة القادمة	200000	
فرق الخطأ في فاتورة مشتريات	180000	
أرباح إعادة التقدير للأراضي	1950000	
المرتبات المستحقة	750000	
إهلاك الآلة المستوردة عن الفترة	450000	
النقص في إهلاك المبنى	50000	
إجمالي المبالغ المخصومة		(3580000)
صافي الربح المعدل		4780000
يطرح منه		
التبرعات المدفوعة لجمعية الهلال الأحمر اليمنية		(239000)
($4780000 \times 5\%$)		
صافي الربح الضريبي		699200

الخسائر الضريبية المرحلة

استنفدت الشركة 350.000 ريال من خسائر 2006م وتبقى مبلغ 300.000 ريال يمكن ترحيله حتى السنة الخامسة. ونظراً لتحقيق صافي ربح ضريبي في عام 2010م فيمكن أن يرحل لهذا الربح بقية خسارة عام 2006م، وخسائر عامي 2008م، و 2009م على النحو التالي:-

ريال	ريال	بيان
4541000		صافي الربح الضريبي يطرح منه
	300000	خسائر ضريبية مرحلة
	750000	بقية خسارة عام 2006م
	550000	خسارة عام 2008م
		خسارة عام 2009م
(1600000)		إجمالي الخسائر المرحلة
4541000		صافي الربح الخاضع للضريبة

ثانياً : الضريبة المستحقة

يتم احتساب الضريبة المستحقة بعد الأخذ في الاعتبار ترحيل خسائر السنوات الضريبية السابقة.

الضريبة المستحقة = $2941000 \times 20\% = 588.200$ ريال.

الحالة العملية السادسة : مؤسسة عامة أو شركة مختلطة (*)

فيما يلي حساب العمليات الجارية لإحدى المؤسسات العامة عن السنة المالية المنتهية في 2010/12/31م المرفق مع الإقرار الضريبي المقدم من المؤسسة في 2011/4/27م.

المؤسسة العامة هي كل وحدة اقتصادية تمارس نشاطاً اقتصادياً وتملكها الدولة ملكية كاملة.

* الشركة المختلطة هي كل وحدة اقتصادية تمارس نشاطاً اقتصادياً يساهم فيها القطاع الخاص بالإضافة إلى الدولة. بحيث لا تقل مساهمة الدولة عن 51%.

إيرادات النشاط الجاري	31600000	
الإيرادات المتنوعة	3650000	
إيرادات الأوراق المالية	850000	
التغير في المخزون	8400000	
إجمالي الموارد الخاصة بالمرحلة الأولى		44500000
المرتبات والأجور	6380000	
المستلزمات السلعية	21350000	
المستلزمات الخدمية	4370000	
المصروفات الجارية التحويلية	11250000	
إجمالي الاستخدامات الخاصة بالمرحلة الأولى		(43350000)
فائض النشاط الجاري		1150000
الإيرادات الجارية التحويلية (مرحلة ثانية)		2700000
المصروفات الجارية التحويلية (مرحلة ثانية)		(7850000)
عجز جاري (صافي الخسارة المحاسبي)		4000000

وعند قيام مأمور الضرائب بفحص دفاتر ومستندات المؤسسة تبين له ما

يلي:

- 1- أن هناك مرتبات وأجور نقدية مستحقة بمبلغ 250.000 ريال، كما أن هناك إيرادات أوراق مالية مستحقة بمبلغ 150.000 ريال.
- 2- من ضمن المستلزمات السلعية الخدمية اتضح أنه في 2010/11/1م قامت المؤسسة بسداد مبلغ 750.000 ريال إعلان دوري يخص ثلاث شهور.
- 3- من ضمن الإيرادات الجارية التحويلية اتضح أن المؤسسة استلمت مبلغ 1.800.000 ريال إيجارات دائنة عن العقار لمدة سنة ابتداءً من 2010/3/5م.
- 4- تبين من فحص قوائم جرد مخزون المواد الأولية وجود عجز قيمته 320.000 ريال تبين أن سببه وجود أخطاء في إثبات تكلفة المواد المنصرفة.

- 5- أعدم خلال العام مبلغ 80.000 ريال. وتبين لمأمور الضرائب أن المؤسسة قامت بالإجراءات اللازمة لتحصيل الدين خلال سنتين، وتأكد لمأمور الضرائب عدم قدرة المدين على السداد.
- 6- من ضمن أعباء المخصصات يوجد مبلغ 240.000 ريال مخصص السديون المشكوك في تحصيلها.
- 7- تبين عند فحص قوائم جرد مخزون قطع الغيار وجود زيادة بمبلغ 500.000 ريال تبين أن سببها عدم إثبات فاتورة مشتريات آجلة في 2010/12/25م، وتم إدراج هذه الزيادة من ضمن المخزون.
- 8- من ضمن مبيعات الإنتاج التام يوجد مبلغ 150.000 ريال تم قيد المبلغ لحساب الإنتاج التام مع أنه يتضمن مبلغ 7.500 ريال ضريبة عامة على المبيعات.
- 9- بفحص بند الإهلاكات ضمن المصروفات الجارية التحويلية اتضح ما يلي:
أ. 1.600.000 ريال إهلاك المباني بمعدل 8% في حين أن المعدل الضريبي 5%.
- ب. 3.500.000 ريال إهلاك الآلات والمعدات بمعدل 25% وهو المعدل المعتمد ضريبياً، إلا أنه ضمن الآلات آلة بمبلغ 1.200.000 ريال تم استخدامها في 2010/10/10م وحسب لها إهلاك لمدة عام.
- ج. 120.000 ريال إهلاك آلات مؤجرة من الغير.
- 10- بفحص بند التبرعات والإعانات ضمن المصروفات المخصصة تبين ما يلي:
1.500.000 ريال تبرعات لأهل غزة المحاصرين بموافقة مجلس الوزراء.
500.000 ريال إعانات للفقراء.
148.000 ريال تبرعات لجمعية عمران الخيرية.
- 11- بفحص الإيرادات المتنوعة تبين ما يلي :
أ. باعت المؤسسة مستلزمات سلعية بمبلغ 2.700.000 ريال وتم قيدها في السجلات بتكلفتها بمبلغ 2.400.000 ريال.
- ب. هناك ديون معدومة محصلة بمبلغ 600.000 ريال عبارة عن ديون سبق إعدامها في عام 2008م اعتمدت مصلحة الضرائب منها مبلغ 500.000 ريال.

12- من ضمن الإيرادات الجارية التحويلية هناك فوائد دائنة بمبلغ 120.000 ريال، ولكن اتضح لمأمور الضرائب أن المؤسسة أودعت في 2010/4/6 مبلغ 2.000.000 ريال وديعة لأجل لدى البنك الأهلي اليمني بفائدة سنوية 12% تحصل كل ستة شهور.

13- باعت المؤسسة في 2010 /7/7 آلة مشتراة في أول يناير 2007م بمبلغ 2.000.000 ريال، وتم بيع الآلة بمبلغ 415.000 ريال وتم تسجيل نتيجة البيع في حساب احتياطي التجديدات، ولم يتم احتساب إهلاك للآلة في تاريخ البيع، ويتم احتساب الإهلاك بمعدل 25%.

والمطلوب :

1- تحديد وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

2- تحديد الضريبة المستحقة.

أولاً : التعديلات على الإقرار الضريبي

صافي العجز الجاري (صافي الخسارة يضاف إليه		(4000000)
إيرادات أوراق مالية مستحقة	150000	
إعلان دوري مقدم	250000	
عجز تكلفة مخزن المواد الأولية	320000	
ديون معدومة "تعتمد"	---	
مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	240000	
زيادة في مخزون قطع الغيار "تعتمد"	---	
الزيادة في إهلاك المباني	600000	
الزيادة في إهلاك الآلات	225000	
إهلاك آلات مؤجرة من الغير	120000	
تبرعات لأهل غزة المحاصرين "تعتمد"	---	
إعانات للفقراء	50000	
تبرعات لجمعية عمران الخيرية (تضاف	148000	
إيرادات بيع مستلزمات سلعية	300000	

فوائد دائنة مستحقة (فوائد ودائع لأجل	60000	
ربح بيع الآلة	165000	
احمال، المبالغ المضافة		2628000
يخصم منه		
مرتبات وأجور مستحقة	250000	
الإيجارات الدائنة المحصلة مقدماً	300000	
ضريبة عامة على المبيعات	7500	
ديون معدومة محصلة	100000	
إهلاك الآلة المباعة	250000	
احمال، المبالغ المخصومة		(907500)
صافي الخسارة الضريبية		(2279500)

ثانياً: تحديد الضريبة المستحقة

كانت نتيجة التعديلات المختلفة على صافي الخسارة المحاسبية هو ظهور صافي خسارة ضريبية بمبلغ 2.279.500 ريال، وعلى ذلك لا توجد ضريبة أرباح تجارية وصناعية مستحقة لهذا العام. وترحل هذه الخسارة الضريبية للأعوام القادمة بشرط ألا تتجاوز مدة خمس سنوات.

وكما يلاحظ أن التبرعات المدفوعة لجمعية عمران الخيرية لم تخصم وتم إضافتها بشكل نهائي لأنه لم يتحقق صافي ربح ضريبي.

أسئلة

الفصل الثامن

- السؤال الأول: حدد مفهوم المصاريف واجبة الخصم؟
- السؤال الثاني: "توجد عدة شروط يجب توافرها في المصاريف واجبة الخصم". ناقش هذه الشروط.
- السؤال الثالث: ما هي شروط التبرعات المدفوعة للهيئات الخيرية والمؤسسات الاجتماعية؟
- السؤال الرابع: "هناك عدة اعتبارات بنى عليها المشرع للخروج على مبدأ استقلال السنوات الضريبية والسماح بترحيل الخسائر". ناقش هذه الاعتبارات.
- السؤال الخامس: هناك عدة شروط لخصم وترحيل الخسائر". ناقش هذه الشروط مع تحليل الحالات المختلفة لخصم وترحيل الخسائر.
- السؤال السادس: ضع علامة (✓) أو (×) أمام كل عبارة من العبارات التالية مع التعليق عليها وتعزيز الرأي بمثال رقمي كلما أمكن ذلك :
- 1- الاتجاه الصائب في تحديد مفهوم المصاريف واجبة الخصم هو حصرها في المصاريف التي ترتبط بشكل مباشر بالإيرادات.
 - 2- لا تعتبر المصاريف الشخصية من المصاريف واجبة الخصم.
 - 3- تعتبر المصاريف المشتركة بين نشاط المنشأة والاستعمال الشخصي للمكلف من المصاريف واجبة الخصم.
 - 4- يشترط أن تكون النفقات مرتبطة بالفترة المالية حتى يمكن اعتبارها من المصاريف واجبة الخصم.
 - 5- لا يؤثر الخلط بين المصاريف الإيرادية والمصاريف الرأسمالية على صافي الربح الضريبي.
 - 6- تعتبر النفقات والخسائر المحتملة من المصاريف واجبة الخصم.
 - 7- يشترط أن تكون جميع المصاريف مؤيدة بمستندات.
 - 8- لا تعتبر التأمينات المسددة مقدماً كتأمينات للإيجار من المصاريف واجبة الخصم.

- 9- يعتبر إيجار المسكن المخصص لصاحب المنشأة الفردية أو المخصص للشريك المتضامن من المصاريف واجبة الخصم.
- 10- يخصم الإيجار المدفوع مقدماً ويضاف الإيجار المستحق تطبيقاً لأساس الاستحقاق.
- 11- يعتبر الإهلاك من المصاريف واجبة الخصم.
- 12- يعتبر إهلاك الأصول الثابتة المملوكة للمكلف والمستعملة للأغراض الشخصية من المصاريف واجبة الخصم.
- 13- معدلات إهلاك الأصول الثابتة المحددة بقرار من وزير المالية ملزمة للمكلف أثناء التحاسب الضريبي.
- 14- يتحدد تاريخ بدء احتساب الإهلاك مع تاريخ الحصول على الأصل الثابت.
- 15- تخضع جميع الأصول المادية للإهلاك.
- 16- لا تخضع حقوق الاختراع وحقوق الامتياز للإهلاك.
- 17- يمكن إهلاك شهرة المحل عند إعادة تقويم أصول وخصوم المنشأة.
- 18- يتم احتساب الإهلاك على أساس القيمة الاستبدالية ضريبياً.
- 19- لا يحتسب إهلاك للأصول المهلكة دفترياً ولا تزال تستخدم في النشاط.
- 20- تعتبر الضرائب والرسوم الشخصية التي يلتزم بها المكلف من المصاريف واجبة الخصم.
- 21- تعتبر الرسوم الجمركية الخاصة بالأصول الثابتة من المصاريف واجبة الخصم.
- 22- تعتبر ضريبة الأرباح التجارية والصناعية من المصاريف واجبة الخصم.
- 23- تعتبر زكاة الباطن من المصاريف واجبة الخصم.
- 24- تعتبر الإعانات من متطلبات العمل التجاري.
- 25- تعتبر التبرعات المدفوعة للحكومة من المصاريف واجبة الخصم في حدود مبالغ معينة.
- 26- تعتبر التبرعات المدفوعة للهيئات الخيرية والمؤسسات الاجتماعية من المصاريف واجبة الخصم بدون أية شروط.
- 27- تضاف التبرعات المدفوعة للهيئات الخيرية والمؤسسات الاجتماعية بشكل نهائي إلى صافي الربح المحاسبي.

- 28- تعتبر مرتبات وأجور العاملين من المصاريف واجبة الخصم.
- 29- لا تعتبر المزايا النقدية والعينية وحصة المنشأة في التأمينات الاجتماعية من المصاريف واجبة الخصم.
- 30- تعتبر المرتبات والأجور التي تدفعها المنشأة في سبيل صنع أصولها الثابتة من المصاريف واجبة الخصم.
- 31- يعتبر مرتب صاحب المنشأة الفردية من المصاريف واجبة الخصم.
- 32- يعتبر مرتب الشريك المتضامن من المصاريف واجبة الخصم.
- 33- لا يعتبر مرتب الشريك الموصي من المصاريف واجبة الخصم.
- 34- تعتبر مرتبات أقارب المكلف من المصاريف واجبة الخصم.
- 35- تعتبر مكافآت العاملين من المصاريف واجبة الخصم مهما كان مبلغها.
- 36- تعتبر مصاريف سفر المكلف من المصاريف واجبة الخصم بدون أية شروط.
- 37- تعتبر جميع أنواع الديون المعسومة من المصاريف واجبة الخصم.
- 38- تعتبر الخسائر والمسروقات من المصاريف واجبة الخصم.
- 39- تعتبر الفوائد المديونة من المصاريف واجبة الخصم بدون أية شروط.
- 40- لا تعتبر فائدة قرض الشريك المتضامن من المصاريف واجبة الخصم.
- 41- تعتبر فائدة قرض الشريك الموصي من المصاريف واجبة الخصم.
- 42- تعتبر الفائدة على رأس مال صاحب المنشأة الفردية من المصاريف واجبة الخصم.
- 43- لا تعتبر الفوائد على رؤوس أموال الشركاء في شركات الأشخاص من المصاريف واجبة الخصم.
- 44- تعتبر العمولات المدفوعة للشركاء المتضامين من المصاريف واجبة الخصم.
- 45- تعتبر العمولات المدفوعة لأشخاص ترفض المنشأة ذكر أسمائهم من المصاريف واجبة الخصم.
- 46- لا تعتبر العمولات المدفوعة لشراء أصل ثابت من المصاريف واجبة الخصم.
- 47- تحمل الحملات الإعلانية والإعلانات الدورية لفترة مالية واحدة.
- 48- يتم توزيع تكلفة الإعلانات الثابتة خلال فترة تتراوح بين ثلاث إلى خمس سنوات.

- 49- تعتبر مصاريف التأسيس من المصاريف الإيرادية التي تستفيد منها فترة مالية واحدة من وجهة نظر الضرائب.
- 50- لا تعتبر مصاريف السنوات السابقة من المصاريف واجبة الخصم.
- 51- لا تعتبر المصاريف القضائية بمطالبة المدينين بالمستحق عليهم من المصاريف واجبة الخصم. بينما تعتبر المصاريف القضائية الخاصة بطلاق ابنة المكلف من المصاريف واجبة الخصم.
- 52- لا تعتبر غرامة مخالفة تسعيرة وزارة التموين والتجارة المؤيدة بالمستندات من المصاريف واجبة الخصم لمخالفة المكلف للقانون.
- 53- لا يعتبر التأمين ضد الحريق من المصاريف واجبة الخصم.
- 54- تعتبر أقساط التأمين على حياة صاحب المنشأة أو حياة الشريك المدير من المصاريف واجبة الخصم.
- 55- لا تعتبر تأمينات الكهرباء وتأمينات المناقصات العامة من المصاريف واجبة الخصم.
- 56- تعتبر الاحتياطات من المصاريف واجبة الخصم.
- 57- لا تعتبر المخصصات من المصاريف واجبة الخصم.
- 58- تعتبر مسحوبات صاحب المنشأة من المصاريف واجبة الخصم.
- 59- يتم تقييم مسحوبات صاحب المنشأة من البضاعة بسعر البيع.
- 60- إذا غير المكلف نشاطه إلى نشاط آخر فإنه لا يستفيد من الأحكام الخاصة بخصم وترحيل الخسائر.
- 61- إذا انضم شريك إلى إحدى شركات التضامن التي حققت خسارة، فإن الشركاء القدامى لا يستفيدون من الأحكام الخاصة بخصم وترحيل الخسائر.
- 62- إذا تم بيع منشأة ما أو التنازل عنها إلى مكلف آخر، فإن المشتري الجديد يستفيد من الأحكام الخاصة بخصم وترحيل الخسائر.
- 63- إذا توفي أحد المكلفين الذي حققت منشأته خسارة، فإن ورثة المكلف يستفيدون من الأحكام الخاصة بخصم وترحيل الخسائر.
- 64- يجوز ترحيل الخسائر لأكثر من أربع سنوات.
- 65- يشترط لترحيل الخسائر أن تكون لدى المنشأة دفاتر منتظمة.

حالات عملية غير محلولة

الحالة العملية الأولى

في 2011/4/2م قدمت إحدى الشركات ذات المسؤولية المحدودة -مركزها الرئيسي في تعز ولها فروع في صنعاء، إب، المكلا، الجديدة إقرارها الضريبي عن السنة المالية المنتهية في 2010/12/31م مرفقا به شيك بمبلغ 157.500 ريال يمثل الضريبة المسددة بموجب إقرار المكلف. وعند قيام مأمور الضرائب بفحص دفاتر ومستندات الشركة تبين له ما يلي:

- 1- في 2010/12/25م قامت الشركة بشراء بضاعة على الحساب من المؤسسة اليمنية للتجارة بمبلغ 250.000 ريال، وتبين لمأمور الضرائب أن قيمة البضاعة المشتراة تم تسجيلها في دفاتر الشركة إلا أنها لم تدرج ضمن مخزون آخر المدة ولم تباع.
- 2- قامت الشركة برد جزء من البضاعة المشتراة من المؤسسة اليمنية للتجارة بمبلغ 40.000 ريال في 2011/1/2م في حين أنه تم تسجيلها في 2010/12/31م.
- 3- أرسلت الشركة بضاعة لأحد الوكلاء بتكلفة 1.500.000 ريال وسجلت ضمن المبيعات على أساس التكلفة مضافاً إليها 15% كهامش ربح، وتبين لمأمور الضرائب أن خمس البضاعة لا تزال موجودة لدى الوكيل وتم إدراجها ضمن مخزون آخر المدة بسعر البيع.
- 4- كانت الشركة تستخدم طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO)، ونتيجة للتضخم غيرت الشركة طريقة تسعير مخزون آخر المدة إلى طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً (LIFO) بناء على نصيحة المحاسب القانوني وتبين أن تكلفة مخزون آخر المدة بطريقة الوارد أولاً صادر أولاً مبلغ 860.000 ريال وبطريقة الوارد أخيراً صادر أولاً مبلغ 660.000 ريال.
- 5- تم بيع بضاعة بمبلغ 79.000 ريال ردت إلى الشركة وتم إثباتها كمردودات مبيعات بمبلغ 97.000 ريال.
- 6- ظهر ضمن الإيرادات الفرعية ما يلي:

- أ. مبلغ 107.500 ريال أرباح إعادة تقييم الأرصدة المدينة من العمليات الأجنبية.
- ب. مبلغ 200.000 ريال أرباح أسهم استثمارات لدى الشركة اليمنية للاستثمار.
- 7- في ما يتعلق بالإيجار تبين ما يلي:-
- أ. تم تحميل المصاريف الإدارية بمبلغ 50.000 ريال تأمين إيجار سكن المدير العام.
- ب. تم تحميل المصاريف الإدارية والعمومية بمبلغ 300.000 ريال إيجار مبنى لفرع المكلا، علماً بأنه تم توقيع العقد في 2010/4/10م والإيجار الشهري 50.000 ريال.
- 8- في ما يتعلق بالإهلاك تبين ما يلي:-
- أ. أدرجت الشركة ضمن المصاريف مبلغ 168.750 ريال إهلاك سيارة مهلكة دفترياً في السنة السادسة، وتم معالجة المبلغ في حساب احتياطي التجديدات، علماً بأن تكلفة السيارة 900.000 ريال تم إهلاكها محاسبياً بمعدل 25% بطريقة القسط الثابت.
- ب. تم تحميل المصاريف الإدارية والعمومية بمبلغ 840.000 ريال إهلاك أجهزة ومعدات بمعدل 28% في حين أن معدل إهلاك الإدارة الضريبية 25%.
- 9- في 2010/6/13م تم بيع إحدى الآلات بمبلغ 9.000.000 ريال علماً بأن تكلفة هذه الآلة 12.000.000 ريال ومجمع إهلاكها المتراكم قبل تاريخ البيع 3.800.000 ريال بمعدل 20% بينما معدل الضرائب 25%، وتم إثبات نتيجة البيع في حساب جاري الشركاء.
- 10- في ما يتعلق في بند التبرعات تبين ما يلي:
- أ. 350.000 ريال تبرعات لجمعية عدن الخيرية.
- ب. 460.000 ريال تبرعات لمجاهدي كوسوفا مقرة من مجلس الوزراء.
- 11- في ما يتعلق ببند المرتبات والأجور تبين ما يلي:-
- أ. 3.450.000 ريال إجمالي مرتبات العاملين السنوية منها 450.000 ريال تأمينات اجتماعية تشمل حصة الشركة 9% وحصة العاملين 6%.

ب. 800.000 ريال المكافأة المدفوعة للعاملين .

12- في ما يتعلق بالمصاريف الإدارية والعمومية تبين ما يلي :-

أ. 220.000 ريال حصة الفروع من مصاريف المركز الرئيسي .

ب. 20.000 ريال تهنئة بمناسبة عيد الوحدة.

ج. 60.000 ريال عمولة رفضت الشركة رفضت ذكر اسمه.

د. 50.750 ريال مصاريف الالتزامات القضائية تم تكوين بهذا المبلغ مخصص التزامات.

13- كانت نتائج المكلف عن ضريبة الأرباح التجارية والصناعية بعد التعديلات الضريبية للسنوات السابقة كما يلي:-

2006م 400.000 ريال خسارة

2007م 100.000 ريال ربح

2008م 90.000 ريال ربح

2009م 110.000 ريال ربح

ما تبقى من خسائر تؤخذ في الاعتبار عند تحديد وعاء الضريبة عام 2010م.

والمطلوب :

(1) تحديد وعاء الضريبة والضريبة المستحقة على الأرباح التجارية والصناعية لعام 2010م.

(2) تحديد فروق الضريبة عن ضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

(3) التعليق على البنود التي أضفتها إلى صافي الربح المحاسبي أو خصمتها منه.

الحالة العملية الثانية

شركة الأدوات الرياضية عبارة عن شركة توصية بسيطة من الشركاء المتضامنين هيثم، وصلاح، والشريك الموصي أحمد. رأس مال هذه الشركة 4.500.000 ريال موزع بين الشركاء بنسبة 1:2:3. وللشركة مركز رئيسي في صنعاء وفروع في عدن، تعز، الحديدة، والمكلا. وينص عقد الشركة على قيام الشريك هيثم بإدارة الشركة مقابل مرتب شهري 125.000 ريال. وقيام الشريك

- صلاح كمدير للتسويق مقابل عمولة بنسبة 5%. وقيام الشريك علاء بوظيفة أمين الصندوق بمرتب شهري 60.000 ريال. وكما ينص العقد على احتساب فائدة على رأس مال الشركة بنسبة 5% كل بحسب حصته في رأس المال.
- في 2011/1/22م قدمت الشركة إقرارها الضريبي مرفقاً به البيانات المالية الختامية عن السنة المنتهية في 2010/12/31م ، وقامت الشركة بسداد مبلغ 350.000 ريال الضريبة من واقع الإقرار. وتبين لمأمور الضرائب عند فحص دفاتر ومستندات الشركة في تاريخ لاحق ما يلي:-
- 1- أدرجت الشركة فائدة رأس مال الشركاء ومرتباتهم ضمن المصاريف علماً بأنه تم استقطاع ضريبة مرتبات الشريكين.
 - 2- بلغت المبيعات خلال السنة 3.200.000 ريال.
 - 3- في بداية السنة قدم الشركاء قرضاً بمبلغ 5.000.000 ريال لتمويل نشاط الشركة كل بحسب حصته في رأس المال، وفي نهاية السنة المالية تم تحميل المصاريف الإدارية والعمومية بفائدة القرض بمعدل 15% علماً بأن معدل القرض في البنوك في تلك الفترة 12%.
 - 4- هناك فواتير مبيعات بمبلغ 150.000 ريال لم تثبت في الدفاتر، وهناك فاتورة مبيعات بمبلغ 60.000 ريال تمت بتاريخ 2011/1/2م ولكنها سجلت ضمن مبيعات 2010/12/31م.
 - 5- أن هناك بضاعة تم قيدها كمشتريات بمبلغ 125.000 ريال لم تدرج ضمن مخزون آخر المدة ولم تباع.
 - 6- كانت المنشأة تستخدم طريقة الوارد أولاً صادر أولاً ونتيجة للارتفاع المستمر للأسعار غيرت المنشأة طريقة تسعير مخزون آخر المدة إلى طريقة متوسط التكلفة، وتبين لمأمور الضرائب أن تكلفة مخزون آخر المدة بطريقة الوارد أولاً صادر أولاً بمبلغ 780.000 ريال وبطريقة متوسط التكلفة 580.000 ريال.
 - 7- من ضمن الإيرادات المتنوعة المدرجة في قائمة الدخل:-

أ. مبلغ 350.000 ريال ديون معدومة محصلة. وتبين للفاحص أن هذا المبلغ يمثل دين على أحد الزبائن سبق وأن اعتمدت المصلحة مبلغ 150.000 ريال فقط كدين معدوم في سنة 2008م.

ب. مبلغ 1.500.000 ريال أرباح إعادة تقدير الأراضي في مدينة عدن، بهدف تحديد المركز المالي.

ج. مبلغ 1.200.000 ريال إيراد عقار غير مؤثث في مدينة صنعاء.

8- في نهاية السنة باعت المنشأة سيارة بمبلغ 800.000 ريال وكانت تكلفة السيارة 800.000 ريال ومجمع إهلاكها المتراكم 425.000 ريال في 2010/1/1م، بمعدل 25%، وتم إثبات نتيجة البيع في حساب جاري الشريك المدير.

9- يمثل مبلغ 2.720.000 ريال المرتبات والمكافآت بياناته كما يلي:

أ. إجمالي المرتبات السنوية لموظفي المنشأة 1.920.000 ريال متضمنة مرتبات الشريكين.

ب. الباقي عبارة عن مكافآت للموظفين.

10- يتضمن بند الضرائب والرسوم ما يلي:-

أ. 90.000 ريال فروق ضريبية أرباح تجارية وصناعية.

ب. 100.000 ريال ضريبة ريع العقار.

11- هناك آلة جديدة بمبلغ 4.800.000 ريال وبلغت مصاريف تركيبها 120.000 ريال تم معالجتها ضمن المصاريف العمومية، وحسب لها إهلاك بمبلغ 1.200.000 ريال لمدة سنة بمعدل 25%، علماً بأن الآلة تم شراؤها في 2010/4/22م.

12- أدرجت الشركة مبلغ 187.500 ريال إهلاك سيارة مهلكة دفترياً في السنة الخامسة وتم معالجة المبلغ في احتياطي تجديدات الأصول الثابتة علماً بأن تكلفة السيارة 1,000.000 ريال تم إهلاكها محاسبياً بمعدل 25% بطريقة القسط الثابت.

13- فيما يتعلق بالإيجار بفحص عقد إيجار مخازن للمنشأة تبين أن المنشأة وقعت عقد الإيجار في أول أغسطس 2010م بمبلغ 75.000 ريال إيجار شهري وتم سداد إيجار سنة كاملة .

14- فيما يتعلق بالتبرعات تبين ما يلي :

أ. تبرعات لجمعية الإصلاح الخيرية بمبلغ 500.000 ريال مؤيدة بمستندات.

ب. تبرعات لجمعية الهلال الأحمر التركية بمبلغ 300.000 ريال لمواجهة كارثة الزلزال الأخير في شمال تركيا ولكنها غير مقررة من مجلس الوزراء.

ج. تبرعات لمجاهدي كسوفو بمبلغ 600.000 ريال مقررة من مجلس الوزراء.

15- فيما يتعلق بالمصاريف الإدارية العمومية تبين ما يلي :-

أ. عمولة بمبلغ 40.000 ريال لشخص رفضت المنشأة ذكر اسمه.

ب. إعلانات ثابتة بمبلغ 240.000 ريال تم تركيبها في 25/6/2010م.

ج. تشمل مصاريف التأمين مبلغ 120.000 ريال تأمين على حياة الشريك

المدير، ومبلغ 75.000 ريال تأمين الإيجار، ومبلغ 130.000 ريال تأمين ضد حوادث السيارات.

د. 30.000 ريال مصروف ديون مشكوك في تحصيلها.

16- كانت نتائج المكلف بعد التعديلات الضريبية للسنوات السابقة كما يلي:

2004م	240.000 ريال خسارة
2005م	50.000 ريال ربح
2006م	200.00 ريال خسارة
2007م	60.000 ريال ربح
2008م	100.000 ريال ربح
2009م	30.000 ريال ربح

والمطلوب :

أولاً : تحديد وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية وحساب مبلغ الضريبة.

ثانياً: تحديد وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية للأعوام 2004-2009م، من واقع البيانات في رقم 16 مع بيان أثر ترحيل الخسائر على وعاء الضريبة في عام 2010م.
ثالثاً: تحديد فروق الضريبة عن ضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

الحالة العملية الثالثة

شركة اليمن الموحد عبارة عن شركة تضامن من الشريكين المتضامنين نجيب، ورشيد. وللشركة مركز رئيسي في عدن وفروع في صنعاء، تعز، الحديدة، والمكلا. وينص عقد الشركة على قيام الشريك نجيب بإدارة الشركة مقابل مرتب شهري 160.000 ريال.

في 2011/4/24م قدمت الشركة إقرارها الضريبي مرفقاً به البيانات المالية الختامية عن السنة المنتهية في 2010/12/31م، وقامت الشركة بسداد مبلغ 140.000 ريال الضريبة من واقع الإقرار. وتبين لمأمور الضرائب عند فحص دفاتر ومستندات الشركة في تاريخ لاحق ما يلي:

- 1- أدرجت الشركة مرتبات الشريك المتضامن ضمن المصاريف علماً بأن الشركة استقطعت مبلغ 134.000 ريال ضريبة مرتبات الشريك المتضامن خلال السنة.
- 2- هناك فواتير مبيعات بمبلغ 90.000 ريال تمت في 2011/1/2م وسجلت في 2010/12/31م، وهناك فاتورة مبيعات تمت وسجلت في عام 2010م بمبلغ 270.000 ريال وسجلت كمردودات مبيعات في نفس السنة بمبلغ 720.000 ريال.
- 3- أن هناك بضاعة تم قيدها كمشتريات بمبلغ 65.000 ريال تم قيدها بالخطأ مرتين، وكما تم قيد مبلغ 20.000 ريال مردودات مشتريات بالخطأ مرتين.
- 4- كانت المنشأة تستخدم طريقة الوارد أولاً صادر أولاً ونتيجة للارتفاع المستمر للأسعار غيرت المنشأة طريقة تسعير مخزون آخر المدة إلى طريقة السوارد أخيراً صادر أولاً، وتبين لمأمور الضرائب أن تكلفة مخزون آخر المدة بطريقة

الوارد أولاً صادر أولاً مبلغ 2.690.000 ريال وبطريقة الوارد أخيراً صادر أولاً 1.490.000 ريال.

5- من ضمن الإيرادات المتنوعة المدرجة في قائمة الدخل:

أ. مبلغ 460.000 ريال ديون معدومة محصلة. وتبين للمأمور أن هذا المبلغ يمثل دين سبق وأن اعتمدت الإدارة الضريبية بمبلغ 160.000 ريال فقط كدين معدوم في سنة 2006م.

ب. مبلغ 720.000 ريال إيراد عقار مؤثث في مدينة عدن.

6- في 2010/8/5م باعت المنشأة سيارة بمبلغ 500.000 ريال وكانت تكلفة السيارة 600.000 ريال ومجمع إهلاكها المتراكم 324.500 ريال في 2010/1/1م بمعدل 25%، وتم إثبات نتيجة البيع في حساب جاري الشركاء.

7- فيما يتعلق بالإيجار تم الحصول على ما يلي:

أ. ظهر ضمن المصاريف إيجار سكن للشريك المدير بمبلغ 600.000 ريال في السنة.

ب. ظهر ضمن المصاريف إيجار فرع المكلا بمبلغ 250.000 ريال علماً بأن عقد الإيجار وقع في بداية السنة بإيجار شهري 25.000 ريال.

8- هناك آلة جديدة تم شراؤها في 2010/1/5م، وحسب لها إهلاك بمبلغ 2.470.000 ريال لمدة سنة بمعدل 26% في حين أن معدل الإدارة الضريبية 25%.

9- يتضمن بند الضرائب والرسوم ما يلي:

أ. 250.00 ريال فروق ضريبية أرباح تجارية وصناعية لعام 2009م.

ب. 600.000 ريال ضرائب جمركية لسيارة مملوكة للشريك المدير بصفة شخصية.

10- فيما يتعلق بالتبرعات تبين ما يلي :

أ. تبرعات لجمعية لحج الخيرية بمبلغ 300.000 ريال مؤيدة بمستندات.

ب. تبرعات لمجاهدي الشيشان بمبلغ 600.000 ريال مقرة من مجلس الوزراء ومؤيدة بمبلغ 450.000 ريال.

11- يتضمن بند المرتبات والمكافآت ما يلي:

أ. إجمالي المرتبات السنوية لموظفي المنشأة 2.400.000 ريال.

ب. مكافآت للموظفين بمبلغ 400.000 ريال كون بها مخصص حقوق العاملين.

12- فيما يتعلق بالمصاريف الإدارية العمومية تبين ما يلي:

أ. عمولة بمبلغ 50.000 ريال عمولة الشريك رشيد مقابل جلب عملاء جدد للشركة .

ب. إكراميات للغير ومصاريف أخرى غير مؤيدة بمستندات بمبلغ 85.000 ريال.

ج. 220.400 ريال مصروف ديون مشكوك في تحصيلها.

13- كانت نتائج المكلف بعد التعديلات الضريبية للسنوات السابقة كما يلي :

2006م 596.000 ريال خسارة

2007م 50.000 ريال ربح

2008م 150.000 ريال ربح

2009م 200.000 ريال ربح

والمطلوب:

أولاً : تحديد وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية وحساب مبلغ

الضريبة بما يتفق مع أحكام القانون رقم (17) لسنة 2010م بيان أثر

ترحيل الخسائر على وعاء الضريبة في عام 2010م.

ثانياً : تحديد فروق الضريبة عن ضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

الحالة العملية الرابعة

في 2011/2/2م قدمت الشركة (أ) المساهمة فرع لشركة أجنبية إقرارها

الضريبي مرفقا به بيان الأرباح والخسائر الذي يفصح عن صافي ربح

100.000 ريال . وعند قيام مأمور الضرائب بفحص دفاتر ومستندات الشركة تبين له

ما يلي:

1- وجود فواتير مبيعات بمبلغ 320.0000 ريال لم تثبت في الدفاتر، وهناك

فاتورة مبيعات بمبلغ 30.000 ريال تمت بتاريخ 2010/1/2م وسجلت ضمن

- مبيعات يوم 2009/12/31م، وهناك مردودات مبيعات بمبلغ 90.000 ريال تم تسجيلها مرتين، وكما تتضمن مردودات المبيعات المسجلة خلال السنة مبلغ 25.000 ريال قيمة مردودات ردت فعلاً في 2009/12/28م .
- 2- هناك بضاعة تم تسجيلها كمشتريات بمبلغ 60.000 ريال لم تدرج ضمن مضمون آخر المدة ولم تباع، وهناك فواتير مشتريات بمبلغ 200.000 ريال سجلت مرتين في الدفاتر ، وكما هناك مردودات مشتريات بمبلغ 35.000 ريال لم تسجل في الدفاتر .
- 3- كانت الشركة تستخدم طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً ، ونتيجة المستمر للأسعار غيرت الشركة طريقة تسعير مخزون آخر المدة إلى طريقة السوارد أخيراً صادر أولاً بناء على نصيحة المحاسب القانوني وتبين بأن تكلفة مخزون آخر المدة بطريقة الوارد أولاً صادر أولاً مبلغ 3.480.000 ريال وبطريقة الوارد أخيراً صادر أولاً مبلغ 2.250.000 ريال.
- 4- ظهر ضمن بيان الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في 2010/12/31م مخزون أول المدة بمبلغ 440.000 ريال في حين أن مخزون آخر المدة في 2009/12/31م ظهر بمبلغ 340.000 ريال
- 5- ظهر ضمن الإيرادات الفرعية ما يلي:
- أ. 900.000 ريال إيراد عقار سنوي في مدينة المكلا غير مؤثت وبلغت مصاريف العقار الإجمالية المؤيدة بالمستندات والتي أدرجت ضمن المصاريف الإدارية والعمومية مبلغ 150.000 ريال.
- ب. مبلغ 60.000 ريال علاوة إصدار اسهم.
- ج. مبلغ 150.000 ريال أرباح الأسهم لدى الشركة اليمنية للاستثمار.
- 6- ظهر ضمن المصاريف الإدارية والعمومية خسائر رأسمالية ناتجة عن بيع آلة في 2010/7/1م وكانت الشركة اشترت الآلة في 2007/5/1م بمبلغ 1.300.000 ريال وبلغت مصاريف التركيب 120.000 ريال وتهلك الآلة بطريق القسط الثابت بمعدل 20% في حين أن المعدل الضريبي 25%.
- 7- في ما يتعلق بالإيجار ظهر ما يلي:
- أ. هناك مبلغ 260.000 ريال إيجار سنوي كسكن للمدير العام.

ب. في 2010/9/9 تم إيجار مخزن بإيجار شهري 80.000 ريال، وتم سداد إيجار سنة كاملة.

8- في ما يتعلق بالإهلاك تبين ما يلي:

أ. إهلاك سيارتين بمبلغ 180.000 ريال يستخدم المدير العام إحدى السيارتين للأغراض الشخصية ولأغراض الشركة، وبتاريخ 2010/10/1 تم تحميل المصاريف بمبلغ 80.000 ريال قيمة محرك جديد للسيارة ومبلغ 15.000 مصاريف صيانة ، أما السيارة الثانية فتستخدم لأغراض الشركة علماً بأن السيارتين متساويتين الكلفة وتقوم الشركة بإهلاك السيارتين بمعدل 25%.

ب. بقية بنود الإهلاك متفقة مع تعليمات الإدارة الضريبة.

9- في ما يتعلق في بنك التبرعات تبين ما يلي :

أ. 250.000 ريال تبرعات لجمعية شبوة الخيرية.

ب. 200.000 ريال تبرعات للمتضررين من السيول في المهرة مقرة من مجلس الوزراء .

10- في ما يتعلق ببند المرتبات والأجور تبين ما يلي:

أ. 1.248.000 ريال إجمالي مرتبات العاملين السنوية منها 186.000 ريال

تأمينات إجتماعية تشمل حصة الشركة 9% وحصة العاملين 6% .

ب. 400.000 ريال المكافأة المدفوعة للعاملين.

11- في ما يتعلق بالمصاريف الإدارية والعمومية تبين ما يلي :

أ. 250.000 ريال حصة الفرع من مصاريف المركز الرئيسي.

ب. 150.000 ريال تهنئة في جريدة الثورة لتهنئة الملاك اليمني البرنس نسيم حميد.

ج. 60.000 ريال غرامة مخالفة التسعيرة مؤيد بمستندات مبلغ 40.0000 ريال .

د. 850.000 ريال تأمين الدخول في المناقصات.

هـ. 950.000 ريال مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، ومبلغ

1.150.000 ريال احتياطي جديد الأصول الثابتة.

12- كانت نتائج المكلف عن ضريبة الأرباح التجارية والصناعية بعد التعديلات الضريبية للسنوات السابقة كما يلي:

2006م	300.000 ريال خسارة
2007م	150.000 ريال ربح
2008م	70.000 ريال ربح
2009م	120.000 ريال ربح

والمطلوب :

1. احتساب ضريبة الأرباح التجارية والصناعية من واقع الإقرار.
2. تحديد وعاء الضريبة والضريبة المستحقة على الأرباح التجارية والصناعية.
3. تحديد فروق الضريبة عن ضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

الحالة العملية الخامسة

في 30/4/2011م قدم صاحب منشأة فردية إقراره الضريبي عن السنة المالية المنتهية في 31/12/2010م مرفقا به مبلغ 190.000 ريال ضريبة إقرار. وعند قيام الفاحص الضريبي بفحص دفاتر ومستندات المنشأة تبين له ما يلي:

- 1- هناك فواتير مبيعات بمبلغ 250.000 ريال لم تثبت في الدفاتر.
- 2- أن هناك بضاعة تم قيدها كمشتريات بمبلغ 200.000 ريال لم تدرج ضمن مخزون آخر المدة ولم تباع.
- 3- كانت المنشأة تستخدم طريقة الوارد أولاً صادر أولاً ونتيجة للارتفاع المستمر للأسعار غيرت المنشأة طريقة تسعير مخزون آخر المدة إلى طريقة متوسط التكلفة، وتبين لمأمور الضرائب أن تكلفة مخزون آخر المدة بطريقة الوارد أولاً صادر أولاً مبلغ 800.000 ريال وبطريقة متوسط التكلفة 650.000 ريال.
- 4- من ضمن الإيرادات المتنوعة المدرجة في قائمة الدخل مبلغ 20.000 ريال إيرادات أوراق مالية.
- 5- يمثل مبلغ 5.440.000 ريال المرتبات والمكافآت بياناته كما يلي:

أ. المرتبات الشهرية لموظفي المنشأة 320.000 ريال منها 60.000 ريال مرتب شهري لابن صاحب المنشأة في حين أن مرتب المثل 40.000 ريال.

ب. الباقي عبارة عن مكافآت للموظفين.

6- يتضمن بند الضرائب والرسوم مبلغ 240.000 ريال فروق ضريبية أرباح تجارية وصناعية.

7- فيما يتعلق بالإيجار تم فحص عقد إيجار مخازن للمنشأة تبين أن المنشأة وقعت عقد الإيجار في أول مايو 2010م بمبلغ 30.000 ريال إيجار شهري وتم سداد إيجار سنتين .

8- تم سداد تبرعات الجمعية الإصلاح الخيرية بمبلغ 450.000 ريال مؤيدة بمستندات.

9- فيما يتعلق بالمصاريف الإدارية العمومية تم تحميل السنة بمبلغ 280.000 ريال مصاريف غير مؤيدة بمستندات.

10- كانت نتائج المكلف بعد التعديلات الضريبية للسنوات السابقة كما يلي:-

2006م 900.000 ريال خسارة.

2007م 60.000 ريال ربح.

2008م 150.000 ريال ربح.

2009م 50.000 ريال ربح.

والمطلوب:

أولاً : تحديد وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية وحساب مبلغ

الضريبة، إذا علمت أن المكلف لم يستفيد من حد الإعفاء.

ثانياً : إيداء رأيك الضريبي بالتعليق على البنود التي أضفتها أو خصمتها من صافي الربح.

الباب الرابع

الضريبة على الدخل الصافي للمهن الحرة

ونظام المنشآت الصغيرة والأصغر

والأحكام الإجرائية

الفصل التاسع

الضريبة على الدخل الصافي للمهن

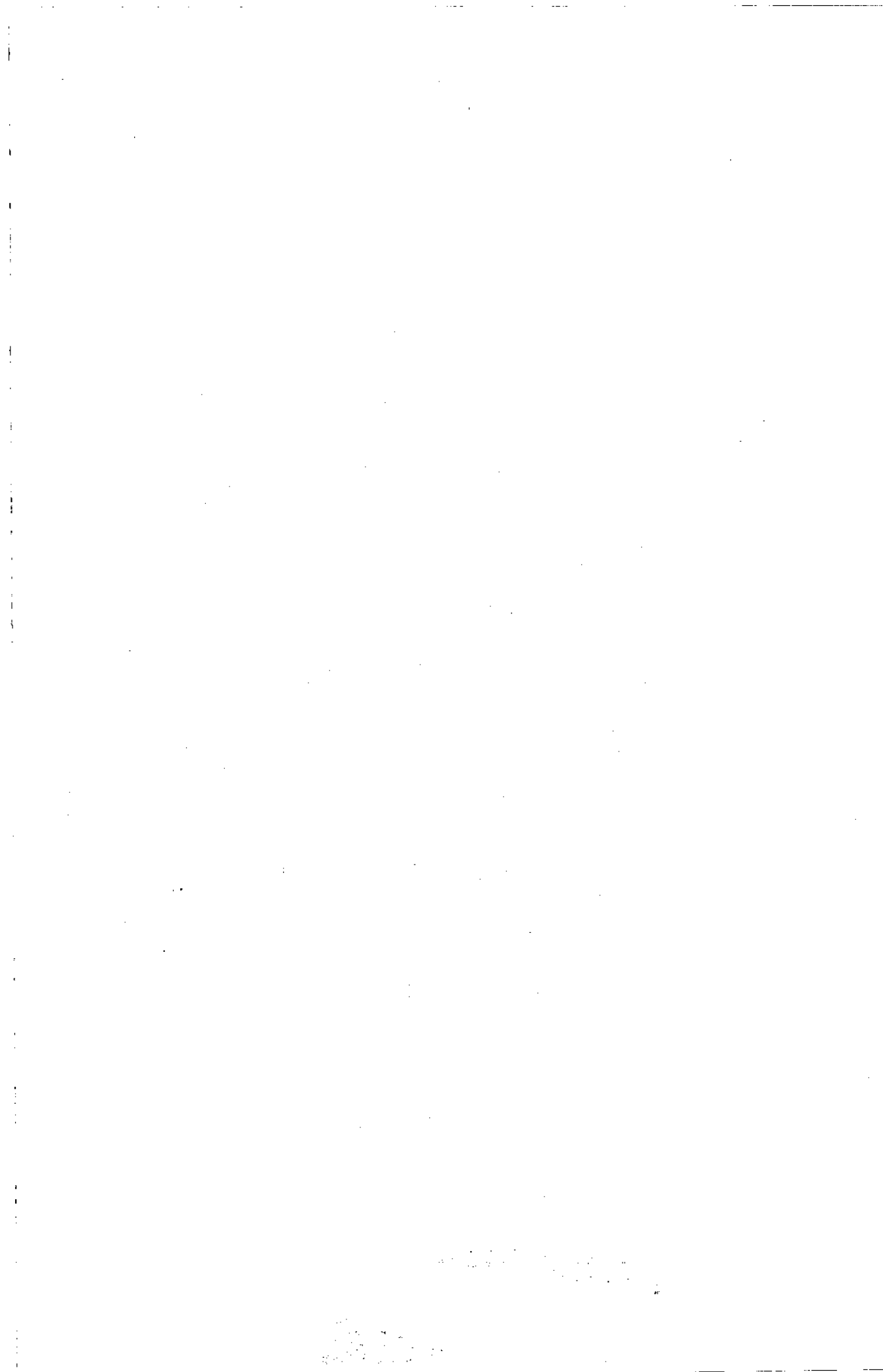
غير التجارية وغير الصناعية

الفصل العاشر

نظام المنشآت الصغيرة والأصغر

الفصل الحادي عشر

الأحكام الإجرائية



الفصل التاسع **الضريبة على الدخل الصافي للمهن** **غير التجارية وغير الصناعية**

9-1 : مقدمة

سبق أن ذكرنا أنه إذا أدى الشخص العمل لحساب الغير وتحت إشرافه وتوجيهه وعلى مسؤوليته فإنه يعتبر أجيراً، وما يحصل عليه هذا الشخص من دخل يخضع لضريبة المرتبات والأجور. وأما إذا أدى الشخص العمل بصفة مستقلة وعلى مسؤوليته وبدون إشراف وتوجيه الغير، فإن ما يحصل عليه هذا الشخص من دخل يخضع لضريبة نوعية أخرى يطلق عليها "الضريبة على الدخل الصافي للمهن غير التجارية وغير الصناعية".

ولقد خصص القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل، عدة نصوص، لبيان الأحكام الخاصة بهذه الضريبة. وحيث أن لكل ضريبة خصائص تميزها عن غيرها، وشروط لسريانها، ونطاق لفرضها، ووعاء ضريبة خاص بها، فإن هذا الفصل يتناول هذه المواضيع بالشرح والتحليل.

9-2 : تعريف الضريبة على الدخل الصافي للمهن غير التجارية وغير الصناعية

تعرف الضريبة على الدخل الصافي للمهن غير التجارية وغير الصناعية بأنها ضريبة نوعية، ومباشرة تفرض على صافي دخل المكلف الناتج عن العمل المستقل، وهي ضريبة سنوية، وإقليمية، تأخذ في الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف إلى حد ما، وتتبنى الأساس النقدي عند التحاسب الضريبي المشمول ببعض الاستثناءات.

9-3 : خصائص الضريبة على الدخل الصافي للمهن غير التجارية وغير الصناعية

يستدل من التعريف السابق للضريبة على الدخل الصافي للمهن غير التجارية وغير الصناعية، بأن لهذه الضريبة عدة خصائص تميزها منها:-

9-3-1 : ضريبة نوعية

تتميز الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية بأنها ضريبة نوعية لأنها تفرض على نوع معين من الدخل الذي مصدره العمل المستقل، مع الاستعانة بقدر من رأس المال.

9-3-2 : ضريبة مباشرة

تعتبر الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية ضريبة مباشرة لكون المكلف يتحمل عبئها ولا يستطيع نقلها إلى شخص آخر، وهي تفرض على عناصر ثابتة تتميز بالاستقرار النسبي، ويمكن حصرها في كشوفات أو سجلات. كما أنها تفرض بمناسبة حصول المكلف على الدخل (الأنعاب مقابل تقديم الخدمة).

9-3-3 : ضريبة قريبة من الشخصية

حاول قانون الضرائب رقم (17) لسنة 2010م، أن يمنح ضريبة المهن غير التجارية وغير الصناعية بعض عناصر الضرائب الشخصية، ومنها:-

1- سمح المشرع بخضم المصاريف والأعباء التي يتكبدها المكلف في سبيل الحصول على الإيرادات بحيث لا تفرض الضريبة إلا على صافي الدخل النهائي الذي يحصل عليه المكلف، استناداً إلى ما جاء في نص المادة (46) من القانون رقم (17) لسنة 2010م.

2- منح قانون الضرائب، حد إعفاء سنوي لازم للمعيشة بمبلغ (120.000 ريال) مائة وعشرون ألف ريال للمكلف الطبيعي المقيم، بشرط أن لا يكون قد استفاد من هذا الإعفاء في ضريبة نوعية أخرى بحسب ما جاء في المادة (62) من القانون رقم (17) لسنة 2010م. وفي تقديرنا أن حد الإعفاء هذا لا يتناسب مع القوة الشرائية بالريال، ويجب إعادة النظر في حد الإعفاء السنوي اللازم للمعيشة.

3- جعل المشرع سعر الضريبة تصاعدياً، للمكلف الطبيعي المقيم.

4- لم يأخذ المشرع في الاعتبار الظروف الاجتماعية للمكلف من حيث كونه أعزب أو متزوج، يعول أو لا يعول أو لاداً. وهذا قصور يجب تداركه عند تعديل أحكام هذا القانون.

9-3-4 : ضريبة سنوية

تتميز الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية بأنها ضريبة سنوية، بمعنى أنها لا تفرض على دخل كل عملية على حدة بل على صافي الدخل النهائي لكافة العمليات المختلفة التي نفذها المكلف خلال فترة زمنية اتفق عليها عرفاً أن تكون سنة مالية.

ويستدل على خاصية سنوية الضريبة بما جاء في المادة (45) من القانون

رقم (17) لسنة 2010م :

تحدد الدخول الخاضعة للضريبة سنوياً على أساس الإيرادات المحققة خلال السنة الضريبية....

والمكلف بضريبة المهن غير التجارية أو غير الصناعية، أن يختار السنة الضريبية، إما أن تكون السنة المالية التي تتفق مع السنة الميلادية والتي تبدأ في يناير وتنتهي في آخر ديسمبر من نفس العام ، أو أن يختار السنة المالية المتداخلة بشرط أن تكون مدتها إثني عشر، إستناداً إلى تعريف السنة الضريبية في المادة (7) من القانون رقم (17) لسنة 2010م.

وإذا كان الأصل أن تربط الضريبة على الدخل الصافي للمهن غير التجارية وغير الصناعية الذي تحقق خلال سنة كاملة، إلا أن هناك بعض الاستثناءات على خاصية سنوية الضريبة في عدة حالات وردت في نص الفقرة (أ) المادة (7) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، وكما يلي :

1 - بدء مزاولة المهنة

إذا بدأ المكلف مزاولة المهنة خلال السنة في أول مارس مثلاً، فإنه يحاسب عن المدة من بدء مزاولة المهنة حتى نهاية السنة المالية (آخر ديسمبر) أي عن فترة أقل من السنة (عشرة شهور).

2 - التوقف عن مزاولة المهنة

إذا توقف المكلف عن مزاولة المهنة قبل نهاية السنة المالية، أول مايو مثلاً، فإنه يحاسب عن المدة من بدء المزاولة حتى تاريخ التوقف أي عن فترة أقل من السنة (أربعة شهور).

3 - مسك حسابات منتظمة

إذا مسك المكلف حسابات منتظمة خلال إحدى السنوات ابتداءً من تاريخ معين، فيتم ربط الضريبة على فترتين ربطاً مستقلاً. تبدأ الفترة الأولى من بداية السنة حتى تاريخ مسك الحسابات المنتظمة. وتبدأ الفترة الثانية من تاريخ مسك الحسابات المنتظمة حتى نهاية السنة المالية أي عن فترة أقل من سنة.

4 - تعديل المكلف نهاية السنة المالية

إذا قام المكلف بتعديل نهاية سنته المالية، فيتم ربط الضريبة عن فترة أقل من السنة عند اتخاذ القرار بتغيير نهاية السنة المالية ثم تربط الضريبة عن سنة كاملة في الفترة التالية.

وفي جميع الحالات السابقة يجب مراعاة تحديد حد الإعفاء الأدنى اللازم للمعيشة بطريقة النسبية عن فترة أقل من السنة.

فمثلاً لو توقف المكلف عن مزاولة المهنة في أول مايو وقدم إقراره الضريبي عن مدة أربعة شهور، فيكون الحد الأدنى اللازم للمعيشة مبلغ 40.000 ريال $(120.000 \times 4 \div 12)$.

9-3-5 : ضريبة إقليمية

تعتبر الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية ضريبة إقليمية، بمعنى أنها تفرض على صافي الدخل الذي حققه المكلف من مزاولة المهنة بصرف النظر عن جنسيته (يمني أو غير يمني) أم محل إقامته (مقيم في اليمن أو خارج اليمن).

وينص البند (1) المادة (44) من القانون رقم (17) لسنة 2010م على أن ضريبة المهن غير التجارية وغير الصناعية، تسري على:

صافي دخل المهن غير التجارية وغير الصناعية الخاضعة، والتي يمارسها المكلف بصفة مستقلة، ويكون العنصر الأساسي فيها العمل، إذا كانت هذه الإيرادات قد تحققت من مزاولة العمل في الجمهورية.

وبناءً على ما تقدم فإن اليمني الذي يزاول مهنته في الخارج لا يخضع لضريبة المهن في اليمن إذ يقتصر الأمر على ما يحققه المكلف من صافي دخل عن العمليات التي نفذها المكلف داخل اليمن دون أن تمتد الضريبة إلى ما يحققه من إيرادات عن العمليات التي نفذها في الخارج. في حين أنه لو قام شخص عربي

أو أجنبي بمزاولة المهنة في اليمن. فإن صافي الدخل الذي يحققه هذا الشخص يخضع لضريبة المهن غير التجارية وغير الصناعية. فمثلاً لو دعي أحد الأطباء الذي يزاول المهنة في اليمن لإجراء عملية جراحية في الخارج، أو لو دعي أحد المحامين للترافع في قضية أمام المحاكم الخارجية، أو لو قدم أحد مكاتب المحاسبة والمراجعة بعض الاستشارات المحاسبية في الخارج، فإن ما يحصل عليه أي من هؤلاء من صافي دخل لا يخضع لضريبة المهن غير التجارية وغير الصناعية تنفيذاً لخاصية إقليمية الضريبة.

وتعتمد هذه الخاصية على التبعية الاقتصادية التي يقصد بها أن الضريبة تفرض على المكلف بصرف النظر عن جنسيته استناداً إلى كونه ينتفع من الخدمات والمرافق العامة التي توفرها الدولة لمواطنيها والمستوطنين بها. لهذا فمن باب أولى أن يساهم المكلف بقدر معلوم من صافي الدخل الذي يحققه نتيجة مزاولة المهنة داخل أراضي الدولة.

مثال : قدم أحد الأطباء إقراره الضريبي الذي يوضح صافي دخل قدره 400.000 ريال. واتضح لمأمور الضرائب أن من ضمن الإيرادات مبلغ 150.000 ريال مقابل أتعاب عملية جراحية أجراها في الخارج، كما تبين أن من ضمن المصروفات مبلغ 35.000 ريال مكافأة مدفوعة لفريق التمريض الذي ساعده على إجراء العملية في الخارج.

صافي الدخل	400000
يضاف إليه	
مكافأة مدفوعة لفريق التمريض في الخارج	35000
صافي الدخل بعد الإضافات	435000
يخصم منه	
أتعاب عملية جراحية في الخارج	(150000)
وعاء الضريبة	285000
تم خصم أتعاب العملية الجراحية في الخارج استناداً إلى خاصية الإقليمية.	
وتم إضافة المكافأة المدفوعة لفريق التمريض لأنه طالما استبعدنا الإيرادات المحققة في الخارج من صافي الربح، فمن باب أولى ألا تعتمد المصاريف المرتبطة بهذا الدخل من المصاريف واجبة الخصم.	

9-3-6: استخدام الأساس النقدي

يُعتمد الأساس النقدي في تحديد صافي الدخل الخاضع للضريبة على المهن (الإيرادات المحصلة فعلاً-المصاريف المسددة فعلاً) ، ويُستثنى من ذلك إهلاك الأصول الثابتة، وحالات التوقف أو التنازل أو الوفاة، والتي يعتمد فيها أساس الاستحقاق، بمعنى أنه يجب إدراج الإيرادات المحصلة والمستحقة، وخصم المصاريف المسددة والمستحقة التي تخص فترة التحاسب الضريبي المنتهية بالتوقف أو التنازل أو الوفاة، كما جاء في الفقرة (ب) المادة (54) من اللائحة التنفيذية.

9-4: شروط سريان الضريبة على المهن غير التجارية وغيرو الصناعية

ينص البند (1) المادة (44) من القانون رقم (17) لسنة 2010م على أن ضريبة المهن غير التجارية وغير الصناعية، تسري على:

صافي دخل المهن غير التجارية وغير الصناعية الخاضعة، والتي يمارسها المكلف بصفة مستقلة، ويكون العنصر الأساسي فيها العمل، إذا كانت هذه الإيرادات قد تحققت من مزاولة العمل في الجمهورية.

ويتضح من هذا النص أن هناك عدة شروط لسريان الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية منها :

9-4-1 : الاستقلال في مزاولة المهنة

يشترط لسريان الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية أن يمارس الشخص مهنته بصفة مستقلة لحساب نفسه وعلى مسؤوليته ولا سلطان عليه في ممارسة المهنة سوى تقوى الله، والقواعد القانونية العامة، وسلوك آداب المهنة. ويستخدم هذا الشرط للتمييز بين ضريبة المرتبات والأجور وضريبة المهن غير التجارية وغير الصناعية، فإذا كان المحاسب أو الطبيب أو المحامي أو المهندس يرتبط مع جهة خارجية بعقد عمل ويلتزم بتعليمات وتوجيهات هذه الجهة ويخضع لإشرافها، فإن ما يحصل عليه هذا المكلف من دخل يخضع للضريبة على المرتبات والأجور. وأما إذا عمل صاحب المهنة بصفة مستقلة من خلال فتح مكتب

أو عيادة، فإن ما يحصل عليه من دخل في هذه الحالة يخضع للضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية.

9-4-2 : العمل هو العنصر الأساسي في المهنة

يشترط لسريان الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية أن يكون العمل هو العنصر الأساسي والجوهري في تحقيق الدخل. ويمكن للمكلف أن يستعين بقدر من رأس المال في مزاولة المهنة مثل طبيب الأسنان الذي يستخدم بعض الأدوات والمعدات اللازمة لعمله. إلا أن دور رأس المال في هذه الحالة يكون دوراً ثانوياً وضمن حدود طبيعة ممارسة المهنة، ويظل العمل الشخصي هو العنصر الأساسي. فالقيمة الأصلية لصاحب المهنة ترجع إلى عمله وخبرته وفنه، وما العدد والأدوات والأجهزة إلا عوامل مساعدة.

ويستخدم هذا الشرط للتمييز بين ضريبة الأرباح التجارية والصناعية وضريبة المهن غير التجارية وغير الصناعية. فإذا اتضح أن الدخل الذي حققه المكلف ناتج عن اشتراك رأس المال والعمل وكان لرأس المال الدور الرئيسي في تحقيق الدخل، فإن هذا المكلف يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية. وأما إذا كان الدخل ناتجاً عن العمل مع مشاركة رأس المال أحياناً بشرط أن يكون العمل هو العنصر الأساسي، فإن هذا المكلف يخضع للضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية.

9-4-3 : عدم الخضوع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية

يشترط لسريان الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية عدم خضوع المكلف لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، وهذا أمر بسببي لكون المشرع اليمني أخذ بنظام الضرائب النوعية المتعددة فأخضع كل نوع من أنواع الدخل إلى ضريبة تتفق مع مصدر هذا الدخل.

9-4-4 : المزاولة الفعلية للمهنة

لا يكفي لسريان الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية توافر الشروط السابقة، وإنما يجب أن يمارس الشخص المهنة فعلاً. فلا يكفي أن يكون الشخص مرخصاً من قبل الجهات المعنية، بل يجب أن يمارس المهنة بالفعل حتى تسري الضريبة عليه لكون الإيرادات لا تتحقق إلا بالمزاولة الفعلية للمهنة.

ومما هو جدير بالذكر أن الضريبة تسري على صافي الدخل الذي يحققه المكلف من المزاولة الفعلية للمهنة بغض النظر عن مشروعية أو عدم مشروعية هذه المزاولة. فالمحاسب أو الطبيب الذي يزاول المهنة دون أن يكون مرخصاً يخضع لضريبة المهن رغم أنه لا تتوافر فيه الشروط القانونية لمزاولة المهنة. وكذلك لا يشترط أن يكون للشخص مكان مادي يزاول فيه مهنته حتى يخضع للضريبة، وإنما يكفي بتحقيق شرط المزاولة الفعلية إضافة إلى توافر بقية الشروط.

9-4-5 : قصد الربح

يشترط لسريان الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية أن يكون القصد من مزاولة المهنة تحقيق الربح، وإذا لم يتوفر هذا الشرط فلا مجال لفرض هذه الضريبة لمن يزاول المهنة لتحقيق أهداف خيرية أو اجتماعية. وكان حري بالمشرع اليمني بهذا الصدد أن ينص صراحة على إعفاء الجماعات المهنية التي لا تهدف إلى تحقيق الربح من الخضوع للضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية.

9-4-6 : الاحتراف

يقصد بهذا الشرط أن يزاول المكلف المهنة بصفة رئيسية ومتكررة ومنظمة وعلى وجه الاعتياد وهذا يعني من باب المخالفة أن الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية لا تفرض على النشاط العارض الذي يتم بدون احتراف مزاولة المهنة.

9-4-7 : الإقليمية

سبق تناول هذا الشرط عند مناقشة خصائص الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية.

9-5 : نطاق الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية

حدد القانون الضريبي في المادة (44) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، نطاق الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية على النحو التالي:-

- تسري الضريبة على :
- 1- صافي دخل المهن غير التجارية وغير الصناعية الخاضعة والتي يُمارسها المكلف بصفة مستقلة، ويكون العنصر الأساسي فيها العمل، إذا كانت هذه الإيرادات قد تحققت من مزاولة العمل في الجمهورية.
 - 2 - الدخول المقبوضة من قبل أصحاب حقوق الملكية، من خلال بيع أو استخدام تلك الحقوق.
 - 3- الدخول الأخرى المتأتية من أية مهنة أو أنشطة غير خاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

ويتضح من النص أن المهن الخاضعة للضريبة تشمل ما يلي :

9-5-1 : المهن غير التجارية وغير الصناعية

أشارت المادة (50) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل، بأنه يُقصد بالمهن غير التجارية وغير الصناعية: المهن التي يمارسها المكلفون بصفة مستقلة دون أن تربطهم علاقة تبعية مع من تقدم لهم الخدمات المهنية، ويكون العنصر الأساسي فيها هو الجهد البشري الذهني أو الفكري أو المادي، وتقوم على الممارسة الشخصية لبعض العلوم والفنون.

وحددت المادة (52) من اللائحة التنفيذية للقانون، الأعمال أو المهن أو الحرف غير التجارية وغير الصناعية، ومنها: المهن الطبية، ومختبرات التحاليل الطبية البسيطة، ومهنة المحاماة والاستشارات القانونية، والمهن الهندسية بمختلف تخصصاتها، مهنة المحاسبة والمراجعة والاستشارات المحاسبية، والاستشارات وتقديم الخبرات الفنية والمالية، والتأليف والترجمة، والحلاقة وتصفيف الشعر (الكوافير)، والتصوير عدا المعامل، والخطاطون وسائر الأعمال والخدمات الكتابية، والتدريس الخصوصي، وإصلاح الأجهزة والآلات مثل إصلاح الدراجات والساعات وآلات النسخ والتصوير والأجهزة السمعية والبصرية والتي لا تخضع لضريبة الأرباح التجارية، وإصلاح الإطارات وتغيير وتعبئة الزيوت والبطاريات وورش السمكرة والتي لا تخضع لضريبة الأرباح التجارية، والخياطة عدا المشاغل والمعامل، وأعمال الرسم، ومحلات إصلاح الكمبيوترات والهواتف ومختلف

الأجهزة الإلكترونية، وأعمال الدهان والرنج، وكل مهنة لا تخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

9-5-2 : كل مهنة لا تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية

تسري ضريبة المهن غير التجارية وغير الصناعية على كل نشاط أو مهنة لا تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، ويغلب عليها الجهد البشري.

9-5-3 : تقديم الاستشارات والخبرة

تسري ضريبة المهن غير التجارية وغير الصناعية على الشخص الطبيعي ومكاتب الاستشارات التي تقدم للغير الرأي الفني والمشورة القائمة على الخبرة والمعرفة والممارسة.

9-5-4 : أصحاب حقوق الملكية

تسري ضريبة المهن غير التجارية وغير الصناعية على الدخول المستلمة من قبل أصحاب حقوق الملكية، عند بيع أو استخدام هذه الحقوق.

9-6 : تحديد وعاء الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية

حددت المادة (45) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، صافي الدخل على

أنه :

تحدد الدخول الخاضعة للضريبة سنوياً على أساس الإيرادات المحققة خلال السنة الضريبية، وتشمل الإيرادات من المهن غير التجارية وغير الصناعية، والعائدات على استخدام الأصول المهنية، أو التنازل كلياً أو جزئياً عن مكاتب مزاولي المهنة، وأية مبالغ نجمت عن الإغلاق. ويحدد صافي الإيرادات على أساس الإيرادات المتأثية من مختلف العمليات وفقاً لأحكام هذا القانون، بعد أن تخصم منها جميع التكاليف والنفقات اللازمة لمزاولة المهنة.

ويتضح من نص المادة السابق أن وعاء الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية يتحدد بمقدار صافي الدخل السنوي الذي حققه المكلف خلال السنة الماضية، وهو عبارة عن الفرق بين إجمالي الإيرادات الذي حصل عليه صاحب المهنة وإجمالي المصروفات والأعباء اللازمة المسددة لمزاولة المهنة.

وعاء الضريبة (صافي الدخل السنوي) = إجمالي الإيرادات - إجمالي المصروفات

لهذا نتناول أولاً إجمالي الإيرادات الخاضعة للضريبة، ثم نتناول المصاريف والأعباء واجبة الخصم واللازمة لمزاولة المهنة.

9-6-1 : الإيرادات الخاضعة للضريبة

تشمل الإيرادات الخاضعة للضريبة جميع الإيرادات (الأتعاب) التي حققها المكلف من مزاويلته للمهنة خلال السنة موضوع التكاليف، مقابل الخدمات المهنية التي يقدمها للغير. فتشمل إيرادات المهندس مثلاً على أتعابه مقابل تصميم المباني، والإشراف على التنفيذ، والاستشارات الهندسية التي يؤديها للغير. في حين أن إيرادات المحامي تشمل على أتعابه في القضايا التي يترافع فيها، ومتابعة ورعاية مصالح عملائه، والاستشارات القانونية. وتشمل إيرادات المحاسب على أتعابه مقابل تصميم النظم المحاسبية، ومراجعة الحسابات، والاستشارات الضريبية والمحاسبية، ودراسة الجدوى للمشروعات التي يقوم بدراستها. في حين أن الطبيب تتكون إيراداته من أتعابه مقابل الكشف على المرضى، والعمليات الجراحية، وكذلك تشمل الإيرادات الأتعاب التي تحصل عليها مكاتب الاستشارات الفنية والمالية، والاشتراك في التحكيم المحلي والدولي، والدخول المتأتية من الحقوق الفكرية مثل براءة الاختراع أو حق المؤلف والمبدع.

وفقاً لنص المادة (45) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، فإن صافي الدخل يتحدد على أساس مجموع إيرادات المكلف التي حصل عليها من جميع العمليات على اختلاف أنواعها من مزاويلته للمهنة، بالإضافة إلى الإيرادات المحصلة من استخدام الأصول المهنية مثل أجهزة الأشعة والرنين المغناطيسي، وأجهزة المختبرات، والإيرادات المحصلة من التنازل كلياً أو جزئياً عن مكاتب مزاولة المهنة، وأية مبالغ نجمت عن الإغلاق.

ولا يدرج ضمن الإيرادات الخاضعة لضريبة المهن، الإيرادات العرضية غير المرتبطة بمزاولة المهنة، والأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الأصول من ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة، لعدة اعتبارات منها :

1- تختلف طبيعة نشاط أصحاب المهن غير التجارية وغير الصناعية عن طبيعة نشاط الأعمال التجارية، فأصحاب هذه المهن يقدمون لعملائهم خبرتهم وجهدهم الذهني.

2- تخضع الإيرادات الأخرى التي تنتج من مصادر لا ترتبط بمزاولة المهنة لضرائب نوعية أخرى بحسب مصدرها، فمثلاً إذا كانت ناتجة عما يملكه المكلف من عقار فإن إيرادات هذا العقار تخضع للضريبة العقارية، وإذا حصل المكلف على مكافآت مقابل اشتراكه في المؤتمرات العلمية، أو مقابل تقديم محاضرات وندوات علمية، فإن هذه الإيرادات تخضع للضريبة المرتبات والأجور.

3- لا تدرج الإيرادات العرضية والأرباح الرأسمالية ضمن وعاء ضريبة المهن غير التجارية، إذ لو كان المشرع قصد إخضاعها لنص على ذلك صراحة كما هو عليه الحال في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

4- لا تعتبر التعويضات التي يحصل عليها المكلف من الغير عن أضرار حلت به أو مكاسب فائتته أو نتيجة ارتكاب بعض المخالفات من قبل الغير من الإيرادات الخاضعة للضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية على اعتبار أن هذه المبالغ المحصلة لم تكن ناتجة عن أعمال إرادية مرتبطة بمزاولة المهنة ومقابل جهد ذهني بذله المكلف.

مثال :

قدم أحد الأطباء إقراره الضريبي الذي يوضح صافي دخل بمبلغ 960.000 ريال.

وتبين لأمور الضرائب أن المكلف أدرج ضمن الإيرادات ما يلي:

50.000 ريال جائزة تقديرية للعلوم من وزارة الصحة.

30.000 ريال تعويض من شركة أمان للتأمين بمناسبة تحقق الخطر المؤمن ضده (التأمين ضد حوادث السيارات).

40.000 ريال عمولة نتيجة التوسط ببيع بعض الآلات والمعدات الطبية.

15.000 ريال إيرادات أوراق مالية.

10.000 ريال فوائد دائنة عن وديعة لدى البنك التجاري اليمني.

90.000 ريال إيرادات عقارات مملوكة للمكلف.

200.000 ريال إيرادات الأجهزة والمعدات في غرفة العمليات، والمختبرات.

25.000 ريال مكافآت عن ندوات ومحاضرات علمية.

والمطلوب تحديد وعاء الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية.

صافي الدخل		960000
يخصم منه		
تعويض من شركة أمان للتأمين	30000	
عمولة نتيجة التوسط لبيع بعض الآلات والمعدات الطبية.	40000	
إيرادات أوراق مالية	15000	
فوائد دائنة عن ودیعة لدى البنك التجاري اليمني	10000	
إيرادات عقارات مملوكة للمكلف	90000	
مكافآت عن ندوات ومحاضرات علمية	25000	
إجمالي المبالغ المخصومة		(210000)
وعاء الضريبة		750000
1- تستبعد المكافآت عن الندوات والمحاضرات العلمية لخضوعها لضريبة نوعية أخرى هي الضريبة على المرتبات والأجور.		
2- تخضع الجائزة التقديرية للعلوم للضريبة على المهنة، على اعتبار أن هذه الجائزة مقابل أعمال إبداعية، وفقاً (ج) المادة (51) من اللائحة التنفيذية للقانون.		
3- تم خصم إيرادات العقارات لعدم ارتباطها بنشاط المكلف وخضوعها لضريبة نوعية أخرى هي الضريبة العقارية.		
4- تم استبعاد إيرادات الأوراق المالية والفوائد الدائنة عن الوديعة لعدم ارتباطها بنشاط المكلف.		
5- يستبعد التعويض من شركة أمان للتأمين لعدم ارتباط هذا المبلغ المحصل بمزاولة المهنة.		
6- تم خصم عمولة التوسط لخضوع هذا الإيراد لضريبة أخرى هي ضريبة العمولة والسمسرة العارضة.		
7- تعتمد إيرادات أجهزة ومعدات غرفة العمليات لكونها من ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة لارتباطها بنشاط المكلف.		

9-6-2 : أساس تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة (الأساس النقدي)

السؤال الذي يطرح نفسه هو هل نقاس الإيرادات الخاضعة للضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية على أساس الاستحقاق أم على الأساس النقدي؟

بادئ ذي بدء يقصد بأساس الاستحقاق أن تشمل إيرادات الفترة على جميع الإيرادات الخاصة بالسنة سواء حُصلت أو لم تحصل وكذلك يجب تحميل كل فترة مالية بجميع المصروفات والأعباء سواء دُفعت أو لم تدفع. ويمكن هذا الأساس من قياس صافي دخل النشاط بصورة سليمة عن طريق مقابلة المصروفات الخاصة بفترة معينة بالإيرادات المرتبطة بتلك الفترة. ويبرر أساس الاستحقاق إجراء التسويات الخاصة بالمقدمات والمستحقات، وإهلاك الأصول الثابتة وتكوين المخصصات المختلفة.

وأما الأساس النقدي فيُقصد به أنه يتم الاعتراف بالإيرادات وإثباتها في الدفاتر عند تحصيلها نقداً، كذلك يتم الاعتراف بالمصروفات وإثباتها في الدفاتر عند سدادها نقداً، وذلك بغض النظر عما إذا كانت هذه الإيرادات أو المصروفات خاصة بالسنة موضوع التحاسب الضريبي، أو كانت عن أعمال نفذها المكلف في سنة أو سنوات سابقة أو عن أعمال سينفذها المكلف في سنة أو سنوات لاحقة. ولقد تبنى القانون رقم (17) لسنة 2010م ولائحته التنفيذية الأساس النقدي لحصر الإيرادات الخاضعة لضريبة المهن والمرتبطة بمزاولة المهنة، وبغض النظر عن السنة التي تم أو سيتم فيها أداء الخدمة.

ويترتب على اتخاذ الأساس النقدي أساساً لقياس الإيرادات الخاضعة للضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية عدة نتائج منها:

- 1- يشمل وعاء الضريبة على جميع المقبوضات النقدية في الفترة موضوع التحاسب الضريبي حتى ولو كانت هذه المتحصلات خاصة بعمليات تم تنفيذها في سنوات سابقة مثل مؤخر الأتعاب.
- 2- يشمل وعاء الضريبة على المقبوضات النقدية المحصلة مقدماً عن عمليات سيتم تنفيذها في سنة لاحقة للسنة موضوع التحاسب الضريبي مثل مقدم الأتعاب مع الاحتفاظ بحق المكلف بخصمها من الإيرادات في السنة التي يتم فيها رد المبالغ المحصلة مقدماً أو بعضها في سنة تالية.

3- إذا كان المكلف يمسك حسابات منتظمة على أساس الاستحقاق، فلا تهدر هذه الدفاتر، بل يتم تحديد وعاء الضريبة على الأساس النقدي من واقع البيانات المثبتة في الدفاتر.

مثال :

- قدم أحد مكاتب المحاماة إقراره الضريبي عن السنة المالية المنتهية في 2012/12/31م الذي يوضح صافي دخل بمبلغ 120.000 ريال. وتبين لمأمور الضرائب ما يلي :
- 1- هناك أتعاب قضايا مستحقة لم تحصل بمبلغ 200.000 ريال تم إدراجها ضمن الإيرادات.
 - 2- من ضمن الأتعاب تم إدراج 400.000 ريال مبالغ محصلة عن أتعاب استشارات قانونية مستحقة عن عام 2011م.
 - 3- لم يُدرج ضمن الإيرادات مبلغ 300.000 ريال محصلة مقدماً في 2012/12/25م مقابل رفع دعوى أمام المحاكم مع بداية 2013م.
 - 4- لم يُدرج ضمن الإيرادات مبلغ 700.000 ريال مؤخر أتعاب محصلة في 2012/11/30م، عن قضايا تم الانتهاء منها في عام 2010م.

صافي الدخل من واقع الإقرار		120000
يضاف إليه		
مقبوضات نقدية محصلة مقدماً لم تُدرج ضمن الإيرادات.	300000	
مؤخر أتعاب لم يُدرج ضمن الإيرادات.	700000	
وفقاً للأساس النقدي يجب إدراج جميع الإيرادات المحصلة فعلاً سواء كانت هذه المبالغ المحصلة عن عمليات لسنة سابقة أو لاحقة.		
إجمالي الإضافات		1000000
يخصم منه		
أتعاب قضايا مستحقة تم خصم هذه الأتعاب لأنه يفترض خضوعها للضريبة في سنة تحصيلها تنفيذاً للأساس النقدي.		(200000)
صافي الدخل (وعاء الضريبة)		920000

وإذا كان الأصل هو إتباع الأساس النقدي بالنسبة للمصاريف، إلا أن الأمر يتطلب الخروج عن هذا الأساس بالنسبة للأصول الثابتة.

فكما هو متعارف عليه محاسبياً أن الأصول الثابتة يتم شراؤها بغرض استخدامها في النشاط وليس بغرض الاتجار بها. ونظراً لكون هذه الأصول يسدد ثمنها دفعة واحدة ويستفيد منها المكلف لأكثر من فترة محاسبية واحدة، فيتم توزيع

تكلفة هذه الأصول بطريقة منتظمة ومقبولة على مدى الفترات المحاسبية التي تستفيد من خدمات هذه الأصول تنفيذاً لمبدأ استقلال السنوات الضريبية وتطبيقاً للقانون الذي يجيز خصم المصاريف اللازمة لمزاولة المهنة. وبناءً على ما تقدم يسمح بخصم جزء من تكلفة هذه الأصول الثابتة، ويطلق على هذا الجزء محاسبياً وضريبياً بإهلاك الأصول الثابتة، الذي يعترف به من مصاريف المكلف في حدود نسب الإهلاك المعتمدة ضريبياً.

9-6-3 : المصاريف واجبة الخصم

تنص المادة (46) من القانون رقم (17) لسنة 2010م على أنه:-

من أجل التوصل إلى صافي الدخل من المهن غير التجارية وغير الصناعية، يتم خصم جميع التكاليف والنفقات اللازمة لمزاولة المهنة أو النشاط، وفقاً لأحكام هذا القانون.

وبالعودة إلى نصوص المواد (13، 14، 15، 16، 17، 18) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، يتضح لنا أنها تنظم المصاريف واجبة الخصم الخاصة بالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

ولنا تحفظ بهذا الصدد لاختلاف أساس تحديد وعاء الضريبة في كل من ضريبي الأرباح التجارية والصناعية وضريبة المهن غير التجارية وغير الصناعية. إذ يتم تحديد وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على أساس الاستحقاق بحيث يشمل الوعاء جميع الإيرادات الخاصة بالسنة سواء حصلت أم لم تحصل كذلك يجب تحميل الفترة بجميع المصروفات والأعباء سواء دفعت أم لم تدفع. في حين أنه يتم تحديد وعاء ضريبة المهن غير التجارية وغير الصناعية على الأساس النقدي بحيث يشمل الوعاء الإيرادات المحصلة فعلاً وفيما يتعلق بالمصاريف والأعباء فيجب خصم جميع المصاريف والأعباء التي تم دفعها فعلاً خلال السنة مثل إيجار المكتب، ومرتببات وأجور العاملين، ومصاريف الهاتف والكهرباء والمياه، ومصاريف القرطاسية والمطبوعات، ومصاريف الكتب العلمية. بالإضافة إلى السماح بخصم الإهلاكات، رغم أنها لا تمثل مصروفات فعلية دفعت خلال السنة، استثناءً على الأساس النقدي.

9-6-3-1 : شروط المصاريف واجبة الخصم

توجد عدة شروط يجب توافرها في المصاريف واجبة الخصم منها، وفقاً لما أشارت إليه المادة (44) من القانون رقم (17) لسنة 2010م :

1- أن تكون المصاريف مرتبطة بمزاولة المهنة : يجب أن تكون المصاريف مرتبطة بمزاولة المهنة. ويدعو هذا الشرط إلى ضرورة التفرقة بين المصاريف المرتبطة بمزاولة المهنة والمصاريف الشخصية. وتعتبر المصاريف المرتبطة بمزاولة المهنة هي التي تنفق في سبيل تسخير أعمال المكتب أو العيادة مثل الإيجار، ومرتببات الموظفين، وثمان الكتب والمجلات الدورية العلمية. أما المصاريف الشخصية فهي المبالغ التي تصرف دون أن تتصل بمزاولة المهنة مثل إيجار منزل صاحب المهنة المخصص للاستعمال الشخصي، والرسوم الجمركية على سيارة بغرض الاستخدام الشخصي، والمصاريف الشخصية المتعلقة بالمكاف وأسرته بشكل عام. وعلى ضوء ما تقدم فإن المصاريف الشخصية للمكاف لا تعتبر تكليفاً على الربح وإنما استعمالاً له. ويتطلب الأمر إضافة هذه المصاريف إلى صافي الدخل من واقع الإقرار الضريبي للوصول إلى الوعاء الضريبي.

ويحدث في الحياة العملية أن تكون بعض المصاريف مشتركة بين مزاولة المهنة والاستخدام الشخصي للمكاف، بمعنى أن جزءاً منها يعود بالنفع على المكاف شخصياً، والجزء الآخر يرتبط بمزاولة المهنة مثل مصاريف التليفون المشترك بين منزل المكاف والعيادة أو المكتب ومصاريف السيارة من بنزين وصيانة وغيرها والتي تستخدم لمزاولة المهنة والاستخدام الشخصي.

ووفقاً للعرف الضريبي في مثل هذه الحالة أنه إذا لم يتمكن من الفصل بين المصاريف المشتركة والمصاريف المرتبطة بالمهنة، يعتمد ثلثي المصاريف المشتركة مقابل مزاولة المهنة ورد الثلث الباقي إلى وعاء ضريبة المهن مقابل الاستعمال الشخصي للمكاف، كما يتضح من المثال التالي :

بلغ صافي دخل أحد الأطباء 820.000 ريال وتبين لمأمور الضرائب أن هذا المكاف يستخدم سيارة لأغراض المهنة والاستعمال الشخصي. والمطلوب تحديد صافي الدخل الضريبي إذا علمت أن مصاريف هذه السيارة من إصلاح وبترول بلغت 240.000 ريال ظهرت ضمن مصاريف المكاف.

صافي الدخل	820000
بضاف إليه	
(3/1 × 240000) مصاريف مقابل الاستخدام الشخصي وتم اعتماد ثلثي هذه المصاريف.	80000
صافي الدخل الضريبي	900000

2- أن تكون المصارف مؤيدة بمستندات : يُشترط أن تكون المصاريف مؤيدة بمستندات للتأكد من جدية الصرف وارتباطها بمزاولة المهنة. ومع هذا فهناك بعض المصاريف التي يصعب الحصول على مستندات تؤيدها مثل مصاريف المواصلات، والنقل، والبريد، والإكراميات، وغيرها. في مثل هذه الحالة يمكن لمأمور الضرائب أن يعتمد بعض هذه المصاريف غير المؤيدة بمستندات وفي حدود الأعراف المنطق عليها.

3- أن تكون المصاريف حقيقية ومسددة فعلاً : يُشترط أن تكون المصاريف حقيقية ومسددة فعلاً، تنفيذاً للأساس النقدي، باستثناء إهلاك الأصول الثابتة. ويحق لمكلفي ضريبة المهن غير التجارية وغير الصناعية، الذين يمسكون حسابات منتظمة، خصم وترحيل الخسائر لمدة خمس سنوات، إستناداً إلى نص المادة (47) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، وفقاً لأحكام المادة (19) من هذا القانون .

9-6-3-2 : أمثلة لبعض المصاريف واجبة الخصم

1 - الإيجار

يعتبر الإيجار المسدد مقابل استئجار مكان لمزاولة المهنة من المصاريف واجبة الخصم.

مثال :

بلغ صافي دخل أحد مكاتب المحاسبين القانونيين عن السنة المالية المنتهية في 2012/12/31 مبلغ 630.000 ريال. وتبين لمأمور الضرائب ما يلي :

1- ظهر ضمن المصاريف الإدارية والعمومية ما يلي :

(أ) مبلغ 960.000 ريال إيجار سنوي لسكن صاحب المكتب.

(ب) مبلغ 80.000 ريال تأمين إيجار بموجب عقد إيجار المكتب في مدينة صنعاء.

- 2- من خلال فحص عقد إيجار مكتب الحديد تبين أن الإيجار الشهري 55.000 ريال يبدأ سريانه في 2012/9/1م وقد تم سداد إيجار سنتين، وتبين للفاحص أن ربع مساحة المكتب مستخدمة كسكن لمدير المكتب.

والمطلوب : تحديد وعاء الضريبة.

صافي الدخل	630000
يضاف إليه	
تأمين إيجار لأن هذا المبلغ سوف يُسترد	80000
إيجار سنوي لصاحب المكتب لعدم ارتباطه بمزاولة المهنة.	960000
نصيب مدير مكتب الحديد من الإيجار ويحسب كما يلي:	330000
الإيجار المسدد = $24 \times 55000 = 1320000$	
الإيجار المعتمد = $\frac{3}{4} \times 1320000 = 990000$	
الإيجار غير المعتمد = $\frac{1}{4} \times 1320000 = 330000$ ريال	
جملة المبالغ المضافة	1370000
صافي الدخل الضريبي	2000000

2 - إهلاك الأصول الثابتة

يُعتبر الإهلاك من المصاريف واجبة الخصم عند تحديد وعاء ضريبة المهن غير التجارية وغير الصناعية، بالرغم من أن احتساب الإهلاك من ضمن المصاريف فيه خروج على إتباع الأساس النقدي ولكنه خروج اقتضته طبيعة الأصول الثابتة التي يتم سداد قيمتها دفعة واحدة وتستفيد المنشأة من خدماتها لأكثر من فترة محاسبية واحدة.

وهناك عدة نقاط تجدر الإشارة إليها عند احتساب الإهلاك منها :

- 1- أن تكون الأصول الثابتة مملوكة للمكلف ومستعملة لأغراض مزاولة المهنة، وعلى هذا الأساس فإن إهلاك الأصول الثابتة المؤجرة من الغير، وإهلاك الأصول الثابتة المملوكة للمكلف والمستعملة لأغراض شخصية غير المرتبطة بمزاولة المهنة لا تعتبران من المصاريف واجبة الخصم.
- 2- أن تكون نسب الإهلاك في حدود النسب المعترف بها من الإدارة الضريبية. وهذا يعني أنه إذا تم احتساب الإهلاك بنسب أعلى يضاف

الفرق إلى صافي الدخل، وإذا تم احتساب الإهلاك بنسب أقل يخصم الفرق من صافي الدخل.

3- أن يتم احتساب الإهلاك عن الفترة التي استفادت من خدمات الأصل اعتباراً من تاريخ شراء الأصل واستخدامه بحيث أنه لو تم شراء الأصل في أول مارس فيحسب إهلاك عن فترة عشرة شهور فقط إذا كانت السنة المالية تنتهي في 31 ديسمبر.

مثال :

بلغ صافي دخل أحد أطباء الأسنان عن السنة المالية المنتهية في 2012/12/31 مبلغ 265.000 ريال، واتضح لمأمور الضرائب أنه فيما يتعلق ببند الإهلاك تم تحميل حساب الأرباح والخسائر بما يلي:

- (أ) 250.000 ريال إهلاك آلات مؤجرة من الغير.
- (ب) 700.000 ريال إهلاك أثاث بمعدل 28% في حين أن المعدل الضريبي 25%.
- (ج) 600.000 ريال إهلاك مبنى حجر كلفته 12.000.000 ريال بمعدل 5% وهو نفس المعدل المعترف به من المصلحة علماً بأن المبنى مؤجر للغير.
- (د) 760.000 ريال إهلاك آلات بمعدل 20% في حين أن المعدل الضريبي 25%.
- والمطلوب تحديد وعاء الضريبة.

صافي الدخل		265000
يضاف إليه		
إهلاك آلات مؤجرة من الغير.	250000	
يضاف إهلاك الآلات المؤجرة من الغير لأن الأصول الثابتة غير مملوكة للمكلف.		
إهلاك المبنى المؤجر للغير.	600000	
طالما أنه لا يعتبر إيراد العقار المؤجر للغير من الإيرادات، فمن باب أولى أن المصاريف المرتبطة بهذا العقار لا تعتبر من المصاريف واجبة الخصم، لهذا يضاف إهلاك المبنى المؤجر للغير.		
الزيادة في إهلاك الأثاث.	75000	
$(700000 \div 28\% \times 3\%)$		
إجمالي المبالغ المضافة		925000

يخصم منه النقص في إهلاك الآلات $(760000 \div 20\%) \times 5\%$	(190000)
وعاء الضريبة	1000000

3 - الضرائب والرسوم

تعتبر كافة أنواع الضرائب والرسوم التي دفعها المكلف والمرتبطة بمزاولة المهنة من المصاريف واجبة الخصم مثل رسوم تجديد رخصة مزاولة المهنة، ورسوم الاشتراك في النقابة المهنية وغير ذلك من أنواع الضرائب والرسوم المرتبطة بمزاولة المهنة، فيما عدا الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية.

ومن باب القياس لا تعتبر الضرائب والرسوم الشخصية من المصاريف واجبة الخصم مثل رسوم أولاد المكلف بالمدارس، والضريبة العقارية للعقار المملوك وغير المستغل في مزاولة المهنة، والرسوم الجمركية للسيارات المملوكة والمستخدمه للأغراض الشخصية غير المرتبطة بمزاولة المهنة. وبطبيعة الحال إذا ظهرت هذه الضرائب والرسوم ضمن المصاريف فإنها تستبعد وتضاف مرة أخرى إلى صافي الدخل.

ومن الجدير بالذكر أن الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية لا تعتبر من المصاريف واجبة الخصم لكون هذه الضريبة تمثل حصة الدولة من هذه الأرباح وبالتالي إذا ظهرت ضمن المصاريف ترد مرة أخرى إلى صافي الدخل. مثال : بلغ صافي دخل أحد المحامين مبلغ 500.000 ريال واتضح لمأمور الضرائب فيما يتعلق ببند الضرائب والرسوم تم تحميل حساب الأرباح والخسائر بما يلي:

25.000 ريال رسوم تجديد رخصة مزاولة المهنة، 220.000 ريال فروق الضريبة على أرباح المهن غير الصناعية وغير التجارية، 74.000 ريال رسوم رخصة بناء منزل شخصي للمكلف، 350.000 ريال رسوم أولاد المكلف في المدارس.
والمطلوب تحديد وعاء الضريبة.

صافي الدخل	500000
يضاف إليه	
رسوم تجديد رخصة مزاولة المهنة.	
تعتبر رسوم تجديد الرخصة من المصاريف واجبة الخصم لارتباطها بالنشاط.	
فروق الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية.	220000
تضاف لكونها تمثل حصة الدولة في الدخل الناتج عن مزاولة المهنة.	
رسوم رخصة بناء منزل شخصي.	74000
رسوم أولاد المكلف.	350000
تضاف هذه الرسوم لعدم ارتباطها بمزاولة المهنة.	
إجمالي المبالغ المضافة	644000
وعاء ضريبة المهن	1144000

4 - التبرعات والإعانات

يجب التفرقة بين ثلاثة أنواع من التبرعات هي :

- 1- التبرعات الواجبة الخصم مهما كان مبلغها وهي التبرعات المدفوعة للوزارات والهيئات الحكومية بشرط أن تكون مؤيدة بمستندات.
- 2- التبرعات المدفوعة للأغراض الخيرية والإنسانية، ويشترط لاعتمادها أن تكون مقرة من مجلس الوزراء.
- 3- التبرعات المدفوعة للمؤسسات والهيئات الخيرية والاجتماعية ويشترط لاعتمادها من المصاريف واجبة الخصم توافر ثلاثة شروط هي:
 - أ. أن تكون هذه التبرعات مدفوعة لهيئات خيرية ومؤسسات اجتماعية. ويستدل من هذا الشرط أن التبرعات المدفوعة للأفراد والأحزاب لا تعتبر من المصاريف واجبة الخصم، وتضاف مرة أخرى إلى صافي دخل المكلف.
 - ب. أن تكون هذه التبرعات مدفوعة لهيئات ومؤسسات اجتماعية معترف بها من الحكومة وأن يكون مركزها بالجمهورية. ويستدل من هذه أن التبرعات المدفوعة للجهات غير المعترف بها من الحكومة لا تعتبر من المصاريف واجبة الخصم وتضاف مرة أخرى إلى صافي الدخل.

ج. أن تكون هذه التبرعات في حدود 5% من صافي الدخل المعدل، لذلك تضاف هذه التبرعات إلى صافي الدخل مؤقتاً لحين الوصول إلى صافي الدخل المعدل ثم تخصم هذه التبرعات المدفوعة للهيئات الخيرية أو 5% من صافي الدخل المعدل أيهما أقل.

مثال :

بلغ صافي دخل أحد مكاتب المحاسبة 400.000 ريال واتضح لمأمور الضرائب عند فحص بند التبرعات أنه تم تحميل حساب الأرباح والخسائر بما يلي:
150.000 ريال تبرعات مدفوعة لبناء مسجد تابع لوزارة الأوقاف مؤيدة بمستندات مبلغة 100.000 ريال.

25.000 ريال تبرع مدفوع لأحد الأفراد مساعدة في العلاج.
100.000 ريال تبرع لضحايا فيضانات باكستان مقر من مجلس الوزراء.
50.000 ريال تبرع لجمعية حضرموت الخيرية.
75.000 ريال تبرع لأحد الأحزاب السياسية.

والمطلوب تحديد وعاء الضريبة.

صافي الدخل	400000
يضاف إليه	
تبرعات مدفوعة لبناء مسجد غير مؤيدة بمستندات	50000
تبرعات مدفوعة لأحد الأفراد.	25000
تبرعات لجمعية حضرموت الخيرية "تضاف مؤقتاً".	50000
تبرعات لأحد الأحزاب السياسية.	75000
إجمالي الإضافات	200000
وعاء الضريبة بعد الإضافات وقبل خصم التبرعات لجمعية حضرموت الخيرية (صافي الدخل المعدل).	600000
يخصم منه	
تبرعات في حدود 5% من صافي الدخل المعدل ($5\% \times 600000$) لكونه أقل من المبلغ المسدد للجمعية.	(30000)
وعاء الضريبة	570000

مثال (2) المطلوب إعادة حل المثال السابق بافتراض أن صافي دخل المكلف 1.200.000 ريال.

صافي الدخل		1200000
يضاف إليه		
تبرعات مدفوعة لبناء مسجد غير مؤيدة بمستندات	50000	
تبرعات مدفوعة لأحد الأفراد.	25000	
تبرعات لجمعية حضرموت الخيرية "تضاف مؤقتاً".	50000	
تبرعات لأحد الأحزاب السياسية.	75000	
إجمالي الإضافات		200000
صافي الدخل المعدل		1400000
يخصم منه		
التبرعات المدفوعة لجمعية حضرموت لكونها أقل من 5%		(50000)
من صافي الدخل المعدل $(1400000 \times 5\%)$.		
وعاء الضريبة		1350000

5 - المرتبات والأجور

تعتبر المرتبات والأجور وحصة المكلف من التأمينات الاجتماعية (9%) المدفوعة للعاملين لدى أصحاب المكاتب المهنية من المصاريف واجبة الخصم مع مراعاة عدة نقاط منها :

- 1- أنه لا يجوز لمن يزاول المهنة أن يحتسب لنفسه مرتباً لأنه لا يتصور أن يتعاقد المكلف مع نفسه.
- 2- يسمح للمكلف بتوظيف أقاربه كأولاده وزوجته وأشقائه بشرط أن تكون هذه المرتبات مدفوعة عن أعمال فعلية وأن تكون في حدود أجر المثل.

مثال :

بلغ صافي دخل أحد مكاتب الهندسة مبلغ 180.000 ريال واتضح لمأمور الضرائب عند فحص بند المرتبات والأجور ما يلي :

- 1- يحتسب المكلف لنفسه 50.000 ريال مرتباً شهرياً.
- 2- يتقاضى ابن المكلف مرتب شهري 45.000 ريال في حين أن أجر المثل 30.000 ريال. والمطلوب تحديد وعاء الضريبة على المهن.

صافي الدخل		180000
يضاف إليه		
(50000 × 12) مرتب المكلف.	600000	
12 × (30000 - 45000) الزيادة عن أجر المثل	180000	
إجمالي الإضافات		780000
وعاء الضريبة		960000

6 - مصاريف السفر

تعتبر مصاريف السفر المرتبطة بمزاولة المهنة من المصاريف واجبة الخصم بشرط أن تكون هذه المصاريف مناسبة ومتعلقة بشخص المكلف. وبطبيعة الحالة لا تعتبر مصاريف السفر الشخصية للعلاج أو السياحة من المصاريف واجبة الخصم، لهذا يجب أن تستبعد وتضاف مرة أخرى إلى صافي الدخل المحاسبي. وفي حالة وجود مصاريف مشتركة بمعنى أن جزءاً منها مرتبطاً بمزاولة المهنة والجزء الآخر شخصي يتم اعتماد الجزء المرتبط بمزاولة المهنة واستبعاد الجزء الشخصي وإضافته إلى صافي الدخل.

مثال :

بلغ صافي دخل أحد مكاتب المحاسبة 360.000 ريال وعند فحص بند مصاريف السفر

تبين ما يلي :

900.000 ريال قيمة تذاكر سفر العاملين لتنفيذ عمليات التدقيق.

250.000 ريال مصاريف تذكرة سفر لصاحب المكتب لقضاء إجازة في الخارج.

400.000 ريال مصاريف علاج وفحوصات طبية لصاحب المكتب.

150.000 ريال قيمة هدايا لأولاده.

940.000 ريال مصاريف سفر صاحب المكتب لحضور المؤتمر الدولي للمحاسبة والتدقيق لمدة

عشرة أيام، علماً بأن عدد أيام المؤتمر الدولي للمحاسبة ثلاثة أيام فقط، وتم اعتماد

يومين للسفر.

والمطلوب تحديد وعاء الضريبة.

صافي الدخل		360000
يضاف إليه		
قيمة تذكرة سفر صاحب المكتب لقضاء إجازة.	250000	
مصاريف علاج وفحوصات طبية لصاحب المكتب.	400000	
هدايا لأولاد صاحب المكتب.	150000	
الزيادة في مصاريف السفر	470000	
10 (5×940000)		
تم إضافة هذه المبالغ لكونها استعمالاً للربح لا تكليفاً عليه، ولعدم ارتباطها بمزاولة المهنة.		
إجمالي المبالغ المضافة		800000
وعاء الضريبة		1160000

7 - العمولات

تعتبر العمولات المدفوعة لتسهيل مزاولة المهنة من المصاريف واجبة الخصم بشرط أن تكون مرتبطة بمزاولة المهنة ومؤيدة بمستندات مع مراعاة عدة نقاط منها:

- 1- تعتبر العمولات المدفوعة للموظفين كنسبة مئوية من الأتعاب من المصاريف واجبة الخصم بعد خصم 15% ضريبة المرتبات والأجور.
- 2- لا تعتبر العمولات المدفوعة للشركاء في المكاتب المهنية من المصاريف واجبة الخصم ويجب إضافتها إلى صافي الدخل باعتبارها توزيعاً للربح لا تكليفاً عليه.
- 3- لا تعد العمولات المدفوعة للغير بدون ذكر أسمائهم من المصاريف واجبة الخصم.

مثال:

بلغ صافي دخل أحد مكاتب الاستشارات 160.000 ريال واتضح للفاحص الضريبي أنه تم تحميل حساب الأرباح والخسائر عمولات بيانها كما يلي:

350.000 ريال عمولة لموظفي المكتب مقابل جلب عمليات جديدة.

100.000 ريال عمولة مدفوعة لشخص رفضت إدارة المكتب ذكر اسمه.

460.000 ريال عمولة مدفوعة لأحد الشركاء مقابل جلب عمليات جديدة.

والمطلوب : تحديد وعاء الضريبة على المهن.

صافي الدخل	160000	
يضاف إليه		
عمولة غير مؤيدة بمستندات	100000	
عمولة مدفوعة لأحد الشركاء باعتبارها توزيعاً للربح	<u>460000</u>	
لا تكليفاً عليه.		560000
إجمالي		
وعاء ضريبة المهن		720000

8 - مصاريف التأمين

تعتبر مصاريف التأمين من المصاريف واجبة الخصم إذا توافرت عدة

شروط منها:

- 1- أن تكون الأخطار الجاري التأمين عليها من الأخطار التي جرى العرف المهني على التأمين عليها مثل التأمين على أصول المكتب ضد الحريق أو السرقة أو التأمين ضد حوادث السيارات المستخدمة لأغراض مزاولة المهنة.
- 2- أن تكون هذه المصاريف مرتبطة بمزاولة المهنة، وعليه فإن أقساط التأمين على حياة صاحب المكتب أو زوجته لا تعتبر من المصاريف واجبة الخصم ويجب أن تضاف إلى صافي الدخل.
- 3- لا تعتبر التأمينات المستردة مثل تأمين الإيجار، وتأمين الهاتف من المصاريف واجبة الخصم لأنها سوف تسترد.

مثال :

بلغ صافي دخل أحد مكاتب المراجعة 150.000 ريال واتضح لأمور الضرائب عند

فحص بند التأمينات ما يلي:

- 180,000 ريال التأمين على أجهزة وأثاث المكتب.
- 250,000 ريال التأمين على حياة صاحب المكتب.
- 800,000 ريال التأمين على حياة موظفي المكتب.
- 150.000 ريال تأمين الإيجار.

والمطلوب تحديد وعاء الضريبة على المهن.

صافي الدخل	150000
يضاف إليه	
التأمين على أجهزة وأثاث المكتب.	-----
يعتمد لارتباطه بمزاولة المهنة.	
التأمين على حياة صاحب المكتب.	250000
يضاف لاعتباره توزيعاً للربح لا تكليفاً عليه.	
التأمين على حياة موظفي المكتب باعتبار أن التأمين	-----
يعد ميزة نقدية يستفيد منها الموظف، وبالتالي تخضع	
لضريبة نوعية أخرى هي ضريبة المرتبات والأجور.	
تأمين الإيجار، يضاف لأنه مبلغ سوف يسترد.	150000
إجمالي الإضافات	400000
وعاء الضريبة على المهن	550000

9-7: سهر الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية

تستوفي الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية للمكلف الطبيعي المقيم، في المادة (62) من القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل، بموجب الشرائح والأسعار التالية:-

ريال	حد الإعفاء السنوي	120.000
ريال	التالية	120.000
%10		
ريال	التالية	600.000
%15		
ريال	840.000	ما زاد على
%20		

و تستوفي ضريبة المهن غير التجارية وغير الصناعية بسعر نسبي 20%، دون تنزيل حد الإعفاء السنوي، على الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين، وعلى الشخصيات الاعتبارية.

9-8: الإقرار الضريبي

تنص الفقرة (أ) المادة (97) من القانون رقم (17) لسنة 2010م على أنه :

يلتزم مكلفو الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية أن يقدموا إلى المصلحة إقراراً سنوياً على النموذج المعد لهذا الغرض في موعد أقصاه الثلاثين من إبريل من كل سنة عن السنة الضريبية السابقة، على أن يتم تسديد الضريبة المستحقة على صافي الدخل في ذات الموعد المحدد لتقديم الإقرار.

ويستدل من نص المادة السابقة أن القانون الضريبي اليمني أخذ بنظام الإقرار السنوي، فألزم المكلفين بتقديم إقراراتهم إلى مصلحة الضرائب مبينين فيها مقدار الدخل والمصاريف والأعباء التي تكبدها في سبيل الحصول على هذا الدخل، وصافي الدخل أو الخسارة التي تحققت عن السنة السابقة، في موعد نهايته الثلاثين من كل إبريل من كل سنة عن السنة الضريبية السابقة لصغار المكلفين. وفي ما يتعلق بكبار المكلفين ومتوسطي المكلفين، فيمكن لهم أن يقدموا إقراراتهم الضريبية في موعد أقصاه ثلاثين إبريل، في حالة اختيار المكلفين للسنة المالية التي تنتهي مع السنة الميلادية في 31 ديسمبر. وكما يمكن لهم أن يختاروا السنة المالية المتداخلة، في موعد أقصاه نهاية الشهر الرابع من تاريخ انتهاء السنة المالية المتداخلة للمكلف، وفقاً لأحكام الإقرارات المبينة في المادتين (95،96) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، بشرط أن تكون الإقرارات الضريبية مقدمة من المحاسبين القانونيين لكبار ومتوسطي المكلفين، وأن تكون معتمدة من محاسب قانوني آخر.

وفي حالة عدم تقديم المكلف لإقراره في الميعاد المحدد تفرض عليه غرامة بواقع 2% من الضريبة عن كل شهر يتأخر فيه المكلف عن تقديم الإقرار وذلك استناداً إلى نص المادة (135) من القانون رقم (17) لسنة 2010م. وإذا لم تدفع الضريبة في الموعد القانوني، يضاف إلى الضريبة مبلغ يساوي 1.5% (واحد ونصف بالمائة) من مقدار الضريبة غير المدفوعة عن كل شهر تأخير، استناداً إلى المادة (152) من القانون رقم (17) لسنة 2010م.

وتقبل الإدارة الضريبية الإقرار على مسؤولية المكلف. ويقوم المكلف بسداد الضريبة المستحقة، من واقع إقراره، الذي يتضمن صافي الربح من وجهة نظره.

وتناولت المادة (106) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، أن على المكلف الأجنبي الذي يقرر مغادرة الجمهورية، أن يقدم إقراره الضريبي قبل مغادرته بستين يوماً على الأقل، وأن يسدد الضريبة المستحقة عليه من واقع إقراره في نفس الموعد.

وأشارت المادة (107)، إلى أنه في حالة وفاة المكلف، يجب على الورثة، أو وصي التركة أو المصفي، أن يقدم الإقرار الضريبي للفترة السابقة للوفاة خلال تسعين يوماً من تاريخ الوفاة، وأن يسدد الضريبة المستحقة عليه من واقع الإقرار في نفس الموعد.

وأشارت المادة (108)، إلى أن لرئيس مصلحة الضرائب أو من يفوضه، أن يمدد الموعد القانوني المحدد لتقديم الإقرار الضريبي مدة ثلاثين يوماً، إذا طلب المكلف كتابياً قبل تاريخ انتهاء الموعد القانوني لتقديم الإقرار الضريبي بخمسة عشر يوماً، شريطة أن يكون لديه أسباب كافية تقبلها المصلحة، وعلى المكلف سداد الضريبة المستحقة وفقاً لتقديراته في تاريخ تقديم طلب التأجيل، ولا يكون لهذا التمديد أثر على موعد سداد الضريبة.

وأشارت المادة (109) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، أنه في حالة الخطأ المادي للإقرار، فإنه يجب على المكلف أن يقدم للمصلحة خلال المدة المحددة لمراجعة الإقرار، إقراراً معدلاً يتضمن تصحيح الخطأ وسداد الضريبة من واقعه، مع سداد المبالغ المضافة المستحقة وفقاً للمادة (152) من هذا القانون، ولا يُعَدُّ - في هذه الحالة - أنه ارتكب مخالفة لأحكام هذا القانون، إلا إذا كانت المصلحة قد سبقته في اكتشاف الخطأ وتم إبلاغه به.

9-9: مثال عام

في 2013/4/4م قد أحد المحامين إقراره الضريبي عن السنة المالية المنتهية في 2012/12/31م مرفق به شيك بمبلغ 234.000 ريال ضريبة أرباح مهن غير التجارية وغير صناعية.

وتبين لمأمور الضرائب عند مراجعة بنود المصروفات والإيرادات ما يلي:

1- لم يدرج ضمن الأتعاب مبلغ 1.383.750 ريال أتعاب مرافعة نفذت خلال عام 2011م.

- 2- تم استبعاد نسبة 10% من أتعاب استشارات لوزارة الشؤون القانونية، حيث ظهر مبلغ الأتعاب بالصافي 675.000 ريال، بعد استقطاع ضريبة تحت الحساب.
- 3- تمثل مبلغ 350.000 ريال كتب ومجلات منها 300.000 ريال كتب ومجلات قانونية والباقي كتب ومجلات أدبية.
- 4- يتضمن بند المرتبات والأجور 450.000 ريال مرتب سنوي لابن المكلف، في حين أن أجر المثل 300.000 ريال مرتب سنوي.
- 5- تستخدم السيارة في الأغراض الشخصية ومزاولة المهنة علماً بأن مصاريفها بلغت 900.000 ريال.
- 6- يتضمن بند التأمين : 120.000 ريال تأمين على العيادة ضد الحريق والسرقة، 250.000 ريال تأمين على حياة المحامي، 135.000 ريال تأمين على السيارة.
- 7- يتضمن بند الضرائب والرسوم : 450.000 ريال رسوم أولاد المكلف في جامعة خاصة، 60.000 ريال رسوم تجديد مزاولة المهنة.
- 8- يتضمن بند التبرعات : 160.000 ريال تبرعات للفقراء، 150.000 ريال تبرعات لجمعية خولان الخيرية.
- 9- أدرج المكلف ضمن الإيرادات ما يلي:
أ. 320.000 ريال أتعاب استشارات قانونية في الخارج علماً بأنه تم تحميل المصاريف بمبلغ 90.000 ريال مكافأة تنفيذ الاستشارات في الخارج.
ب. 50.000 ريال تعويض من شركة مأرب للتأمين.
ج. 130.000 ريال إيرادات استثمارات.
- 10- يقوم المحامي بتقديم استشارات قانونية لإحدى الشركات الخاصة ولم يقوم المكلف بإدراج 220.000 ريال مكافأة من الشركة على اعتبار أنه قام بسداد ضريبة مرتبات وأجور بمبلغ 33.000 ريال.

والمطلوب :

- 1- تحديد الوعاء الضريبي واحتساب الضريبة المستحقة علماً بأن المكلف لم يستفيد من حد الإعفاء.
- 2- تحديد فروق الضريبة.
- 3- تحديد الضريبة الواجبة الأداء.

تمهيد للحل :

- 1- المعلومة المتوفرة لدينا هو أن المكلف قام بسداد مبلغ 234.000 ريال ضريبة مهن لهذا فإنه يجب أن نستنتج صافي الدخل من خلال الشرائح وأسعار الضريبة مع مراعاة ما يلي :

- أ. يتم تحديد الضريبة المستحقة عند الشريحة الأخيرة عن طريق المتمم الحسابي.
- ب. يتم تحديد الشريحة المجهولة بضرب مبلغ الضريبة المحددة عن طريق المتمم الحسابي $\times$ مقلوب النسبة.
- ج. يمثل إجمالي الشرائح صافي الدخل وبناءً على ما سبق فإن صافي دخل المكلف يحدد كما يلي :

الشريحة	النسبة	الضريبة
120000	حد الإعفاء السنوي	-----
120000	10%	12000
600000	15%	90000
س	20%	132000
	إجمالي	234000

- الشريحة المجهولة $= 132.000 \times 100 \div 20 = 660.000$
- صافي الدخل $= 840.000 + 665.000 = 1.500.000$ ريال
- 2 يتم خصم 10% من إجمالي الإيرادات التي حصل عليها المكلف كضريبة تحت الحساب ويجب على المكلف إدراج إجمالي المبالغ المحصلة وليس الصافي على أن يقوم المكلف بخصم مبلغ الضريبة تحت الحساب عند تحديد الضريبة المستحقة الواجبة الأداء، وبما أن المكلف أدرج صافي الأتعاب فيمكن الوصول إلى إجمالي الأتعاب على النحو التالي:
- إجمالي الأتعاب = ص
- صافي الأتعاب = ص - 0.10 ص
- $675.000 = 0.9$ ص
- ص (إجمالي الأتعاب) $= 675.000 \div 0.9 = 750.000$ ريال
- يضاف الفارق بمبلغ 75.000 ريال بين إجمالي الأتعاب المحصلة وصافي الأتعاب $(750.000 - 675.000)$.
- 3 يضاف مبلغ 1.383.750 ريال أتعاب مرافعة نفذت في عام 2011م، ولم تدرج ضمن الإيرادات، تنفيذاً للأساس النقدي.
- 4 يضاف مبلغ 50.000 ريال كتب ومجلات أدبية $(300.000 - 350.000)$.
- 5 يضاف مبلغ 150.000 ريال $(300.000 - 450.000)$ الزيادة عن أجر المثل.

- 6- يضاف مبلغ 300.000 ريال ($3/1 \times 900.000$) ثلث مصاريف السيارة مقابل الاستخدام الشخصي ويعتمد ثلثي مصاريف السيارة بمبلغ 600.000 ريال.
- 7- يعتمد مبلغ 120.000 ريال تأمين على العيادة، ويضاف مبلغ 45.000 ريال ($3/1 \times 135.000$) ثلث التأمين على السيارة مقابل الاستخدام الشخصي، ويعتمد 90.000 ريال ثلثي التأمين على السيارة، ويضاف مبلغ 250.000 ريال التأمين على حياة الطبيب لكونه مصروف شخصي.
- 8- الضرائب والرسوم :
- أ. يضاف مبلغ 450.000 ريال رسوم ابن المكلف في مدرسة خاصة.
- ب. يعتمد مبلغ 60.000 ريال رسوم تجديد مزاولة المهنة.
- ج. 33.000 ريال ضريبة المراتب والأجور لا تضاف ولا تخصم على أساس معالجتها عند تحديد الضريبة المستحقة واجبة الأداء.
- 9- يخصم مبلغ 320.000 ريال أتعاب استشارات قانونية في الخارج تنفيذاً لخاصة الإقليمية. وفي نفس الوقت يضاف مبلغ 90.000 ريال مصاريف تنفيذ استشارات قانونية في الخارج
- 10- يجب خصم المبالغ التالية : 50.000 ريال تعويض من شركة مآرب للتأمين، 130.000 ريال إيرادات الاستثمارات.
- 11- يجب إضافة مبلغ 220.000 ريال أتعاب محصلة من إحدى الشركات تنفيذاً لشرط الاستقلال على اعتبار أن المكلف يعمل لحساب نفس وعلى هذا الأساس فإن ما يحصل من دخل يخضع لضريبة أرباح المهن غير التجارية وغير الصناعية ومن هذا المنطلق يضاف 220.000 ريال على أن يقوم يخصم 33.000 ريال ضريبة المراتب والأجور عند تحديد الضريبة الواجبة السداد.
- 12- التبرعات :
- أ. يضاف مبلغ 160.000 ريال تبرعات للفقراء بشكل نهائي.
- ب. يضاف مبلغ 150.000 ريال لجمعية خولان الخيرية بشكل مؤقت إلى حين الوصول إلى صافي الدخل المعدل ثم يتم خصم 5% من صافي الدخل المعدل أو المبلغ المسدد أيهما أقل

صافي الدخل المحاسبي		1500000
يضاف إليه		
أتعاب مرافعة في عام 2011م	1383750	
الفرق في الأتعاب المحصلة	75000	
كتب ومجلات أدبية	50000	
الزيادة في أجر المثل	150000	
ثلث مصاريف السيارة	300000	
ثلث التأمين على السيارة	45000	
التأمين على حياة المحامي	250000	
رسوم تسجيل ابن المكلف في جامعة خاصة	450000	
تبرعات للفقراء	160000	
تبرعات لجمعية خولان الخيرية	150000	
مصاريف تنفيذ عملية في الخارج.	90000	
أتعاب محصلة من إحدى الشركات.	220000	
إجمالي المبالغ المضافة		3323750
يخصم منه		
أتعاب محصلة في الخارج	320000	
تعويض من شركة مأرب للتأمين	50.000	
إيرادات الاستثمارات	130000	
إجمالي المبالغ المخصومة		(500000)
صافي الربح المعدل		4323750
تبرعات لجمعية الهلال الأحمر اليمنية		(150000)
وعاء ضريبة أرباح المهن الحرة		4173750

الضريبة المستحقة :

بما أن إجمالي الدخل تجاوز مبلغ 840.000 ريال فيمكن تحديد الضريبة المستحقة

بموجب المعادلة التالية :

$$\text{الضريبة} = \text{إجمالي الضرائب حتى سعر } 15\% + (\text{الوعاء} - \text{إجمالي الشرائح حتى سعر } 15\%) \times 20\%$$

$$= 102.000 + (840.000 - 4173750) \times 20\%$$

$$= 102.000 + (3333750 \times 20\%)$$

$$= 102.000 + 666.750$$

$$= 768.750 \text{ ريال.}$$

فروق الضريبة: يتم تحديد فروق الضريبة من خلال المعادلة التالية:

فروق الضريبة = ضريبة الوعاء - ضريبة الإقرار

$$= 234.000 - 768.750$$

$$= 534.750 \text{ ريال}$$

الضريبة الواجبة السداد = فروق الضريبة - ضريبة تحت الحساب - ضريبة المرتبات والأجور

$$= 33,000 - 75,000 - 534.750$$

$$= 426.750 \text{ ريال.}$$

أسئلة

الفصل التاسع

أولاً : الأسئلة :

السؤال الأول : "تتميز الضريبة على الدخل الصافي للمهن غير التجارية وغير الصناعية بعدة خصائص". وضح هذه الخصائص.

السؤال الثاني : "يشترط لسريان الضريبة على الدخل الصافي للمهن غير التجارية وغير الصناعية ضرورة توافر عدة شروط". تناول هذه الشروط بالتحليل.

السؤال الثالث : حدد المهن الخاضعة للضريبة على الدخل الصافي للمهن غير التجارية وغير الصناعية.

السؤال الرابع : تناول الإعفاءات من الضريبة على الدخل الصافي للمهن غير التجارية وغير الصناعية.

السؤال الخامس : ما هي الإيرادات الخاضعة للضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية؟

السؤال السادس : ما هو الأساس المتبع لتحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية؟ هل هو الأساس النقدي أم أساس الاستحقاق؟

السؤال السابع : إذا كان الأساس المتبع هو الأساس النقدي. فما هي الحالات التي يمكن الخروج عن هذا الأساس بالنسبة للضريبة على الدخل الصافي للمهن غير التجارية وغير الصناعية ؟

السؤال الثامن : ما هي الشروط التي يجب توافرها في المصاريف واجبة الخصم الخاصة بالضريبة على الدخل الصافي للمهن غير التجارية وغير الصناعية؟

السؤال التاسع : ضع علامة (√) أو علامة (×) أمام كل عبارة مع التعليق في حدود ثلاثة أسطر :

- 1- لا تعتبر الضريبة على الدخل الصافي للمهن غير التجاري وغير الصناعية من الضرائب النوعية المباشرة.
- 2- تعتبر الضريبة على الدخل الصافي للمهن غير التجارية وغير الصناعية من الضرائب العينية.
- 3- الضريبة على الدخل الصافي للمهن غير التجارية وغير الصناعية ضريبة شهرية التحصيل سنوية الأسعار.
- 4- لا توجد استثناءات على خاصة سنوية الضريبة.
- 5- تعتبر الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية ضريبة إقليمية.
- 6- تعتمد خاصة الإقليمية بالنسبة للضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية على التبعية السياسية.
- 7- لا يشترط الاستقلال لسريان الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية.
- 8- يشترط لسريان الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية أن يكون العمل هو العنصر الأساسي في تحقيق الدخل.
- 9- تسري الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية على النشاط الخيري.
- 10- لا تسري الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية على مكاتب الاستشارات وبيوت الخبرة.
- 11- يدخل ضمن وعاء الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية جميع الإيرادات التي يحصل عليها المكلف على اختلاف أنواعها.
- 12- لا يترتب على اتخاذ الأساس النقدي في قياس الإيرادات الخاضعة الضريبة على الدخل الصافي للمهن غير التجارية وغير الصناعية أية نتائج.

- 13- يتم إتباع الأساس النقدي في الضريبة على الدخل الصافي للمهن غير التجارية وغير الصناعية في جميع الحالات.
- 14- لا يختلف أساس تحديد وعاء الضريبة في كل من ضريبي المهن غير التجارية وغير الصناعية والضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.
- 15- لا يشترط بالنسبة للضريبة على المهن التفرقة بين المصاريف الشخصية والمصاريف المرتبطة بمزاولة المهنة.
- 16- تعتبر الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية من المصاريف واجبة الخصم.

ثانياً : حالات عملية غير محلولة

الحالة العملية الأولى :

في 2013/2/2م قدم أحد الأطباء إقراره الضريبي عن السنة المالية المنتهية في 2012/12/31م مرفقاً به قائمة الإيرادات والمصروفات على النحو التالي (المبالغ بالآلاف ريال):

الإيرادات :

2,040,000 أتعاب كشف على المرضى بالعيادة، 150.000 أتعاب كشف على المرضى في منازلهم، 1.350.000 أتعاب مقابل عمليات جراحية في مستشفى فقيه بجدة، 90.000 ربح بيع بعض الأدوات الطبية، 120.000 مكافأة مقابل أحاديث طبية في وسائل الإعلام، 75.000 مكافأة مقالة نشرها في المجلة الطبية، 180.000 مكافأة من وزارة الصحة مقابل حضوره أحد المؤتمرات الطبية، 195.000 إيرادات أوراق مالية.

المصروفات :

744.000 مرتبات وأجور العاملين في العيادة، 147,000 تبرعات، 630.000 مصاريف التأمين، 180.000 مصاريف السيارة، 24.000 الاشتراك في نقابة الأطباء، 126.000 رسوم جمركية على بعض الأدوات الطبية، 66.000 كتب

- ومجلات، 120.000 مكافأة للطبيب المساعد في مستشفى فقيه، 198.000 أدوية ومستلزمات طبية للعيادة، 213.000 ضرائب ورسوم، 216.000 مصاريف إدارية وعمومية، 336.000 إهلاك الأصول الثابتة، 1.500.000 صافي الدخل.
- وعند قيام مأمور الضرائب بفحص حسابات العيادة اتضح له ما يلي:
- 1- لم يدرج المكلف ضمن أتعاب العمليات الجراحية مبلغ 645.000 ريال حصلها مقدماً عن أتعاب عمليات جراحية سوف تتم خلال عام 2013م.
 - 2- تم استبعاد نسبة 10% من أتعاب العمليات الجراحية في الداخل بحيث ظهر المبلغ بالصافي بعد استقطاع الضريبة تنفيذاً لقرار وير المالية رقم (1) لسنة 1992م بشأن نظام خصم مبالغ تحت حساب ضريبة الدخل.
 - 3- يقوم الطبيب بالكشف على العاملين لبعض الشركات في عيادته تنفيذاً لعقود موقعة بينه وبين إدارة هذه الشركات، وقد بلغت الأتعاب المحصلة من هذه الشركات مبلغ 604.800 ريال لم تدرج ضمن الإيرادات على اعتبار أن إدارة الشركات استقطعت 15% ضريبة مرتبات وأجور.
 - 4- يمثل مبلغ الكتب والمجلات كتب ومجلات علمية بمبلغ 60.000 ريال والباقي كتب ومجلات أدبية.
 - 5- من ضمن بند المرتبات مبلغ 270.000 ريال مرتب سنوي لصهر المكلف، واتضح أن أجر المثل 180.000 ريال.
 - 6- تستخدم السيارة للأغراض الشخصية ومزاولة لمهنة.
 - 7- يتضمن بند التأمين ما يلي :
195.000 ريال التأمين على العيادة ضد الحريق والسرقة.
135.000 ريال التأمين على السيارة.
300.000 ريال التأمين على حياة الطبيب.
 - 8- يتضمن بند الإهلاكات ما يلي :

- أ. 1.680.000 ريال إهلاك معدات طبية تم شراؤها في 2012/1/5 بمبلغ 6.000.000 ريال وتم إهلاكها بمعدل 28% بينما معدل الإهلاك المعتمد من مصلحة الضرائب 25%.
- ب. 1.200.000 ريال إهلاك الأثاث علماً بأنه تم شراء الأثاث في 2012/1/2 بمبلغ 4.000.000 ريال وفي 2010/9/23 تم بيع جزء من الأثاث بمبلغ 1.350.000 ريال ويهلك الأثاث بمعدل 30% ، بينم المعدل المعتمد من مصلحة الضرائب 25%.
- ج. 1.162.500 ريال إهلاك السيارة للسنة بالكامل علماً بأنه تم شراء السيارة في 2012/5/8 وتم إهلاك السيارة بمعدل 25% وهو المعدل المعتمد من مصلحة الضرائب.

- 9- اتضح أن هناك أدوية ومستلزمات طبية متبقية بمبلغ 105.000 ريال.
- 10- يتضمن بند الضرائب والرسوم ما يلي :
- 54.000 ريال رسوم أولاد المكلف في المدرسة اليمنية الحديثة.
- 13.600 ريال رسوم مزاولة المهنة.
- 11- يتضمن بند التبرعات ما يلي :
- 37.500 ريال تبرعات لفقراء الحي.
- 790.500 ريال تبرعات مدفوعة لبناء مسجد تابع لوزارة الأوقاف مؤيد بمستندات مبلغ 570.000 ريال.
- 300.000 ريال تبرعات لجمعية الهلال الأحمر اليمنية.
- 12- لم يتمتع المكلف بحد الإعفاء الأدنى اللازم للمعيشة.
- والمطلوب :

- أولاً : احتساب الضريبة من واقع إقرار مكلف.
- ثانياً : تحديد وعاء الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية.
- ثالثاً : احتساب الضريبة المستحقة.

رابعاً: احتساب فروق الضريبة التي يلتزم المكلف بدفعها.

الحالة العملية الثانية :

في 2013/4/30م قد أحد المحاسبين القانونيين إقراره الضريبي إلى مكتب ضرائب أمانة العاصمة صنعاء وأرفق به حساب إيرادات ومصروفات مكتبه عن السنة المالية المنتهية في 2012/12/31م. وقام بسداد الضريبة المستحقة وقدرها 835.560 ريال من واقع الإقرار .

وعند قيام مأمور الضرائب بفحص دفاتر ومستندات المكلف تبين له ما يلي:

أولاً : ضمن جانب الإيرادات :

- 1- أدرج المكلف ضمن أتعاب التدقيق مبلغ 600.000 ريال مؤخر أتعاب عن أعمال تمت خلال عام 2011م وحصلت في عام 2012م، بينما لم يدرج المكلف مبلغ 165.000 ريال حصلت بتاريخ 2012/12/31م كمقدم أتعاب لأعمال سيقوم بها خلال عام 2013م.
- 2- لم يدرج المكلف ضمن أتعاب تسجيل الشركات الأتعاب التي حصل عليها من أربع شركات أجنبية قام بمتابعة تسجيلها كفروع لهذه الشركات في وزارة التموين والتجارة بمعدل 2.500 دولار للشركة الواحدة، علماً بأن معدل سعر الدولار الموازي بلغ 215 ريال للدولار طبقاً لنشرة البنك المركزي.
- 3- قامت إحدى الشركات الأجنبية التي ترغب في الاستثمار باليمن بتوريد مبلغ إلى حساب المكلف بالخارج لقيامه بتقديم استشارة حول قانون الاستثمار والمتطلبات اللازمة لاستكمال الإجراءات لدى الهيئة العامة للاستثمار. وبلغ مقدار هذه الأتعاب ما يعادل 159.000 ريال ضمنه مبلغ 15.000 ريال قيمة نسخة من قانون الاستثمار مقابل ترجمة القانون إلى اللغة الإنجليزية، وأدرج المكلف مبلغ 15.000 ريال.

4- يقوم المكلف بتقديم استشارات لشركات محلية مقابل مبالغ شهرية ثابتة مجموعها 90.000 ريال شهرياً حصل على استحقاق سنة كاملة بعد استبعاد مبلغ الضريبة على المرتبات والأجور التي كانت تخصصها الشركات ولم يُدرج المكلف ضمن بند الاستشارات إجمالي المبالغ المحصلة على اعتبار أنه سدد ضريبة المرتبات والأجور بواقع 15% عن كل مبلغ شهري.

5- أثناء تواجده في الأردن قام المكلف بحل النزاع المالي بين شريكين متضامنين في شركة أردنية أحدهما يماني والآخر أردني. وبلغت أتعابه المحصلة خلال عام 2012م ما يعادل 210.000 ريال تحملها الشريكين مناصفة بينهما. وقام المكلف بإدراج مبلغ 105.000 ريال ضمن الإيرادات مقابل حصة الشريك اليمني، ولم يدرج المبلغ الآخر.

6- من خلال البيانات والمعلومات المتوفرة لدى الإدارة الضريبية اتضح ما يلي:

أ. أن المكلف عضو هيئة تدريس بجامعة صنعاء، وتقوم الجامعة بصرف راتبه ومستحققاته بعد إخضاعها للضريبة على المرتبات والأجور التي يتمتع المكلف عند حسابها بحد الإعفاء وكذا التصاعد في الشرائح.

ب. يقوم المكلف بمراجعة حسابات شركات أجنبية تعمل في اليمن ومُنحت إعفاءات قانونية من الضرائب لها ولجميع العاملين معها من الباطن. وقد بلغت أتعاب المكلف المحصلة هذا العام 96.000 دولار أمريكي لم يدرجها المكلف ضمن إيراداته باعتبار أن الإعفاء يشمل كونه مقاول من الباطن. علماً بأن معدل سعر الصرف الموازي هو 215 ريال للدولار بحسب نشرة البنك المركزي.

ج. قامت الحكومة في 2012/12/20م بمنح المكلف جائزة عامية قيمتها 1.200.000 ريال لتقديمه بحثاً يتعلق بأحكام الرقابة على النقد الأجنبي، لم يدرجه المكلف ضمن إيراداته.

ثانياً : ضمن جانب المصروفات :

- 1- بلغ المرتب الشهري لموظفي المكتب 960.000 ريال ضمنها مرتب ابن المكلف بمبلغ 210.000 ريال، وبدراسة مؤهلاته وخبرته اتضح أن أجر المثل 150.000 ريال. وقام المكلف بصرف مرتبات جميع الموظفين خلال السنة، كما صرف مرتب شهر يناير 2013م بتاريخ 2012/12/29م، إلا أنه حمل بند المرتبات والأجور ما يخص السنة فقط، ولم يحمله مرتب شهر يناير 2013م.
- 2- ضمن بند مصاريف التدريب مبلغ 300.000 ريال مصاريف دراسية لأحد أبناء المكلف سددت لمدرسة أزال الحديثة، وكذلك مبلغ 420.000 ريال قيمة تذاكر سفر ورسوم دراسية لزوجته المتواجدة في لندن لدراسة الفنون الجميلة.
- 3- اشتمل بند المصروفات العمومية على مبلغ 540.000 ريال المرتب السنوي لكل من مربية الأطفال (فلبينية) بواقع 24.000 ريال شهرياً، والمزارع (يمني) بواقع 21.000 ريال شهرياً وكلاهما يعملان في منزل المكلف.
- 4- بلغت المكافأة السنوية الممنوحة لموظفي المكتب 950.000 ريال.
- 5- اشتمل بند المصروفات العمومية على مبلغ 120.000 ريال تسهيلات غير مؤيدة بمستندات.
- 6- يتضمن بند الضيافة والاستقبال على مبلغ 850.000 ريال تكلفة الحفلة الساهرة التي أقامها المكلف ودعى إليها بعض عملاءه من المحليين

والأجانب، وقد سدد المبلغ بتاريخ 2012/12/30م لفندق تاج سبأ بموجب سند الصرف الموقع عليه من إدارة الفندق بالاستلام.

7- يتمثل بند الضرائب والرسوم في مبلغ 720.000 فروق الضريبة على أرباح المهن غير التجارية وغير الصناعية لعام 2009م، مبلغ 33.500 ريال رسوم تجديد رخصة مزاولة المهنة.

8- يتمثل بند التبرعات في مبلغ 60.000 ريال تبرع للفقراء والمساكين، 750.000 ريال للمساهمة في بناء مدرسة بأمانة العاصمة مؤيدة بمسند، 540.000 ريال مدفوعة للحكومة للإسهام في مشروع محو الأمية مؤيدة بمسند، 30.000 ريال مسلمة لتلفزيون القناة الثانية مسابقة الأطفال، مبلغ 255.000 ريال لجمعية المعوقين اليمنيين.

9- كانت الإهلاكات ومعدلاتها كما يلي:

900.000 ريال إهلاك الأثاث بمعدل 30%.

270.000 ريال إهلاك السيارات بمعدل 25%.

168.000 ريال إهلاك الأجهزة بمعدل 20%.

علماً بأن معدلات الإهلاك المعتمدة هي 25% للأثاث، و للسيارات، والأجهزة، و 5% للمباني، وتبلغ تكلفة العقار 42.000.000 ريال للمبنى و 18.000.000 ريال للأرض المقام عليها.

10- لم يتضمن جانب المصروفات الأجور والمرتبات المستقطعة من الشركات المتعاقدة مع المكلف والموردة لمكتب الضرائب.

والمطلوب :

أولاً : تحديد وعاء الضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية.

ثانياً : تحديد الضريبة المستحقة على المهن غير التجارية وغير الصناعية.

ثالثاً : حساب فروق الضريبة الواجبة السداد.

رابعاً : تحديد الضريبة الواجبة السداد.

الفصل العاشر

المعاملة الضريبية الخاصة

بالمنشآت الصغيرة والمنشآت الأصغر

10-1 : مقدمة

حدد القانون الضريبي رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل، في المواد (من 33 إلى 43)، قواعد وأسس المعاملة الضريبية الخاصة بالمنشآت الصغيرة والمنشآت الأصغر.

ونتناول في هذا الفصل تعريف المنشآت الصغيرة، ونطاق التطبيق للمنشآت الصغيرة، وتحديد الوعاء الضريبي، والدفاتر والسجلات، والإقرارات، وربط الضريبة، للأنشطة الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، وضريبة المهن غير التجارية وغير الصناعية، وضريبة المرتبات والأجور، وتعريف المنشآت الأصغر.

10-2 : تعريف المنشآت الصغيرة

عرّفت المادة (34) من القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل المنشآت الصغيرة، بأنها:-

يُقصد بالمنشآت الصغيرة في تطبيق أحكام هذا القانون كل مكلف طبيعي أو اعتباري، يزيد رقم أعماله السنوي (إجمالي قيمة مبيعاته السنوية أو إجمالي إيراداته السنوية) عن (1.500.000) مليون وخمسمائة ألف ريال ولا يتجاوز عشرين مليون ريال، ولا يقل عدد العاملين لديه عن أربعة عمال ولا يزيد عن تسعة عمال، وفي كل الأحوال فإن العبرة في التصنيف لهذه المنشآت والمنشآت الأصغر تقوم على تغليب معيار رقم الأعمال، مع مراعاة نسبة التضخم المعدلة من البنك المركزي.

ويُستدل من التعريف السابق أنه يُقصد بالمنشآت الصغيرة كل مكلف طبيعي أو اعتباري، يزيد رقم أعماله السنوي (إجمالي مبيعاته السنوية أو إجمالي

الإيرادات السنوية) عن مبلغ (1.500.000)، مليون وخمسمائة ألف ريال، ولا يتجاوز مبلغ عشرين مليون ريال. وكما أنه يجب أن لا يقل عدد العاملين عن أربعة عمال، ولا يزيد عددهم عن تسعة عمال. ويتم تغليب رقم الأعمال، عند تحديد المنشآت الصغيرة. بمعنى أنه تستمر معاملة المكلف وفقاً لقواعد المنشآت الصغيرة حتى ولو كان عدد العمال لديه أقل من أربعة عمال، فالعبرة هنا بأن رقم الأعمال السنوي يزيد عن مليون وخمسمائة ألف ريال، ولا يتجاوز مبلغ عشرين مليون ريال.

وأشارت الفقرة (ب) المادة (37) من اللائحة التنفيذية للقانون إلى أنه يقصد بالمبيعات السنوية إجمالي إيرادات النشاط الرئيسي (إجمالي المبيعات، أو إجمالي الإيرادات، أو إجمالي قيمة العقود) التي تمت خلال السنة الضريبية من جميع العمليات على اختلاف أنواعها، مضافاً إليها الإيرادات العرضية أو غير المرتبطة بالنشاط، وباستخدام أساس الاستحقاق. وفيما عدا الأنشطة الخاضعة للضريبة على المهن غير التجارية وغير الصناعية، التي يطبق بشأنها الأساس النقدي.

ونرى أن تحديد رقم الأعمال بأكثر من مبلغ مليون وخمسمائة ألف ريال، وبما لا يتجاوز مبلغ عشرين مليون ريال، فيه عدم واقعية نظراً للقيمة الفعلية للريال اليمني مقارنة بالعملات الأجنبية. ويُستحسن إعادة النظر في الحد الأدنى والحد الأقصى بما يتناسب مع القوة الشرائية الفعلية للريال اليمني، مقارنة بالعملات الأجنبية الأخرى.

10-3: نطاق الضريبة للمنشآت الصغيرة

وفقاً للفقرة (أ) من المادة (33)، تطبق قواعد وأسس المعاملة الضريبية لأنشطة مكلفي المنشآت الصغيرة، ومكلفي المنشآت الأصغر، الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، وضريبة المهن غير التجارية وغير الصناعية، وضريبة المرتبات والأجور. ولا يشمل ذلك الضريبة على ريع العقارات، والضريبة على نقل ملكية العقار.

واستناداً للفقرة (ب) من ذات المادة لا تسري المعاملة الضريبية الخاصة بالمنشآت الصغيرة، والمنشآت الأصغر، على المكلفين غير المقيمين وفروع وكالات الشركات والبيوت الأجنبية.

وكما أشارت الفقرة (ج) المادة (37) من اللائحة التنفيذية إلى أنه لا تسري قواعد وأسس المعاملة الضريبية الخاصة بالمنشآت الصغيرة على فئات المكلفين التالية: وحدات الجهاز الإداري للدولة، ووحدات القطاع الاقتصادي (العام أو المختلط أو التعاوني)، وشركات المساهمة، وأنشطة التصنيع، والمصارف، وشركات التأمين، وشركات الاتصالات، والشركات القابضة، والشركات ذوات الامتياز، والمكلفين الملزمين بمسك سجلات ودفاتر منتظمة، والشركات الصغيرة التي يكون من ضمن الشركاء فيها شخص طبيعي أو معنوي غير مقيم، وسائر المكلفين الذين تزيد مبيعاتهم أو إيراداتهم السنوية عن مبلغ عشرين مليون ريال.

10-3: تحديد الوعاء الضريبي لمكلفي المنشآت الصغيرة

تُحدد الفقرة (أ) من المادة (35) من القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل، الوعاء الضريبي لمكلفي المنشآت الصغيرة، بحسب نوع النشاط، كما يلي :-

يتم تحديد وعاء الضريبة (صافي الربح) لمكلفي المنشآت الصغيرة، في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، والضريبة على الدخل الصافي للمهن غير التجارية وغير الصناعية، بواقع نسبة مئوية من رقم الأعمال حسب نوع النشاط وعلى النحو التالي:-

-10% من إجمالي قيمة المبيعات للأنشطة التجارية والصناعية أو من إجمالي القيمة لأعمال المقاولات.

-20% من إجمالي قيمة المبيعات (الإيرادات، أو الدخل) للأنشطة الخدمية والمهنية.

-5% من إجمالي قيمة المبيعات للمواد الغذائية الأساسية (القمح ، الدقيق، الأرز، السكر) شريطة أن يكون من غير المستوردين.

10-3-1: الوعاء الضريبي للأنشطة التجارية والصناعية

يُستدل من نص الفقرة السابقة، بأن الوعاء الضريبي للأنشطة التجارية والصناعية، لمكلفي المنشآت الصغيرة والخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، يُحدد على أساس نسبة 10% من إجمالي قيمة المبيعات، مع التفرقة

بين البضاعة المستوردة من الخارج، والبضاعة من المنتجات المحلية، وبين أعمال المقاولات، على النحو التالي:-

1- يتحدد الوعاء الضريبي (قيمة المبيعات) لنشاط الاستيراد كما يلي:-
أ- تشمل تكلفة البضاعة المشتراة قيمة البضاعة المستوردة مضافاً إليها مصاريف النقل والتأمين في حالة عدم تضمينها تكلفة البضاعة، بالإضافة إلى الضرائب الجمركية والرسوم الأخرى الموضحة في البيان الجمركي، ومصاريف النقل والتخزين وغير ذلك من المصاريف حتى وصول البضاعة المخازن. وفي حالة عدم توفر مستندات عن المصاريف الخدمية الأخرى تقدر نسبة تكاليف النقل والتخزين بنسبة 5% من تكلفة السلعة.

ب- يتم تحويل إجمالي قيمة المشتريات إلى مبيعات بعد إضافة نسبة الربح إلى إجمالي قيمة المشتريات وفقاً للمعادلة التالية:

$$\text{إجمالي قيمة المبيعات} = \text{إجمالي قيمة المشتريات} \times \frac{100}{100 - \text{معامل الربح}}$$

ويتراوح معامل الربح من 4% إلى 25% بحسب نوع النشاط.

ج- يحتسب الوعاء الضريبي بضرب إجمالي قيمة المبيعات في نسبة 10%.
2- يتحدد الوعاء الضريبي لنشاط التجارة المحلية (قيمة المبيعات المشتراة من السوق المحلي) كما يلي:-

أ- تشمل تكلفة البضاعة المشتراة قيمة البضاعة المشتراة محلياً مضافاً إليها نسبة 2% مصاريف نقل وتخزين وغير ذلك من المصاريف حتى وصول البضاعة المخازن.

ب- يتم تحويل إجمالي قيمة المشتريات إلى مبيعات بعد إضافة نسبة الربح بموجب المعادلة التالية:

$$\text{إجمالي قيمة المبيعات} = \text{إجمالي قيمة المشتريات} \times \frac{100}{100 - \text{معامل الربح}}$$

ج- يحتسب الوعاء الضريبي بضرب إجمالي قيمة المبيعات في نسبة 10%.

3- تتحدد قيمة أعمال المقاولات على نسبة ما تم إنجازه من المقاولات المنفذة إلى قيمة عقد المقاول.

10-3-2: الوعاء الضريبي للأنشطة الخدمية والمهنية

يتحدد الوعاء الضريبي على الأنشطة الخدمية والمهنية، مثل: الفنادق، والمطاعم، ووكالة السفريات والسياحة، والأطباء، والمهندسين، والمحامين، من خلال البيانات التي يقدمها المكلفون بالإضافة إلى البيانات المتوفرة لدى الإدارة الضريبية، وذلك بضرب إجمالي الإيرادات أو الدخل في نسبة 20%.

10-3-3: الوعاء الضريبي للمواد الغذائية الأساسية

يتحدد الوعاء الضريبي على الأنشطة المرتبطة باستيراد المواد الغذائية الأساسية (القمح، والدقيق، والأرز، والسكر)، بتنفيذ الإجراءات المسبقة عند الاستيراد حتى تصل إلى مبلغ المبيعات، وضرب إجمالي المبيعات من هذه المواد في نسبة 5%، بشرط أن يكونوا المكلفين من غير المستوردين.

10-3-4: الوعاء الضريبي لعقود المقاولات

يتحدد الوعاء الضريبي لعقود المقاولات على أساس ما تم إنجازه من قيمة العقود في سنة التحاسب الضريبي، وذلك بضرب قيمة العمل المنجز في نسبة 10%.

10-4: سعر الضريبة لمكلفي المنشآت الصغيرة

تستوفي الضريبة المستحقة من مكلفي المنشآت الصغيرة، من واقع الوعاء الضريبي المحدد في الخطوات السابقة، بموجب الشرائح وأسعار الضريبة التالية، بحسب نص المادة (62) من القانون رقم (17) لسنة 2010م:-

120.000 ريال	حد الإعفاء السنوي
120.000 ريال	التالية 10%
600,000 ريال	التالية 15%
ما زاد على 840.000 ريال	20%

مثال 1: :بلغ إجمالي إيرادات أحد المكلفين الذي يمارس نشاطاً خدمياً أو مهنيًا (فندق، مطعم، وكالة سفريات، طبيب، محامي، مهندس) مبلغ 7.800.000 ريال.

والمطلوب : تحديد الضريبة المستحقة على أساس نسبة من رقم إجمالي الإيرادات، علماً بأن المكلف لم يستفيد من حد الإعفاء في ضريبة نوعية أخرى.

$$1- \text{وعاء الضريبة لمكلفي المنشآت الصغيرة} = \text{إجمالي الإيرادات} \times 20\%$$

$$= 7.800.000 \times 20\%$$

$$= 1.560.000 \text{ ريال}$$

2- مبلغ الضريبة: بأسلوب الشرائح

الضريبة	نسبة الضريبة	الشريحة
---	حد الإعفاء السنوي	120.000
12.000	10%	120.000
90.000	15%	600.000
144.000	20%	720.000
246.000		1.560.000

مثال 2:

استوردت منشأة صغيرة نشاطها الرئيسي استيراد بضاعة جملة من الخارج تسليم ميناء عدن. وبلغ قيمة البضاعة المشتراة من الخارج 16.000.000 ريال سدد عنها ضرائب جمركية بمبلغ 1.280.000 ريال.

والمطلوب: تحديد الضريبة المستحقة وفقاً لقواعد المعاملة الضريبية الخاصة بالمنشآت الصغيرة، إذا علمت أن نسبة الربح المعتمدة للنشاط 8%، ونسبة النقل والتخزين 5%، علماً بأن المكاف لم يستفيد من حد الإعفاء في ضريبة نوعية أخرى.

1- قيمة البضاعة المشتراة = قيمة البضاعة + الضرائب الجمركية

$$1.280.000 + 16.000.000 =$$

$$17.280.000 \text{ ريال} =$$

2- تكلفة النقل والتخزين = قيمة البضاعة المشتراة $\times$ 5%

$$17.280.000 \times 5\% =$$

$$864.000 \text{ ريال} =$$

3- إجمالي قيمة المشتريات = قيمة البضاعة المشتراة + تكلفة النقل والتخزين

$$864.000 + 17.280.000 =$$

$$18.144.000 \text{ ريال} =$$

4- إجمالي قيمة المبيعات = إجمالي قيمة المشتريات $\times$ معالوم النسبة $\frac{100}{100 - \text{معامل الربح}}$

$$18.144.000 \times \frac{100}{100 - 8} =$$

$$\frac{100}{92} \times 18.144.000 =$$

$$19.721.740 =$$

5- الوعاء الضريبي = $19.721.740 \times 10\% = 1.972.174$ ريال

6- الضريبة المستحقة: بأسلوب المعادلة:

بما أن الوعاء الضريبي تجاوز مبلغ 840.000 ريال فيمكن تحديد الضريبة المستحقة

بموجب المعادلة التالية :

$$\text{الضريبة} = \text{إجمالي الضرائب حتى سعر } 15\% + (\text{الوعاء} - \text{إجمالي الشرائح حتى سعر } 15\%) \times 20\%$$

$$= 102.000 + (840.000 - 1.972.174) \times 20\%$$

$$= 102.000 + (20\% \times 1.132.174)$$

$$= 102.000 + 226.435$$

$$= 328.435 \text{ ريال.}$$

مثال 3:

بلغت مشتريات أحد المكلفين الذي يقوم بتصريف المنتجات المحلية خلال العام مبلغ

14.000.000 ريال.

والمطلوب : تحديد الضريبة المستحقة وفقاً لنظام الربط المقطوع إذا علمت أن نسبة

الربح المعتمدة للنشاط 15%، علماً بأن المكلف استفاد من حد الإعفاء في ضريبة نوعية أخرى.

1- تكلفة النقل والتخزين = قيمة المشتريات المحلية $\times 2\%$

$$= 14.000.000 \times 2\%$$

$$= 280.000 \text{ ريال.}$$

2- إجمالي قيمة المشتريات = قيمة المشتريات + مصاريف النقل والتخزين

$$= 14.000.000 + 280.000$$

$$= 14.280.000 \text{ ريال}$$

$$3- \text{إجمالي قيمة المبيعات} = \text{إجمالي قيمة المشتريات} \times \frac{100}{100 - \text{نسبة الربح}}$$

$$= 14.280.000 \times \frac{100}{100 - 15}$$

$$\frac{100}{85} \times 14.280.000 =$$

$$= 16.800.000 \text{ ريال}$$

$$4-\text{وعاء الضريبة} = 16.800.000 \times 10\% = 1.680.000 \text{ ريال}$$

5- الضريبة المستحقة

بأسلوب الشرائح

الضريبة	نسبة الضريبة	الشريحة
12.000	10%	120.000
90.000	15%	600.000
192.000	20%	960.000
294.000		1.680.000

مثال (4):

بلغ إجمالي قيمة عقد أحد المقاولين بتاريخ 2012/2/5 مبلغ 19.500.000 ريال ، وبلغت نسبة ما تم تنفيذه من العقد في عام 2012م، على أن يتم إنجاز المتبقي في عام 2013م. والمطلوب : تحديد الضريبة المستحقة وفقاً لنظام الربط المقطوع إذا علمت أن نسبة الربح المعتمدة للنشاط 15%، علماً بأن المكلف لم يستفيد من حد الإعفاء في ضريبة نوعية أخرى.

$$1-\text{وعاء الضريبة عقد المقاولات} = \text{ما تم إنجازه من قيمة العقد} \times 10\%$$

$$= 19.500.000 \times 10\%$$

$$= 1.950.000 \text{ ريال}$$

2-مبلغ الضريبة: بأسلوب الشرائح

الضريبة	نسبة الضريبة	الشريحة
—	حد الإعفاء السنوي	120.000
12.000	10%	120.000
90.000	15%	600.000
222.000	20%	1.110.000
324.000		1.950.000

10-5: مميزات المعاملة الضريبية الخاصة بالمنشآت الصغيرة

يتميز نظام المعاملة الضريبية الخاصة بالمنشآت الصغيرة، بسهولة ودقة احتساب الضريبة المستحقة الأمر الذي يقلل من فرص الخلاف بين الإدارة الضريبية والمكلفين في حالة لجوء الإدارة الضريبية لتقدير الضريبة المستحقة، وتبسيط الإجراءات الضريبية بما يؤدي إلى توفير الكثير من الجهد والوقت لتحصيل حقوق الخزينة العامة، وتسهيل الإجراءات الضريبية وما يترتب على ذلك من تخفيض النفقات وتقليل المطبوعات وتقليص عدد مأموري الضرائب بما يحقق قاعدة الاقتصاد في النفقات، وضمان توحيد أسس وإجراءات التحاسب الضريبي بشكل واضح لا يقبل الخلاف في جميع مكاتب مصلحة الضرائب ولجميع المكلفين بما يحقق قاعدتي الوضوح والعدالة الضريبية، وتشجيع المكلفين في تقديم إقراراتهم الضريبية في الموعد القانوني نظراً لسهولة احتساب الضريبة المستحقة بمعرفة المكلف وسدادها بشكل نهائي بدون الحاجة إلى مأمور الضرائب وفقاً للإجراءات المعمول بها في حالة التحاسب على أساس الربح الحقيقي.

10-6: الإقرار الضريبي لمكلف المنشآت الصغيرة

وفقاً لنص المادة (37) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، يجب على المكلفين المشمولين بنظام المعاملة الضريبية الخاصة بالمنشآت الصغيرة، أن يقدموا إقراراتهم الضريبية إلى مكاتب الضرائب، خلال الفترة من أول يناير وحتى 30 إبريل من كل سنة عن السنة الضريبية السابقة، بحسب النموذج الذي تعده الإدارة الضريبية. ويجب أن يحتوي على عدة بيانات، منها: الاسم الطبيعي للمكلف، والاسم التجاري، وعنوان المكلف، والكيان القانوني، والرقم الضريبي، إجمالي قيمة المبيعات، أو الإيرادات، أو إجمالي قيمة المقاولات المنفذة، بالإضافة إلى تحديد وعاء الضريبة، واحتساب الضريبة المستحقة. ويجب أن يكون الإقرار موقعاً من المكلف أو من ينوبه.

وفي حالة عدم تقديم المكلف لإقراره في الميعاد المحدد توقع عليه غرامة بواقع 2% من الضريبة عن كل شهر يتأخر فيه المكلف عن تقديم الإقرار وذلك استناداً إلى نص المادة (135) من القانون رقم (17) لسنة 2010م.

وإذا لم تدفع الضريبة في الموعد القانوني، يضاف إلى الضريبة مبلغ يساوي 1.5% (واحد ونصف بالمائة) من مقدار الضريبة غير المدفوعة عن كل شهر تأخير، استناداً إلى المادة (152) من القانون رقم (17) لسنة 2010م. وعندما يقدم المكلف إقراره الضريبي، تقوم الإدارة الضريبية بربط الضريبة على مكلفي المنشآت الصغيرة، وفقاً لنص المادة (38)، إما من واقع إقرار المكلف، أو عن طريق التقدير.

ونلجأ الإدارة الضريبية للتقدير، في حالة عدم قيام المكلف بتقديم إقراره الضريبي في الموعد القانوني، أو أن المكلف قدم إقراره دون الاستناد إلى السجلات والدفاتر الملزم بمسكها بعد انتهاء المدة القانونية للإلزام بمسك الدفاتر، وذلك بتقدير رقم الأعمال (إجمالي قيمة المبيعات أو الإيرادات) للسنة الضريبية، وفقاً للبيانات المتوفرة لدى الإدارة الضريبية.

وأشارت الفقرة (ب) المادة (44) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (17) لسنة 2010م إلى أنه بالنسبة للمكلفين الذين لا يمسون حسابات منتظمة، يتم تحديد رقم الأعمال استناداً إلى بعض المؤشرات، منها: مساحة مقر المنشأة وعدد الفروع، الموقع الجغرافي للمنشأة، مبلغ الإيجار الشهري وقيمة استهلاك الكهرباء، تعامل المنشأة مع الغير، البيانات المتوفرة لدى الإدارة الضريبية، نتائج المناقشة التي قام بها مأمور الضرائب للمنشأة، عدد العمالة في المنشأة.

وتكون نتيجة الربط ما يلي :-

- 1- موافقة الإدارة الضريبية على ما جاء في الإقرار بعد التأكد من صحة البيانات الواردة في الإقرار، وتربط الضريبة ربطاً نهائياً.
- 2- عدم موافقة الإدارة الضريبية على ما جاء في الإقرار، وتقوم بربط الضريبة بشكل تقديري وفقاً للبيانات المتوفرة لديها.
- 3- للمكلف الحق في السير في إجراءات التقاضي بنفس الأحكام الواردة في القانون رقم (17) لسنة 2010م، وذلك بالاعتراض أمام لجنة التسوية، ولجنة الطعن، ومحكمة الضرائب الابتدائية، وأمام الشعبة النوعية من شعب الاستئناف.

وأكدت المادة (36) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، على مكلفي المنشآت الصغيرة مسك الدفاتر والسجلات، وفقاً للممارسات الحسابية المقبولة

بشكل عام. وتُعد السجلات الموثقة للإيرادات كافية، لتحديد مبيعات أو إيرادات النشاط للأغراض الضريبية.

ومنحت المادة (41) من ذات القانون، مكلفي المنشآت الصغيرة فقرة سماح من غرامات مسك الدفاتر لمدة خمس سنوات من تاريخ نفاذ هذا القانون، من الخضوع للغرامات المفروضة، بموجب أحكام الفقرة أ من المادة (140) من هذا القانون، والخاصة بفرض غرامة المنتظمة بنسبة 100% من الضريبة المستحقة على المكلف في حالة عدم مسكه الحسابات المنتظمة.

وأشارت الفقرة (أ) المادة (42) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (17) لسنة 2010م، إلى أن الأشخاص الاعتباريين من مكلفي المنشآت الصغيرة، ملزمين بمسك سجل يومي تحليلي للإيرادات والنفقات، ودفاتر مساعدة مثل دفتر النقدية، ودفتر العملاء، ودفتر الموردين حسب حجم وطبيعة نشاط المنشأة.

وكما أشارت الفقرة (ب) المادة (42) من اللائحة التنفيذية للقانون، إلى أن الأشخاص الطبيعيين من مكلفي المنشآت الصغيرة، ملزمين بمسك سجل أو دفتر يومي تحليلي للإيرادات، بما يكفل للوصول إلى رقم الأعمال السنوي.

وكما ألزمت الفقرة (ج) المادة (42) من اللائحة التنفيذية للقانون مكلفي المنشآت الصغيرة، بتمكين موظفي الإدارة الضريبية بالاطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات المؤيدة لها للتحقق من رقم الأعمال السنوي. وكما يجب الاحتفاظ بهذه الدفاتر والمستندات لمدة لا تقل عن خمس سنوات وفقاً لأحكام المادة (88) من القانون.

ومنحت الفقرة (أ) المادة (39) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، الحق لمكلفي المنشآت الصغيرة تقديم إقراراتهم الضريبية وتحديد وعاء الضريبة وفقاً لأحكام المادة (10) من هذا القانون الخاصة بالتحاسب على أساس صافي الربح بالنسبة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، أو المادة (45) الخاصة بالضريبة على صافي الدخل للمهنيين غير التجارية وغير الصناعية، إستناداً إلى الحسابات المنتظمة المسوكة وفقاً للدفاتر والسجلات، المحددة بموجب المادة (86) من هذا القانون، بشرط أن يقدم الإقرار في موعده القانوني على النموذج المعد لهذا الغرض من مصلحة الضرائب مصحوباً بقائمة الدخل، وتقبل المصلحة الإقرار على مسؤولية المكلف ويجب تسديد الضريبة المستحقة من واقع الإقرار في ذات الموعد المحدد لتقديمه.

ويشترط أيضاً، لتطبيق أحكام الفقرة (أ) من المادة (39)، أن يُقدم المكلف طلباً موجهاً للإدارة الضريبية، يُبدي فيه رغبته بربط الضريبة عليه بناءً على قائمة الدخل، ووفقاً للقواعد العامة في هذا القانون، ويؤكد التزامه بالإستمرار في التحاسب بموجب ذلك لمدة لا تقل عن ثلاث سنوات متتالية.

10-7: ضريبة المرتبات والأجور المستحقة على الموظفين في المنشآت الصغيرة

ألزمت الفقرة (أ) من المادة (40) أصحاب المنشآت الصغيرة، الذي لا يقل عدد العاملين معهم عن أربعة عمال، وأن لا يزيد عددهم عن تسعة عمال، أن يستقطعوا من دخل موظفيهم ومستخدميه (المرتبات والأجور، المكافآت، والمزايا النقدية والعينية الممنوحة لهم)، مقدار ضريبة المرتبات والأجور المستحقة استناداً إلى الأحكام والمواد التي وردت في القانون رقم (17) لسنة 2010م الخاصة بضريبة المرتبات والأجور. ويجب على مكلفي المنشآت الصغيرة أن يقوموا بسداد هذه الضريبة، بإقرار إلى مصلحة الضرائب أو أحد فروعها أو إلى البنك المركزي وفروعه، كل ثلاثة أشهر وذلك خلال العشرة الأيام الأولى من الشهر الرابع عن الثلاثة أشهر السابقة وعلى النموذج المعد من المصلحة لهذا الغرض.

وأشارت الفقرة (ج) المادة (46) من اللائحة التنفيذية إلى أن هذا الإقرار يجب أن يحتوي على عدة بيانات، منها: أسماء العاملين بالمنشأة ومستحققاتهم الشهرية، الدخول المنصرفة لهم خلال الثلاثة شهور محل الإقرار، الضريبة المستحقة على كل منهم في كل شهر، وإجمالي الضريبة المستحقة عن فترة الثلاثة شهور.

ووفقاً للفقرة (ج) من المادة (40)، فإنه في حالة عدم تقديم الإقرارات الضريبية عن ضريبة المرتبات والأجور، وفقاً لأحكام الفقرة (أ) من هذه المادة، فإن لمصلحة الضرائب الحق في ربط الضريبة عن طريق التقدير على ضوء البيانات المتوفرة لديها.

10-8: تعريف المنشآت الأصغر

عرّفت المادة (42) من القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل المنشآت الأصغر، بأنها:-

يُقصد بالمنشآت الأصغر في تطبيق أحكام هذا القانون كل مكلف طبيعي، لا يزيد رقم أعماله السنوي (إجمالي قيمة مبيعاته السنوية أو إيراداته السنوية) عن (1.500.000) مليون وخمسمائة ألف ريال، ولا يتجاوز عدد العاملين لديه عن ثلاثة عمال مع الأخذ في الاعتبار أحكام المادة (34) من هذا القانون.

ويُستدل من التعريف السابق أنه يقصد بالمنشآت الأصغر كل مكلف طبيعي، لا يزيد رقم أعماله السنوي (إجمالي مبيعاته السنوية أو إجمالي الإيرادات السنوية) عن مبلغ 1.500.000 ريال. وكما أنه يجب أن لا يقل عدد العاملين عن ثلاثة عمال.

وأشارت المادة (43) من هذا القانون، بأن المنشآت الأصغر والتي لا يزيد رقم أعمالها السنوي عن مبلغ (1.500.000 ريال) مليون وخمسمائة ألف ريال وما دون ذلك، لا تخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية وضريبة المهن غير التجارية وغير الصناعية المفروضة بموجب أحكام هذا القانون. بينما يلتزم مكلفي المنشآت الأصغر بتقديم الإقرارات الضريبية عن دخول موظفيهم واستقطاع ضريبة المرتبات والأجور وفقاً للأحكام المبينة في المادة (40) من القانون رقم (17) لسنة 2010م والمادة (46) من اللائحة التنفيذية.

ولنا رأي بصدد هذه المادة، مضمونه أن هذه المعالجة الضريبية للمنشآت الأصغر، سوف تؤدي إلى التهرب الضريبي، وتوسيع الخلاف بين الإدارة الضريبية ومكلفي المنشآت الأصغر، الذين سوف يسعون للاستفادة من عدم الخضوع للضريبة، وذلك بالإدعاء بأن دخلهم السنوي لا يتجاوز مبلغ (1.500.000 ريال). وكان الأصوب هو الاحتفاظ بالمعالجة الضريبية في القانون الضريبي السابق رقم (31) لسنة 1991م، والذي يتعلق بنظام الربط المقطوع على أساس مبلغ سنوي مقطوع على مكلفي المنشآت الأصغر، الذين لا تتوافر بيانات عن رقم أعمالهم، وذلك باتخاذ الضريبة النهائية للسنة التي تسبق سنة تطبيق هذا القانون الجديد، كأساس لربط الضريبة مع إضافة نسبة نمو (10%) في بداية كل عام، بقرار من رئيس مصلحة الضرائب.

أسئلة

الفصل العاشر

- السؤال الأول : عرف المنشآت الصغيرة والمنشآت الأصغر.
- السؤال الثاني : اشرح مميزات المعاملة الضريبية للمنشآت الصغيرة والأصغر.
- السؤال الثالث : متى يقدم إقرار المعاملة الضريبية بالمنشآت الصغيرة ؟ وما هو جزاء عدم تقديم الإقرار ؟
- السؤال الرابع : حدد الضريبة الواجبة السداد وفقاً لنظام المنشآت الصغيرة فسي الحالات التالية :
- (أ) مكلف ورشة سيارات وبلغ إجمالي إيرادات في السنة 8.350.000 ريال.
- (ب) مكلف مهندس بلغت إجمالي الإيرادات 12,100,000 ريال خلال عام 2010م.
- (ج) اشترى مكلف بضاعة محلية بمبلغ 9.800.000 ريال، وتكلفة النقل والتخزين 2%، وكانت نسبة الربح المعتمدة لهذا النشاط 9%.
- (د) استورد تاجر بضاعة من الخارج بلغت تكلفتها مع الضرائب الجمركية 15.000,000 ريال، وكلفة النقل والتخزين 5%، وكانت نسبة الربح المعتمدة لهذا النشاط 12%.

الفصل الحادي عشر الأحكام الإجرائية

1-11 : مقدمة

ناقشنا في الفصول السابقة الأحكام التطبيقية للضرائب على الدخل، والتي شملت الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، والضريبة على الدخل الصافي للمهن غير التجارية وغير الصناعية، والضريبة على المرتبات وما في حكمها، والضريبة على ريع العقارات، والضريبة على نقل ملكية العقار، والأحكام الخاصة بالضريبة على نشاط التعدين، وقواعد وأسس المعاملة الضريبية الخاصة بالمنشآت الصغيرة والمنشآت الأصغر.

وفي هذا الفصل نتناول الأحكام الإجرائية المتمثلة: في الحصر والتسجيل، والرقم الضريبي والبطاقة الضريبية، والتوقف والتنازل، وحق الإطلاع، وسر المهنة، والدفاتر والسجلات، والربط الذاتي، ومراجعة الإقرارات والربط التقديري، والربط الإضافي، وإجراءات الاعتراض والطعن والاستئناف، والمخالفات وجرائم التهرب الضريبي، والتحصيل والحجز، وذلك على النحو التالي :

11-2 : حصر المكلفين

1 : حصر المكلفين عند بدء مزاولة النشاط

تنص المادة (72) من القانون رقم (17) لسنة 2010م:

على كل من يزاول نشاطاً تجارياً، أو صناعياً، أو حرفياً، أو مهنيّاً، أو أي نشاط، أن يقدم إلى الإدارة الضريبية إخطاراً خلال ثلاثين يوماً من تاريخ بدء مزاولة النشاط. وبالنسبة للشركات، يقع واجب الإخطار على مديرها أو رئيس مجلس إدارتها، أو الشخص المسؤول عن إدارتها بحسب الأحوال، وعليه أن يقدم الإخطار المذكور عند إنشاء فرع أو مكتب توكيل لها، أو نقل مقرها من مكان إلى آخر. وتحدد اللائحة التنفيذية بيانات الإخطار والمستندات المؤيدة له.

ويتضح من نص المادة أن القانون الضريبي، يلزم كل من يزاول نشاطاً تجارياً، أو صناعياً، أو خدمياً، أو حرفياً، أو مهنياً، أن يقدم إلى الإدارة الضريبية إخطاراً بذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ بدء مزاوله هذا النشاط، وذلك بهدف حصر المكلفين الخاضعين لهذه الضريبة، والحفاظ على حقوق الخزانة العامة.

وألزمت المادة (75) من ذات القوانين، جميع السورارات، والمصالح والجهات الحكومية، التي من اختصاصاتها، منح تراخيص، أو استعمال عقار لمزاوله أي نشاط، أو تجاري، أو صناعي، أو مهني، أو حرفي، إخطار الإدارة الضريبية بالبيانات الخاصة بالتراخيص خلال ثلاثين يوماً، من تاريخ منح هذه التراخيص.

وكما ألزمت الفقرة (أ) من المادة (76)، الهيئة العامة للاستثمار، والجهات ذات العلاقة والتي تكون من اختصاصاتها منح تراخيص لإقامة مشاريع استثمارية، أو منح تراخيص استقدام الأجانب لأي غرض بما فيهم الخبراء والفنيين، إخطار الإدارة الضريبية بجميع البيانات الخاصة بتراخيص المشروع الإستثماري خلال ثلاثين يوماً.

وكما أكدت الفقرة (ب) من المادة (76) أن على الهيئة العامة للاستثمار عدم إصدار أو تجديد شهادة الإعفاء الضريبي للمكلف المعفي بموجب قانون الاستثمار، في حالة عدم التزامه بتقديم الإقرارات الضريبية والمستندات والبيانات المنصوص عليها في قانوني الضرائب والاستثمار.

بالإضافة إلى ما تقدم، فإن القانون الضريبي منح الإدارة الضريبية القيام بالحصص الشامل على الطبيعة كلما اقتضى الأمر، استناداً إلى نص المادة (77) من القانون رقم (17) لسنة 2010م.

2: الرقم الضريبي و البطاقة الضريبية

حرصاً من المشرع على منع التهرب الضريبي، وحصرراً للمكلفين، ومتابعة للمستحقات الضريبية، ومنعاً لإهمال المكلفين في تقديم إقراراتهم الضريبية حددت المواد (78، 79، 80) من القانون رقم (17) لسنة 2010م الأحكام الخاصة بالرقم الضريبي والبطاقة الضريبية.

وتقوم الإدارة الضريبية، بإصدار الرقم الضريبي لكل مكلف لديها، بنص المادة (78). وكما أن المادة (79)، منحت الحق للمكلف بالحصول على البطاقة الضريبية عندما يتقدم بطلبها. ويتم تجديد البطاقة الضريبية سنوياً بعد تقديم المكلف إقراراته الضريبية وفقاً للقوانين الضريبية النافذة. وتتضمن البطاقة الضريبية على عدة بيانات أهمها: اسم المكلف، وعنوانه ومحل إقامته، عنوان المنشأة، واسمها التجاري، وكيانها القانوني، ونوع النشاط الذي يمارسه المكلف، ورقم المكلف الضريبي. وتكمن أهمية البطاقة الضريبية بطلبها عند التعاقد مع الغير لأية أعمال مالية، أو تجارية، أو مشتريات، أو توريدات، أو عند إصدار أو تجديد ترخيص مزاوله المهن بكافة أنواعها. وضمناً لجدية الالتزام بالبطاقة الضريبية، ألزمت المادة (80) الجهات والأجهزة الحكومية بما يلي:-

1- إلزام مصلحة الجمارك والجهات المعنية، إثبات الرقم الضريبي فسي بيانات الاستيراد والتصدير الجمركية، ومختلف وثائق معاملات المكلف بصفة مستمرة.

2- إلزام جميع الجهات والأجهزة الرقابية للدولة عند قيامها بالتفتيش الدوري و المفاجئ على المعاملات التجارية، أو المالية، أو المشتريات، أو التعاقدات، أو عند إصدار وتجديد تراخيص المهن، التأكد من تطبيق نظام البطاقة الضريبية والرقم الضريبي في كافة المعاملات.

3: التوقف والتنازل عن المنشأة

3-1: التوقف عن مزاوله النشاط

إذا توقف المكلف عن مزاوله نشاطه الخاضع للضريبة توقفاً كلياً أو جزئياً، فترتبط الضريبة حتى التوقف. ويجب على المكلف الإبلاغ عن التوقف خلال 30 يوماً من التاريخ الذي وقف فيه العمل، بنص المادة (81) من القانون رقم (17) لسنة 2010م :

إذا توقف النشاط الذي تؤدي عنه الضريبة توقفاً كلياً أو جزئياً، أو في حالة خلو العقار بالنسبة للضريبة على ريع العقارات، فتحصل الضريبة حتى تاريخ التوقف أو الإخلاء. ولأجل الانتفاع بهذا الحكم يجب على المكلف خلال الثلاثين يوماً من التاريخ الذي وقف فيه العمل، أو تاريخ الإخلاء، حتى ولو كان التوقف أو الإخلاء خارج عن إرادته، أن يبلغ المصلحة وأن يقدم لها الوثائق والبيانات اللازمة لإثبات حالة التوقف أو الإخلاء، وإلا ألزم بدفع الضريبة عن المدة التي تأخر فيها عن الإبلاغ بالتوقف، ولا تزيد تلك المدة عن سنة.

ويقصد بالتوقف الكلي انقطاع المكلف عن مزاوله نشاطه بصفة نهائية عند تصفية المشروع. وأما التوقف الجزئي فيقصد به انقطاع المكلف عن مزاوله نشاطه لفترة من الزمن ثم يستأنف بعدها هذا النشاط.

ويتضح من نص المادة (81) أن المشرع ألزم المكلف بإخطار مصلحة الضرائب خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التوقف، حتى تتمكن المصلحة من سرعة تسوية الضريبة وضمان تحصيلها في الوقت المناسب. وكما أن المكلف ملزماً بتقديم الوثائق والمستندات اللازمة لإثبات واقعة التوقف. ويترتب على عدم إخطار المصلحة خلال الميعاد المحدد، إلزامه بدفع الضريبة عن المدة التي تأخر فيها عن الإبلاغ بالتوقف. فمثلاً لو أن إحدى شركات الأموال، توقفت عن مباشرة نشاطها الخاضع للضريبة في 2010/3/31م، وكانت نتيجة أعمال هذه المنشأة هو تحقيق ربحاً صافياً عن الفترة قدره 800.000 ريال، فإن الضريبة المستحقة عليه من بداية السنة المالية حتى تاريخ التوقف 160.000 ريال ($800.000 \times 20\%$)، وإذا لم تقم الشركة بإخطار الإدارة الضريبية بواقعة التوقف حتى نهاية السنة، فإنه يتم تحديد وعاء الضريبة ومقدار الضريبة عن سنة كاملة، على النحو التالي :-

وعاء الضريبة في الفترة = 800.000 ريال

يرد وعاء الضريبة إلى سنة كاملة لعدم إخطار الإدارة الضريبية

وعاء الضريبة السنوي = $800.000 \times \frac{3}{12} = 3.200.000$ ريال.

وتحسب الضريبة كما يلي :

الضريبة = $3.200.000 \times 20\% = 640.000$ ريال.

2-3: التنازل عن المنشأة

تنص المادة (82) من القانون رقم (17) لسنة 2010م على أنه -

التنازل الكلي أو الجزئي عن المنشأة أو البيع أو التصرف في العقار يكون حكمه - فيما يتعلق بتحديد الضريبة - حكم التوقف وتطبق عليه أحكام المادة (81) من هذا القانون.

ويجب على المتنازل والمتنازل إليه، أو البائع، أو المتصرف، تبليغ مصلحة الضرائب عن ذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التنازل الكلي، أو الجزئي، أو البيع، أو التصرف. ويكون كل من المتنازل والمتنازل إليه بالنسبة للمنشأة أو البائع أو المتصرف أو المشتري له، مسئولين بالتضامن عما استحق من ضرائب حتى ذلك التاريخ.

ويقصد بالتنازل انتقال المنشأة من شخص إلى شخص آخر بعوض عن طريق البيع أو بغير عوض عن طريق الهبة أو الوصية أو أي عقد آخر يترتب عليه انتقال الملكية من شخص إلى آخر مع احتفاظ المنشأة بكيانها. ويتضح من النص أن المشرع ألزم كلاً من المتنازل والمتنازل إليه، أو البائع، أو المتصرف، أو المشتري، بإبلاغ الإدارة الضريبية، وسداد الضرائب المستحقة حتى تاريخ التنازل خلال ثلاثين يوماً، وإلا ربطت الضريبة عن سنة كاملة.

11-3: حق الإطلاع وسر المهنة

منح قانون الضرائب رقم (17) لسنة 2010م، موظفي مصلحة الضرائب الحق في الإطلاع على الدفاتر والمستندات أو أية قرائن للأدلة سواء من داخل المنشأة أو خارجها لدى البنوك وشركات القطاع الخاص أو لدى الجهات الحكومية، بنص المادة (84) من القانون:

أ يتعين على المختصين في جميع وحدات الجهاز الإداري للدولة، والمجالس المحلية، والوحدات الاقتصادية للقطاعين العام والمختلط، وشركات القطاع الخاص، وجميع المنشآت المملوكة للأفراد، وفروع الشركات الأجنبية تمكين موظفي مصلحة الضرائب (المخولين رسمياً) من الحصول على أية معلومات أو بيانات أو عمليات لمكلفي الضرائب تمت معها عند كل طلب، بغرض الاستفادة منها في تحديد وربط الضريبة على المنشأة نفسها، أو المتعاملين معها، ولا يجوز لهذه الجهات الامتناع في أية حالة عن تمكين موظفي المصلحة من

الحصول على البيانات والمعلومات والسجلات والسندات والعمليات المتعلقة
بربط الضريبة بأي حال من الأحوال، أو تحت مبرر سر المهنة.

(ب) عند الامتناع المنشأة أو المكلف، عن تنفيذ حكم الفقرة السابقة يحق للمصلحة
تقدير قيمة البيانات أو العمليات التي أجرتها المنشآت المنصوص عليها في
الفقرة (أ) من هذه المادة، على أن يتم التقدير بالطريقة التي تحفظ حق الخزينة
العامة من الضياع.

وكما يتضح من النص ألزم المشرع جميع الجهات بالسماح لموظفي
مصلحة الضرائب بحق الإطلاع على أية بيانات، أو معلومات، أو مستندات. ولا
يمكن للمسؤولين عن هذه الجهات الامتناع عن ذلك. وفي حالة الامتناع عن تقديم
البيانات والمعلومات أجاز المشرع الضريبي في الفقرة (ب) اللجوء إلى التقدير لتحديد
الضريبة المستحقة.

وبالرغم من أن المشرع منح موظفي مصلحة الضرائب حق الإطلاع، إلا
أنه ألزمهم بمراعاة سر المهنة، وعدم استعمال هذا الحق في غير الأغراض
المتصلة بربط الضريبة. ونص المشرع على عقوبة بالحبس لا تزيد عن سنة، أو
بالغرامة المالية بمبلغ لا يزيد عن ثلاثمائة ألف ريال، لمن لم يراعي سر المهنة
بنص المادة (94) من القانون رقم (17) لسنة 2010م:

كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن في ربط أو تحصيل
الضرائب المنصوص عليها في القانون أو الفصل فيما يتعلق بها من منازعات
منزوم بمراعاة سر المهنة طبقاً لما يقضي به القانون فإذا أفسشى سراً عوقب
بالحبس لا تزيد عن سنة واحدة أو بغرامة لا تقل عن ثلاثمائة ألف ريال.

1- متطلبات القانون : يجب مراعاة متطلبات القانون عند اختيار الدفاتر. فمثلاً
القانون التجاري ألزم المنشآت بمسك دفترين على الأقل هما دفتر اليومية
ودفتر الجرد.

ويثار تساؤل هو متى تعتبر الدفاتر منتظمة من الوجهة الضريبية ؟ للإجابة
على هذا التساؤل هناك عدة شروط حتى تعتبر الدفاتر منتظمة منها :

- 1- أن تتوافر في الدفاتر مجموعة الشروط الشكلية : بحيث تكون الدفاتر خالية من أي فراغ أو تحشير أو كشط وأن ترقم صحفاتها.
 - 2- أن تكون القيود المحاسبية المثبتة في الدفاتر مدعمة بالمستندات التي تؤكد أنها مرتبطة بعمليات خاصة بالمنشأة وأنها تخص الفترة موضوع الفحص. ويجب أن تكون هذه المستندات محفوظة بطريقة منتظمة مما يسهل معها مراجعة القيود المدونة بالدفاتر.
 - 3- أن تكون الدفاتر ممسوقة حسب الأصول المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.
 - 4- أن تتضمن الدفاتر جميع العمليات التي قام بها المكلف وبشكل تفصيلي ومرتبطة حسب تواريخ حدوثها.
 - 5- وجود نظام للرقابة الداخلية، فمثلاً وجود نظام للرقابة الداخلية للمخزون يؤدي إلى تحقيق الرقابة على المواد الواردة والمنصرفة مما يحقق التحكم في نسبة التلف ويقلل من احتمالات التلاعب بالأسعار. كما أن وجود نظام للرقابة الداخلية للمقبوضات والمدفوعات يحول دون وجود تلاعب يمكن أن يقوم به المكلف أو مستخدموه. كما أن وجود نظام رقابة داخلية على الأجور يؤدي إلى عدم التلاعب في بند المرتبات والأجور.
- وأخيراً يمكن القول بأن الأمر متروك لمأمور الضرائب للحكم على مدى توافر بعض أو كل هذه الشروط بناءً على خبرته، ومعرفته بالقواعد المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

11-4: ربط الضريبة

يقصد بربط الضريبة تحديد مبلغ الضريبة الذي يلزم المكلف بسداده من واقع إقرار المكلف المقدم منه، أو عند طريق التقدير في حالة عدم تقديم المكلف للإقرار الضريبي، أو عدم تقديمه للبيانات والمستندات. ونتناول فيما يلي باسم من تربط الضريبة في المنشآت الفردية، وشركات الأشخاص، وشركات الأموال، والمؤسسات العامة والشركات المختلطة، والشركات ذات الامتياز، والشركات غير المقيمة.

1 : المنشآت الفردية

يقضي العرف الضريبي في المنشآت الفردية بأن تربط الضريبة باسم صاحب المنشأة، حيث لا يعترف التشريع الضريبي بالشخصية الاعتبارية للمنشأة ولا يميز بين شخصية المكلف وشخصية منشأته. على أن تراعى وحدة ربط الضريبة التي تربط مجموع المنشآت التي يمتلكها المكلف. مع مراعاة منح المكلف الطبيعي حد الإعفاء اللازم للمعيشة وقدره 120.000 ريال، وتطبيق الشرائح التصاعدية التي تقف عند نسبة 20%.

2 : شركات الأشخاص

من المفروض أن يتم ربط الضريبة في شركات التضامن باسم كل شريك من الشركاء المتضامنين كل على حدة فيما يخصه من أرباح الشركة سواء حصل عليه في صورة أجر عن عمله بالشركة، أو فائدة على رأس ماله، أو فائدة على حسابه الجاري الدائن، أو حصته في الأرباح على أن تبقى الضريبة ديناً على الشركة. ولكن وفقاً للتشريع اليمني تربط باسم الشركة بسعر نسبي 20% بنص المادة (62)، ولا يمنح الشركاء حد الإعفاء الأدنى اللازم للمعيشة، وبعبارة أخرى تعامل شركات التضامن معاملة شركات الأموال، وهذا قصور يجب تداركه إذ تربط الضريبة على كل شريك في التشريعات المصرية، السورية، والأردنية، واللبانية، فما شركات التضامن إلا مجموعة من الأفراد.

وفي شركات التوصية البسيطة من المفروض أن تربط الضريبة باسم كل من الشركاء المتضامنين عن مقدار حصته في الأرباح كما في حالة شركات التضامن، وأما الشركاء الموصين فتربط عليهم الضريبة باسم الشركة. ولكن وفقاً للتشريع اليمني تفرض الضريبة باسم الشركة للشركاء المتضامنين والموصين بنسبة 20% هذا قصور يجب تداركه.

3 : شركات الأموال

وفقاً للتشريع اليمني تربط الضريبة في شركة التوصية بالأسهم، والشركات ذوات المسؤولية المحدودة وشركات الأموال باسم الشركة وبسعر نسبي 20، أو بسعر 35%، أو بسعر 50%، بحسب الحالات المشار إليها في المادة (63) من القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل.

4 : المؤسسات العامة والشركات المختلفة

تربط ضريبة الأرباح التجارية والصناعية للمؤسسات العامة والشركات المختلفة باسم المؤسسة أو الشركة وبسعر نسبي 20%، أو بسعر 35%، أو بسعر 50%، بحسب الحالات المشار إليها في المادة (63) من القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل..

5 : شركات ذوات الامتياز والشركات غير المقيمة

تربط ضريبة الأرباح التجارية والصناعية لشركات ذوات الامتياز والشركات المقيمة، وغير المقيمة بجميع أنواعها بسعر نسبي 35%. وفي جميع الأحوال فإذا كان المكلف الطبيعي أو الاعتباري يمتلك عدة فروع، فلا تربط الضريبة على أرباح كل فرع على حدة، بل على أرباح مجموع الفروع والمركز الرئيسي للمنشأة، أو للمنشآت التي تزاوُل نشاطاً معيناً متشابهاً من خلال كيان قانوني واحد. ويقوم بالربط مكتب الضرائب بالمركز الرئيسي لهذه المنشآت، وإذا لم يحدد المكلف مركز إدارة أعماله فيتم الربط في الفرع الواقع في العاصمة أو الفرع الأكثر نشاطاً بنص الفقرة (ب) المادة (116) من القانون رقم (17) لسنة 2010م على أنه :

تربط الضريبة باسم المكلف الطبيعي، أو الاعتباري، على مجموع الفروع أو المنشآت التابعة لذات الكيان القانوني التي يستثمرها في الجمهورية، في المركز الرئيسي لهذه المنشآت، وفي حالة عدم تعيين هذا المركز ففي الفرع الواقع في أمانة العاصمة أو في موقع الفرع الأوسع عملاً....

11-4-1 الربط الذاتي

وأشارت المادة (112) من القانون رقم (17) لسنة 2010م إلى الربط الذاتي، الذي يقصد به قيام المكلف بتحديد وعاء الضريبة وإحتساب الضريبة المستحقة عليه وفقاً لأحكام هذا القانون، وقيامه بسداد مبلغ الضريبة المستحق من واقع الإقرار في نفس يوم تقديم الإقرار الضريبي، دون الحاجة إلى مطالبة من مصلحة الضرائب. ويكون المكلف مسؤولاً عن صحة إقراره الضريبي.

11-4-2- الربط التقديري

أشارت المادة (114) من قانون الضرائب رقم (17) لسنة 2010م إلى حق مصلحة الضرائب إجراء ربط تقديري الضريبة في حالة عدم تقديم المكلف لإقراره الضريبي في الموعد القانوني، وفقاً لأحكام هذا القانون.

كذلك يحق لمصلحة الضرائب، أن تقوم بالربط التقديري إذا تأكدت، من أن المكلف لم يقدم بيانات صحيحة، أو امتنع عن تقديم المستندات والمعلومات والبيانات المطلوبة لإثبات صحة إقراره، أو قام بإتلاف السجلات والدفاتر قبل إنقضاء المدة المحددة لذلك، أو استعمل أيّاً من طرق الإحتيال للتخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها.

ويتم التقدير في جميع الأحوال، من واقع البيانات والمعلومات المتاحة للمصلحة، على ضوء الأسس التي تحددها اللائحة التنفيذية، وبما يتفق مع طبيعة كل نشاط أو مهنة.

11-4-3: الربط الإضافي

أكدت المادة (115) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، أنه يجوز للإدارة الضريبية القيام الربط الإضافي (إعادة المراجعة وربط الضريبة لفترة ضريبية سبق مراجعتها) في الحالات التالية:-

1- حالة ورود بيانات ومعلومات جديدة معززة بالوثائق الثبوتية لها أثر على احتساب قيمة الضريبة المستحقة، وتتم المراجعة، وربط الضريبة ضمن نطاق هذه المعلومات فقط.

2- يجوز للمصلحة وخلال سنتين من تاريخ تقديم الإقرار، وفي حالة توافر مستندات صحيحة تثبت بالدليل القاطع عدم صحة الإقرار المقدم من المكلف، وثبوت مخالفة الإقرار لقاعدة الربط الذاتي، أن تقوم بالمراجعة الميدانية، وتحديد الوعاء الضريبي الذي تعمد المكلف عدم إدراجه ضمن إقراره، وإجراء الربط الإضافي بالضريبة المستحقة، وإخطار المكلف بها وفقاً لأحكام هذا القانون.

3- المصلحة أن تجري ربطاً إضافياً إذا لم يقدم المكلف الإقرار وربطت المصلحة الضريبية على أساس تقديرها، ثم تحققت أن هناك أنشطة خاضعة أو مبالغ خاضعة لم تكن تعلمها وقت الربط، ولم يشملها التقدير.

4- يحق لمصلحة الضرائب أن تجري ربطاً إضافياً، إذا تحققت أن المكلف لم يقدم بيانات صحيحة، أو امتنع عن تقديم المستندات والمعلومات المطلوبة لإثبات صحة إقراره، أو قام بإتلاف السجلات والدفاتر قبل انقضاء المدة المحددة، أو استعمل أيّاً من طرق الاحتيال للتخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها.

5- تتم إجراءات الربط الإضافي بنفس إجراءات الربط الأصلي.

6- على مصلحة الضرائب أن تقوم بالربط الإضافي للضريبة خلال فترة لا تتجاوز ثلاث سنوات، من تاريخ إبلاغها بواقعة التهرب، أو علمها بالبيانات والمعلومات المخفية.

7- يُراعى في تنفيذ أحكام المادة (115)، الفصل في الإجراءات المتعلقة بعملية الربط الإضافي للضريبة المستحقة، والتي تتولى المصلحة إخطار المكلف بها مباشرة، عن الإجراءات المتعلقة بتطبيق عقوبة التهرب على نفس المكلف، والتي يسري بشأنها تحريك الدعوى الجزائية أمام المحكمة وفقاً لأحكام المادة (144) من هذا القانون.

ويتم إخطار المكلف بالربط الإضافي بنموذج معين. ويجب أن يحتوي هذا النموذج على عدة بيانات أهمها اسم المكلف، ونوع النشاط، والكيان القانوني، وأسباب لجوء الإدارة الضريبية للربط الإضافي. وكما يحتوي على جدول يحدد فيه نوع الضريبة والأسس التي بني عليها الربط الإضافي وأوجه النشاط التي شملها ومقدار الضريبة.

11-5: إجراءات ربط الضريبة

يقدم المكلف إقراره الضريبي إلى مكتب مصلحة الضرائب، وتربط الضريبة من واقع الإقرار المقدم منه. وأعطى القانون الضريبي الحق لمصلحة الضرائب، في إجراء المراجعة التي تراها ضرورية للوصول إلى وعاء الضريبة

الحقيقي، بحسب نص الفقرة (أ) من المادة (113) من القانون رقم (17) لسنة 2010م :

للمصلحة مراجعة وتدقيق الإقرارات المقدمة من المكلفين خلال الموعد القانوني، من خلال عينة مختارة سنوياً من تلك الإقرارات..

ووفقاً للفقرة (ب) من المادة (113)، تتم مراجعة الإقرار المقدم في الموعد القانوني خلال ثلاث سنوات، تبدأ من تاريخ تسلّم المصلحة الإقرار المقدم من المكلف، ومستوفياً للشروط الشكلية والقانونية. وتنقطع هذه الفترة بإخطار المكلف بعناصر الربط للضريبة، أو بالتنبيه بأدائها، أو بالإحالة للجان القانونية، وفقاً للإجراءات المحددة بهذا القانون. ولا يسري هذا الحكم على الإقرارات المقدمة في غير الموعد القانوني، وخالات التهرب، أو في أي حالة من حالات الاحتيال، أو عدم اعتداء المصلحة إلى عنوان المكلف، أو حدوث ظروف قاهرة كانت سبباً في التأخير.

وتسفر نتيجة فحص الإقرار الضريبي عن أحد ثلاث احتمالات :

الاحتمال الأول : أن تقبل مصلحة الضرائب ما جاء بإقرار المكلف كما هو وبدون إجراء أية تعديلات عليه، مما يعني أن صافي الربح الوارد في الإقرار تم تحديده وفقاً لأحكام القانون رقم (17) لسنة 2010م. لذلك تربط الضريبة على هذه الأرباح ربطاً نهائياً وتخطر الإدارة المكلف ويكون هذا الربط نهائياً وغير قابل للطعن.

الاحتمال الثاني : أن تقبل مصلحة الضرائب ما جاء بإقرار المكلف مع إجراء بعض التعديلات على رقم صافي الربح الظاهر بالإقرار، بإضافة المصاريف الشخصية، أو بإضافة أعباء المخصصات، أو بإضافة ما يزيد عن مرتب المثل بالنسبة لأقارب المكلف، أو الزيادة في التبرعات المدفوعة للجمعيات الخيرية عن 5%. وغير ذلك من التعديلات التي تتفق مع أحكام القانون رقم (17) لسنة 2010م. ويتم إخطار المكلف بذلك وفقاً للنموذج معين.

وإذا وافق المكلف على التعديلات تربط الضريبة ربطاً نهائياً، ويبلغ بذلك وفقاً لنموذج معين، ويكون هذا الربط غير قابل للطعن

الاحتمال الثالث: في حالة عدم موافقة المكلف على تعديلات الإدارة الضريبية، تربط الضريبة عليه، وفقاً للبيانات والمعلومات المتوفرة لدى مصلحة الضرائب. ويتم إخطار المكلف بذلك بنموذج معين. ويحق للمكلف الذي ربطت عليه الضريبة أن يعترض على ربط الضريبة خطياً، خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه بالإخطار، موضحاً أسباب عدم موافقته على تعديلات الإدارة الضريبية. وإذا لم يتمكن المكلف، من الاعتراض خلال هذه المدة بسبب سفره للخارج، أو لأي سبب تقبله الإدارة الضريبية، يمكن له أن يقدم اعتراضه خلال 15 يوماً من انتهاء المدة الأولى، وذلك بحسب ما جاء في نص الفقرة (أ) من المادة (117):-

يحق للمكلف الذي ربطت عليه الضريبة بموجب أحكام هذا القانون، أن يعترض على ربط الضريبة خطياً خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه بالإخطار، وإذا قدم الاعتراض بعد انقضاء هذه المدة واقتنعت المصلحة بأن المكلف المعترض لم يتمكن من تقديم اعتراضه خلال المدة المذكورة من جراء غيابه في الخارج، أو لأي سبب آخر مقبول، جاز أن تمدد تلك المدة بمدة أخرى قدرها (1.5) يوماً من تاريخ انتهاء المدة الأولى.

وإذا انتهت المدة (30 يوماً أو 45 يوماً)، بدون اعتراض المكلف على إخطار مصلحة الضرائب، فإن ربط الإدارة الضريبية يصبح نهائياً، ويخطر المكلف بذلك وفقاً لنموذج معين، وتكون الضريبة المستحقة واجبة الأداء. وفقاً للفقرة (ب) من المادة (117)، يحال اعتراض المكلف على ربط الضريبة المقدم خلال الموعد المحدد في الفقرة (أ)، إلى لجنة التسوية المشكلة بموجب المادة (118) من هذا القانون. ويدعى المكلف المعترض لحضور مناقشة الاعتراض المقدم منه، وتقديم كافة المعلومات والمستندات المؤيدة لاعتراضه، ويحق للجنة التسوية طلب المعلومات والدفاتر والمستندات الضرورية.

وفقاً للبند (1) الفقرة (ب) من المادة (117)، إذا توصل الطرفان إلى اتفاق، يكون قرار لجنة التسوية ملزماً، وتربط الضريبة ربطاً نهائياً، ويبلغ بذلك وفقاً لنموذج معين، ويكون هذا الربط غير قابل للطعن.

وفقاً للبند (2) الفقرة (ب) من المادة (117)، إذا لم يتوصل الطرفان إلى اتفاق، ولم يوافق المكلف على التسوية التي توصلت إليه اللجنة، أو غاب عن الحضور بدون عذر بعد استدعائه خطياً من قبل اللجنة مرتين متتاليتين، تسربط الضريبة وفقاً لما تراه لجنة التسوية، بما لا يتجاوز ربط الإدارة الضريبية، ولا يقل عن حدود اعتراض المكلف، ويبلغ بذلك وفقاً لنموذج معين، ويكون هذا الربط قابلاً للطعن أمام لجنة الطعون الضريبية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إبلاغ المكلف. وفي حالة عدم الاعتراض في الموعد المحدد، يصبح الربط نهائياً وغير قابل للطعن، وتصبح الضريبة واجبة السداد.

11-6: تشكيل لجان التسوية واعتماداتها

حرص القانون الضريبي رقم (17) لسنة 2010م، على حماية المكلفين من تعنت مأموري الضرائب في تحديد الضريبة المستحقة عليهم، فحفظ للمكلف أن يطعن كتابياً على ربط الضريبة خلال ثلاثين يوماً أو خمسة وأربعين يوماً أمام لجنة التسوية. وتتشكل لجان التسوية، وفقاً للفقرة (أ) المادة (118) على النحو التالي:-

تشكل لجان تسوية بالإدارة العامة للضرائب على كبار المكلفين وفروعها ومكتب الضرائب بأمانة العاصمة والمحافظات وفروعها ومكافحة التهريب الضريبي، ويصدر بتشكيلها وتسمية أعضائها قرار من رئيس المصلحة.

وحددت الفقرة (ب) المادة (118) صلاحيات لجان التسوية على النحو

التالي:-

- 1- بحث ودراسة أوجه الخلاف والاعتراضات المقدمة من المكلفين والمحالة عليها.
- 2- بحث اعتراض المكلف على ربط الضريبة الصادر من الإدارة الضريبية بناءً على نتائج مراجعتها للإقرار الضريبي المقدم من المكلف.

3- بحث اعتراض المكلف على ربط الضريبة الصادر من الإدارة الضريبية بناءً على تقديراتها.

4- بحث اعتراض المكلف على الربط الإضافي للضريبة الصادر من الإدارة الضريبية، تطبيقاً لأي من حالات الربط الإضافي بموجب هذا القانون. ويكون للجان التسوية الحق في تعديل قرارات الربط على ضوء ما يتبين لها من وقائع وما يقدم إليها من مستندات ووثائق.

واستناداً إلى الفقرة (ج) من المادة (118)، يجب على لجنة التسوية إصدار قرارها في الاعتراض المقدم من المكلف خلال مدة أقصاها ثلاثين يوماً من تاريخ تقديم الاعتراض، ما لم تكن هناك مبررات استدعت التأخير. ووفقاً للفقرة (د) من نفس المادة، تصدر لجنة التسوية قرارها بالإجماع موقعة من رئيس اللجنة والأعضاء.

ولقد منحت الفقرة (هـ) من المادة (118)، الحق للمكلف إذا لم يرغب في الاعتراض، أو الحضور أمام لجنة التسوية، أن يتقدم بالطعن كتابياً، على ربط الضريبة الصادر من الإدارة الضريبية مباشرة أمام لجنة الطعن، وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ إستلامه للإخطار بربط الضريبة الصادر من الإدارة الضريبية.

11-7: لجان الطعن

حرص المشرع الضريبي على حماية المكلفين من تعنت الإدارة الضريبية في تحديد الضريبة المستحقة عليهم، فحفظ للمكلف أن يطعن كتابياً على ربط الضريبة الذي حددته المصلحة أمام لجان الطعن خلال ثلاثين، أو خمس وأربعين، أو ستين يوماً، بحسب الحالات الموضحة سابقاً.

1 : تشكيل لجان الطعن واختصاصاتها

تناولت الفقرة (أ) من المادة (119) تشكيل لجان الطعن على النحو التالي:-

تشكل لجان طعن للنظر في الطعون الضريبية، بموجب قرار من الوزير	موضحاً
به مقر ونطاق اختصاصها المكاني لكل لجنة، وتشكل على النحو الآتي:	
1- محاسب قانوني من جمعية المحاسبين القانونيين	رئيساً

- 2- موظفان فنيان من مصلحة الضرائب
3- ممثلان عن الغرفة التجارية الصناعية
4- أمين سر اللجنة ولا يحق له التصويت.

ويلاحظ من تشكيل لجان الطعن أنها متوازنة، حيث أن اللجنة يرأسها محاسب قانوني، ويمثل الإدارة الضريبية إثنين من الموظفين الفنيين، بينما يمثل المكلف إثنان من الغرفة التجارية الصناعية.

وأشارت الفقرة (ب) من المادة (119) أن هذه اللجان تختص بالنظر في الطعون الضريبية المقدمة من المكلفين طعناً في قرارات الربط الصادرة من لجان التسوية، أو قرارات الربط الصادرة من الإدارة الضريبية. وتصدر قراراتها بتأييد الضريبة المربوطة، أو تعديلها وفقاً للوثائق والمستندات المعروضة عليها، بما لا يتجاوز ربط المصلحة ولا يقل عن حدود طعن المكلف، ولا ينعقد الاجتماع إلا بحضور رئيس اللجنة، وأغلبية الأعضاء.

وأشارت المادة (120) من القانون رقم (17) لسنة 2010م الخاصة بإجراءات الطعن، أنه يجب على الطاعن أن يوضح في عريضة الطعن ما يلي:-

- (أ) مقدار الضريبة التي يقر بها عن كل سنة.
- (ب) تحديد أوجه اعتراضه والأدلة التي يستند عليها.
- (ج) سداد الضريبة التي يقر بها في عريضة طعنه.

2: آلية لجان الطعن

كما حددت المادة (121) آلية هذه اللجان كما يلي :

- (أ) تخطر اللجنة كل من المكلف والمصلحة في ميعاد غايته سبعة أيام قبل انعقاد الجلسة وعليهما أو من يمثلهما الحضور أمامها، أو أن يبينوا اكتفاؤهما بالبيانات التحريرية التي قدماها، وإذا لم يحضر المكلف حدد له موعداً آخر مدته سبعة أيام وللجنة الحق في نظر الطعن إذا لم يحضر في الموعد المحدد بدون عذر أو تأجيل النظر في الطعن ولمدة لا تزيد عن سبعة أيام أخرى لمرة واحدة فقط.

ب) على المكلف تقديم الإثباتات والمستندات المؤيدة لطعنه ، ولجنة الحق في طلب المعلومات والتفاصيل الضرورية، وطلب إبراز السجلات والمستندات اللازمة.

جـ) تناقش اللجنة أوجه الخلاف الواردة في طعن المكلف وتنظر فيه بموجب الوثائق المقدمة لها.

د) على اللجنة أن تعد محاضر اجتماعاتها لجلساتها ومحضراً نهائياً ، يتضمن جميع أوجه الخلاف والأسس التي استندت إليها اللجنة في قرارها على أن تكون موقعة من رئيس اللجنة وأعضائها وأمين السر.

هـ) يجب على اللجنة إصدار قرارها في القضية خلال مدة أقصاها شهرين من تاريخ تقديم الطعن، ما لم تكن هناك مبررات استدعت التأخير، وتصدر قراراتها في القضية بأغلبية أعضاء اللجنة، شريطة حضور عضو من كل طرف من الأطراف على الأقل، وفي حالة تساوي الأصوات يرجح الجانب الذي منه الرئيس ، ويوقع على القرارات رئيس اللجنة وأمين السر.

11-8: محكمة الضرائب الابتدائية

منح قانون الضرائب الحق لكل من مصلحة الضرائب والمكلف الطعن في قرارات لجان الطعن أمام محكمة يطلق عليها (محكمة الضرائب الابتدائية) خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التبليغ به، وذلك بموجب نص الفقرة (أ) المادة (122) من القانون رقم (17) لسنة 2010م :

"يكون لكل من المصلحة والمكلف الطعن في قرارات لجان الطعن أمام محكمة الضرائب الابتدائية المشكلة بموجب المادة (124) من هذا القانون خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التبليغ به، وفي حالة عدم الطعن في الموعد المحدد يصبح ريبط الضريبة نهائياً بموجب قرار لجنة الطعن وتؤدي الضريبة المستحقة بموجبها فوراً.

وأكدت المادة (123)، أنه لا يُعد الطعن المقدم من المكلف على قرار لجنة الطعن مقبولاً من الناحية الشكلية ، إلا بعد التحقق من قيام الطاعن بإعداد مبلغ الضريبة التي وافق عليها من واقع قرار لجنة الطعن.

وتوضح الفقرة (أ) من المادة (124) كيفية تشكيل محاكم الضرائب الابتدائية كما يلي :

تنشأ بموجب هذا القانون محاكم ابتدائية مختصة ومتفرغة للنظر والفصل في القضايا الضريبية في أمانة العاصمة والمحافظات، ويكون لها وحدها الولاية بالنظر في جميع القضايا الضريبية المدنية والجنائية وطلبات الحجز وقضايا التنفيذ. ويتم تشكيلها وفقاً لأحكام قانون السلطة القضائية، على أن يراعى في هيئة الحكم توافر الخبرة في المجالين الضريبي والمالي.

وبينما تحدد الفقرات (ب، ج، د، هـ، و) من المادة (124) اختصاصات محكمة الضرائب الابتدائية، وآلية أعمالها :

(ب) يحدد الاختصاص النوعي لمحاكم الضرائب الابتدائية بالآتي :-

- 1- النظر في الطعون المقدمة من المصلحة والمكلف طعناً في قرارات لجان الطعن لضرائب الدخل، والضريبة العامة على المبيعات، وعلى الطاعن إقامة الدليل والإثبات على صحة طعنه.
- 2- النظر في الدعاوى المتعلقة بالمخالفات الضريبية وجرائم التهرب الضريبي المرفوعة من المصلحة أو من النيابة بناءً على طلب من رئيس المصلحة، وبما لا يتعارض مع القوانين النافذة.
- 3- النظر في طلبات ودعاوى الحجز المتعلقة بالإستحقاقات الضريبية المرفوعة إليها بموجب أحكام هذا القانون وقانون الضريبة العامة على المبيعات وقانون تحصيل الأموال العامة.
- 4- تنفيذ الأحكام الضريبية النهائية.

(ج) تعقد المحكمة جلساتها سرية إلا إذا رأت غير ذلك ، ويكون الحكم في القضايا الضريبية على وجه الإستعجال وتكون النيابة العامة ممثلة في الدعاوى الضريبية الجنائية ويعاونها في ذلك مندوب من الإدارة الضريبية المختصة

(د) للمحكمة الإستعانة بمن تراه من ذوي الخبرة في أي من المجالين الضريبي والمالي أو كلاهما على أن يكون من جهة محايدة.

(هـ) تصدر المحكمة حكمها خلال شهرين من تاريخ أول جلسة للنظر الدعاوى أو الطعن في القضية، ما لم تكن هناك مبررات تستدعي التأخير، ويكون حكم

المحكمة بما لا يتجاوز مبلغ الضريبة المربوطة من المصلحة ولا يقل عن حدود اعتراض أو طعن المكلف، ويعدل ربط الضريبة وفقاً لقرار المحكمة.

11-9: الشعب الاستئنافية

منح القانون الحق لكل من المكلف ومصلحة الضرائب استئناف حكم محكمة الضرائب الابتدائية، أمام الشعبة الاستئنافية الضريبية المتخصصة في أمانة العاصمة والمحافظات، خلال ثلاثين يوماً من صدور حكم المحكمة، بنص الفقرة (و) من المادة (124) من القانون رقم (17) لسنة 2010م :-

يحق لكل من الإدارة الضريبية والمكلف استئناف حكم محكمة الضرائب الابتدائية أمام الشعبة الاستئنافية الضريبية المتخصصة بمحكمة استئناف المحافظة المشكلة بموجب المادة (125) من هذا القانون، وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استلام الحكم.

وحددت المادة (125) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، تشكيل الشعب الاستئنافية، واختصاصاتها، وآلية عملها على النحو التالي:-

(أ) تنشأ بموجب هذا القانون شعب استئنافية متخصصة ومتفرغة بالقضايا الضريبية وذلك في مختلف المحاكم الاستئنافية بأمانة العاصمة والمحافظات ويتم تشكيلها وفقاً لقانون السلطة القضائية.

(ب) تختص الشعب الاستئنافية بالنظر والفصل في الطعون ضد الأحكام والقرارات الصادرة من محاكم الضرائب الابتدائية الواقعة في دائرة اختصاصاتها ونطاقها الجغرافي.

(ج) - لا يجوز للطاعن تقديم أي طلبات جديدة أمام الشعبة الاستئنافية المتخصصة لم يقدمها أمام محكمة الضرائب الابتدائية وتحكم الشعبة من تلقاء نفسها بعدم قبول تلك الطلبات.

(د) فيما عدا الحالات المبينة في الفقرة (ب) من المادة (127) من هذا القانون تعتبر الأحكام الصادرة من شعب الضرائب الاستئنافية نهائية وغير قابلة للطعن. (هـ) تصدر الشعبة الاستئنافية حكمها خلال شهرين من تاريخ أول جلسة للنظر بالطعن بالاستئناف في القضية ما لم تكن هناك مبررات جادة تستدعي التأخير.

11-10: الدائرة الضريبية بالمحكمة العليا

منح القانون الحق لكل من المكلف ومصلحة الضرائب، الطعن في حكم الشعبة الاستئنافية الضريبية المتخصصة، أمام الدائرة الضريبية بالمحكمة العليا، خلال ثلاثين يوماً من صدور حكم الشعبة في حالات معينة، بنص الفقرة (ب) من المادة (126) من القانون رقم (17) لسنة 2010م.

يجوز لكل من المكلف والإدارة الضريبية الطعن أمام الدائرة الضريبية بالمحكمة العليا في الأحكام الصادرة من الشعب الضريبية الاستئنافية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إستلام الحكم.

وحددت بقية الفقرة، الحالات التي يمكن للإدارة الضريبية والمكلف، الطعن أمام الدائرة الضريبية بالمحكمة العليا على النحو التالي:-

- 1- إذا كان الحكم المطعون فيه مبنياً على مخالفة واضحة للقانون أو خطأ في تطبيقه.
- 2- إذا وقع بطلان في الحكم أو كان منطوق الحكم يناقض حيثياته.
- 3- إذا كان الحكم يتضمن أشياء لم يطلبها الخصوم أو بأكثر مما طلبوا.
- 4- إذا تعارض حكمان ضريبيان نهائيان فسي دعوتين أتحد فيهما الخصوم والموضوع والسبب.

وأشارت المادة (161) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، إلى أن محاكم الأموال العامة الابتدائية تتولى مهام محكمة ضرائب الدخل إلى أن يتم تشكيلها، وكذلك تتولى شعب الأموال العامة، والشعب التجارية بمحاكم الاستئناف، والدائرة التجارية بالمحكمة العليا، مهام الشعب الضريبية الاستئنافية، والدائرة الضريبية بالمحكمة العليا، إلى أن يتم تشكيلها وفقاً لأحكام هذا القانون.

11-11: المخالفات والغرامات

حددت الفقرة (أ) المادة (134) من القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل المخالفات التالية:-

- 1- عدم القيام بإجراءات الخصم أو الإضافة، أو عدم تحصيل الضريبة، وتوريدها لحساب المصلحة وفقاً لأحكام هذا القانون.

- 2- عدم إخطار المصلحة ببدء مزاويلته لأي نشاط، أو مهنة خاضعة للضريبة، أو بتاريخ إيجار العقار، أو بتغيير عنوان المنشأة.
- 3- التخلف عن تقديم الإخطار بالتوقف الكلي، أو الجزئي عن النشاط، أو المهنة خلال الموعد القانوني.
- 4- التخلف عن العمل بمقتضيات أي إخطار، أو طلب صدر إليه بموجب هذا القانون، أو التخلف عن الحضور بدون مبرر، تلبية لإخطار صدر إليه تحقيقاً لأي غرض من أغراض هذا القانون.
- 5- رفض تسلم أي إخطار وفقاً لأحكام هذا القانون.
- 6- استخدام رقم ضريبي غير صحيح في أي وثيقة مطلوبة، أو مستخدمة لأغراض هذا القانون.
- 7- عدم تمكين موظفي المصلحة من القيام بواجباتهم، أو ممارسة اختصاصاتهم في المراجعة، والامتناع عن تقديم الدفاتر والسجلات والمستندات أو الإطلاع عليها، أو الامتناع عن موافاتهم بما يطلبونه من بيانات ومعلومات وفقاً لأحكام هذا القانون.
- 8- تقديم إقرارات غير صحيحة.
- وأشارت الفقرة (ب) من المادة (134) إلى الغرامات التالية، لمن ارتكب أحد المخالفات السابق الإشارة إليها في الفقرة (أ):-
- 1- غرامة بمبلغ (600.000 ريال) ستمائة ألف ريال بالنسبة لكبار المكلفين، والمكلفين المعفيين بموجب قانون الاستثمار، أو أي قوانين خاصة أخرى.
- 2- غرامة بمبلغ (125,000) مائة وخمسة وعشرين ألف ريال بالنسبة لمتوسطي المكلفين.
- 3- غرامة بمبلغ (5000) خمسة ألف ريال بالنسبة للمنشآت الصغيرة.
- وتضاعف الغرامة المنصوص عليها سابقاً، في حالة تكرار المخالفة .

11-12: الغرامات عند تأخير تقديم الإقرار

في حالة عدم تقديم المكلف لإقراره في الموعد القانوني المحدد، تفرض عليه غرامة بنسبة 2% من الضريبة المستحقة عن كل شهر يتأخر فيه المكلف عن تقديم إقراره، بنص الفقرة (أ) من المادة (135) :

تفرض غرامة تأخير بواقع (2%) (إثنين بالمائة) من الضريبة المستحقة عن كل شهر، أو جزء منه، يتأخر فيه المكلف عن تقديم الإقرار بعد انقضاء المدة القانونية، على ألا تتجاوز هذه الغرامة مقدار الضريبة المستحقة.

وإذا أظهرت الإقرارات الضريبية المقدمة من المكلفين خسارة، بعد إنتهاء الموعد القانوني، فإنه وفقاً للفقرة (ب) من المادة (135)، تفرض الغرامات التالية:-
1- غرامة تأخير بمبلغ 5.000.000 خمسة مليون ريال، تفرض على البنوك، وشركات التأمين، والمؤسسات المالية على اختلاف أنواعها، وشركات النفط والغاز والتعدين، وشركات الهاتف السيار، وشركات الاتصالات الدولية، وشركات خدمات القنوات الفضائية.

2- غرامة تأخير بمبلغ 1.000.000 مليون ريال، تفرض على كبار المكلفين الآخرين، غير المحددين في ما ذكر أعلاه في البند (1).

3- غرامة تأخير بمبلغ 200.000 مائتين ألف ريال بالنسبة لمتوسطي المكلفين.
وتفرض غرامة تأخير على المكلفين المعفيين وفقاً لنص المادة (136)، بنسبة 2% (إثنين في المائة) من الضريبة المعفية عن كل شهر تأخير في حالة أن الإقرار أظهر صافي ربح. وأما إذا أظهر الإقرار صافي خسارة، فتطبق الغرامة المنصوص عليها في الفقرة (ب) من المادة (135)، السابق الإشارة إليها.

ويتم تحصيل الغرامات المنصوص عليها بموجب القانون، بنفس إجراءات تحصيل الضريبة، استناداً إلى نص الفقرة (138) من القانون.

ولرئيس مصلحة الضرائب، أو من يفوضه تخفيض أي من الغرامات المنصوص عليها، بموجب أحكام المواد (134)، (135)، (136)، (137)، بناءً على طلب خطي مسبب من المكلف بما لا يتجاوز 50% من الغرامة المفروضة وسداد الضريبة المستحقة، استناداً إلى نص المادة (139) من هذا القانون.

وحددت المادة (137) الغرامات المفروضة على المكلف في حالة عدم اكتمال الإقرار الضريبي، مع عدم الإخلال بأحكام المادة (141) الخاصة بجرائم التهرب الضريبي، وعلى النحو التالي:-

أ) 20 % من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه، إذا كان هذا المبلغ يعادل من 10% إلى 20 % من الضريبة المستحقة قانوناً.

ب) 50 % من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه، إذا كان هذا المبلغ يعادل أكثر من 20% إلى 50% من الضريبة المستحقة قانوناً.

ج) 100% من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه، إذا كان هذا المبلغ يعادل أكثر من 50% من الضريبة المستحقة قانوناً.

واستناداً إلى المادة (109) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، فإنه في حالة الخطأ المادي للإقرار، فيجب على المكلف أن يقدم للمصلحة خلال المدة المحددة لمراجعة الإقرار، إقراراً معدلاً يتضمن تصحيح الخطأ وسداد الضريبة من واقعه، مع سداد المبالغ المضافة المستحقة وفقاً للمادة (152) من هذا القانون، ولا يُعَدُّ - في هذه الحالة - أنه ارتكب مخالفة لأحكام هذا القانون، إلا إذا كانت المصلحة قد سبقته في اكتشاف الخطأ وتم إبلاغه به.

واستناداً إلى المادة (140)، تُفرض غرامة مالية بنسبة 100% من الضريب المستحقة، في حالة عدم مسك المكلف حسابات منتظمة، وكان ملزماً بمسك هذا الحسابات، وفقاً لمتطلبات القانون رقم (17) لسنة 2010م. وتكرر الغرامة، في حالة تكرار المخالفة.

11-13: جرائم التهريب الضريبي

حددت الفقرة (أ) المادة (141) من القانون رقم (17) لسنة 2010م،

جرائم التهريب الضريبي على النحو التالي:-

- 1- عدم تقديم الإقرارات الضريبية لمدة سنة بعد مضي الموعد القانوني لتقديمها.
- 2- تقديم الإقرار الضريبي السنوي، بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات صورية.
- 3- عدم اتفاق الإقرار الضريبي بما هو مثبت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات.

- 4- إغفال، أو نقص، أو حذف أي دخل، أو أي جزء من الدخل يخضع للضريبة، وأثر على مقدار الضريبة المستحقة.
- 5- إدراج أي بيان كاذب، أو قيد صوري، أو غير صحيح في أي إقرار أو مستند أو بيان قدم بمقتضى هذا القانون.
- 6- إعداد أو حفظ أية دفاتر، أو حسابات، أو قيود صورية، أو مزورة بقصد تهريب أي دخل خاضع للضريبة، أو أي جزء من ذلك الدخل، أو للتخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً أو للحصول على إعفاء دون حق.
- 7- اللجوء إلى الحيلة أو الخدعة مهما كان نوعها، للتهرب من دفع الضريبة، أو لتخفيض مقدارها بأية صورة من الصور.
- 8- تقديم سجلات، أو دفاتر، أو حسابات، أو مستندات، أو وثائق، مزورة أو صورية، أو بيانات غير صحيحة، للتهرب من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً.
- 9- عدم الاحتفاظ بالدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات، أو إتلافها كلياً أو جزئياً بصورة متعمدة، قبل انقضاء المدة المحددة في المادة (88) من هذا القانون (خمس سنوات للمستندات، وعشر سنوات للدفاتر والسجلات).
- 10- تقديم بيانات، أو معلومات غير صحيحة، فيما يتعلق بأي واقعة، أو أمر، أو مسألة تؤثر في مسؤولية المكلف، أو مسؤولية أي شخص آخر، في دفع الضريبة أو التأثير في مقدارها.
- 11- الجواب خطياً بشكل غير صحيح، على أي سؤال، أو طلب وجه إليه للحصول على بيانات، ومعلومات، وذلك بقصد التخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً.
- 12- إخفاء أنشطة، أو مهن، أو جزء منها خاضعة للضريبة بمقتضى أحكام القانون الضريبي.
- وفقاً للفقرة (ب)، المادة (141)، يعاقب على جرائم التهريب الضريبي السابقة- بالإضافة إلى أداء الضريبة المستحقة والغرامات- بالحبس مدة لا تزيد عن ثلاث سنوات، أو بغرامة لا تقل عن (100%) مائه بالمائة، ولا تزيد عن 150% من الضريبة المتهرب منها عن أي سنة ضريبية أو جزء منها، أو بإحدى هاتين العقوبتين، بالإضافة إلى دفع الضريبة والغرامات، والمبالغ الإضافية. وتضاعف العقوبة السابقة في حالة التكرار.

وتعد جريمة التهرب الضريبي من الجرائم الجسيمة، التي يترتب عليها قيام مصلحة الضرائب بنشر أسماء الأشخاص الذين ثبت لها تهربهم من دفع الضرائب في الصحف الرسمية.

وفقاً للمادة (143) من القانون رقم (17) لسنة 2010م يحق لوزير المالية، أو من يفوضه التصالح في جرائم التهرب الضريبي قبل صدور حكم نهائي بات في الدعوى الجزائية، بعد سداد الضريبة المستحقة، والغرامات المفروضة عليه، بالإضافة إلى تعويض يعادل نصف مبلغ الضريبة غير المسددة في الجرائم المنصوص عليها في الفقرة (أ) المادة (141).

ومنحت الفقرة (أ) من المادة (144)، الحق لمصلحة الضرائب، أن تطلب من النيابة العامة، تحريك الدعوى الجزائية أمام محكمة الضرائب الابتدائية، إذا ثبت لها بالوثائق والمستندات، قيام المكلف بارتكاب جريمة التهرب الضريبي. وفقاً للفقرة (ب) من المادة (144)، تقوم الإدارة الضريبية بعد تحققها من واقعة التهرب الضريبي، بالإجراءات التالية:-

1- ربط الضريبة المستحقة التي تهرب من أدائها المكلف، وخطاره بنفس إجراءات الطعن والاعتراض المبينة في هذا القانون.

2- الطلب من النيابة رفع الدعوى الجنائية أمام محكمة الضرائب الابتدائية ضد المكلف المتهم، لتطبيق العقوبات الجنائية المفروضة بموجب هذا القانون.

وأشارت المادة (145) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، إلى أنه في حالة ارتكاب جريمة التهرب الضريبي من شخصية اعتبارية، (شركة، مؤسسة...)، فإن المسؤولية عن ذلك تكون بالتضامن مع الشريك المسؤول، أو المدير، أو رئيس مجلس الإدارة، أو عضو مجلس الإدارة المنتدب، ممن يتولون الإدارة الفعلية حسب كل حالة، وذلك بالالتزام بسداد مبلغ الضريبة التي التهرب من أدائها، والغرامات، والجزاءات المنصوص عليها في القانون.

11-14: مسؤولية المحاسب القانوني

وفقاً للفقرة (أ) المادة (142) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، يعاقب

المحاسب القانوني، بالحبس مدة لا تزيد عن ثلاث سنوات، أو بغرامة لا تقل عن

(500.000 ريال) خمسمائة ألف ريال، ولا تزيد عن (10.000.000) عشرة ملايين ريال، في الحالات التالية:-

1- المصادقة على قوائم مالية تخالف القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والأنظمة والقوانين النافذة .

2- عدم شمول الإقرار الضريبي ومرفقاته، المعتمد من قبل المحاسب القانوني، لكل الإيرادات والمبالغ الخاضعة للضريبة.

3- إخفاء وقائع علمها في أثناء تأدية مهمته، ولم تفصح عنها المستندات التي شهد بصحتها.

4- إخفاء وقائع علمها في أثناء تأدية مهمته، مرتبطة بتعديل، أو تغيير في الدفاتر، أو الحسابات، أو السجلات، أو المستندات، من شأنها أن تؤدي إلى تقليل الأرباح، أو زيادة الخسائر، بقصد التهرب من أداء الضريبة كلياً أو جزئياً.

وكما أشارت الفقرة (ج) من المادة (142)، إلى أن لوزير المالية -بناءً

على توصية لجنة مشكلة من مصلحة الضرائب، وجمعية المحاسبين القانونيين، والجهة المختصة، إصدار قرار بعدم قبول مصلحة الضرائب، للقوائم المالية الختامية، التي يقوم المحاسب بمراجعتها، أو الإقرارات الضريبية المعتمدة من قبله لثلاث سنوات لاحقة، ويُنشر القرار بالصحف الرسمية، في حالة ثبوت أي من المخالفات المنصوص عليها في المادة (142). ويصدر بتشكيل واختصاصات اللجنة المشار إليها، قرار من وزير المالية بناءً على عرض رئيس مصلحة الضرائب.

ووفقاً للمادة (143) من هذا القانون يحق لوزير المالية، أو من يفوضه

التصالح في المخالفات التي ارتكبها المحاسب القانوني قبل صدور حكم نهائي بات في الدعوى الجزائية، بعد سداد الضريبة المستحقة، والغرامات المفروضة عليه، و بعد سداد نصف مبلغ الغرامة المفروضة بموجب المادة (142).

11-15: تسديد الضريبة

يجب على جميع المكلفين أن يقوموا بسداد الضريبة من واقع الإقرارات الضريبية المقدمة منهم، أو عند موافقتهم على الربط، خلال عشرين يوماً، بنص الفقرة (أ) المادة (149) من القانون رقم () لسنة 2010م :-

"تحصل الضريبة المستحقة من واقع ربط الضريبة النهائي في موعد لا يتجاوز عشرين يوماً من تاريخ تبليغ المكلف بالسداد.

والأصل في تحصيل الضريبة أن يتم دفعة واحدة، غير أن القانون الضريبي، مراعاة لظروف المكلفين، وحتى لا يرهقهم أو يؤثر على مستوى نشاطهم، سمح بتقسيم الضريبة المستحقة أو جزء منها، وذلك بناءً على طلب خطي ومبرر من المكلف، بناءً على المادة (150). ويتم تقسيط الضريبة، من خلال جدول يوضع من مصلحة الضرائب، ويوقع عليه المكلف بالإلتزام لفترة تساوي فترة استحقاقها، بشرط أن لا تزيد فترة التقسيط عن ثلاث سنوات، بحسب ما جاء في المادة (151) من القانون رقم () لسنة 2009م.

وإذا لم تدفع الضريبة خلال المدة المحددة (20) يوماً من تاريخ التبليغ، يضاف إلى الضريبة مبلغ يعادل (1.5%) من مبلغ الضريبة غير المدفوعة، عن كل شهر تأخير، كما تنص الفقرة (أ) المادة (152) من القانون رقم () لسنة 2009م:

"أ) إذا لم تدفع الضريبة في الموعد المحدد بموجب أحكام هذا القانون يضاف إلى الضريبة مبلغ يساوي 1.5% (واحد ونصف بالمائة) من مقدار الضريبة غير المدفوعة عن كل شهر تأخير.
ب) يتم تحصيل المبالغ المضافة بذات إجراءات تحصيل الضريبة، ولا يعتبر المبلغ المضاف بمقتضى هذه المادة جزءاً منها."

ومنح المشرع الحق لمصلحة الضرائب بتوجيه طلب إلى المحكمة، بالهجز التحفظي، أو الحجز التنفيذي، على أموال المكلف المدين، بما يساوي المبالغ المستحقة عليه، إذا تبين أن حقوق الخزانة العامة معرضة للضياع، أو أن هناك أسباب جدية يتوقع معها تهريب المكلف لأمواله، أو أن الدّين الضريبي أصبح واجب الأداء وتخلّف المكلف عن التسديد، وذلك بنص المواد (153، 154، 155، 156) من القانون رقم (17) لسنة 2010م.

وفي جميع الأحوال يجب تطبيق قانون تحصيل الأموال العامة بتحصيل كافة الضرائب المستحقة للخرينة العامة، كما نصت عليه المادة (157) من القانون رقم (17) لسنة 2010م:

تحصيل الضريبة والغرامات والمبالغ المضافة المستحقة، طبقاً للإجراءات المنصوص عليها في هذا القانون، وقانون تحصيل الأموال العامة والقوانين النافذة.

ورغبة من المشرع في إحكام تحصيل الضريبة ومنع التهرب، قرر نظام التحصيل مقدماً عند المنبع تحت حساب الضريبة، حيث تنص المادة (158):

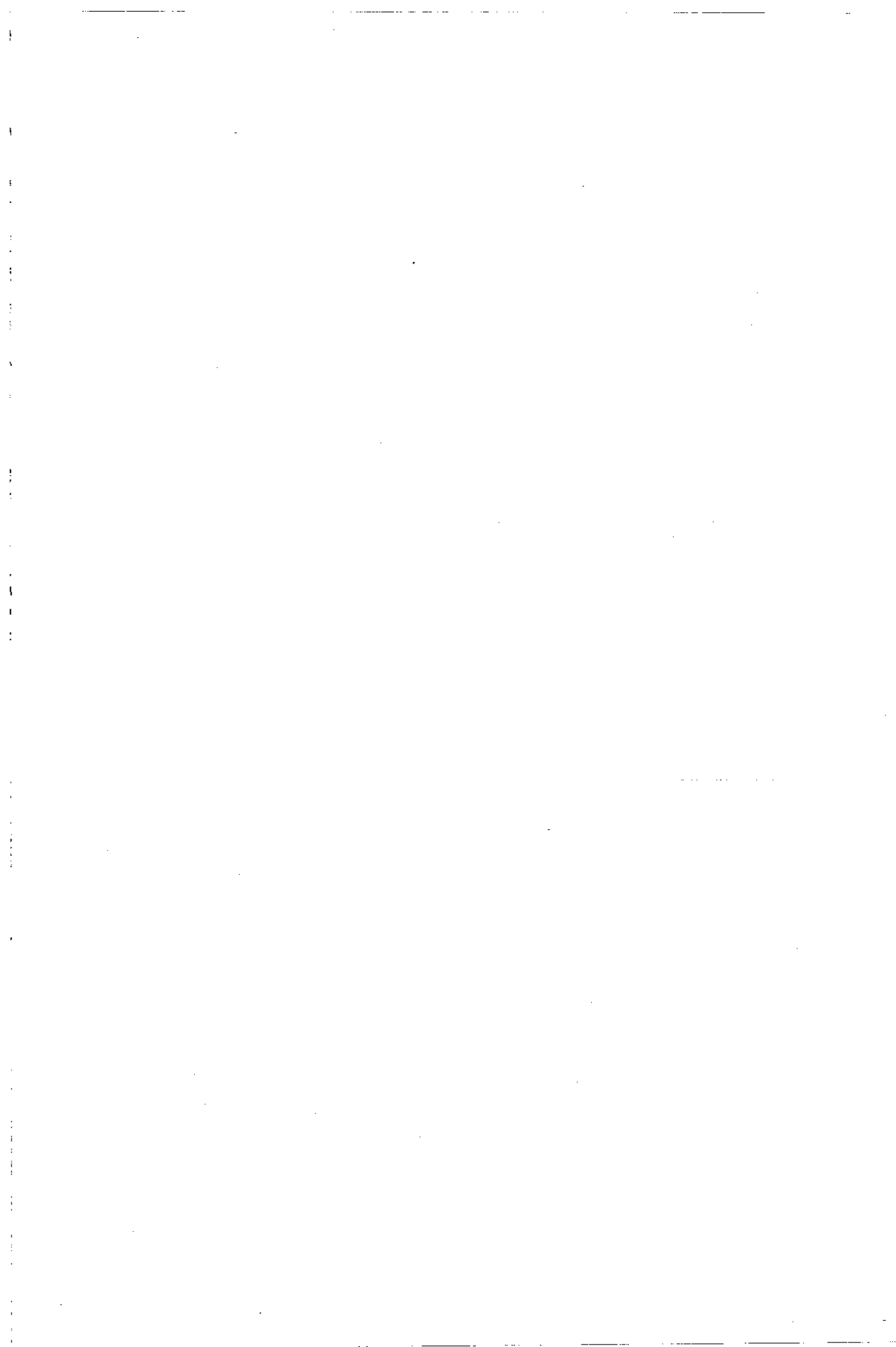
للمصلحة تحصيل مبالغ تحت حساب الضريبة، وتحدد نسب وإجراءات التحصيل بحسب ما تحدده اللائحة 1

أسئلة

الفصل الخامس عشر

السؤال الأول :

- (أ) عرف الإقرار الضريبي؟
- (ب) حدد المكلفون الملزمون بتقديم الإقرار الضريبي؟
- (ج) اشرح شكل الإقرار الضريبي للمكلف الذي يمسك حسابات منتظمة ومحتوياته ومرفقاته ؟
- (د) اشرح شكل الإقرار الضريبي للمكلف الذي لا يمسك حسابات منتظمة ومحتوياته ومرفقات؟
- (هـ) ما هو موعد تقديم الإقرار ؟ وما هو جزاء عدم تقديم الإقرار في ميعاده؟
- (و) ما هو جزاء التلاعب في الإقرار الضريبي؟
- السؤال الثاني : ما هي الخطوات التي تتبع للتحقق من صحة الإقرار الضريبي؟
- السؤال الثالث : هل عدم وجود بعض المستندات يؤدي إلى عدم الاعتراف بإقرار المكلف واللجوء إلى التقدير الجزافي؟
- السؤال الرابع : متى تعتبر الدفاتر منتظمة من وجهة نظر الضرائب ؟
- السؤال الخامس : باسم من تربط الضريبة في المنشأة الفردية، وشركات الأشخاص، وشركات الأموال، والمؤسسات العامة والشركات المختلطة؟
- السؤال السادس : اشرح الإجراءات الضريبية عند تقديم الإقرار الضريبي؟
- السؤال السابع : ما هي إجراءات ربط الضريبة عند تقديم المكلف للإقرار الضريبي؟
- السؤال الثامن : لماذا تشكل لجان الطعن ؟ وكيف تشكل ؟ وما هي صلاحيتها؟ وما هي آلة أعمالها؟
- السؤال التاسع : لماذا تشكل محكمة قضايا ضرائب الدخل؟ وكيف تشكل هذه المحكمة؟ وما هي اختصاصاتها وآلية أعمالها؟



الباب الخامس
الضريبة العامة على المبيعات وفقاً لأحكام
القانون رقم (19) لسنة 2001 وتعديلاته

الفصل الثاني عشر

مدخل للضريبة العامة على المبيعات

الفصل الثالث عشر

نطاق فرض الضريبة واستحقاقها والمكلفون بالتسجيل

الفصل الرابع عشر

وعاء الضريبة العامة على المبيعات وأسعارها

الفصل الخامس عشر

فواتير البيع والسجلات

الفصل السادس عشر

خصم الضريبة وردّها

الفصل السابع عشر

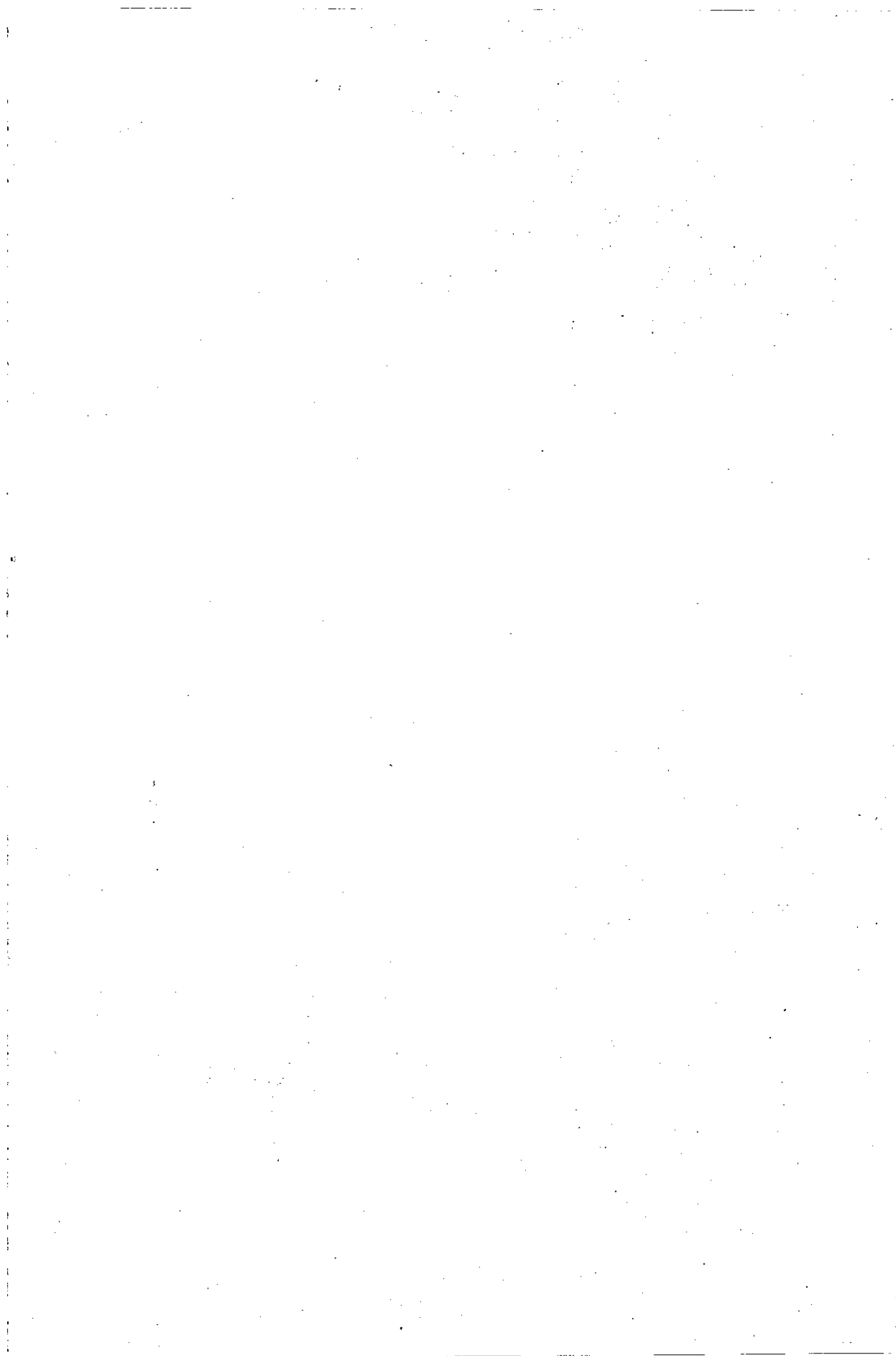
الإقرارات الضريبية

الفصل الثامن عشر

تحصيل الضريبة والغرامات وإجراءات الحجز

الفصل التاسع عشر

المخالفات والتهرب من الضريبة العامة على المبيعات



الفصل الثاني عشر **مدخل للضريبة العامة على المبيعات**

12-1. المقدمة

فإنه بعد تغطية المدخل العام للأنظمة الضريبية، ودراسة أنواع ضرائب الدخل وفقاً لأحكام القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل، فإننا في الجزء الثالث من الكتاب، نتناول دراسة القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة وتعديلاته في ثمانية فصول (بدءاً من الفصل الحادي عشر حتى الفصل الثامن عشر).

ويتضمن الفصل الحادي عشر "مدخل للضريبة العامة على المبيعات" المواضيع الرئيسية المتمثلة في: تعريف الضريبة العامة على المبيعات، وخصائصها، وأهدافها، ونظم فرض الضريبة العامة على المبيعات، ومراحل تطور فرض الضريبة العامة على المبيعات.

12-2: تعريف الضريبة العامة على المبيعات:

تعرف الضريبة العامة على المبيعات بأنها "ضريبة غير مباشرة، وعينية، وشهرية، وإقليمية، ونسبية، وتفرض على المبيعات الفعلية من السلع والإيرادات الناتجة من أداء الخدمات للغير والخاضعة للضريبة، وتتسم هذه الضريبة بإجراءات سهلة ومبسطة، وتسهل عملية الرقابة الذاتية على المكلفين، كما أنها ضريبة على القيمة المضافة.

12-3: خصائص الضريبة العامة على المبيعات:

يُستدل من التعريف السابق أن الضريبة العامة على المبيعات تتميز بالخصائص التالية:

1. أنها ضريبة غير مباشرة: تعتبر الضريبة العامة على المبيعات ضريبة غير مباشرة لكون المكلف المسجل لا يتحمل بعونها لأنه يقوم بإضافة مبلغها على ثمن السلعة للمستهلك، بمعنى أنه يوجد وسيط بين المستهلك المتحمل بعونها

- وبين الخزانة العامة ممثلة في مصلحة الضرائب (معيار نقل العبء الضريبي)، ولصعوبة حصر المكلفين الأصليين بها (المعيار الإداري)، ولكونها تفرض عند قيام المكلف باستخدام الدخل أو الثروة (المعيار العملي).
2. أنها ضريبة عينية: لكونها تسري على قيمة مبيعات السلع والخدمات دون مراعاة لظروف المتحملين بها (المستهلكين). فهي لا تأخذ في الاعتبار الأعباء الشخصية والعائلية للمستهلكين، وإن كانت تمنح بعض الإعفاءات لبعض السلع والخدمات الضرورية.
3. أنها ضريبة شهرية: تربط الضريبة على أساس ما يقدمه المكلف المسجل من إقرارات عن مبيعاته الشهرية. ويقوم المكلف المسجل بتوريد ضريبة المبيعات المحصلة من واقع الإقرار الشهري الذي يتقدم به إلى الإدارة الضريبية المختصة.
4. أنها ضريبة إقليمية: تسري هذه الضريبة على السلع المنتجة محلياً عند بيعها في حدود الجمهورية اليمنية، وعند أداء الخدمات فيها. كما تسري هذه الضريبة أيضاً، على السلع أو الخدمات المستوردة عند اجتيازها حدود الجمهورية اليمنية.
5. أنها ضريبة نسبية: تفرض الضريبة العامة على المبيعات بسعر نسبي أو بنسبة مئوية من ثمن السلعة أو الخدمة، ويبلغ سعرها العسادي النسبي 5% على السلع والخدمات، سواء كانت محلية أو مستوردة. هذا بالإضافة إلى أسعار نسبية أخرى محددة في الجدولين رقم (2) ورقم (3) المرفقين بالقانون رقم (19) لسنة 2001م وتعديلاته بشأن الضريبة العامة على المبيعات.
6. أنها ضريبة تسري على الإيراد الفعلي لبيع السلعة أو أداء الخدمة: تفرض هذه الضريبة عند بيع السلعة أو أداء الخدمة الخاضعة لها والثابتة بالفاتورة الضريبية التي يحررها البائع للمشتري. وبالتالي فهي فعلية وليست تقديرية. لكن يجوز لمصلحة الضرائب تقدير القيمة الخاضعة للضريبة إذا ثبت أن القيمة الواردة بالفاتورة غير حقيقية.
7. أنها ذات إجراءات سهلة وبسيطة: تتضمن أحكام الضريبة العامة على المبيعات عدة إجراءات من شأنها تسهيل التعامل مع المصلحة ومنها:

أ. إلزام المسجل بتقديم إقرار شهري وفقاً لنظام الربط الذاتي يحدد فيه قيمة الضريبة الواجبة السداد، وتوريدها إلى مكتب الضرائب بناءً على إقراره في الميعاد المحدد لتقديمه.

ب. اعتماد نظام الرقابة على فحص سجلات المكلف في فترات متباعدة، حيث أن تبني القانون لنظام الربط الذاتي يتطلب مراجعة الإقرارات الضريبية المقدمة من المكلفين وفقاً لأسلوب العينات العشوائية وتحليل المخاطر.

ج. الالتجاء إلى نظام التحكيم كوسيلة فعالة لحل المنازعات بين المصلحة والمسجلين.

8. أنها ضريبة تسهل الرقابة الذاتية على المكلفين: تستخدم الضريبة العامة على المبيعات كوسيلة رقابية على مكلفي الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، والضريبة على أرباح المهن غير التجارية وغير الصناعية، حيث يتم إجراء مقارنات بين نتيجة نشاط المكلف من واقع إقراره عن ضرائب الدخل، وبين حجم مبيعاته من واقع إقراراته عن الضريبة العامة على المبيعات. وبالمطابق فإن نتيجة المقارنة ستضيق فرص التهرب الضريبي سواءً في الضريبة العامة على المبيعات أو في ضرائب الدخل.
9. أنها ضريبة على القيمة المضافة: تفرض الضريبة العامة على المبيعات على الزيادة في قيمة السلعة التي تكتسبها في مختلف مراحلها عند انتقالها من المنتج حتى تصل إلى المستهلك النهائي، وهي عندئذ تسري على الإضافات المتتالية لقيمة السلعة.

12-4: أهداف الضريبة العامة على المبيعات

قام المشرع الضريبي اليمني بفرض الضريبة العامة على المبيعات لتحقيق العديد من الأهداف منها:-

1. حصول الحكومة على الموارد المالية الضرورية لمواجهة تزايد النفقات العامة في مجال التعليم والصحة والإسكان والمرافق العامة وغيرها، وبما يسهم في تمويل الموازنة العامة للدولة. وقد لجأ المشرع الضريبي اليمني إلى فرض هذه الضريبة لزيادة إيرادات الدولة لأنها بحاجة ماسة إلى مثل هذا الإيرادات حتى

تستطيع الخروج من الاعتماد كلياً على الموارد النفطية التي لا تعتبر من الموارد المالية المضمون استمرارها في المستقبل.

2. ترشيد الاستهلاك من السلع المنتجة محلياً والسلع المستوردة، مما يؤدي إلى زيادة الادخار المحلي. ولعل أهم ما يميز أي مجتمع عن غيره من المجتمعات هو قدرته على الادخار على أن تتوجه المدخرات نحو الاستثمار، وخلق قاعدة إنتاجية يزيد فيها فرص العمل وتتحقق من خلالها وفورات أخرى للتنمية. وهذا الأمر لا يمكن أن يتم إلا من خلال ترشيد الاستهلاك. والضريبة العامة على المبيعات موجهة في الأساس لهذا الغرض أي نحو الاستهلاك حيث أنها تؤثر على المقدرة الشرائية للأفراد نتيجة زيادة أسعار السلع وعزوف الأفراد عن الشراء، وبذلك تتحقق فوائض ومدخرات.

3. تشجيع الصادرات من خلال إخضاعها للضريبة بالمعدل الصفري الذي يترتب عليه تمكين المكلف من استرداد الضريبة العامة على المبيعات التي سبق فرضها على مدخلات السلع المصدرة، مما يؤدي إلى زيادة القدرة التنافسية للصادرات في الأسواق الخارجية.

4. تنفيذ الإصلاحات الضريبية: إن الأخذ بنظام الضريبة العامة على المبيعات وما يؤدي إليه من زيادة في الحصيلة الضريبية قد شجع الدولة على التسريع بتنفيذ عملية الإصلاحات الضريبية الأخرى، والتي من أهمها تخفيض فئات التعريفات الجمركية، وتخفيض معدلات ضرائب الدخل (وفقاً للقانون رقم 17 لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل). والجدير بالذكر أن زيادة الحصيلة التي تتحقق عند تطبيق نظام الضريبة العامة على المبيعات - وفقاً لما يلاحظ من تجارب الدول التي طبقت هذا النظام - يمكن أن تعوض النقص في الضرائب الجمركية الناتج عن تخفيض فئات التعريفات الجمركية.

5. تقليل التهرب الضريبي، حيث أنه إذا تهرب أحد المسجلين من الضريبة فتكون الضريبة المتهرب منها هي الضريبة على القيمة المضافة وليس إجمالي الضريبة على السلعة، علاوة على رقابة النظم ذاتياً إذ أن مبيعات أحد المسجلين تمثل مشتريات الآخر أو العكس.

6. تحقيق التوزيع العادل لعبء الضريبة وتحقيق تكافؤ الفرص بين مختلف السلع والخدمات الخاضعة للضريبة حيث تسري الضريبة بنفس النسبة على هذه السلع والخدمات (5%) على جميع المعاملات سواء كانت محلية أو مستوردة.
7. تحقيق العدالة الاجتماعية بإعفاء السلع والخدمات الضرورية والأساسية من الخضوع للضريبة العامة على المبيعات مراعاة لذوي الدخل المحدودة.

12-5: أساليب فرض الضريبة العامة على المبيعات:

يمكن أن نميز بين ثلاثة أساليب لتطبيق الضريبة العامة على المبيعات متمثلة في أسلوب الضريبة ذات المرحلة الواحدة، وأسلوب الضريبة المتعددة الشاملة، وأسلوب الضريبة على القيمة المضافة.

1) أسلوب الضريبة ذات المرحلة الواحدة

من خلال العنوان يمكن الاستنتاج بأنه وفقاً لهذا الأسلوب تفرض الضريبة عند مرحلة واحدة معينة من مراحل إنتاج وتوزيع السلعة وهي في طريقها من المنتج إلى المستهلك، وبالتالي فهي تطبق على مرحلة واحدة فقط بعبء ضريبي واحد، بصرف النظر عن تعدد مراحل الإنتاج والتوزيع. ويمكن أن تسري هذه الضريبة وفقاً لهذا الأسلوب في مرحلة الإنتاج أو في مرحلة التوزيع (جملة أو تجزئة) وذلك على النحو الآتي:-

أولاً: الضريبة عند مستوى الإنتاج

شاع استخدام هذا الشكل في العديد من الدول النامية والمتقدمة على حد سواء، وفي هذا الأسلوب تفرض الضريبة على السلعة مرة واحدة بعد تمام صنعها وخروجها من مرحلة الإنتاج إلى دائرة التوزيع سواء كان هذا البيع لأحد الأفراد ليقوم باستهلاكها، أو إلى أحد التجار ليعيد بيعها مرة أخرى، أو لأحد رجال الصناعة لاستخدامها كمدخل في صناعته. ويلتزم المنتج بأداء الضريبة حيث يقوم بإضافتها إلى ثمن بيع السلعة.

ثانياً: الضريبة على مبيعات تجار الجملة

يستدل من العنوان أنه في ظل هذا الأسلوب، فإن تاجر الجملة يصبح هو المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة العامة على المبيعات عند بيع السلع لتجار

التجزئة. وعلى الرغم من أن تطبيق هذه الضريبة يترتب عليه انخفاض حالات التهرب الضريبي، وتسهيل مهمة الإدارة الضريبية في أعمال ربط وتحصيل الضريبة والرقابة على المكلفين نتيجة قلة عدد الوحدات الخاضعة للضريبة، فإن هناك بعض الصعوبات التي تعيق تطبيق هذا الأسلوب خصوصاً في الدول النامية⁽¹⁾ حيث تتعدد وتنتشر الشركات والمصانع الصغيرة غير المسجلة والتي تقوم ببيع إنتاجها إلى تجار تجزئة غير مسجلين أو إلى المستهلكين مباشرة ومن ثم لا تخضع مبيعاتهم للضريبة.

ثالثاً: الضريبة على مبيعات تجار التجزئة

شاع استخدام هذا الأسلوب في كثير من الدول النامية والمتقدمة على حد سواء، وقد استخدم هذا الأسلوب لأول مرة في عام 1934م في الولايات المتحدة. وفي ظل هذا الأسلوب قد تسري الضريبة على جميع السلع والخدمات المباعة للمستهلك وبمعدلات متساوية وهي بذلك تكون ضريبة عامة. وقد يتم فرضها على مبيعات سلع معينة ويعفى بعضها جزئياً أو كلياً.

(2) أسلوب الضريبة المتعددة المراحل

من خلال العنوان يُسهل علينا الاستنتاج، بأنه وفقاً لهذا الأسلوب تسري الضريبة على السلع عند تداولها من شخص لآخر في المراحل المتعددة من مراحل إنتاج وتوزيع السلعة ابتداء من مرحلة إنتاج المواد الأولية، وتمتد للسلع نصف المصنوعة أو تامة الصنع، أو في مراحل توزيعها في مرحلتها تجارة الجملة والتجزئة لحين وصولها إلى المستهلك الأخير. ويكون وعاء الضريبة هو القيمة الكلية للمبيعات أي رقم الأعمال عند نهاية كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع، ولهذا يطلق عليها الضريبة على رقم الأعمال. وتسري الضريبة في هذه الحالة على كل مرحلة من مراحل إنتاج وتوزيع واستهلاك السلعة، فتفرض الضريبة على قيمه السلعة عند توريدها للمصنع كمادة خام أولية، ثم تفرض الضريبة مرة أخرى وهي سلعة نصف مصنعة، ثم مرة ثالثة عند انتقالها كسلعة تامة الصنع من المنتج إلى التاجر، ومرة رابعة عند انتقالها من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة، ومرة خامسة

1- د/جلال عبد الحكيم الشافعي، "أساليب فرض ضريبة المبيعات ومدى إمكان تطبيق المرحلتين الثانية والثالثة في مصر، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي السابع، كلية التجارة، جامعة عين شمس، نوفمبر 1995م ص 6.

عند انتقالها من تاجر التجزئة إلى المستهلك النهائي. وهكذا يتكرر فرض الضريبة على القيمة الإجمالية للسلعة أو الخدمة الواحدة بعدد المراحل التي تجتازها . وتسري هذه الضريبة على أساس مجموع المبالغ التي حصل عليها المكلف من كافة الصفقات التي تتم خلال الفترة المالية، وهي ذات سعر منخفض في أغلب الأحيان وذلك لأنها تتراكم بتكرار مراحل الإنتاج والتوزيع، وقد تفرض بأسعار مختلفة من مرحلة لأخرى.

ولتوضيح ذلك نفترض أن إحدى السلع تمر بخمسة مراحل حتى تصل إلى يد المستهلك النهائي وأن سعر الضريبة هو 5% من القيمة الإجمالية للسلعة في كل مرحلة من مراحل تداول السلعة. فيكون سريان الضريبة باعتماد هذا الأسلوب على الوجه التالي :-

رقم المرحلة	قيمة السلعة في بداية المرحلة	نفقات إنتاج	الربح	قيمة السلعة في نهاية المرحلة	مقدار الضريبة
1				2000	100
2	2100	100	300	2500	125
3	2625	175	200	3000	150
4	3150	350	400	3900	195
5	4095	205	300	4600	230

ويتضح من تحليل البيانات بالجدول السابق أن سعر البيع للمستهلك النهائي هو 4830 ريال (4600 ريال قيمة السلعة في نهاية المرحلة الخامسة + 230 ريال مبلغ الضريبة في نهاية المرحلة الخامسة). وهذا المبلغ يحتوي في طياته على إجمالي الضرائب المستحقة على كافة المراحل السابقة وقدره 800 ريال (100+125+150+195+230)، مما أدى إلى ارتفاع سعر السلعة على المستهلك النهائي نتيجة تراكم الضرائب المستحقة على كافة المراحل السابقة .

3/ أسلوب الضريبة على القيمة المضافة

بموجب نظام الضريبة على القيمة المضافة Value Added Tax-V.A.T. تفرض الضريبة على الزيادة في قيمة السلعة عند انتقالها من المنتج إلى المستهلك النهائي. أي أنها عبارة عن ضريبة تسري على القيمة المضافة المتتالية لقيمة

السلعة. ولا تسري هذه الضريبة على القيمة الكلية للسلعة في مختلف مراحلها كما هو الحال في نظام الضريبة الشاملة المتتابعة (أسلوب الضريبة متعددة المراحل). فكل مكلف ملزم بتحصيل الضريبة عن ذلك الجزء من إنتاجه ونشاطه النهائي الذي يزيد عن مجموع العناصر المستخدمة فيه والمشتراة من الغير خلال فترة معينة، أي أن الضريبة تصيب الفرق في قيمة السلع في نهاية فترة ما عن قيمة السلع في بدايتها. أي أنها بعبارة أخرى، فإن الضريبة على القيمة المضافة عبارة عن الفرق بين مخرجات مرحلة معينة ومدخلات هذه المرحلة.

وبالنظر إلى هذه الضريبة نجد أنها في حقيقة الأمر عبارة عن تركيبة من جميع الأنواع السابقة من الضرائب تجمع المزايا الخاصة بكل منها وتتجنب المساوئ المتعلقة بها فهي تتشابه مع الضريبة التراكمية في إمكانية فرضها بسعر موحد على جميع المراحل وجميع السلع والخدمات، وكل منهما يسري على السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع والاستهلاك. ولكن وجه الخلاف أن الضريبة على القيمة المضافة تفرض على القيمة التي أضيفت على السلعة في كل مرحلة بينما الضريبة التراكمية تفرض على القيمة الإجمالية في كل مرحلة. ولإيضاح مدى التشابه والاختلاف بين الضريبة على القيمة المضافة والضريبة التراكمية نعود للجدول السابق وفقاً لتلك البيانات على النحو التالي، بافتراض أن سعر الضريبة 5%:-

رقم المرحلة	قيمة السلعة في بداية المرحلة	قيمة السلعة في نهاية المرحلة	القيمة المضافة في المرحلة	مقدار الضريبة
1			2000	100
2	2100	2500	400	20
3	2520	2895	375	18.75
4	2913.75	3663.75	750	37.5
5	3701.25	4206.25	505	25.25

ويتضح من هذا الجدول أن سعر بيع نفس السلعة للمستهلك في حالة فرض الضريبة على القيمة المضافة مبلغ 4231.50 ريال (4206.25 ريال قيمة السلعة

في نهاية المرحلة الخامسة + 25.25 ريال مبلغ الضريبة في نهاية المرحلة (الخامسة)، وفي المرة السابقة عند فرض الضريبة التراكمية كان سعر البيع للمستهلك مبلغ 4830 ريال (4600 ريال قيمة السلعة في نهاية المرحلة الخامسة + 230 ريال مبلغ الضريبة في نهاية المرحلة الخامسة). وبمقارنة الضريبة المسددة في حالة الضريبة على القيمة المضافة نجدها 201.5 ريال $(100+20+18.75+37.5+25.25)$ ، بينما بلغت الضريبة التراكمية في المثال السابق 800 ريال وهذه الزيادة والوفرة بسبب فرض الضريبة على قيمة السلعة عدة مرات (حوالي خمس مرات). وهذا يعني أن الضريبة التراكمية على رقم الأعمال مع افتراض ثبات الظروف الأخرى وخاصة أثرها على حركة الإنتاج والتداول تعتبر أوفر حصيلة من الضريبة على القيمة المضافة، بينما تمتاز الأخيرة بأنها أكثر تشجيعاً لحركة الإنتاج والتداول.

12-6: مراحل تطور فرض الضريبة العامة على المبيعات في اليمن:-

مرت عملية فرض الضريبة العامة على المبيعات في اليمن بثلاث مراحل يمكن بيانها كما يلي:

1) المرحلة الأولى: فرض الضرائب على الإنتاج والاستهلاك والخدمات:

فرضت الضرائب على الإنتاج والاستهلاك في اليمن منذ الستينات في شكل ضرائب على استهلاك القات، والمحروقات، وتذاكر السينما، واستهلاك المياه المعدنية والغازية والمرطبات. وبعد تحقيق الوحدة اليمنية في 22 مايو 1990م، فرضت هذه الضرائب بموجب قانون الضرائب على الإنتاج والاستهلاك والخدمات رقم (70) لسنة 1991م وتعديلاته، والذي قضى بفرض الضريبة على:

أ. السلع المنتجة والمصنعة محلياً بمعدل 10% من سعر بيع المصنع لتاجر الجملة.

ب. المشتقات النفطية والمياه المعدنية والصحية والمشروبات الغازية والسجائر وتقرض الضريبة عليها بنسبة تتراوح بين 0.5%، 1%، 11%، 60% من سعر البيع للمستهلك.

ج. خدمات تذاكر دخول السينما والحفلات والمهرجانات والفعاليات الفنية والترفيهية بنسبة 15%، وعلى خدمات الفنادق بنسبة 7% من قيمة الخدمة.
د. كل ما يستورد من السلع والمنتجات والمواد الخام باستثناء المواد الخام اللازمة لصناعة السلع الخاضعة للضريبة وبنسب تتراوح بين 5%، 25%، 80% من سعر البيع للمستهلك بالنسبة للسجائر والمياه المعدنية والمشروبات الغازية، بنسبة مئوية تتراوح بين 5% و 25% من قيمة السلعة يضاف إليها الرسوم الجمركية بالنسبة للسلع المستوردة الأخرى.

(2) المرحلة الثانية: فرض الضريبة العامة على المبيعات بسعر 10%:

نظراً للمشكلات التي صاحبت تطبيق القانون رقم (70) لسنة 1991م بشأن ضرائب الإنتاج والاستهلاك والخدمات وفي إطار الإصلاحات الضريبية التي أجريت في تمشياً مع برنامج الإصلاح الاقتصادي والمالي والإداري الذي تبنته الدولة منذ 1995م تم إصدار القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات.

وبموجب هذا القانون تم فرض الضريبة العامة على المبيعات بدلاً عن ضرائب الإنتاج والاستهلاك والخدمات وبسعر عام 10%، وخضعت للضريبة كل السلع والخدمات التي يتم بيعها وتداولها في الجمهورية فيما عدا بعض السلع والخدمات الضرورية التي تم إعفاؤها من الخضوع للضريبة وفقاً لما يوضحه الجدولين (1)، (4) المرفقة بالقانون. وقد نصت المادتان (69)، (70) من هذا القانون على أن يستمر العمل بالقانون رقم (70) لسنة 1991م وتعديلاته بالنسبة للسلع المحددة بالجدول رقم (3) المرفق بهذا القانون ويلغى تطبيقه فيما عدا ذلك، وعلى أن يعمل بهذا القانون بعد ثمانية أشهر من تاريخ صدوره، وينشر في الجريدة الرسمية. إلا أن تطبيق هذا القانون تأجل بغرض إعطاء الفرصة للإدارة الضريبية والقطاع الخاص لتكييف أوضاعهم وفقاً لمتطلبات القانون من حيث تدريب الموظفين وتأهيلهم وإمساك الدفاتر والسجلات المنتظمة والتقيد بإصدار الفواتير التجارية عن المعاملات المالية المختلفة. حيث نصت المادتان (1)، (2) من القانون رقم (36) لسنة 2002م بشأن تعديل نص المادة (70) من القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات على أن يعمل بالقانون رقم (19)

لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات اعتباراً من تاريخ 2004/1/1م، وأن يستمر العمل بالقانون رقم (70) لسنة 1991م وتعديلاته بشأن فرض الضرائب على الإنتاج والاستهلاك والخدمات.

وكما نصت المادتين (1)، (2) من القانون رقم (42) لسنة 2003م بتعديل القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات على أن يعمل بالقانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات اعتباراً من تاريخ 2004/7/1م، وأن يستمر العمل بالقانون رقم (70) لسنة 1991م بشأن فرض الضريبة على الإنتاج والاستهلاك والخدمات وتعديلاته لحين العمل بالقانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات.

وفي عام 2004م صدر القانون رقم (14) لسنة 2004م بتعديل القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات وتعديل القانون رقم (70) لسنة 1991م بشأن الضرائب على الإنتاج والاستهلاك والخدمات وتعديلاته ونصت المادتان (1)، (2) منه على أن يعمل بالقانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات اعتباراً من الأول من شهر يوليو من عام 2005م، وعلى أن يستمر العمل بالقانون رقم (70) لسنة 1991م بشأن الضرائب على الإنتاج والاستهلاك والخدمات وتعديلاته بما في ذلك التعديل بموجب هذا القانون.

3) المرحلة الثالثة: فرض الضريبة العامة على المبيعات بسعر 5%:

في 2005/7/18م صدر القانون رقم (42) لسنة 2005م بشأن تعديل قانون الضريبة العامة على المبيعات، وقضى بتخفيض معدل الضريبة من 10% إلى 5%، وقصر السلع المعفاة على عدد محدود جداً من السلع تتمثل أساساً في السلع الضرورية كالقمح ودقيق القمح والأرز، وأخضع حليب الأطفال للضريبة بالمعدل الصفري. ومع ذلك لم يطبق القانون بل طبق قرار لمجلس الوزراء رقم (220) لسنة 2005م بناءً على اتفاق بين الحكومة والغرفة التجارية قضى بفرض ضريبة المبيعات على السلع في مرحلة الاستيراد فقط بسعر 5%، بالإضافة إلى 3% لتغطية ضريبة القيمة المضافة خلال المراحل التالية للاستيراد، مع استمرار

فرض الضريبة بواقع 5% على المصنعين المسجلين ومقدمي الخدمات الخاضعة للضريبة. ويسري هذا القرار للفترة من 2005/7/1م حتى 2006/12/31م على أن يطبق القانون من بداية 2007م.

وخلال سنة 2007م، استمرت معارضة القطاع الخاص لتطبيق القانون وتوصلت الحكومة مع اتحاد الغرف التجارية والصناعية إلى اتفاق تم بموجبه إلزام التجار المكلفين بدفع ضريبة بمعدل 5% عند الاستيراد في المنافذ الجمركية، ثم تقديم إقرارات بالضريبة المستحقة عليهم فيما بعد على أساس القيمة المحددة في البيان الجمركي مضافاً إليها نسبة معينة لتحسين السعر، ودفع الضريبة بموجبها ثم استرداد ما سبق دفعه في المنفذ الجمركي، مع استمرار فرض الضريبة وفقاً للقانون بالنسبة للمصنعين المسجلين ومقدمي الخدمات الخاضعة للضريبة. ويسري هذا الاتفاق خلال عامي 2008م، 2009م، على أن يطبق القانون على المصنعين وتجار الجملة والتجزئة من بداية 2010م. واعتباراً من بداية 2010م سعت المصلحة نحو التطبيق الكامل لقانون الضريبة العامة على المبيعات في ظل توجه جاد من الحكومة لتطبيق القانون أنعكس في صدور قرار مجلس الوزراء رقم (113) لسنة 2010م بشأن التطبيق الكامل لقانون الضريبة العامة على المبيعات.

أسئلة

الفصل الثاني عشر

- 1- عرف الضريبة العامة على المبيعات.
- 2- ناقش خصائص الضريبة العامة على المبيعات.
- 3- ناقش أهداف الضريبة العامة على المبيعات.
- 4- "يعتبر تحقيق الرقابة على مكلفي ضرائب الدخل هو الهدف الرئيس للضريبة العامة على المبيعات". ناقش هذه العبارة بالتحليل.
- 5- عدد أساليب فرض الضريبة العامة على المبيعات.
- 6- وفقاً لأسلوب فرض الضريبة العامة على المبيعات، على مرحلة واحدة". إنكر هذه المراحل.
- 7- بصفتك ملماً بطبيعة أساليب فرض الضريبة العامة على المبيعات عند المرحلة الواحدة. اشرح مزايا ومآخذ كل مرحلة من هذه المراحل.
- 8- تناول بالتحليل مزايا أسلوب الضريبة المتعددة والانتقادات الموجهة لهذا الأسلوب.
- 9- ناقش مزايا أسلوب الضريبة على القيمة المضافة والانتقادات الموجهة لهذا الأسلوب.
- 10- وضح مدى صحة أو خطأ كل عبارة من العبارات التالية:
أ- يعتبر حصول الحكومة على موارد مالية هو الهدف الوحيد للضريبة العامة على المبيعات.

ب- يؤدي تطبيق أسلوب الضريبة المتعددة إلى انخفاض أسعار السلع والخدمات الخاضعة للضريبة.

ج- يؤدي تطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة إلى زيادة فرص التهرب الضريبي.

د- تفرض الضريبة العامة على المبيعات عند الحصول الدخل.

هـ- يتم مراعاة الظروف الشخصية للمكلف عند فرض الضريبة العامة على المبيعات.

و- تتميز الضريبة العامة على المبيعات بأنها ضريبة سنوية.

ز- يؤدي تطبيق قانون الضريبة العامة على المبيعات إلى زيادة الرقابة الذاتية على مكلفي ضرائب الدخل.

الفصل الثالث عشر

نطاق فرض الضريبة العامة على المبيعات واستحقاقها والإعفاءات المقررة منها والمكلفون بالتسجيل لأغراضها

13-1. المقدمة

بعد تغطية المفاهيم الأساسية للضريبة العامة على المبيعات، ننتقل معاً لدراسة نطاق فرض الضريبة العامة على المبيعات، والواقعة المنشئة للضريبة (استحقاق الضريبة)، والمكلفين بالتسجيل لأغراض هذه الضريبة، والسلع والخدمات المعفاة منه.

13-2: نطاق فرض الضريبة العامة على المبيعات

عادة ما يتم فرض الضريبة أو تحديد نطاق فرضها على السلع والخدمات بإحدى طريقتين:

الطريقة الأولى: ويتم من خلالها فرض الضريبة على أنواع معينة من السلع أو الخدمات دون البعض الآخر. وفي هذه الحالة يقوم المشرع الضريبي بإصدار قائمة أو قوائم يحدد فيها السلع والخدمات الخاضعة للضريبة، ومن ثم فإن السلع أو الخدمات التي لم تتضمنها القائمة تعد غير خاضعة للضريبة على المبيعات.

الطريقة الثانية: ويتم من خلالها فرض الضريبة على كافة أنواع السلع أو الخدمات كقاعدة عامة، ثم يختار المشرع سلعاً أو خدمات معينة، فيقرر إعفائها من الضريبة.

وحسب المشرع الضريبي اليمني باختياره الطريقة الثانية لتحديد نطاق الضريبة العامة على المبيعات، حيث تنص المادة (3) من القانون رقم (19) لسنة 2001م وتعديلاته بشأن الضريبة العامة على المبيعات على ما يلي:

(أ) تفرض الضريبة على

1. قيمة مبيعات السلع والخدمات الخاضعة للضريبة في الجمهورية التي يقوم بها المكلف من خلال مزاولته نشاطاً تجارياً وذلك في الوقت الذي تمت فيه عملية البيع.

2. قيمة كل الواردات من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة وقت الاستيراد.
ب) يلحق بهذا القانون جداول تعتبر جزء منه ولا يجوز تعديلها إلا بقانون لاحق وهي
كما يلي:

1. الجدول رقم (1) بالخدمات المعفاة من الضريبة.
2. الجدول رقم (2) بالسلع والخدمات الخاضعة للضريبة بمعدل (صفر %).
3. الجدول رقم (3) بالسلع الخاضعة لضريبة العامة للمبيعات بنسب قرين كل منها.

ويتضح لنا من مراجعة نص المادة (3) من القانون أن جميع السلع والخدمات المحلية والمستوردة خاضعة للضريبة باستثناء بعض السلع والخدمات المعفاة بموجب القانون، بمعنى آخر، فإن المشرع الضريبي اليمني أخذ بمبدأ عمومية فرض الضريبة على جميع السلع والخدمات المحلية والمستوردة. وتتحصر مجالات فرض الضريبة على المبيعات طبقاً للمادة (3) من القانون في ثلاث مجالات رئيسية هي:

1. السلع الخاضعة للضريبة.
2. الخدمات الخاضعة للضريبة.
3. السلع والخدمات الخاضعة لمعدل صفر.

أ) السلع الخاضعة للضريبة

يتضح من نص المادة (3) من القانون أن جميع السلع والمنتجات التي تصنع محلياً أو تستورد من الخارج تخضع لهذه الضريبة سواء قام بعملية البيع المنتج، أو المصنع، أو المستورد، أو وكيل التوزيع، أو تاجر الجملة، أو تاجر التجزئة. ويقصد بالسلع الخاضعة للضريبة "جميع أنواع السلع بخلاف المعفية من الضريبة". وإجمالاً، يقصد بالسلع الصناعية تلك السلع التي تجري عليها عمليات التصنيع وذلك من خلال تحويل المادة الخام إلى منتج جديد، أو تغيير حجمها، أو شكلها، أو مكوناتها، أو طبيعتها، أو نوعها.

وتخضع جميع السلع المستوردة من خارج الجمهورية أو من المناطق والأسواق الحرة للضريبة العامة على المبيعات سواء كانت تلك السلع من السلع الاستهلاكية أو كانت من السلع الرأسمالية مثل الآلات اللازمة للصناعة ومستلزمات الإنتاج، وغيرها - باستثناء مدخلات الإنتاج والسلع الرأسمالية المستوردة

للمُصنّعين المسجلين الذين يمسكون حسابات منتظمة - وفقاً للمادة (34) من القانون. كما تُستحق الضريبة العامة على المبيعات أيضاً عند قيام الشخص المرخص له في المناطق والأسواق الحرة باستعمال السلعة في أغراضه الشخصية أو لأغراض غير متعلقة بمزاولة العمل المرخص به داخل تلك المناطق.

(2) الخدمات الخاضعة للضريبة

يتضح من نص المادة (3) من القانون رقم (19) لسنة 2001م وتعديلاته والمادة (2) من اللائحة التنفيذية لهذا القانون أن جميع الخدمات التي يتم تأديتها محلياً، أو التي يتم استيرادها تخضع للضريبة العامة على المبيعات فيما عدا الخدمات المعفاة من هذه الضريبة والتي وردت في الجدول رقم (1) المرفق بهذا القانون.

وتُستحق الضريبة على أداء الخدمات الخاضعة للضريبة (محلية أو مستوردة) عند إصدار الفاتورة، أو عند دفع مقابل الخدمة كلياً أو جزئياً، أو أداء الخدمة للمستفيد. وتكون قيمة الخدمات الخاضعة للضريبة هي قيمة الخدمة الواردة بالفاتورة بعد استبعاد أي رسوم أو ضرائب أخرى.

(3) السلع والخدمات الخاضعة لمعدل صفر

نصت الفقرة (ب) من المادة (4) من القانون على أن تحتسب الضريبة بمعدل (صفر في المائة) على السلع والخدمات الواردة في الجدول (2) المرفق بهذا القانون. ويتضمن هذا الجدول السلع والخدمات التالية:

1. الصادرات.
2. خدمات الملاحة الجوية وأية خدمات مرتبطة بخدمات الطيران المدني الدولية وخدمات الملاحة البحرية الدولية وخدمات الموانئ وخدمات النقل البري الدولي.
3. حليب الأطفال.

ومن الواضح أنه حرصاً من الحكومة اليمنية على تشجيع الصادرات من السلع والخدمات، اتبع المشرع الضريبي اليمني أسلوباً حديثاً يتمثل في إخضاع الصادرات من السلع والخدمات للضريبة على المبيعات بمعدل (صفر في المائة). وعلى الرغم من أن المحصلة النهائية للضريبة المستحقة في هذه الحالة سوف تكون مساوية للصفر، فإن هذا الأسلوب يحقق عدة مزايا من أهمها:

1. تشجيع الصادرات وزيادة معدلاتها، حيث أن المكلف المصدر لا يقوم بسداد الضريبة على السلع والخدمات المصدرة.

2. إتاحة الفرصة للمصدرين لاسترداد الضريبة السابق سدادها على مدخلات السلع المصدرة للخارج.

وكما أنه لتجنب الازدواج الضريبي ومسايرة الاتفاقيات والسياسات الدولية بشأن فرض الضرائب في مجال النقل الدولي، أخضع المشرع الضريبي خدمات الملاحة الدولية وخدمات النقل الدولي للضريبة بمعدل صفر، بحيث لا تدفع المنشآت العاملة في هذا المجال ضرائب مبيعات عن خدماتها، علاوة على إمكانية استردادها للضريبة المدفوعة على مدخلات هذه الخدمات.

وأما بالنسبة لحليب الأطفال فقد تم إخضاعه لمعدل صفر لإحكام الرقابة على إنتاج واستهلاك هذه السلعة، نظراً لإمكانية استخدامها في العديد من الأغراض بخلاف تغذية الأطفال.

13-3: الواقعة المنشئة للضريبة العامة على المبيعات (استحقاق الضريبة):

تستحق الضريبة على أي سلعة أو خدمة في وقت محدد يسمى وقت استحقاق الضريبة أو الواقعة المنشئة للضريبة. ويقصد بالواقعة المنشئة للضريبة الحدث الذي يترتب على وقوعه استحقاق الضريبة للخزانة العامة للدولة.

وتختلف الواقعة المنشئة للضريبة العامة على المبيعات باختلاف مصدر الحصول على السلع والخدمات، أي تبعاً لما إذا كانت هذه السلع والخدمات محلية أو مستوردة. حيث نصت المادة (5) من القانون رقم (19) لسنة 2001م وتعديلاته على أن:

- أ. يلتزم المكلفون بأداء الضريبة وبالإقرار عنها وتوريدها للمصلحة في المواعيد المنصوص عليها في هذا القانون.
- ب. تستحق الضريبة على السلع والخدمات الخاضعة للضريبة بتحقيق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة في أي شكل من أشكاله وفقاً لأحكام هذا القانون.
- ج. تستحق الضريبة على السلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك (التخليص عليها جمركياً) بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية في زمن تسجيل البيان الجمركي وتحصل بنفس طريقة تحصيل الرسوم الجمركية وتورد

إلى حساب المصلحة، وتطبق بشأنها القواعد المتعلقة بالأنظمة الجمركية الخاصة المنصوص عليها في قانون الجمارك وذلك فيما لم يرد به نص خاص في هذا القانون.

د. تستحق الضريبة كذلك على ما يستورد من سلع أو خدمات خاضعة للضريبة بمقتضى هذا القانون من المناطق والمدن والأسواق الحرة إلى السوق المحلي.

ويستدل من نص هذه المادة أن استحقاق الضريبة العامة على المبيعات يختلف باختلاف نوع السلع وطريقة التصرف فيها وذلك على النحو التالي:

1) استحقاق الضريبة على السلع والخدمات المحلية:

وفقاً للفقرة (ب) من المادة (5) المشار إليها تستحق الضريبة على السلع والخدمات الخاضعة للضريبة بتحقيق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة في أي شكل من أشكال البيع.

وقد تم تعريف البيع في المادة (2) من القانون رقم (19) لسنة 2001م وتعديلاته كما يلي:

"البيع هو انتقال ملكية أو حيازة السلعة أو أداء الخدمة من البائع ولو كان مستورداً إلى المشتري، ويعتبر بيعاً لأغراض هذا القانون:

(أ) ما يلي أيهما أسبق:

1. وقت إصدار فاتورة البيع.
 2. وقت تسليم السلعة أو تأدية الخدمة.
 3. وقت دفع أو سداد قيمة السلع أو الخدمات سواء كان الأداء كله أو بعضه أو دفعة تحت الحساب أو تصفية حساب أو بالأجل أو غير ذلك من أشكال أداء الثمن وفقاً لشروط الدفع المختلف.
- (ب) استعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض خاصة أو شخصية أو التصرف فيها بأي من التصرفات القانونية النافذة للملكية".

ويتضح من نص هذه الفقرات أن الواقعة المنشئة للضريبة على السلع والخدمات المحلية تتحقق بوقوع أحد الأحداث التالية:

- 1) بيع السلع المحلية الصنع بمعرفة المنتج الصناعي المكلف، أو أداء الخدمة بمعرفة المكلف، وفقاً للحالات التالية أيهما أسبق:

- أ. إصدار الفاتورة أي قيام البائع بتحرير الفاتورة للمشتري.
 - ب. تسليم السلعة أو تأدية الخدمة من المكلف إلى المشتري.
 - ج. سداد ثمن السلعة أو مقابل الخدمة سواء تم السداد كاملاً أو جزء منه، أو دفعة تحت الحساب، أو تصفية حساب أو بالأجل، أو غير ذلك من أشكال السداد وفقاً لشروط الدفع المختلفة.
 - (2) استعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض خاصة أو شخصية بمعرفة المكلف كالهدايا و سلع الدعاية والإعلان.
 - (3) يعتبر في حكم البيع التصرف في السلعة بأي من التصرفات القانونية كالهبة والتبرع.
 - (4) تعتبر واقعة البيع قد حدثت في حالة البيع بالتقسيط رغم أن معظم الثمن لم يتم تحصيله بعد.
- وكما أن الحالات التالية لا تعتبر من ضمن عمليات البيع:
- تسليم السلعة بصفة أمانة.

• لا يعتبر انتقال السلعة المصنعة من مرحلة إنتاجية إلى أخرى بين خطوط الإنتاج داخل المصنع وخارجه ضمن حالات البيع التي تخضع للضريبة.

وأما ما يخص الخدمات عزيزي الدارس، فإن الواقعة المنشئة للضريبة العامة على المبيعات بالنسبة للخدمات تتحقق من خلال إصدار الفاتورة، أو أداء الخدمة للمستفيد، أو أداء ثمن الخدمة كله أو جزء منه أو دفعة تحت الحساب أو بالأجل وغير ذلك من أشكال أداء الثمن المختلفة.

(2) استحقاق الضريبة على السلع والخدمات المستوردة

يتضح من تسمية الضريبة العامة على المبيعات بأنها ضريبة تستحق عند تحقيق واقعة البيع وليس قبل ذلك، حيث أن عبؤها يقع على عاتق المشتري وليس على عاتق البائع، علاوة على أن الواقعة المنشئة للضريبة أصلاً هي البيع. ومع ذلك نجد أن الفقرة (جـ) من المادة الخامسة من هذا القانون أشارت إلى استحقاق الضريبة على بيع السلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك (التخليص عليها جمركياً) بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية في زمن تسجيل البيان الجمركي وتحصيلها بنفس طريقة تحصيل الرسوم الجمركية وتوريدها إلى حساب المصلحة. وتطبق بشأنها القواعد المتعلقة بالأنظمة الجمركية الخاصة المنصوص

عليها في قانون الجمارك وذلك فيما لم يرد به نص خاص في قانون الضريبة العامة على المبيعات.

ويبدو أن هذا الحكم كان بمثابة استثناء للقاعدة العامة المتعلقة بواقعة استحقاق الضريبة والتي تتمثل في واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة، وذلك بغرض ضمان تحصيل الضريبة على السلع المستوردة، وتقليل فرص التهريب من سداد الضريبة المستحقة عليها.

ويتضح من نص هذه الفقرة، أن الواقعة المنشئة للضريبة على السلع المستوردة تتمثل في واقعة الإفراج عنها من الجمارك وفي زمن تسجيل البيان الجمركي. كما يُطبق في شأن السلع المستوردة القواعد المتعلقة بالأنظمة الجمركية الخاصة المنصوص عليها في قانون الجمارك فيما لم يرد به نص خاص في هذا القانون.

وكما يلاحظ من نص الفقرة (ب) من المادة الخامسة المشار إليها آنفاً، ومن نص الفقرة (أ) من المادة (7) من اللائحة التنفيذية للقانون أن الضريبة على السلع المستوردة تستحق أيضاً عند بيع هذه السلع داخل الجمهورية اليمنية في كل مرحلة من مراحل البيع للمسجل سواء كان منتجاً أو مستورداً.

وبناءً على ذلك، فإن هناك واقعتان منشأتان للضريبة على المبيعات بالنسبة للسلع المستوردة هما:

• الواقعة الأولى عند الإفراج الجمركي.

• الواقعة الثانية عند بيع هذه السلع.

وبالنسبة للخدمات المستوردة، فإن الضريبة تستحق عليها وفقاً للبند (4) من الفقرة (أ) من المادة (6) من اللائحة التنفيذية بتحقيق واقعة دفع مقابل الخدمات المستوردة من قبل الشخص المستفيد أو الذي تمت الخدمة عن طريقه.

(3) استحقاق الضريبة على السلع والخدمات المستوردة من المناطق والمين

والأسواق الحرة إلى السوق المحلي:

وردت الأحكام المتعلقة بهذه المناطق في الفقرة (د) من المادة الخامسة من القانون والفقرة (ب) من المادة السادسة من لائحته التنفيذية. حيث نصت الفقرة (د) من المادة الخامسة من القانون على ما يلي:

"تستحق الضريبة كذلك على ما يستورد من سلع أو خدمات خاضعة للضريبة بمقتضى هذا القانون من المناطق والمدن والأسواق الحرة إلى السوق المحلي".
وكما نصت الفقرة (ب) من المادة السادسة من اللائحة التنفيذية على أنه مع مراعاة أحكام الفقرة (أ) من هذه المادة تستحق الضريبة على ما يستورد من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة من المناطق والمدن والأسواق الحرة إلى السوق المحلي داخل الجمهورية. كما تستحق الضريبة أيضاً عند قيام الشخص المرخص له باستعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراضه الخاصة أو الشخصية أو لأغراض غير متعلقة بمزاولة العمل المرخص به داخل تلك المناطق.

13-4: الإعفاءات من الضريبة العامة على المبيعات

يقصد بالإعفاء من الضريبة، في ضوء أحكام القانون رقم (19) لسنة 2001م وتعديلاته بشأن الضريبة العامة على المبيعات هو أن تكون السلعة أو الخدمة خاضعة للضريبة أصلاً بنص هذا القانون، ثم يتقرر الإعفاء من الضريبة وعدم تحصيلها عنها وذلك لاعتبارات اقتصادية، أو اجتماعية، أو مجاملات دولية.
فبالنسبة للأسباب الاقتصادية للإعفاءات، يهدف المشرع الضريبي على تشجيع الصادرات من السلع والخدمات من خلال فرض الضريبة بسعر (صفر بالمائة) على هذه الصادرات، بما يكفل للمنتجات المصدرة القدرة على المنافسة في الأسواق الأجنبية، وتحقيق موارد من العملات الأجنبية تساهم في تمويل برامج التنمية الاقتصادية.

كما كفل القانون للمشروعات المقامة في المناطق والمدن والأسواق الحرة وضعاً مميزاً عندما قرر عدم استحقاق الضريبة على ما تستورده هذه الجهات من السلع والخدمات اللازمة لمزاولة نشاطها المرخص لها به داخل المناطق والمدن الحرة. فضلاً عن ذلك، فإن خضوع السلع والخدمات التي تصدرها هذه المشروعات إلى خارج البلاد للضريبة بمعدل (صفر بالمائة)، من شأنه أن يجذب رؤوس الأموال الأجنبية للاستثمار في هذه المناطق والمدن الحرة.
وبالنسبة للأهداف الاجتماعية فقد تم إعفاء بعض السلع الضرورية من الخضوع لأحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات. كما يتم إعفاء الدبلوماسيين بشرط المعاملة بالمثل لاعتبارات متعلقة بالمجاملات الدولية.

وبدراسة مواد القانون المتعلقة بالإعفاءات يتضح لنا، أن هناك أربعة أنسواع رئيسية للإعفاءات الواردة في قانون الضريبة العامة على المبيعات هي:

1. إعفاءات خاصة بسلع وخدمات محددة.
2. إعفاءات بموجب اتفاقيات دولية.
3. إعفاءات للسفارات والقنصليات والمنظمات الدولية.
4. إعفاءات بقوانين أخرى.

وسوف نتناول الإعفاءات المشار إليها على النحو التالي:

1) الإعفاءات الخاصة بسلع وخدمات محددة

قام المشرع الضريبي اليمني ، بإعفاء بعض السلع الضرورية من الخضوع للضريبة العامة على المبيعات مراعاة منه للبعد الاجتماعي للضريبة بصفة أساسية. وتم بيان السلع المعفاة بنص الفقرة (ب) من المادة (40) من القانون رقم (19) لسنة 2001م وتعديلاته على النحو التالي:

- (1) القمح ودقيق القمح.
- (2) الأرز.
- (3) الأدوية.
- (4) الذهب الخام.
- (5) الأمتعة الشخصية الخاصة بالمسافرين القادمين من الخارج.
- (6) النقود الورقية والمعدنية المتداولة.

كما تناول الجدول رقم (1) المرفق بالقانون الخدمات المعفاة من الضريبة

العامة على المبيعات، على النحو التالي:

- (1) الخدمات المالية والمصرفية.
- (2) خدمات التأمين.
- (3) الخدمات الصحية والعلاجية.
- (4) الخدمات التعليمية بمختلف أنواعها.
- (5) كافة الخدمات التي تقوم بها الهيئات والجمعيات والمنظمات الحكومية المعترف بها من قبل الجهات المختصة وغير الهادفة للربح.
- (6) خدمات النقل البري الداخلي وتشمل: خدمات نقل البضائع عدا نقل خدمات النقل السريع، وخدمات نقل الركاب، وخدمات صيانة الطرق.
- (7) خدمات تأجير أو تشغيل أو استغلال الأراضي والعقارات لأغراض السكن الخاص.
- (8) خدمات المياه (عدا المياه المعدنية والصحية المعبأة) والمجاري والكهرباء.
- (9) خدمات نظافة المنازل

والشوارع وخدمات مكافحة التلوث المتعلقة بالبيئة بما فيها جمع النفايات والقمامة. (10) خدمات ترميم المآثر التاريخية. (11) خدمات الحجاج (وكالات الحج والعمرة). (12) خدمات الفنادق ذات النجمة الواحدة فما دون. ومن الجدير بالذكر أن الخدمات المعفية التي وردت بالجدول رقم (1) المرفق بالقانون هي على سبيل الحصر، وبالتالي فإن أي خدمة بخلاف الخدمات الموجودة في الجدول تخضع للضريبة العامة على المبيعات.

(2) الإعفاءات بموجب اتفاقيات دولية مع الحكومة اليمنية:--

نصت المادة (42) من القانون رقم (19) لسنة 2001م وتعديلاته على أنه:

- أ. لا تخل أحكام هذا القانون بالإعفاءات المقررة بمقتضى الاتفاقيات البترولية والتعدينية المصادق عليها بقانون خاص بها وفقاً للإجراءات الدستورية .
- ب. أولاً : تعفى من الضريبة بشرط المعاملة بالمثل وفي حدود هذه المعاملة ما يلي:
1. السلع والخدمات التي تستوردها أو تشتريها محلياً السفارات والمفوضيات والقنصليات غير الفخرية للاستعمال الرسمي عدا المواد الغذائية والأدخنة.
 2. السلع والخدمات التي تستوردها أو تشتريها محلياً المنظمات الدولية والإقليمية العاملة في الجمهورية وموظفوها غير اليمنيين الذين يتمتعون بالصفة الدبلوماسية وذلك للاستخدام الخاص.
- ثانياً: يشترط لإجراء المعاينة عند الاقتضاء معرفة وزارة الخارجية وبسنفس الإجراءات والشروط الواردة بقانون الجمارك واستناداً إلى طلب من رئيس البعثة الدبلوماسية أو القنصلية وفق ما يقتضيه الحال وتتضمن اللائحة التنفيذية الإجراءات الخاصة بالمشتريات المحلية للجهات المذكورة .

ويتضح لنا من نص المادة (42) من القانون المشار إليها أنفاً والمادة (92) من اللائحة التنفيذية للقانون، أن الإعفاءات من الضريبة بموجب اتفاقيات، تشمل الإعفاءات بموجب الاتفاقيات المقررة سلفاً والسابق إبرامها بين الحكومة اليمنية والدول الأجنبية والمنظمات الدولية والإقليمية، أو من خلال الاتفاقيات البترولية مع الشركات النفطية وذلك احتراماً للعلاقات الدولية، واحتراماً للميزات الضريبية التي منحتها الحكومة اليمنية من خلال هذه الاتفاقيات. ويشترط لمنح هذه الإعفاءات

موافاة المصلحة (عبر الوزارة المعنية) بنسخة معتمدة من الاتفاقية المبرمة مع الحكومة اليمنية المصادق عليها بقانون وفقاً للإجراءات الدستورية. كما يشترط التعهد بعدم التصرف في أي من السلع المعفاة من الضريبة أو استعمالها في غير الغرض الذي أعفيت من أجله وفقاً لأحكام المادة (65) من القانون والتي نصت على أنه:

"مع عدم الإخلال بما نص عليه هذا القانون يُحظر التصرف بأي من السلع المُعفاة من الضريبة أو استعمالها في غير الغرض الذي أعفيت من أجله خلال السنوات الخمس التالية للإعفاء إلا بعد إخطار المصلحة وسداد الضريبة المستحقة وفقاً لقيمتها وفئات الضريبة وقت التصرف. ويُعتبر التصرف المشار إليه دون إخطار المصلحة وسداد الضريبة المستحقة تهرباً يعاقب عليه بالعقوبات المنصوص عليها في هذا القانون. وفي جميع الأحوال لا يجوز أن تتجاوز قيمة الضريبة المستحقة قيمة الضريبة السابق الإعفاء منها".

(3) إعفاءات للسفارات والقنصليات والمنظمات الدولية:

يتضح من نص الفقرة (ب) البند (1) المادة (42) من القانون إعفاء السلع والخدمات التي تستوردها أو تشتريها محلياً السفارات، القنصليات، والمفوضيات الخارجية للاستعمال الرسمي فيما عدا المواد الغذائية والأدخنة، وتُمنح هذه الإعفاءات استناداً إلى طلب من رئيس البعثة الدبلوماسية، وذلك بمعرفة وزارة الخارجية، وبنفس إجراءات وشروط قانون الجمارك، وبشرط المعاملة بالمثل، وذلك حتى يتسنى للسفارات والقنصليات اليمنية في الخارج من الاستفادة من هذا الإعفاء الضريبي في الخارج، ومراعاة للأوضاع الدبلوماسية والبرتوكولية بين اليمن والعالم الخارجي.

ويستنتج من نص المادة السابقة أن هذا الإعفاء لا يشمل السلع والخدمات التي يستوردها أو يشتريها أعضاء السلك الدبلوماسي أو القنصلي مقابل الاستعمال الشخصي. ونحن نرى أنه كان من الأفضل أن يشمل هذا الإعفاء السلع والخدمات التي يستوردها أو يشتريها محلياً أعضاء السلك الدبلوماسي والقنصلي للأغراض

الشخصية حتى يتسنى لموظفي السفارات والقنصليات اليمنية في الخارج من الاستفادة من هذا الإعفاء الضريبي.

وكما يستدل من نص الفقرة (ب) البند (2) المادة (42) من القانون إعفاء السلع والخدمات التي تستوردها أو تشتريها المنظمات الدولية والإقليمية وموظفوها غير اليمنيين استناداً إلى طلب رئيس المنظمة الدولية أو الإقليمية، وذلك بمعرفة وزارة الخارجية وبنفس إجراءات وشروط قانون الجمارك.

ويتضح مما سبق، أن الإعفاءات للبعثات الدبلوماسية مشروطة بتحقيق ما يلي:

- أن يكون الدبلوماسيون ينتمون إلى دولة تعامل الدبلوماسيين اليمنيين بنفس المعاملة وفي حدود الإعفاء.

- يتوقف الإعفاء على بيانات من وزارة الخارجية تفيد بأن هؤلاء الدبلوماسيين معينون في جداولها.

- لا يسري هذا الإعفاء على المواد الغذائية والأدخنة.

كما يحظر التصرف بأي من السلع المُنْعَافَة من الضريبة أو استعمالها في غير الغرض الذي أعفيت من أجله خلال السنوات الخمس التالية للإعفاء وفقاً لنص المادة (65) من القانون المشار إليها آنفاً.

4) الإعفاءات بقوانين أخرى

نصت المادة (41) من القانون رقم (19) لسنة 2001م وتعديلاته على أنه:

" لا تسري الإعفاءات الضريبية المنصوص عليها في القوانين الأخرى على الضريبة المفروضة بموجب أحكام هذا القانون، ما لم ينص على الإعفاء صراحة في هذا القانون وقانون الاستثمار."

وتعتبر نصوص الإعفاء من الضريبة المشار إليها أعلاه نصوص استثنائية لا يجوز التوسع في تفسيرها أو القياس عليها حرصاً على حقوق الخزانة العامة. لهذا وتطبيقاً للمادة (41) من القانون، فإن الإعفاءات المنصوص عليها في القوانين الأخرى لا تسري على الضريبة العامة على المبيعات ما لم ينص على ذلك صراحة في هذا القانون (قانون الضريبة العامة على المبيعات) وقانون الاستثمار وباستثناء الإعفاءات المقررة بمقتضى الاتفاقيات المبرمة بين الحكومة اليمنية والدول الأجنبية والمنظمات الدولية أو الإقليمية أو الاتفاقيات البترولية وذلك عملاً بنص المادة (42) من القانون.

13-5: تسجيل المكلفين لأغراض الضريبة العامة على المبيعات:

يعتبر التسجيل بداية العلاقة بين المكلفين والإدارة الضريبية، بالإضافة إلى كونه الأساس القانوني للرقابة على الخاضعين للضريبة. وتتم إجراءات التسجيل من جانب الإدارة الضريبية المختصة التي تتولى إصدار شهادة تسجيل لكل مكلف يتم تسجيله. وقد عرف قانون الضريبة العامة على المبيعات المكلف بهذه الضريبة في المادة رقم (2) بأنه:

" كل شخص بلغت مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة حد التسجيل المنصوص عليه في هذا القانون، سواء تم البيع مباشرة أو عن طريق وسيط، وكذلك كل مستورد لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة مهما كان حجم مستورداته."

ويتضح من هذا النص أن المكلف بالتسجيل لأغراض الضريبة العامة على المبيعات، هو كل مكلف بلغت مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة حد التسجيل المنصوص عليها في القانون. ويشمل ذلك المنتج الصناعي، والتاجر، ومؤدي الخدمات، وكل مستورد لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة بغرض الاتجار مهما بلغ حجم استيراده.

ومن الملاحظ وفقاً للمادة السابقة أن المستوردين خاضعين للتسجيل مهما بلغ حجم مستورداتهم ولكن البند (3) من الفقرة (أ) من المادة (6) من القانون نصت على أن (تستحق وتؤدي الضريبة على السلع والخدمات المستوردة الخاضعة للضريبة وبصرف النظر عما إذا كان الشخص المستورد للسلعة أو الخدمة مسجلاً أم غير مسجل...). وترتب على ذلك عدم خضوع المستوردين للتسجيل إلا إذا بلغت قيمة مستورداتهم من السلع والخدمات المستوردة الخاضعة للضريبة حد التسجيل. وهذا يتناقض مع المادة (2) من القانون، ومع ما هو معمول به في مصر والأردن، حيث يخضع المستوردون للتسجيل مهما بلغ حجم مستورداتهم.

وسوف نتناول الجوانب الأساسية المرتبطة بالتسجيل على النحو التالي:

(1) حد التسجيل (التسجيل الإجمالي):

يقصد بحد التسجيل الحد الذي يصبح عنده الشخص ملزماً بالتسجيل لدى المصلحة باعتباره مكلفاً بأداء الضريبة والإقرار عنها وتوريدها للمصلحة وفقاً لأحكام القانون.

واعتمد المشرع الضريبي اليمني قيمة المبيعات السنوية كأساس لحد التسجيل، وألزم كل مكلف (المنتج الصناعي، أو تاجر الجملة، أو تاجر التجزئة، أو مؤدي الخدمة) تبلغ أو تتجاوز مبيعاته السنوية من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة خلال السنة المالية خمسين مليون ريال، بالتسجيل لدى الإدارة الضريبية المختصة.

وقد تناولت المادة (6) من هذا القانون أحكام التسجيل لأغراض الضريبة العامة للمبيعات، حيث نصت على أنه:

(أ)

1. يصدر الوزير لائحة خاصة بنظام التسجيل يحدد بموجبها حد التسجيل لأغراض هذه الضريبة بحيث لا يقل عن خمسين مليون ريال بالنسبة للسلع والخدمات ويدخل في احتساب حد التسجيل مجموع مبيعات الشخص من السلع الخاضعة للضريبة والنتيجة عن جميع الأنشطة التي يزاولها المكلف خلال عام في الجمهورية.

2. يعتبر حد التسجيل هو الحد الذي يصبح عنده الشخص ملزماً بالتسجيل لدى المصلحة باعتباره مكلفاً بأداء الضريبة والإقرار عنها وتوريدها للمصلحة وفقاً لأحكام القانون.

3. تستحق وتؤدي الضريبة على السلع والخدمات المستوردة الخاضعة للضريبة طبقاً لأحكام القانون وبصرف النظر عما إذا كان الشخص المستورد للسلعة أو الخدمة مسجلاً أم غير مسجل مهما بلغ حجم وقيمة مستورداته.

(ب) مع مراعاة أحكام هذا القانون يكون كل شخص غير مسجل ملزماً بتسجيل نفسه إذا بلغت أو تجاوزت قيمة مبيعاته خلال السنة المالية السابقة لتساريخ

العمل بهذا القانون أو أية سنة مالية أو جزء منها بعد العمل بهذا القانون حد التسجيل المقرر وفقاً للفقرة (أ) من هذه المادة.

(ج) على كل شخص أصبح ملزماً بتسجيل نفسه بموجب هذه المادة أن يتقدم إلى المصلحة بطلب التسجيل المُعد لهذا الغرض وذلك في موعد أقصاه تساريف العمل بهذا القانون أو في موعد أقصاه الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالي للشهر الذي بلغت فيه مبيعاته من السلع والخدمات حد التسجيل المقرر أو جاوزته وذلك بعد العمل بالقانون.

(د) إذا لم يتقدم الشخص الملزم بالتسجيل بموجب هذا القانون بطلب التسجيل حسبما هو مطلوب بموجب الفقرة (ج) من هذه المادة يعامل الشخص كشخص مسجل لأغراض هذا القانون اعتباراً من التاريخ الذي أصبح فيه ملزماً بالتسجيل بافتراض أن الطلب قد قدم على النحو الصحيح.

(هـ) يجوز لأي شخص يقوم ببيع سلع أو أداء خدمات خاضعة للضريبة أو ينسوي القيام بها ولكنه ليس ملزماً بالتسجيل بموجب الفقرة (ب) من هذه المادة أن يتقدم إلى المصلحة لتسجيله بموجب هذا القانون وتسري عليه أحكام هذا القانون اعتباراً من بداية الفترة الضريبية التي تلي مباشرة الفترة التي تقدم بها الشخص بطلب التسجيل.

وينبغي الإشارة إلى أن حد التسجيل يطبق على المكلفين الذين يتعاملون بالسلع والخدمات الخاضعة للضريبة، أما الأشخاص الذين يقتصر نشاطهم على بيع سلع أو تقديم خدمات معفاة من الضريبة، فلا تسري عليهم أحكام التسجيل في جميع الأحوال.

وبالنسبة لمستوردي السلع والخدمات الخاضعة للضريبة، فإنهم خاضعين للضريبة وفقاً لأحكام القانون مهما بلغ حجم مستورداتهم ولكنهم غير ملزمين بالتسجيل إلا إذا بلغت قيمة مبيعاتهم أو مقابل خدماتهم السنوية أو تجاوزت حد التسجيل.

(2) التسجيل الاختياري

يتضح لنا من نص الفقرة (هـ) من المادة (6) من هذا القانون أنه يجوز للشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي يقوم ببيع سلع أو أداء خدمات خاضعة للضريبة، أو ينوي القيام بها ولم تبلغ أو تتجاوز قيمة مبيعاته أو مقابل خدماته حد التسجيل أن يتقدم إلى المصلحة (الإدارة الضريبية المختصة) بطلب تسجيل اسمه، وتسري عليه أحكام القانون من بداية الفترة الضريبية التي تلي مباشرة الفترة التي تقدم بها الشخص بطلب التسجيل.

وتجدر الإشارة إلى أن المسجل بصورة اختيارية يخضع لنفس الالتزامات التي يخضع لها أي مسجل آخر، ويتبع في التسجيل الإجراءات والقواعد المقررة في القانون واللوائح المفسرة له.

وفي هذه الحالة يتبادر إلى الذهن، تساؤل حول المبررات التي تدفع المكلفين إلى التسجيل لأغراض الضريبة العامة على المبيعات بصورة اختيارية. ويمكن الإجابة على هذا التساؤل من خلال توضيح المزايا التي يحققها الشخص الذي يتقدم للتسجيل لأغراض الضريبة العامة على المبيعات بصورة اختيارية وذلك على النحو التالي:

1. إن قيام الشخص الطبيعي أو المعنوي بتسجيل نفسه سوف يتيح له إمكانية خصم ضريبة المبيعات التي يسدها على مدخلاته الخاضعة للضريبة، كما أن الضريبة التي ستفرض على مخرجاته سوف يتم خصمها فيما بعد بواسطة المشتري. ويساعد التسجيل الاختياري الشخص الطبيعي أو الاعتباري على بيع بضاعته بأسعار أقل، في حين أن عدم التسجيل لا يمكنهم من ذلك، وبالتالي سوف تدخل ضريبة المبيعات ضمن تكلفة السلعة أو الخدمة.
2. يكون من مصلحة العملاء الشراء من شخص مسجل لدى مصلحة الضرائب لكي يتمكنوا من خصم الضريبة على مدخلاتهم، ولذلك فإن قيام الشخص بالتسجيل الاختياري يوفر له فرصة أكبر لتصريف منتجاته.
3. يتمكن هذا الشخص من إصدار فواتير ضريبية والحصول على شهادة تسجيل يضعها في مركزه الرئيسي، مما يظهره في مكانة تجارية بارزة.

3) إجراءات التسجيل

نصت المادة (7) من القانون رقم (19) وتعديلاته على ما يلي:

- أ- تحدد اللائحة التنفيذية نموذج طلب التسجيل والبيانات الواجب إثباتها فيه والشروط والقواعد والمدد والإعلانات والإجراءات الخاصة بالتسجيل والشهادة التي يتم إصدارها وكذا الحالات والأوضاع التي يلغى فيها التسجيل.
- ب- على كل شخص مسجل أن يخطر المصلحة كتابة في غضون (21) يوماً بأية تغييرات تحدث على البيانات السابق تقديمها بطلب التسجيل وأية معلومات أخرى.
- ج- في حالة وجود شك لدى المصلحة بأن شخص ما قد بلغت مبيعاته حد التسجيل لكنه لم يتقدم لتسجيل نفسه فيجوز للمصلحة أن تتحرى عن قيمة مبيعاته من خلال تجميع أي معلومات أو بيانات تخصه لتقرير ما إذا كان يجب أن يكون مسجلاً لدى المصلحة وفقاً لأحكام هذا القانون.
- د- يلتزم الشخص الذي تم إلغاء تسجيله بتقديم إقرار ضريبي نهائي ويتحتم إجراء تسوية نهائية تتضمن التزامات المكلف الضريبية طبقاً لأحكام هذا القانون، وكذلك حقوق المكلف لدى المصلحة طبقاً للمادتين (14، 16) من القانون.

ألزمت المادة (6) من القانون كل مكلف بلغت قيمة مبيعاته حد التسجيل المقدر بمبلغ خمسون مليون ريال أو أكثر التقدم إلى الإدارة الضريبية المختصة (الوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين، ومكاتب الضرائب بأمانة العاصمة والمحافظات) بطلب تسجيل اسمه وبياناته على النموذج المعد لذلك وفقاً لإجراءات معينة. كما نصت الفقرة (أ) من هذه المادة على أن يصدر الوزير لائحة خاصة بنظام التسجيل يُحدد بموجبها حد التسجيل لأغراض هذه الضريبة بحيث لا يقل عن خمسين مليون ريال بالنسبة للسلع والخدمات.

وقد أصدر نائب رئيس الوزراء وزير المالية القرار رقم (93) لسنة 2002م والذي ينظم إجراءات التسجيل وذلك على النحو التالي:

- 1) يتقدم المكلف بطلب التسجيل على النموذج المعد لذلك (نموذج رقم 1/ض.ع.م.) إلى الإدارة الضريبية المختصة.

طلب التسجيل
لأغراض الضريبة العامة على المبيعات

الوجه: في إجابة السؤال: هل $\frac{1}{n}$ متناهية؟

[illegible]

المرتفعات	اسم المكتب السابق للتسجيل عند
☐ صورة السجل التجاري ☐ صورة الترخيص الخاص بمزاولة النشاط وصورة معتمدة من قبل التامس واعتماد ☐ صورة البطاقة الضريبية وصورة كارت الرقم الضريبي ☐ صورة البطاقة المائية أو الشخصية في حالة المشروع الفردي	أقرم الخوارج أنه قد بان البيانات المثبتة في هذا الطلب صحيحة، وتحت مسؤوليتي وأطلب بموجبها التسجيل الضريبية للأمانة على الجبجبات، يرجى استكمال الإجراءات اللازمة وفقاً للفقاع رقم (١٩) لسنة ٢٠٠٦م وتمت باتات.

المستخلص

التاريخ = ٤ / ٤ / ١٤٢٩ هـ

à la gale

(إِذَا لَعَنَهُمُ حَتَّى لَمْ يَكُنْ لَهُمُ مَرْجِعٌ) وَمِنْ بَيِّنَاتِهِ أَنَّهَا تَحْتَ التَّوْحِيدِ عَلَيْهِ السَّلَامُ

رقم التسميوس () تاريخ التسميوس / / م حالة التسميوس ☐ موقوف ☐ إيجباري		رقم بطاقة التسميوس / / م تاريخ بطاقة التسميوس / / م حالة بطاقة التسميوس ☐ موقوف ☐ إيجباري
الاسم التوقيع	الاسم التوقيع	الاسم التوقيع

إرشادات ملء نموذج طلب التسجيل

على الشخص مقدم الطلب تدوين البيانات بكل دقة ووضوح كالآتي :-

- ١ - الرقم الضريبي :- يدون في الحقل المخصص لذلك.
- ٢ - الاسم الثلاثي مع اللقب :- للشخص الطبيعي / اسم الشركة أو المؤسسة أو الجهة للشخص المعنوي.
- ٣ - الاسم التجاري أو المهني :- يدون اسم المنشأة التجاري أو المهني إن وجد .
- ٤ - الكيان القانوني: مكلف فرد / شركة (حسب نوع الشركة - مساهمة - توصية بالأسهم - محدودة - توصية بسيطة - تضامنية) فرع شركة أجنبية (مع تحديد وضعها القانوني) / مؤسسة عامة / هيئة عامة ... وحسب الكيان القانوني المحدد للشخص أو الجهة في قرارات إنشائها ونظامها الأساسي والتراخيص الرسمية الصادرة بذلك.
- ٥ - نوع النشاط الرئيسي: (إنتاج صناعي - خدمي - تجاري ... الخ) مع تحديد طبيعة النشاط.
- ٦ - المقيسوان :-

أ- عنوان المركز الرئيسي للمنشأة.

ب- عنوان الإقامة / أو العنوان المختار (للشخص الطبيعي).

٧ - في حالة وجود فروع يدون اسم ونشاط وعنوان كلا منها.

٨ - إجمالي قيمة المبيعات ويقصد به قيمة المبيعات من السلع المحلية أو المستوردة الخاضعة للضريبة وكذلك قيمة الخدمات المؤداة الخاضعة للضريبة أو هما معاً في آن واحد خلال السنة المالية أو جزء منها (للمركز الرئيسي والفروع التابعة للمكلف).

٩ - المرفقات المطلوبة :-

أ - بالنسبة للأفراد يتم إرفاق صورة طبق الأصل مما يلي (ترخيص مزاولة النشاط - حسب جهة الاصدار إما قيمة السجل التجاري ، بطاقة شخصية أو هاتلية) وبالنسبة للأشخاص الاعتباريين (قرارات الإنشاء - السجل التجاري ، عقود التأسيس ، ترخيص مزاولة النشاط حسب جهة الاصدار) وبصورة عامة يرفق نسخة من البطاقة الضريبية وكرب الرقم الضريبي.

ب - يرفق بيان بالأنشطة الفرعية.

ج - يرفق بيان تفصيلي بالسلع والخدمات الخاضعة للضريبة.

١٠ - على الشخص مقدم الطلب أن يكتب اسمه بوضوح وصفته (فإذا كان الوكيل فإن عليه أن يكتب رقم التوكيل وتاريخه مصادقاً عليه من الموكل والمحكمة المختصة ويرفق أصل التوكيل بالطلب) وأن يتم التوقيع بالإقرار بصحة البيانات المدونة بالطلب وختمه بخاتم المنشأة الرسمي.

١١ - تترك الحقول المخصصة للاستخدام الرسمي.

١٢ - يحق لطلب التسجيل أخذ استلام من الموظفين المختصين يفيد فيه استلام طلب التسجيل مع المرفقات محددة آفیه تاريخ الاستلام.

ملحوظة /

• إذا لم يف أي حقل من حقول النموذج فتقدم بياناته مرفقة تحت التوقيع.

• يتم إحضار أصول المرفقات عند تقديم الطلب لأغراض المطابقة.

(2) يحتوي النموذج، على البيانات التالية:

- أ. الرقم الضريبي، ويدون في الحقل المخصص لذلك.
- ب. الاسم الثلاثي مع اللقب للشخص الطبيعي أو الشركة أو المؤسسة أو الجهة للشخص المعنوي.
- ج. الاسم التجاري أو المهني إن وجد .
- د. الكيان القانوني: مكلف فرد أو شركة حسب نوع الشركة (أشخاص، ذات مسؤولية محدودة، شركة مساهمة، فرع لشركة أجنبية مع تحديد وضعها القانوني، مؤسسة عامة، شركة مختلطة، هيئة عامة، ...).
- هـ. نوع النشاط الرئيسي مع تحديد طبيعة النشاط (إنتاج صناعي، تجاري، خدمي، ...).

و. عنوان المركز الرئيسي للمنشأة، أو عنوان الإقامة للشخص الطبيعي.
ز. عناوين الفروع مع تحديد أنشطتها.

ح. إجمالي قيمة المبيعات من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة، وكذلك قيم الخدمات المؤداة الخاضعة للضريبة للمركز الرئيسي والفروع.

(3) يرفق مع الطلب كافة الوثائق المطلوبة التي تختلف باختلاف الكيان القانوني للمكلف سواء كان في شكل منشأة فردية، أو شركة أشخاص، شركة أموال، أو مؤسسة عامة وشركة مختلطة. فإذا كان الكيان القانوني في شكل منشأة فردية فيكتفى بنسخة من السجل التجاري أو رخصة مزاولة النشاط، بالإضافة إلى البطاقة الشخصية أو العائلية. أما إذا كان الكيان القانوني في شكل شركة أشخاص فيرفق مع الطلب نسخ من عقد الشركة والسجل التجاري. في حين أنه إذا كان الكيان القانوني في شكل شركة أموال فيرفق مع الطلب نسخ من عقد التأسيس، النظام الأساسي، والسجل التجاري. وكذلك يرفق مع الطلب نسخة من البطاقة الضريبية وكارت الرقم الضريبي.

(4) تقوم الإدارة الضريبية المختصة بمراجعة طلب التسجيل للتأكد من استيفائه للبيانات المطلوبة، بالإضافة إلى التأكد من تاريخ التقديم واسم وتوقيع الشخص المتقدم.

(5) تقوم الإدارة الضريبية المختصة بالتأكد من إرفاق وسلامة الوثائق المطلوبة.

(6) تقيد طلبات التسجيل المستوفاة في السجل المعد لهذا الغرض في الإدارة الضريبية المختصة وفقاً للنموذج الخاص بذلك.

- (7) إذا تبين أثناء المراجعة عدم استيفاء بعض البيانات المطلوبة على المأمورية قيد طلب التسجيل بصفة مبدئية وإخطار المكلف على النموذج الخاص فوراً لاستيفاء طلبات التسجيل خلال المدة المحددة في طلب التسجيل.
- (8) تحدد الإدارة الضريبية المختصة رقم التسجيل للمكلف. ويتكون رقم التسجيل وفقاً لقرار رئيس مصلحة الضرائب رقم (94) لسنة 2004م من الرقم الضريبي الموحد المكون من تسع خانات، والرمز المحدد رقم (9) المعبر عن نوع الضريبة العامة على المبيعات والذي يوضع داخل دائرة على يسار الرقم الضريبي، ورقم القيد في السجل العام لقيد طلبات التسجيل والذي يوضع داخل مستطيل على يسار الرمز الضريبي.
- (9) تصدر الإدارة الضريبية المختصة شهادة تسجيل نموذج رقم (4/ض.ع.م) المرفق بهذا القرار. وتحتوي شهادة التسجيل على عدة بيانات منها اسم المكلف، رقم التسجيل، الرقم الضريبي، وتاريخ بدء سريان شهادة التسجيل.
- (10) تعتمد شهادة التسجيل من رئيس مصلحة الضرائب أو من ينيبه، وتختتم بختم المصلحة.
- (11) ترسل شهادة التسجيل بعد إصدارها إلى المسجل ويخطر بذلك بنموذج إخطار بالتسجيل.
- (12) يقوم بالمسجل بوضع شهادة التسجيل في مكان ظاهر بالمنشأة بمقر المركز الرئيسي. ويتم وضع نسخ أخرى من هذه الشهادة في الفروع التابعة للمسجل.
- (13) إذا فقدت شهادة التسجيل، فإن للمسجل الحق أن يطلب استخراج نسخة رسمية أخرى (بدل فاقد).
- (14) ألزمت الفقرة (ب) من المادة (7) كل مسجل بإخطار الإدارة الضريبية المختصة في حالة حدوث تغيرات في البيانات التي سبق له تقديمها بطلب التسجيل كالاسم التجاري والعنوان أو طبيعة النشاط الرئيسي الخاضع للضريبة وذلك خلال واحد وعشرين يوماً من تاريخ حدوث هذه التغيرات. وعندئذ تستخرج له شهادة تسجيل جديدة بذات رقم التسجيل السابق متضمنة البيانات الجديدة المعدلة، وتسحب شهادة التسجيل السابقة. وفي حالة عدم قيام المسجل بتقديم إخطاره إلى الإدارة الضريبية المختصة بتغيير بيانات طلب التسجيل، فإنه يعاقب بغرامة بواقع 10% من قيمة الضريبة المستحقة، وذلك بالإضافة إلى دفع الضريبة والغرامات المستحقة. [المادة (43) من القانون].

الجمهورية التونسية

وزارة المالية

مصلحة الضرائب

الإدارة العامة للضرائب على تجار المكافون

تونس



موقع المندوب

رقم الملف

تاريخ

شهادة التسجيل للأشخاص الضريبية العامة على المبيعات

تشهد مصلحة الضرائب بأن المكلف /

وعنوان المركز الرئيسي /

ونشاطه /

قد تم تسجيله برقم تسجيل ()

ووفقاً لأحكام المادة (٦) من قانون الضريبة

العامة على المبيعات رقم (١٩) لسنة ٢٠٠١م وتعدلاته، وذلك اعتباراً من تاريخ

وبناء عليه أعطي هذه الشهادة.

المدير العام

الاسم /

التوقيع /

(4) موعد التسجيل

بالنسبة لموعد التسجيل، فإنه - استناداً إلى الفقرة (ج) من المادة (6) - على كل شخص أصبح ملزماً بتسجيل نفسه أن يتقدم إلى مصلحة الضرائب بطلب التسجيل المعد لهذا الغرض في موعد أقصاه خمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالي للشهر الذي بلغت مبيعاته من السلع والخدمات حد التسجيل أو تجاوزه. فمثلاً إذا كان أحد المنتجين الصناعيين أو مقدمي الخدمة لم تبلغ قيمة مبيعاته السنوية حد التسجيل وقت العمل بهذا القانون (2010/6/30م)، فإنه يكون غير ملزم بالتسجيل الإجمالي، ولكن إذا بلغ حجم مبيعاته في شهر يوليو 2010 معن سنة سابقة أو جزء منها حد التسجيل المذكور تعين عليه التقدم لمأمورية الضرائب المختصة بطلب التسجيل على النموذج المعد لذلك خلال خمسة عشر يوماً من الشهر التالي (شهر أغسطس).

(5) إلغاء التسجيل

أجازت المادة (13) من القرار رقم (93) الخاص بنظام التسجيل لرئيس مصلحة الضرائب أو من يفوضه إصدار قرار بإلغاء تسجيل أي مسجل بحسب الإجراءات الواردة بهذه المادة من هذا القرار. وقد حددت هذه المادة الحالات التي يتم فيها إلغاء التسجيل على النحو الآتي:

أ. فقد أحد شروط التسجيل:

يجوز لأي مسجل فقد أحد شروط التسجيل التي استلزمها القانون والتي من أهمها انخفاض قيمة مبيعاته عن حد التسجيل المنصوص عليه في القانون. وفي هذه الحالة يتقدم المسجل بطلب كتابي لإلغاء تسجيله وفقاً للنموذج معين. ويجب أن يكون هذا الطلب مشفوعاً بما يؤيد طلبه بكونه أصبح غير ملزم بالتسجيل وفقاً لأحكام القانون. ويقدم هذا الطلب إلى رئيس المصلحة أو من يفوضه. ويتم إلغاء تسجيله اعتباراً من آخر يوم في الفترة الضريبية التي صدر فيها قرار الإلغاء.

ب. حالة التوقف عن مزاولة النشاط أو تصفيته:

على كل مسجل يتوقف كلية عن مزاولة جميع الأنشطة الخاضعة للضريبة، أو تمت تصفية نشاطه أن يخطر المصلحة خلال أسبوع من التوقف عن النشاط،

وأن يقدم إليها البيانات والوثائق اللازمة لإثبات التوقف. وفي هذا الشأن أكدت المادة (61) من القانون رقم (19) لسنة 2001م وتعديلاته بأنه:

"على كل مكلف أن يخطر المصلحة بتوقف العمل لأي سبب سواء كان توقفاً كلياً أو جزئياً خلال أسبوع من التوقف حتى وإن كان التوقف بسبب خارج عن إرادته، وعليه إخطار المصلحة فور انتهاء فترة التوقف، وأن يقدم إليها الوثائق والبيانات اللازمة لإثبات التوقف أو الانتهاء منه، ما لم يتوجب عليه دفع ضريبة تساوي ضريبة الشهر السابق أو بنسبة عدد أيام التأخير إذا كانت أقل من شهر".

ج. عدم ممارسة المسجل الاختياري للنشاط الوارد بطلب التسجيل:

نصت الفقرة (أ) من المادة (12) المشار إليها سابقاً أنه:

"يلغى التسجيل إذا ثبت أن المسجل طوعياً وفقاً لأحكام الفقرة (هـ) من المادة (6) من القانون لم يعد يمارس النشاط الوارد بطلب التسجيل بناءً على أسباب يقدرها رئيس المصلحة أو تقدم بطلب إلغاء تسجيله واقتنعت الإدارة الضريبية بذلك".

ويصدر قرار إلغاء التسجيل وفقاً للنموذج معين، ولا يتم تسليمه إلى المسجل الملغى تسجيله إلا بعد استيفاء كافة المبالغ والضرائب المستحقة عليه وتسليم شهادة التسجيل ونسخها المصدق عليها رسمياً.

ويجب على المسجل الذي ألغى تسجيله عزيزي الدارس، الالتزام بما يأتي:

1. تقديم إقرار ضريبي نهائي عن الفترة الضريبية التي ألغى تسجيله فيها ودفع الضريبة المستحقة عليه.
2. احتساب قيمة الضريبة على السلع الموجودة بحوزته وتحت تصرفه في آخر يوم في الفترة الضريبية التي صدر فيها قرار الإلغاء.
3. تسديد كافة المبالغ المستحقة عليه للمصلحة (الإدارة الضريبية المختصة) بما في ذلك الضريبة المتوجبة عن السلع الموجودة بحوزته وتحت تصرفه.
4. إعادة شهادة التسجيل الصادرة باسمه وكذا الصور طبق الأصل المصادق عليها.

وفي جميع الأحوال يجب على الشخص الذي ألغى تسجيله أن يحتفظ بقرار إلغاء التسجيل وجميع الدفاتر والفواتير والوثائق والمستندات الخاصة بالضريبة لمدة ثلاث سنوات من تاريخ إلغاء التسجيل.

كما أنه إذا تقدم الشخص الذي ألغى تسجيله بطلب إعادة تسجيله مرة أخرى فيجري إعادة تسجيله بذات الرقم الذي كان مسجلاً به سابقاً. وبمراجعة واجبات المسجل الذي ألغى تسجيله المشار إليه آنفاً يتضح أن إلزامه باحتساب الضريبة عن السلع التي بحوزته وتسديدها لمصلحة الضرائب يترتب عليها حدوث ازدواج ضريبي نظراً لأن المكلف قد سدد ضريبتها عند شرائها، وعند بيعها لن يتمكن من فرض الضريبة على من يشتريها لأنه قد ألغى تسجيله، وإنما يمكنه إضافة ضريبة المبيعات التي سبق أن دفعها ضمن عناصر تكلفة المبيعات.

6) العقوبات والغرامات المرتبطة بمخالفة أحكام التسجيل:

أوجب المشرع الضريبي اليمني اعتبار المكلفين الذين لم يتقدموا للتسجيل في المواعيد المحددة كأشخاص مسجلين لأغراض هذا القانون اعتباراً من التاريخ الذي أصبحوا فيه ملزمين بالتسجيل بافتراض أن طلبات التسجيل قد قدمت على النحو الصحيح. كما أن المادة (8) من القرار (93) المشار إليه نصت على أنه:

" في حالة وجود شك لدى مصلحة الضرائب بأن شخصاً ما قد بلغت مبيعاته حد التسجيل فيجوز للمصلحة أن تتحرى عن قيمة مبيعاته من خلال تجميع أي معلومات أو بيانات تخصه لتقرير ما إذا كان يجب أن يكون مسجلاً لدى المصلحة (الإدارة الضريبية المختصة) وفقاً لأحكام القانون وهذا القرار. "

وأشارت المادة (45) من القانون، على أن عدم التقدم للمصلحة للتسجيل في المواعيد المحددة يعد تهرباً من الضريبة يعاقب عليه بالعقوبات المنصوص عليها في المادة (46) من القانون، والتي نصت على أنه:

" مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد يقضي بها قانون آخر يعاقب على التهرب من الضريبة أو الشروع فيه بغرامة لا تقل عن (50%) ولا تزيد عن ثلاثة أمثال ما لم يؤدي من الضريبة للمرة الأولى. "

كما يعاقب بغرامة بواقع 10% عشرة بالمائة من قيمة الضريبة المستحقة، إضافة إلى دفع الضريبة والغرامات المستحقة - وفقاً للمادة (41) من القانون - ما لم تكن هناك عقوبة أشد في قانون آخر أي شخص مسجل يتخلف عن تقديم إخطار إلى الإدارة الضريبية المختصة بتغيير بيانات طلب التسجيل.

أسئلة

الفصل الثالث عشر

- 1- "توجد طريقتان لتحديد نطاق الضريبة العامة على المبيعات". اشرح مضمون هذه العبارة.
- 2- باعتبارك ملماً بالضريبة العامة على المبيعات، إذكر مجالات فرض الضريبة على المبيعات طبقاً للمادة (3) من القانون رقم (19) لسنة 2010م وتعديلاته.
- 3- ماهي السلع الخاضعة للضريبة العامة على المبيعات وفقاً لأحكام القانون رقم (19) لسنة 2010م؟.
- 4- ماهي الخدمات الخاضعة للضريبة العامة على المبيعات وفقاً لأحكام القانون رقم (19) لسنة 2010م؟.
- 5- ماذا يقصد بالواقعة المنشئة للضريبة؟.
- 6- "قام المشرع الضريبي اليمني بإعفاء بعض السلع الضرورية من الخضوع للضريبة العامة على المبيعات بنص الفقرة (ب) من المادة (40) من القانون رقم (19) لسنة 2001م". إذكر هذه السلع المعفية.
- 7- "حدد المشرع الضريبي اليمني في الجدول رقم (1) المرفق بالقانون رقم (19) لسنة 2001م الخدمات المعفية من الخضوع للضريبة العامة على المبيعات". إذكر هذه الخدمات المعفية.
- 8- هل تشمل الإعفاءات المنصوص عليها في القانون رقم (19) لسنة 2010م إعفاء السلع والخدمات التي تستوردها أو تشتريها محلياً السفارات، القنصليات، والمفوضيات الخارجية؟
- 9- ماذا يُقصد حد التسجيل بحسب نص المادة (6) من القانون رقم (19) لسنة 2010م؟..
- 10- عدد المكلفين بالتسجيل لأغراض لضريبة العامة على المبيعات، وفقاً لنص المادة (2) من القانون رقم (19) لسنة 2010م.

11- المبررات التي تدفع المكلفين إلى التسجيل لأغراض الضريبة العامة على المبيعات بصورة اختيارية.

12- أذكر الحالات التي يتم فيها إلغاء التسجيل؟.

13- وضح مدى صحة أو خطأ كل عبارة من العبارات التالية:

أ- تخضع كل السلع والخدمات التي يتم تداولها في الحدود الإقليمية للجمهورية اليمنية للضريبة العامة على المبيعات.

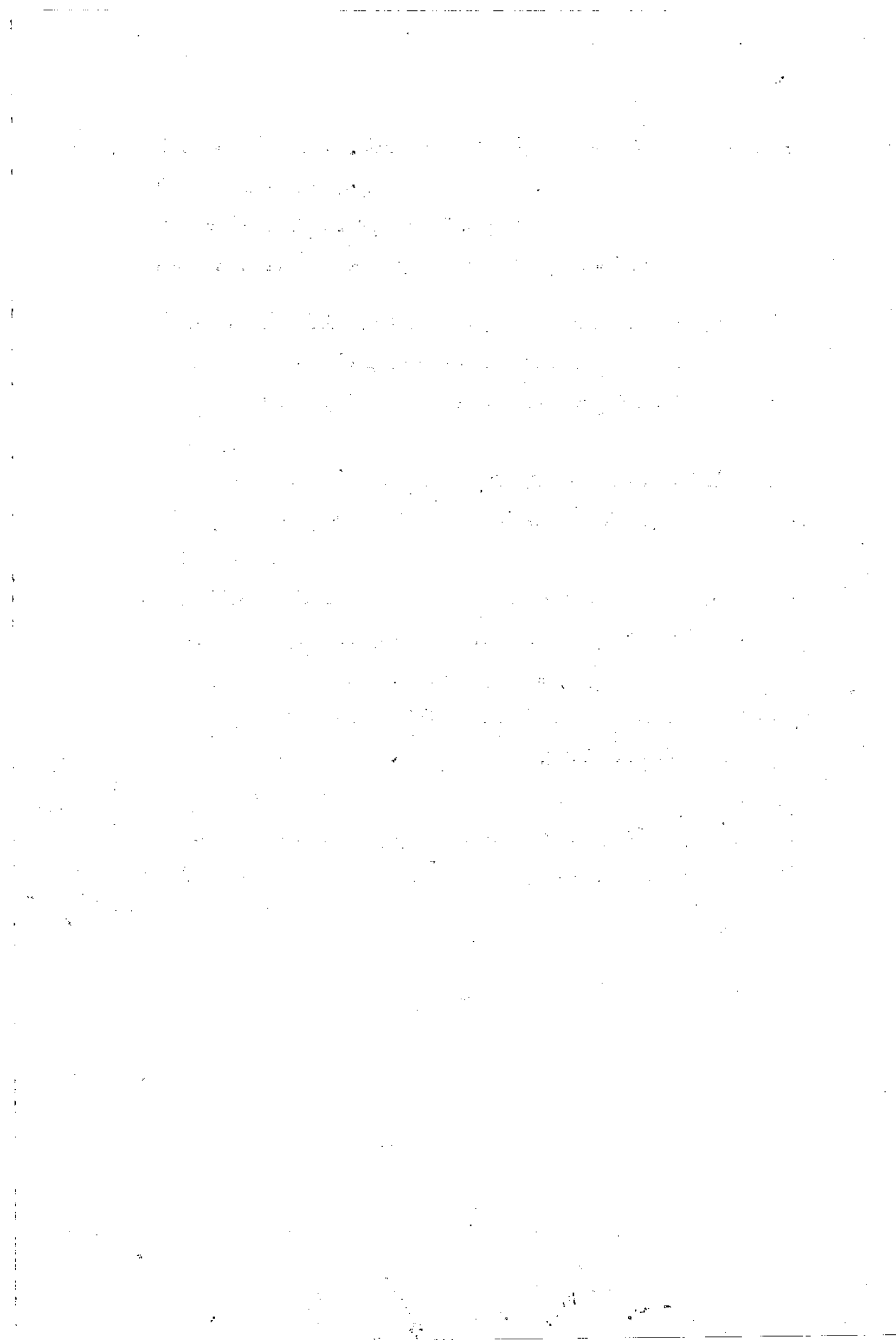
ب- هناك واقعة وحيدة منشئة للضريبة العامة على المبيعات بالنسبة السلع المستوردة.

ج- يخضع المتعاملون بالسلع والخدمات لأحكام التسجيل الإجباري بغض النظر عن كون السلع والخدمات خاضعة أو معفاة من الضريبة العامة على المبيعات.

د- إن الشخص المسجل الذي تغيرت بياناته الواردة بطلب التسجيل ولم يقدم إخطار للإدارة الضريبية بذلك يعد متهرباً من الضريبة العامة على المبيعات وتفرض عليه عقوبات التهرب الضريبي.

هـ- تفرض غرامة بواقع 10% بالإضافة إلى دفع الضريبة والغرامات المستحقة على كل شخص بلغ حد التسجيل ولم يتقدم للمصلحة للتسجيل في الموعد القانوني.

و- تسري الإعفاءات الضريبية المنصوص عليها في القوانين الأخرى على الضريبة المنصوص عليها بموجب قانون الضريبة العامة على المبيعات.



الفصل الرابع عشر وعاء الضريبة العامة على المبيعات وأسعارها

14-1. المقدمة

بعد تغطية مدخل الضريبة العامة للمبيعات، ودراسة نطاق هذه الضريبة، والإعفاءات منها، والواقعة المنشئة للضريبة، والمكلفون بالتسجيل بها، فإننا ننتقل معاً لدراسة وعاء الضريبة العامة على المبيعات وأسعارها، وفقاً لأحكام القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة وتعديلاته. ويُستدل من خلال عنوان هذا الفصل "وعاء الضريبة العامة على المبيعات وأسعارها" أنها تتضمن موضوعين رئيسيين هما: وعاء الضريبة العامة على المبيعات، وأسعار هذه الضريبة.

14-2. وعاء الضريبة العامة على المبيعات

يُعرف وعاء الضريبة العامة على المبيعات، بأنه قيمة السلع والخدمات الواجب الإقرار عنها، والتي تتخذ أساساً لربط الضريبة بالنسبة لهذه السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة العامة على المبيعات، وذلك بعد استبعاد الخصم التجاري الذي يتم عند إصدار الفاتورة إن وجد. وإذا ضُرب هذا الوعاء في سعر أو فئة الضريبة، نحصل على الضريبة المستحقة على المكلف والواجب توريدها لمصلحة الضرائب. ويتم توضيح كيفية تحديد وعاء الضريبة على النحو الآتي:-

1) تحديد قيمة السلع والخدمات (وعاء الضريبة العامة على المبيعات)

تحدد قيمة السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة العامة على المبيعات وفقاً لثلاثة أسس هي:

أ- الأساس الفعلي. ب- الأساس التقديري. ج- الأساس الحكمي.

أولاً: الأساس الفعلي لتحديد قيمة السلع والخدمات الخاضعة للضريبة

عادة ما يتم تحديد قيمة السلع والخدمات التي تخضع للضريبة، على أساس المبالغ المستحقة أو المدفوعة فعلاً مقابل بيع السلع أو تأدية الخدمات والثابتة بالفاتورة الضريبية التي يحررها البائع المسجل إلى المشتري. وفي هذا الصدد

تنص المادة (8) من القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته على أنه:

- " أ. تكون القيمة الواجب الإقرار عنها والتي تتخذ أساساً لربط الضريبة بالنسبة للسلع والخدمات الخاضعة للضريبة هي القيمة الحقيقية الثابتة بفاتورة البيع والتي تمثل سعر البيع الفعلي للسلعة أو السعر المدفوع فعلاً مقابل الخدمة وللمصلحة في سبيل التحقق من ذلك السعر أن تطلب من البائع أو مؤدي الخدمة أن يقدم لها العقود وغيرها من الوثائق المتعلقة ببيع السلعة أو أداء الخدمة.
- ب. في حالة قيام الشخص المسجل ببيع السلعة الخاضعة للضريبة عبر أي قنوات وسيطة أو أي شخص يرتبط معه بعلاقة تكون القيمة المتخذة أساساً لربط الضريبة هي القيمة الحقيقية الثابتة بفاتورة البيع وبما لا يقل عن سعر البيع الفعلي للسلعة السائد في السوق لتاجر الجملة."

ويختلف الأساس الفعلي لتحديد القيمة الخاضعة للضريبة، تبعاً لما إذا كانت السلع والخدمات محلية، أو مستوردة، أو ما إذا كانت السلع خاصة بالمناطق والمدن الحرة. ويُمكن توضيح الحالات المختلفة لتحديد القيمة الخاضعة للضريبة وفقاً للأساس الفعلي على النحو التالي:

1. الأساس الفعلي لتحديد القيمة الخاضعة للضريبة للسلع المحلية

يتضح لنا من نص الفقرة (أ) من المادة (8) أن أسعار البيع الفعلية المثبتة في فواتير البيع تمثل القيمة الواجب الإقرار عنها (وعاء الضريبة) والتي تتخذ أساساً لربط الضريبة بالنسبة للسلع المحلية، مع مراعاة ما يلي:

أ. إذا كانت أسعار السلع المباعة محددة بالعملة الأجنبية، فيتم تحويلها بتاريخ بيع هذه السلع إلى الريال اليمني على أساس أسعار صرف العملات الأجنبية الصادرة عن البنك المركزي.

ب. يحق للإدارة الضريبية التحقق من أسعار بيع السلع المثبتة في فواتير البيع عن طريق طلب كافة الوثائق والعقود المرتبطة بعملية بيع السلع.

ج. في حالة عدم تحرير فواتير البيع أو إثبات المبالغ الفعلية بأقل في فواتير البيع، يحق للإدارة الضريبية تقدير أسعار السلع بما لا يقل عن أسعار البيع الفعلية السائدة في السوق بتاريخ البيع.

- د. يُستبعد مبلغ الخصم التجاري الذي يتم عند إصدار الفاتورة الضريبية عند تحديد قيمة السلعة الخاضعة للضريبة، وتحتسب القيمة الخاضعة لضريبة المبيعات على أساس صافي مبيعات السلع بعد الخصم.
- هـ. عند بيع السلعة بخصم نقدي معلق على شرط السداد خلال مدة معينة، فإن القيمة البيعية الأصلية الثابتة بالفاتورة عند إبرام العقد تخضع للضريبة بدون استبعاد مبلغ الخصم النقدي، وعند قيام المشتري بالسداد خلال مدة السماح الممنوحة له يُسمح للبائع بخصم مبلغ الخصم النقدي من الضريبة المستحقة للمصلحة في الفترة التي حدث فيها السداد.
- و. تتخذ الأسعار المحددة جبرياً للسلع الخاضعة للضريبة والمحددة للربح بمعرفة الجهات الرسمية أساساً لربط الضريبة بالنسبة لهذه السلع.
- ز. في حالة بيع المخلفات الصناعية الناتجة عن عملية التصنيع ويسهل فرزها فإنها تخضع للضريبة وفقاً لقيمة البيع الفعلي وبالنسبة المحددة بالقانون على السلع الناتج عنها المخلفات الصناعية، وإما إذا كان يصعب فرزها فإنها تخضع للضريبة بالفئة الضريبية المقررة على الصنف الذي يضاف عليها الصفة الغالبة.
- ح. بالنسبة للمنتجات النهائية المعيبة، فإنها تخضع للضريبة وفقاً لقيمة البيع الفعلي وفئة الضريبة المقررة على المنتج النهائي ذاته.
- ط. يكون وعاء الضريبة العامة على المبيعات للسلع المحلية هي القيمة المثبتة في الفاتورة الضريبية. مع ملاحظة أن مصاريف النقل والتركيب يفترض أن يتحملها المشتري ويُدرجها ضمن تكلفة البضاعة المشتراة. فمثلاً لو قام شخص غير مسجل بشراء آلات بمبلغ 1.450.000 ريال، وقام المشتري بسداد مصاريف نقل بمبلغ 18.000 ريال، ومصاريف تركيب بمبلغ 17.000 ريال، فإن وعاء الضريبة بالنسبة للبائع عبارة عن قيمة البضاعة المثبتة في الفاتورة (1.450.000 ريال)، وتصبح ضريبة المبيعات التي تضاف إلى فاتورة البيع مبلغ 72.500 ريال $(1.450.000 \times 5\%)$. وبالنسبة للمشتري، فإن كلفة هذه الأدوات والمعدات 1.557.500 ريال، عبارة عن قيمة الآلات (1.450.000 ريال)

بالإضافة إلى ضريبة المبيعات المسددة (72.500 ريال) ومصاريف النقل والتركيب (35.000 ريال).

ي. تخضع أعمال الصيانة والإصلاح التي تتم بمقابل بعد فترة الضمان، للضريبة العامة على المبيعات بفئة 5% كخدمة خاضعة للضريبة.

ك. في حالة قيام المكلف ببيع السلع عبر وسطاء أو وكلاء له، تكون القيمة المتخذة أساساً لحساب الضريبة هي نفس قيمة مبيعاته لتجار الجملة، وذلك استناداً إلى الفقرة (ب) من المادة (8) من القانون المشار إليها أعلاه.

(2) الأساس الفعلي لتحديد القيمة الخاضعة للضريبة بالنسبة للخدمات:

يكون وعاء الضريبة العامة على المبيعات بالنسبة للخدمات، هو قيمة الخدمات الواردة بالفاتورة مع استبعاد أي رسوم أو ضرائب أخرى. فمثلاً ضريبة المبيعات المستحقة على الخدمات التي تقدمها الفنادق تُحتسب على قيمة الفاتورة فقط، ولا تحصل الضريبة على رسم التنمية، أو أية ضرائب ورسوم أخرى. فمثلاً إذا قدمت منشأة خدمة خاضعة للضريبة العامة على المبيعات لشخص غير مسجل، بفئة 5% قيمتها 1.200.000 ريال، وبلغت رسوم المجلس المحلي 18.000 ريال، ورسوم التنمية 6.000 ريال، فإن وعاء الضريبة على الخدمات، وضريبة المبيعات، وإجمالي الفاتورة يتحدد كما يلي:

بيان	ريال
قيمة الخدمة المؤداة	1.200.000
وعاء الضريبة العامة على المبيعات	1.200.000
الضريبة العامة على المبيعات 5%	60.000
رسوم المجلس المحلي	18.000
رسوم التنمية	6.000
إجمالي الفاتورة	1.284.000

ويجب مراعاة ما يلي عند تحديد أوعية الخدمات الخاضعة للضريبة العامة على المبيعات:

- أ. إذا كانت أسعار الخدمات المباعة محددة بالعملة الأجنبية، فيتم تحويلها بتاريخ تقديم هذه الخدمات إلى الريال اليمني على أساس أسعار صرف العملات الأجنبية الصادرة عن البنك المركزي.
- ب. يحق للإدارة الضريبية التحقق من أسعار الخدمات المثبتة في فواتير البيع عن طريق طلب كافة الوثائق والعقود المرتبطة بعملية تقديم الخدمات.
- ج. في حالة عدم تحرير فواتير الخدمات أو إثبات المبالغ بأقل من المبالغ الفعلية، يحق للإدارة الضريبية تقدير أسعار الخدمات بما لا يقل عن أسعار الخدمات الفعلية السائدة في السوق بتاريخ تقديم الخدمة.
- د. إنه في حالة تحديد أسعار الخدمة جبرياً من قبل الجهات الرسمية المختصة فتكون هذه الأسعار الجبرية أساساً لربط الضريبة.
3. الأساس الفعلي لتحديد القيمة الخاضعة للضريبة بالنسبة للسلع والخدمات المستوردة

تنص المادة (9) من القانون رقم (19) لسنة 2001م وتعديلاته على أنه:

- أ. "تكون قيمة السلع المستوردة الخاضعة للضريبة عبارة عن مجموع القيمة المتخذة أساساً لتحديد الرسوم الجمركية (سيف) بموجب قانون الجمارك مضافاً إليها الرسوم الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة على السلعة (عدا الضريبة المفروضة بهذا القانون).
- ب. تكون قيمة الخدمات المستوردة وفقاً للقيمة الواردة بالعقود أو بالفواتير أو مستندات الدفع.

وفقاً لنص الفقرة (أ) من المادة (9)، يتم تحديد وعاء ضريبة المبيعات بالنسبة للسلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها بالجمارك وذلك على أساس القيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية (القيمة سيف Cost Insurance Freight)، مضافاً إليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة على السلعة، فيما عدا ضريبة المبيعات. ويعني هذا أن واقعة الإفراج الجمركي هي الواقعة المنشئة للضريبة العامة على المبيعات بالنسبة للسلع المستوردة من الخارج، وتحصل فيها ضريبة المبيعات عند تحصيل الضريبة الجمركية.

وتشمل القيمة المتخذة أساساً لربط الضريبة الجمركية سعر فاتورة البيع Commercial Invoice أي سعر السلعة في مكان إنتاجها أو تصديرها في الخارج (Free on Board (FOB مضافاً إليه المصاريف والنفقات الأخرى التي دفعها المكلّف حتى وصولها إلى ميناء المستورد، وهذه المصاريف تشمل مصاريف النقل والتأمين، فتصبح القيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية هي القيمة (CIF).

فمثلاً إذا قام مستورد باستيراد سلعة من الخارج بتكلفة إجمالية 25.600.000 ريال (قيمة سيف) حتى وصولها ميناء المستورد، وقام المستورد بسداد ضريبة جمركية بمبلغ 2.000.000 ريال، بالإضافة إلى سداد مبلغ 350.000 ريال مصاريف تخليص جمركي ومصاريف أخرى، فإن وعاء الضريبة العامة على المبيعات وضريبة المبيعات المستحقة تتحدد عند الإفراج الجمركي على النحو التالي (يتم استبعاد مصاريف التخليص الجمركي والمصاريف الأخرى من احتساب وعاء الضريبة):

ريال	بيان
25.600.000	القيمة سيف
2.000.000	الضريبة الجمركية
27.600.000	إجمالي (وعاء ضريبة السلعة المستوردة)
1.380.000	ضريبة المبيعات
(%5×27.600.000)	

وإذا قام المستورد بعد ذلك ببيع السلعة المستوردة في السوق المحلي، فإن القيمة الخاضعة للضريبة تحدد بالمبالغ المدفوعة فعلاً والثابتة بالفاتورة الضريبية التي يحررها البائع إلى المشتري والتي تشمل قيمة السلعة المستوردة، والضرائب الجمركية، وتكلفة النقل، وضريبة المبيعات إذا كان المكلّف غير مسجل، بالإضافة إلى هامش الربح.

ووفقاً لنص الفقرة (ب) من المادة (9) يتم تحديد وعاء ضريبة المبيعات بالنسبة للخدمات المستوردة وفقاً للعقود الموقعة في الخارج، أو الفواتير ومستندات الدفع بعد استبعاد أية رسوم أو ضرائب مفروضة على الخدمات.
مثال(1)

قام أحد التجار غير المسجلين باستيراد بضاعة عبر ميناء عدن قيمتها (سيف) 5.000.000 ريال وبلغت الضريبة الجمركية عليها بنسبة 8% وكانت مصاريف التخليص والنقل لهذه البضاعة 50.000 ريال، 80.000 ريال على التوالي. وقام التاجر المستورد ببيع هذه البضاعة لأحد تجار الجملة، تقضي سياسة التسعير لهذا التاجر بإضافة نسبة هامش ربح 25% على تكلفة البضاعة.
والمطلوب:

1. تحديد قيمة الضريبة العامة على المبيعات التي يسدها هذا التاجر في جمرك عدن.
2. تحديد ثمن بيع هذه البضاعة من المستورد إلى تاجر الجملة.
3. تحديد الضريبة العامة على المبيعات التي تفرض على تاجر الجملة.

الحل

1- الضريبة العامة على المبيعات التي يسدها هذا التاجر في جمرك عدن
الضريبة الجمركية = قيمة البضاعة (CIF) × معدل الضريبة الجمركية

$$= 5.000.000 \times 8\% = 400.000 \text{ ريال}$$

وعاء الضريبة العامة على المبيعات في ميناء عدن

$$= \text{قيمة البضاعة (CIF)} + \text{الضريبة الجمركية}$$

$$= 5.000.000 + 400.000 = 5.400.000 \text{ ريال}$$

الضريبة العامة على المبيعات التي يسدها التاجر في ميناء عدن

$$= 5.400.000 \times 5\% = 270.000 \text{ ريال}$$

2- ثمن بيع هذه البضاعة من المستورد إلى تاجر الجملة

تكلفة البضاعة = القيمة (CIF) + الضريبة الجمركية + الضريبة العامة على المبيعات +
مصاريف التخليص + مصاريف النقل

$$= 5.000.000 + 400.000 + 270.000 + 50.000 + 80.000$$

$$= 5.800.000 \text{ ريال}$$

نظراً لأن التاجر المستورد غير مسجل لأغراض الضريبة العامة على المبيعات فإن ضريبة المبيعات تعتبر جزء من تكلفة البضاعة المستوردة.

ثمن بيع البضاعة = التكلفة + هامش الربح

$$= 5.800.000 + 5.800.000 \times 25\%$$

$$= 5.800.000 + 1.450.000 = 7.250.000 \text{ ريال}$$

3- الضريبة العامة على المبيعات التي تفرض على تاجر الجملة

الضريبة العامة على المبيعات = صفر

طالما أن التاجر المستورد غير مسجل لأغراض ضريبة المبيعات ، فإن القانون يحظر عليه إصدار فواتير بيع محمله بالضريبة على المبيعات ، ومن ثم فإنه لا يستطيع مطالبة تاجر الجملة بضريبة المبيعات ، ولكنه يُدرج عبء ضريبة المبيعات التي سددها في المنفذ الجمركي إلى تاجر الجملة ضمن تكلفة البضاعة المباعة.

مثال (2)

بفرض أن المستورد في المثال السابق كان مسجلاً لأغراض الضريبة العامة على

المبيعات

المطلوب :-

1- تحديد قيمة الضريبة العامة على المبيعات التي يسددها هذا التاجر في جمرك عدن.

2- تحديد ثمن بيع هذه البضاعة من المستورد إلى تاجر الجملة.

3- تحديد الضريبة العامة على المبيعات التي تفرض على تاجر الجملة.

الحل :-

1- قيمة الضريبة العامة على المبيعات التي يسددها هذا التاجر في جمرك عدن

الضريبة الجمركية = قيمة البضاعة (CIF) × معدل الضريبة الجمركية

$$= 5.000.000 \times 8\% = 400.000 \text{ ريال}$$

وعاء الضريبة العامة على المبيعات في ميناء عدن

= قيمة البضاعة (CIF) + الضريبة الجمركية

$$= 5.000.000 + 400.000 = 5.400.000 \text{ ريال}$$

الضريبة العامة على المبيعات التي يسددها التاجر في ميناء عدن

$$= 5.400.000 \times 5\% = 270.000 \text{ ريال}$$

2- تحديد ثمن بيع هذه البضاعة من المستورد إلى تاجر الجملة

تكلفة البضاعة = قيمة البضاعة (CIF) + الضريبة الجمركية + مصاريف التخليص + مصاريف النقل

$$= 5.000.000 + 400.000 + 50.000 + 80.000$$

$$= 5.530.000 \text{ ريال}$$

نظراً لأن التاجر المستورد مسجل لأغراض الضريبة العامة على المبيعات، فإن مبلغ ضريبة المبيعات لا يُدرج ضمن تكلفة البضاعة.

$$\text{ثمن بيع البضاعة لتاجر الجملة} = 5.530.000 + 25\% \times 5.530.000$$

$$= 5.530.000 + 1.382.500 = 6.912.500 \text{ ريال}$$

3- الضريبة العامة على المبيعات التي تفرض على تاجر الجملة

الضريبة العامة على المبيعات التي تفرض على تاجر الجملة

$$= 6.912.500 \times 5\% = 345.625 \text{ ريال}$$

ويتضح مما سبق أن تكلفة البضاعة على التاجر المستورد (5.530.000 ريال) تكون أقل عندما يكون مسجلاً، بينما تكون تكلفة البضاعة المباعة على التاجر المستورد أكبر عندما يكون غير مسجل (5.800.000 ريال). وتكون ثمن بيع البضاعة إلى تاجر الجملة عندما يكون المستورد مسجلاً لأغراض ضريبة المبيعات (6.912.500 ريال) أقل من ثمن بيع البضاعة لتاجر الجملة عندما يكون المستورد غير مسجل (7.250.000 ريال) بفارق قدره (337.500 ريال) والذي يُمثل مبلغ الضريبة العامة على المبيعات (270.000 ريال + نسبة هامش الربح على هذا المبلغ).

4. الأساس الفعلي لتحديد القيمة الخاضعة للضريبة للسلع الخاصة بالمناطق والمدن الحرة

بالنسبة للسلع الخاصة بالمناطق والمدن والأسواق الحرة، فإن القانون رقم (19) لسنة 2001م اكتفى بالإشارة إلى فرض ضريبة مبيعات على ما يستورد من تلك المناطق والمدن إلى السوق المحلية، حيث نصت الفقرة (د) من المادة (5) من القانون على أنه "تستحق الضريبة كذلك على ما يستورد من سلع أو خدمات خاضعة للضريبة بمقتضى هذا القانون من المناطق والمدن والأسواق الحرة إلى السوق المحلي".

كما نصت الفقرة (ب) من المادة (7) من اللائحة التنفيذية للقانون على أنه "تستحق الضريبة أيضاً عند قيام الشخص المرخص له باستعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراضه الخاصة أو الشخصية أو لأغراض غير متعلقة بمزاولة العمل المرخص به داخل تلك المناطق".

وعموماً يمكن توضيح كيفية تحديد القيمة الخاضعة للضريبة بالنسبة للسلع والخدمات المستوردة إلى هذه المناطق أو المصدرة منها، على النحو التالي:

أ- بالنسبة للاستيراد: يتم إعفاء كافة السلع والخدمات من الضريبة العامة على المبيعات عند استيرادها من الخارج بشرط استخدام هذه السلع في مزاولة النشاط المرخص به للمشروعات وعدم الاتجار بها أو الاستفادة منها للأغراض الشخصية داخل المناطق والمدن الحرة. وقد تم استثناء سيارات الركوب من الإعفاء حيث يجب أن تخضع للضريبة العامة على المبيعات.

إذا تم استيراد السلع بغرض الاتجار بها داخل المناطق والمدن الحرة، فإنها فتخضع للضريبة العامة على المبيعات على أساس القيمة (سيف) بدون الضرائب الجمركية التي لا تحصل داخل هذه المناطق. وعند خروج هذه السلع من المناطق والمدن الحرة تفرض ضريبة المبيعات على الضرائب الجمركية فقط، لأن هذه السلع سبق أن خضعت للضريبة العامة على المبيعات على أساس القيمة (سيف).

ب- بالنسبة للشراء من السوق المحلي: إذا كانت السلع واردة من السوق المحلي لاستخدامها في مزاولة النشاط، فإنها تخضع للضريبة بسعر "صفر" وتعامل معاملة السلع المصدرة للخارج، ويحق للبائع في هذه الحالة استرداد الضريبة السابق سدادها على المدخلات (المواد الخام المستخدمة في صناعة هذه السلع).

ج- بالنسبة لنظام الترانزيت: لا تستحق ضريبة عامة على المبيعات إذا كانت السلع عابرة بنظام الترانزيت.

د- في حالة السلع المصنعة في المناطق والمدن الحرة التي يتم دخولها إلى السوق المحلي يتم إضافة قيمة الضريبة إلى سعر السلع والخدمات. ويتضح

من ذلك أن السعر الذي تباع به السلعة أو الخدمة يجب أن يتضمن ثمن البيع زائداً الضريبة على المبيعات.

ثانياً: الأساس التقديري لتحديد القيمة الخاضعة للضريبة:

طبقاً للمادة (8) من القانون وما تضمنته اللائحة التنفيذية للقانون في المادتين (48) و(49)، فلمصلحة الضرائب الحق في تقدير ثمن السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة بالسعر أو المقابل السائد في السوق مسترشدة في ذلك بالسياسات البيعية والتسويقية للمسجل، وبالسعر المتداول لذات السلعة بنفس الجودة وسنة الصنع والمواصفات، والمنشأ والعلامة التجارية بين أكثر من بائع ومشتري مستقل كل منهما عن الآخر في ذات المكان والزمان وفي نفس الظروف ووفقاً لما يثبت لدى المصلحة من مبررات.

وحددت اللائحة التنفيذية للقانون هذا الحق لمصلحة الضرائب في التقدير في

الحالات التالية:

1. إذا تخلف الشخص المسجل عن تقديم الإقرار في الموعد القانوني وذلك خلال واحد وعشرين يوماً التالية لانتهاء الشهر السابق - المادة (13) من القانون -.
2. إذا قام أي شخص بخلاف الأشخاص المسجلين بإضافة الضريبة إلى قيمة مبيعاته من السلع أو الخدمات التي يتعامل بها وتحصلها لنفسه ولم يوردها للمصلحة.
3. إذا ثبت أن المكلف وصل إلى حد التسجيل (50.000.000 ريال) بموجب أحكام المادة (6) من القانون، وقام ببيع سلع أو تقديم خدمات خاضعة للضريبة ولم يلتزم بالتسجيل لدى الإدارة الضريبية المختصة وسداد الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته.
4. إذا قام أي شخص بإضافة الضريبة إلى قيمة مبيعاته من السلع أو الخدمات المعفاة أو الخاضعة للمعدل الصفري وفقاً للقانون.
5. إذا امتنع الشخص المسجل عن تقديم الدفاتر والسجلات والفواتير والمستندات والأوراق والبيانات والسجلات الملزم بها وفقاً للقانون وهذه اللائحة أو ألتفها قبل انقضاء المدة المحددة لذلك.

واستناداً إلى المادة (49) من اللائحة التنفيذية للقانون تربط الضريبة على الحالات المحددة في الفقرات السابقة من واقع تقديرات الإدارة الضريبية المختصة على ضوء المعلومات المتوفرة لديها وتصدر قراراً منها بتقدير الضريبة يبين فيه الأسس التي استندت إليها في التقدير ويبلغ المكلف أو المسجل بهذا القرار على النموذج المعد لهذا الغرض مع مراعاة أنه:

- في حالة موافقة المكلف أو المسجل على قرار التقدير أو عدم اعتراضه عليه خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه بالقرار تكون الضريبة من واقع ذلك الربط نهائية وغير قابلة للطعن وواجبة الأداء فوراً.

- في حالة اعتراض المكلف أو المسجل على قرار التقدير خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه بالقرار فعلى المصلحة (الإدارة الضريبية المختصة) إحالة الاعتراض إلى لجان التسوية لبحث أوجه الخلاف وفقاً لأحكام القانون.

ثالثاً: الأساس الحكمي لتحديد القيمة الخاضعة للضريبة (الأساس الاتفاقي)

وفقاً للأساس الحكمي ، يحق لوزير المالية بالاتفاق مع الوزير المختص سواء كان وزير الصناعة والتجارة أو وزير السياحة أن يصدر قوائم بقيم لبعض السلع أو الخدمات تتخذ أساساً لربط الضريبة. ويمكن هذا الأساس لمصلحة الضرائب عقد اتفاقيات مع بعض طوائف المسجلين لوضع قواعد يتم بمقتضاها تحديد الضريبة المستحقة عليهم. ولم يتطرق قانون الضريبة العامة على المبيعات اليمني إلى الأساس الحكمي على عكس قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري الذي أشار إلى بعض السلع الخاضعة للضريبة وفقاً للأساس الحكمي مثل الحلويات، الصناعات النسيجية، والصناعات الخشبية، والأثاث، وبيع الذهب والفضة والمجوهرات والأحجار الكريمة.

14-3: أسعار الضريبة العامة على المبيعات

بعد تحديد وعاء الضريبة (المبلغ الخاضع لها) يتم حساب الضريبة المستحقة على المكلف عن طريق ضرب هذا الوعاء في سعر أو فئة الضريبة حسب نوعها طبقاً للأسعار والفئات التي قررها المشرع. حيث نصت المادة (4) من القانون رقم (19) لسنة 2001م وتعديلاته على أنه:

" أ. فيما عدا الخدمات المعفاة من الضريبة الموضحة في الجدول رقم (1) الملحق بهذا القانون وكذلك السلع المعفاة بموجب المادة (40) من هذا القانون والسلع الخاضعة للضريبة بنسب محددة قرين كل منها والموضحة في الجدول رقم (3) الملحق بهذا القانون تحتسب الضريبة بنسبة عامة بواقع (5%) خمسة في المائة من قيمة مبيعات السلع والخدمات (المحلية والمستوردة).

ب. استثناءً من أحكام الفقرة (أ) من هذه المادة تحتسب الضريبة على البنزين، السولار الكيروسين، المازوت، وغاز بوتان بواقع (5%) من سعر البيع للمستهلك.

ج. تحتسب الضريبة بمعدل (صفر%) على السلع والخدمات الواردة في الجدول رقم (2) الملحق بهذا القانون.

ويتضح لنا من نص المادة السابقة أن التشريع الضريبي اليمني كغيره من التشريعات الضريبية العربية اختار الأسعار النسبية المتعددة للضريبة على المبيعات حيث تفرض الضريبة بعدة أسعار نسبية حسب نوع السلعة أو الخدمة بصرف النظر عن حجم الإنتاج أو التوزيع وذلك من خلال الأسعار التالية:

1. السعر العام لضريبة المبيعات.
2. السعر الاستثنائي لضريبة المبيعات.
3. الأسعار الخاصة بسلع وخدمات محددة.
4. السلع والخدمات بسعر (صفر).

أ. السعر العام لضريبة المبيعات:

طبقاً لنص المادة (4) من القانون، يكون سعر الضريبة 5% على جميع السلع والخدمات المحلية أو المستوردة، ماعدا السلع المبينة بالجدول رقم (3) المرفق فيكون سعر الضريبة على النحو المحدد قرين كل منها.

ب. السعر الاستثنائي لضريبة المبيعات

وفقاً للفقرة (ب) من المادة (4) تحتسب الضريبة على البنزين، السولار، الكيروسين، المازوت، وغاز البوتان بواقع (5%) من سعر البيع للمستهلك. وهو نفس السعر العام لضريبة المبيعات.

ج. الأسعار الخاصة بسلع وخدمات محددة

حدد المشرع أسعار الضريبة على بعض السلع والخدمات الخاضعة للضريبة بنسب محددة قرين كل منها في الجدول رقم (3) المرفق بالقانون وهي على النحو التالي:

1. السجائر بجميع أنواعها 90% من سعر البيع للمستهلك.
2. السيجار 90%.
3. القات 20% من سعر البيع للمستهلك.
4. الأسلحة والذخائر 90%.
5. المعادن الثمينة من ذهب ومعادن مكسوة من قشرة الذهب:
 - أ. نصف مشغول 2%.
 - ب. حلي ومجوهرات ومصنوعات صياغة 3%.
6. خدمات الهاتف السيار 10%.
7. خدمات الهاتف الدولي 10%.
- د. السلع والخدمات بسعر (صفر)
 - أخذ المشرع بنظام سعر الضريبة (صفر) على بعض السلع والخدمات. وحدد الجدول رقم (2) السلع والخدمات الخاضعة للضريبة العامة على المبيعات بمعدل (صفر) وهي على النحو التالي:
 - a. السلع والخدمات المصدرة إلى الخارج.
 - b. خدمات الملاحة الجوية الدولية، خدمات الملاحة البحرية الدولية، خدمات النقل البري الدولي، خدمات الطيران المدني الدولية، وخدمات الموانئ.
 - c. حليب الأطفال.

سؤال للتقويم الذاتي:

13-4: استخراج مبلغ الضريبة العامة على المبيعات وقيمة السلع والخدمات

في بعض الحالات قد يقوم المكلف المسجل ببيع سلع أو تقديم خدمات وتكون القيمة شاملة الضريبة دون تحديد مبلغ مستقل لها. وفي هذه الحالات يتم استخراج مبلغ الضريبة العامة على المبيعات وقيمة السلع والخدمات استناداً إلى نص المادة (10) من القانون رقم (19) لسنة 2001م وتعديلاته والتي نصت على أنه:

مع مراعاة أحكام المادتين (8 ، 9) من هذا القانون إذا لم يتم تحديد مبلغ مستقل من السعر لسلع أو خدمات ما كضريبة فتكون القيمة الواجب الإقرار عنها والتي تتخذ أساساً لربط الضريبة وفقاً للمعادلات التالية:

أ. الضريبة	=	قيمة السلعة شاملة الضريبة × معاملنسبة الضريبة
		معامل نسبة الضريبة + 100
ب. القيمة	=	قيمة السلعة شاملة الضريبة - الضريبة

وكما يتضح من الأمثلة التالية:

مثال (1)

بلغت قيمة فاتورة خدمة التلفون السيار 2.970 ريال شاملة الضريبة.

والمطلوب: استخراج مبلغ الضريبة وسعر الخدمة إذا علمت أن نسبة الضريبة 10%.

مبلغ الضريبة=قيمة الخدمة شاملة الضريبة × معامل نسبة الضريبة/معامل نسبة الضريبة+100

$$100 + 10/10 \times 2.970 =$$

$$270 = \text{ريال.}$$

قيمة الخدمة = قيمة الخدمة شاملة الضريبة - الضريبة

$$270 - 2.970 =$$

$$2700 = \text{ريال.}$$

مثال (2)

بلغت قيمة فاتورة السلعة المباعة لأحد العملاء 29.400 ريال شاملة الضريبة.

والمطلوب:

استخراج مبلغ الضريبة وقيمة السلعة إذا علمت أن نسبة الضريبة 5%.

مبلغ الضريبة = قيمة السلعة شاملة الضريبة $\times$ معامل نسبة الضريبة / معامل نسبة الضريبة + 100

$$100 + 5/5 \times 29.400 =$$

$$= 1.400 \text{ ريال.}$$

قيمة السلعة = قيمة السلعة شاملة الضريبة $\div$ الضريبة

$$= 29.400 - 1.400$$

$$= 28.000 \text{ ريال.}$$

أسئلة

الفصل الرابع عشر

- 1- عرف وعاء الضريبة العامة على المبيعات.
- 2- "تحدد قيمة السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة العامة على المبيعات (وعاء الضريبة العامة على المبيعات) وفقاً لثلاثة أسس". عدد هذه الأسس.
- 3- "وفقاً لنص المادة (4) من القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات 4- تقرر الضريبة بعدة أسعار نسبية حسب نوع السلعة أو الخدمة". علق على هذه العبارة.
- 4- وضح مدى صحة أو خطأ كل عبارة من العبارات التالية:
 - أ- لا يسمح قانون الضريبة العامة على المبيعات باستبعاد الخصم التجاري عند تحديد وعاء الضريبة العامة على المبيعات.
 - ب- إذا قام المكلف المسجل ببيع السلعة (س) بخصم نقدي على شرط السداد بعد أسبوع فإنه يسمح باستبعاد الخصم النقدي من قيمة الفاتورة عند تحديد وعاء الضريبة العامة على المبيعات.
 - ج- يتمثل وعاء الضريبة بالنسبة للبضائع المستوردة في القيمة الثابتة بفاتورة البيع أي قيمة البضائع في ميناء البلد المصدر (FOB).
- 5- اشرح بإيجاز الحالات التي يحق فيها لمصلحة الضرائب تقدير قيمة السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة؟
- 6- قدمت منشأة خدمة خاضعة للضريبة العامة على المبيعات بفئة 5% لشخص غير مسجل بمبلغ 950.000 ريال، وبلغت رسوم المجلس المحلي 14.250 ريال، ورسوم التتمة 4.750 ريال.
- والمطلوب: تحديد وعاء الضريبة العامة على المبيعات، وضريبة المبيعات، وإجمالي الفاتورة.
- 7- في 2012/9/11م قامت إحدى المنشآت المسجلة لأغراض الضريبة العامة للمبيعات باستيراد بضاعة عبر ميناء عدن، وبلغت قيمتها (CIF) 15.000.000 ريال، وتم دفع مصاريف تخليص جمركي بمبلغ 450.000 ريال ومصاريف نقل

داخلي بمبلغ 250.000 ريال. فإذا علمت أن، معدل الضريبة الجمركية 12%، ومعدل ضريبة المبيعات 5%.

والمطلوب: تحديد مقدار الضريبة العامة على المبيعات التي سددتها المكلف في ميناء عدن.

8- قام أحد المكلفين المسجلين لأغراض الضريبة العامة على المبيعات باستيراد بضاعة عبر ميناء الحديدة وكانت قيمتها (CIF) 10.000.000 ريال ثم قام بسداد الرسوم الجمركية عليها بواقع 9% بالإضافة إلى الضريبة العامة على المبيعات بسعر 5%. فإذا علمت أن تكاليف تخليص هذه البضاعة 150.000 ريال، وتكاليف نقلها من الحديدة إلى صنعاء كانت 50.000 ريال. بافتراض أن هذا المكلف باع البضاعة إلى تاجر جملة على أساس التكلفة + هامش ربح بنسبة 15% من التكلفة. والمطلوب:

أ- تحديد الضريبة العامة على المبيعات التي يدفعها المكلف في ميناء الحديدة.

ب- تحديد ثمن بيع هذه البضاعة من المستورد إلى تاجر الجملة.

ج- تحديد الضريبة العامة على المبيعات التي تفرض تاجر الجملة.

9: بلغت قيمة علبة السجائر المباعة لأحد العملاء 228 ريال شاملة الضريبة.

والمطلوب: استخراج مبلغ الضريبة وسعر الخدمة إذا علمت أن نسبة الضريبة 90%

الفصل الخامس عشر فواتير البيع والدفاتر والسجلات

15-1. المقدمة

بعد عرض وشرح وتحليل، وعاء الضريبة العامة على المبيعات وأسعارها، نرى أنه من الضرورة الإطلاع على بفواتير البيع التي يجب تحريرها، والدفاتر والسجلات التي يجب مسكها، وفقاً لأحكام القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة وتعديلاته. ويحتوي هذا الفصل على موضوعين رئيسيين هما: فواتير البيع، والدفاتر والسجلات.

15-2. فواتير البيع

تعتبر فواتير البيع، إحدى المرتكزات الرئيسية في نظام الضرائب على المبيعات، وذلك لعدة عوامل منها:-

- 1- أهمية فواتير البيع في ضمان صحة تحصيل الضريبة وتوريدها.
 - 2- تحقيق الرقابة الفعالة على مبيعات المسجلين.
 - 3- تعتبر فواتير البيع أدلة إثبات لمعاملات المبيعات التي تمت خلال فترة التحاسب الضريبي.
 - 4- تسهيل مهمة مأموري الضرائب في القيام بعمليات المراجعة اللازمة للتأكد من صحة احتساب الضريبة العامة على المبيعات.
- ونظراً لأهمية فواتير البيع ، فإن المشرع الضريبي أفرد لها المادة (11) من القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته والتي تقضي بما يلي:

- أ. على المسجل ألا يصدر سوى فاتورة بيع واحدة عن كل عملية بيع للسلع أو أداء الخدمات الخاضعة للضريبة.

ب. مع مراعاة أحكام الفقرة (أ) من هذه المادة يلتزم المسجل الذي يقسم ببيع سلع أو أداء خدمات خاضعة للضريبة لشخص آخر مسجل أن يقدم إلى الأخير

فاتورة بيع من أصل وصورة تسلم الأصل للمستلم وتحفظ الصورة لدى المسجل لغرض احتساب الضريبة.

ج. فاتورة البيع يصدر بتحديد بياناتها والإجراءات الخاصة بها قرار من رئيس المصلحة.

د. لرئيس المصلحة تعديل بيانات الفاتورة أو إصدار نماذج لفواتير بيع تتفق مع طبيعة نشاط بعض المسجلين.

هـ. يتم تسجيل بيانات الفاتورة بالسجل المعد لذلك أولاً بأول.

و. تنظم اللائحة التنفيذية الحالات التي يحق فيها للمسجل التعديل في القيمة المحددة بفاتورة البيع بعد إتمام البيع للسلعة أو أداء الخدمة.

ويتضح من نص المادة (11)، أن على كل مسجل يقوم ببيع سلع أو أداء خدمات خاضعة للضريبة لشخص آخر، أن يصدر فاتورة بيع عن كل عملية بيع للسلع أو أداء للخدمات الخاضعة للضريبة. وتحرر هذه الفاتورة من أصل وصورة واحدة على الأقل بحيث تعطى الأصل للمشتري أو المستفيد، وتحفظ الصورة لدى المسجل لأغراض احتساب الضريبة وسوف نتناول فواتير المبيعات والإجراءات المتعلقة بها على النحو التالي:

1: شكل ومحتوى فاتورة البيع

بالنسبة لشكل ومحتوى الفاتورة، تنص الفقرة (جـ) من المادة (11) المشار إليها على أن:

" فاتورة البيع يصدر بتحديد بياناتها والإجراءات الخاصة بها قرار من رئيس المصلحة."

وبناءً على ذلك، فقد صدر قرار رئيس المصلحة رقم (108) لسنة 2002م بشأن فواتير البيع لأغراض الضريبة العامة على المبيعات والإجراءات الخاصة بها. وقد نصت المادة (1) من هذا القرار على أن تحتوي فاتورة البيع على البيانات الرئيسية التالية بالإضافة إلى البيانات المعتادة ذات الطابع التجاري:-

1. الرقم المطبوع المتسلسل للفاتورة وتاريخ إصدارها.
2. اسم المسجل وعنوانه ورقم التسجيل (الرقم الضريبي للمسجل).
3. اسم المشتري أو المستفيد وعنوانه ورقم التسجيل (الرقم الضريبي للمسجل).

4. بيان السلعة المباعة أو الخدمة المؤداة (النوعية، وعدد الوحدات، ونوع الوحدة، وسعر الوحدة) وقيمتها والضريبة العامة على المبيعات المقررة على السلعة أو الخدمة.

5. بيان إجمالي قيمة الفاتورة.

وتجدر الإشارة ، إلى أنه يمكن التمييز بين نوعين من الفواتير هي:

1. الفاتورة الضريبية:

تعد الفواتير الضريبية من المستندات ذات الأهمية في نظام الضريبة العامة على المبيعات حيث أنها تسجل كل عملية بيع للسلع والخدمات، كما تثبت العبء الضريبي الواقع على البائعين. فالفواتير الضريبية لها دور مزدوج، حيث تعد دليلاً على مديونية البائع بقيمة الضريبة لمصلحة الضرائب ودائنية المشتري للمصلحة بهذه القيمة وحقه في خصمها من قيمة الضريبة المستحقة على مبيعاته. ولا يحق لغير المسجلين لدى مصلحة الضرائب إصدار أي فواتير ضريبية.

2. فواتير المستهلك النهائي:

فواتير المستهلك النهائي هي الفواتير التي يصدرها تجار التجزئة لتسجيل مبيعاتهم إلى الأشخاص غير المسجلين الذين يمثلون في الغالب المستهلكين النهائيين. ويمكن أن توضح الفواتير قيمة البضاعة، ومبلغ الضريبة العامة على المبيعات.

2: واجبات المسجلين فيما يتعلق بفواتير البيع:

ينتضج من نص المادة (11) المشار إليها آنفاً ومن نصوص مواد اللائحة التنفيذية للقانون، ومن نصوص قرار رئيس المصلحة رقم (108) لسنة 2002م بشأن فواتير البيع، أنه يجب على الشخص المسجل ما يلي:

1. إصدار فاتورة بيع واحدة عن كل عملية بيع، أو أداء خدمة خاضعة للضريبة.

2. يجب على المسجل الالتزام بتضمين فاتورة المبيعات البيانات الواردة في الفقرة (أ) من المادة (1) من القرار رقم (108) المشار إليها آنفاً.

3. يجب على كل شخص مسجل عند إصدار فواتير البيع للسلع والخدمات الخاضعة للضريبة، احتساب قيمة الضريبة المستحقة على إجمالي قيمة الفاتورة، وإثباتها في المكان المخصص لها بالفاتورة. وبالنسبة للسلع

- والخدمات المعفية من الضريبة أو المصدرة، يجب إثبات عبارة (بيع معفي من الضريبة - بيع تصدير) في المكان المخصص للضريبة.
4. يجب على كل شخص مسجل عند إصداره لفواتير بالعملة الأجنبية إظهار القيمة على الفاتورة بالريال اليمني مع تحديد سعر الصرف السائد في حينه.
5. يلتزم المسجل بتسجيل كافة بيانات فاتورة البيع بالسجل المعد لهذا الغرض أولاً بأول، وأن يحتفظ بنسخ من فواتير البيع والإشعارات الدائنة والمدينة التي يصدرها حسب تسلسلها في ملف خاص بذلك.
6. عند فقدان بعض أو كل فواتير البيع لأي سبب من الأسباب ومع عدم الإخلال بالجزاءات والعقوبات المنصوص عليها في القانون أو أي قانون آخر، فإنه يجب على الشخص المسجل القيام بما يلي:
- أ. إبلاغ الإدارة الضريبية خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ فقدان أو ضياع تلك الفواتير.
- ب. تقديم الوثائق والمستندات التي تطلبها الإدارة الضريبية المختصة والمؤيدة للبيانات المسجلة بسجلاته والإقرارات المقدمة، أو لأي غرض من أغراض المراجعة الضريبية. وفي حالات الشك في صحة البيانات المقدمة من المسجل، يحق للإدارة الضريبية تقدير الضريبة المستحقة، بما يتوافر لديها من معلومات وبيانات عن نشاط المسجل، وبما يكفل حق الخزينة العامة والحفاظ على المال العام من الضياع.
7. عند فقدان المشتري أو المستفيد لأصل الفاتورة، يجوز للمسجل أن يقدم لهما نسخة أخرى مكتوب عليها عبارة (صورة طبق الأصل).
8. يجب أن تتضمن الفواتير المعدة عبر الكمبيوتر، سواءً كانت ورقية أو منقولة، بصفة مباشرة أو معروضة على وسيط آلي، جميع البيانات المطلوب توافرها في الفاتورة وفقاً لأحكام هذا القرار.
9. تراعي في فواتير الفاكس والبريد الإلكتروني، جميع البيانات الواردة في فواتير البيع، وتعتبر مستندات صالحة في خصم ضرائب المدخلات. ويجب نسخ البيانات المرسلة بالفاكس على ورق عادي لا يتحلل بمرور الزمن.

10. نظراً لأهمية الفاتورة الضريبية، فقد اعتبر المشرع الضريبي المسجل متهرباً من الضريبة في حالة عدم قيامه بإصدار فواتير عن مبيعاته من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة، كما اعتبر كل شخص غير مسجل متهرباً إذا قام بإصدار فواتير محملة بالضريبة - المادة (45) من القانون.

وفيما يلي مثال يوضح البيانات الواجب إثباتها في فاتورة البيع لأغراض الضريبة العامة على المبيعات وكذا كيفية احتساب الضريبة:

إذا باع المسجل (س) يوم 2013/10/1م لمحلات المسجل (ص) سلعة خاضعة للضريبة بمبلغ 120.000 ريال وسلعة معفية من الضريبة بمبلغ 50.000 ريال فإن البيانات التي يجب إثباتها في الفاتورة وطريقة احتساب الضريبة كما يلي:

فاتورة بيع																																											
نقدًا / آجل																																											
رقم مسلسل: 12001			الاسم التجاري/محلات س التجارية																																								
التاريخ: 2013/10/1م			الرقم الضريبي للمسجل:																																								
MR.....ص.....																																											
ID Number			الرقم الضريبي للمسجل (المشتري):																																								
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 12.5%;"></td> <td style="width: 12.5%;"></td> <td style="width: 12.5%;"></td> <td style="width: 12.5%;"></td> <td style="width: 12.5%;"></td> <td style="width: 12.5%;"></td> <td style="width: 12.5%;"></td> <td style="width: 12.5%;"></td> </tr> </table>																																											
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th rowspan="2">المبلغ الكلي</th> <th rowspan="2">الضريبة 5%</th> <th rowspan="2">القيمة</th> <th rowspan="2">سعر الوحدة</th> <th colspan="2">الكمية Qty.</th> <th rowspan="2">البيان</th> </tr> <tr> <th>نوع</th> <th>عدد</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Total</td> <td>Tax</td> <td>Value</td> <td>U. price**</td> <td></td> <td></td> <td>Description</td> </tr> <tr> <td>126000</td> <td>6000</td> <td>120000</td> <td>60</td> <td></td> <td>2000</td> <td>سلعة أو خدمة خاضعة للضريبة</td> </tr> <tr> <td>50000</td> <td>معفي</td> <td>50000</td> <td>50</td> <td></td> <td>1000</td> <td>سلعة معفية</td> </tr> <tr> <td>176000</td> <td>6000</td> <td>170000</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td>الإجمالي</td> </tr> </tbody> </table>							المبلغ الكلي	الضريبة 5%	القيمة	سعر الوحدة	الكمية Qty.		البيان	نوع	عدد	Total	Tax	Value	U. price**			Description	126000	6000	120000	60		2000	سلعة أو خدمة خاضعة للضريبة	50000	معفي	50000	50		1000	سلعة معفية	176000	6000	170000				الإجمالي
المبلغ الكلي	الضريبة 5%	القيمة	سعر الوحدة	الكمية Qty.		البيان																																					
				نوع	عدد																																						
Total	Tax	Value	U. price**			Description																																					
126000	6000	120000	60		2000	سلعة أو خدمة خاضعة للضريبة																																					
50000	معفي	50000	50		1000	سلعة معفية																																					
176000	6000	170000				الإجمالي																																					
Seller		البايع																																									

3: تعديل فواتير البيع:

استناداً إلى أحكام المواد (21، 22، 23) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (19) لسنة 2001م وتعديلاته فإنه يلاحظ ما يلي:

1. للمسجل الحق في تعديل (قيمة السلع أو مقابل الخدمات) الواردة في فاتورة البيع بعد إصدارها في الحالات التالية:

- أ. إلغاء البيع للسلع أو إعادتها كلياً أو جزئياً إلى البائع.
- ب. تغيير السعر أو المقابل المالي المتفق عليه سابقاً لأي سبب تقتنع به الإدارة الضريبية.
- ج. إذا قام المسجل بتقديم فاتورة بيع وكان مبلغ الضريبة في الفاتورة غير صحيح.

2. إذا كان مبلغ الضريبة المدون في فاتورة البيع أكبر أو أقل من الضريبة المفروضة على المبيعات (على النحو الصحيح) فإنه يشترط ما يلي:

- أن يكون لدى المشتري دليل كتابي يؤيد حدوث التنزيل في الثمن وذلك بقيام المسجل بإصدار إشعاراً مدينياً أو دائئياً إلى المشتري أو المستفيد.
- أن تكون الإشعارات المدينة والدائنة (إشعارات الإضافة والخصم) مؤرخة وتحمل رقماً مسلسلاً ومبيناً بها عنوان البائع ورقم تسجيله، واسم المشتري وعنوانه، ورقم الفاتورة الضريبية الأصلية وتاريخها وكافة البيانات التي تتعلق بتنزيل أو زيادة الثمن، وقيمة مبلغ التنزيل أو الإضافة، وبيان مفصل بالضريبة المستنزلة أو المضافة.
- في حالة فقدان النسخة الأصلية من الإشعار يجوز له أن يُقدم نسخة أخرى من الإشعار مكتوباً عليها عبارة (نسخة طبق الأصل) وممهرة بختم وتوقيع المسجل.

3. إذا نتج عن المعاملات فيما بين مسجل ومسجل آخر تعديل في قيمة الصفقة

السابق سداد الضريبة عنها بالزيادة أو النقص بعد تقديم الإقرار يتبع الآتي:

- أ. إذا كانت قيمة الصفقة قد عدلت بالزيادة فعلى كل من البائع والمشتري إظهار ذلك بالإقرار المقدم من كل منهما خلال الشهر التالي وذلك على النحو التالي:

1. بالنسبة للبائع إضافة الزيادة في الضريبة بموجب إشعار إضافة إلى الضريبة المستحقة للمصلحة بإقراره.
 2. بالنسبة للمشتري فله خصمها من الضريبة المستحقة على مبيعاته باعتبارها ضريبة على المدخلات.
- ب. إذا كانت قيمة الصفقة قد عدلت بالنقص فعلى كل من البائع والمشتري إظهار ذلك بالإقرار المقدم من كل منهما خلال الشهر التالي وذلك على النحو التالي:

1. بالنسبة للبائع فله خصم النقص من الضريبة المستحقة على مبيعاته بإقراره.

2. بالنسبة للمشتري فعليه إضافة قيمة النقص في الضريبة بموجب إشعار إضافة إلى الضريبة المستحقة للمصلحة بإقراره.

وعندما يكون الخصم والإضافة متعلقاً بشهر المحاسبة، وقبل تقديم الإقرار يقوم كل من البائع والمشتري بإجراء هذه التسويات في دفتر ملخص المبيعات لكي ينعكس في إقرار نفس الشهر، وأما إذا كانت الفاتورة قد صدرت في شهر سابق فإن التسويات يجب أن تظهر في إقرار الشهر التالي. وفي ما يلي بعض الحالات العملية الخاصة بتعديل القيمة.

مثال (1):

أصدر البائع المسجل (محلات السوداني) فاتورة بيع آجلة خمسة أجهزة تلفزيون إلى المشتري المسجل (صادق) بسعر 60.000 ريال للجهاز الواحد بياناتها كما يلي:

بيان	العدد	سعر الوحدة	المبلغ
خمسة أجهزة تلفزيون	5	60.000	300.000
ضريبة المبيعات (5%)			15.000
إجمالي قيمة الفاتورة			315.000

وقد تبين بعد تقديم الإقرار أن سعر بيع الوحدة 70.000 ريال نتيجة وجود خطأ مادي في قائمة الأسعار. وفي هذه الحالة على البائع (محلات السوداني) أن يحرر إشعار إضافة بقيمة الفرق للضريبة المستحقة كما يلي:

بيان	العدد	سعر الوحدة	المبلغ
فاتورة البيع الصحيحة	5	70.000	350.000
فاتورة البيع المصدرة	5	60.000	300.000
الفرق بين الفاتورتين			50.000
الضريبة على الفرق			2.500

وعلى البائع (محلات السوداني) أن يرسل صورة من إشعار الإضافة إلى المشتري (صادق)، ويتم إجراء القيود التالية:

في دفاتر البائع (إثبات واقعة البيع)

مدين	دائن	بيان	التاريخ
315.000		من حـ/المدينين (العميل صادق)	
		إلى مذكورين	
	300.000	حـ/المبيعات	
	15.000	حـ/جاري مصلحة الضرائب	

في دفاتر البائع (إثبات إشعار الإضافة)

مدين	دائن	بيان	التاريخ
50.250		من حـ/المدينين (العميل صادق)	
		إلى مذكورين	
	500.000	حـ/المبيعات	
	2.500	حـ/جاري مصلحة الضرائب	

وفي هذه الحالة يتم تسجيل مبلغ 2.500 ريال في قسم المبيعات بإشارة موجبة. وكما يقوم البائع (س) بإدراج التعديل في إقراره التالي مع سداد الفرق لمصلحة الضرائب مع الإقرار.

في دفاتر المشتري (إثبات واقعة الشراء)

مدين	دائن	بيان	التاريخ
300.000		من مذكورين	
		حـ/المشتريات	
15.000		حـ/جاري مصلحة الضرائب	
	315.000	إلى حـ/الدائنين (محلات السوداني)	

في دفاتر المشتري (إثبات الإشعار)

مدين	دائن	بيان	التاريخ
50.000		من مذكورين حـ/المشتريات	
2.500		حـ/جاري مصلحة الضرائب	
	52.500	إلى حـ/الدائنين (محلات السوداني)	

وفي هذه الحالة يتم تسجيل مبلغ 2.500 ريال في قسم المشتريات بإشارة موجبة. وكما يقوم المشتري (صادق) بالخصم على مدخلاته بمبلغ 2.500 ريال، بموجب إشعار الإضافة المرسل إليه من البائع (محلات السوداني).

مثال (2):

أصدر البائع المسجل (محلات السوداني) فاتورة بيع آجلة إلى المشتري المسجل (صلاح)

تتضمن بيع 4 غسالات بسعر بيع 80.000 ريال للغسالة الواحدة بيانتها كما يلي:

بيسان	العدد	سعر الوحدة	المبلغ
غسالات	4	80.000	320.000
ضريبة المبيعات (5%)			16.000
إجمالي قيمة الفاتورة			336.000

وقد تبين بعد تقديم الإقرار أن سعر بيع الوحدة هو 75000 ريال نتيجة وجود خطأ مادي في قائمة الأسعار. وفي هذه الحالة على البائع (محلات السوداني) أن يحرر إشعار خصم بقيمة الفرق للضريبة المستحقة كما يلي:

بيان	العدد	سعر الوحدة	المبلغ
فاتورة البيع الصحيحة	4	75.000	300.000
فاتورة البيع المصدرة	4	80.000	320.000
الفرق بين الفاتورتين			20.000
الضريبة على الفرق			1.000

وعلى البائع (محلات السوداني) أن يرسل صورة من إشعار الخصم إلى المشتري (صلاح)، وبالتالي يقوم البائع (محلات السوداني) بإجراء التعديل اللازم في إقراره عن الفترة التالية وخصم من إجمالي الضريبة المستحقة. وكما يقوم بسداد هذا الفرق إلى المشتري (صلاح) الذي يقوم

بدوره بتعديل ما تم خصمه على مدخلاته بموجب إشعار الخصم الوارد له من البائع (محلات السوداني).

وكما يتم إجراء القيود في دفاتر البائع والمشتري على النحو التالي:

في دفاتر البائع (إثبات واقعة البيع)

التاريخ	بيان	دائن	مدين
	من حـ/المدينين (صلاح)		336.000
	إلى مذكورين		
	حـ/المبيعات	320.000	
	حـ/جاري مصلحة الضرائب	16.000	

في دفاتر البائع (إثبات إشعار الخصم)

التاريخ	بيان	دائن	مدين
	من مذكورين		
	حـ/المبيعات		20.000
	حـ/جاري مصلحة الضرائب		1.000
	إلى حـ/المدينين (صلاح)	21.000	

ويسجل مبلغ 1.000 ريال في قسم المبيعات بالإقرار بإشارة سالبة.

في دفاتر المشتري (إثبات واقعة الشراء)

التاريخ	بيان	دائن	مدين
	من مذكورين		
	حـ/المشتريات		320.000
	حـ/جاري مصلحة الضرائب		16.000
	إلى حـ/الدائنين (محلات السوداني)	336.00	

في دفاتر المشتري (إثبات الإشعار)

التاريخ	بيان	دائن	مدين
	من حـ/الدائنين (محلات السوداني)		21.000
	إلى مذكورين		
	حـ/المشتريات	20.000	
	حـ/جاري مصلحة الضرائب	1.000	

ويسجل مبلغ 1.000 ريال في قسم المشتريات بالإقرار بإشارة سالبة.

15-3: الغرامات والعقوبات المرتبطة بمخالفة أحكام إصدار الفواتير:

وفقاً لأحكام القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات (الفقرة (ي) من المادة (43)) ، يُعتبر تحرير فاتورة بيع تختلف بياناتها بالنقص عن فاتورة البيع المقررة مخالفة ، ومن ثم فإن من يرتكبها يعاقب بغرامة بواقع 10% من قيمة الضريبة المستحقة بالإضافة إلى دفع الضريبة والغرامات المستحقة.

وكما تضمنت المادة (45) من القانون جرائم التهرب الضريبي المرتبطة بالفواتير والتي يمكن بيانها كما يلي:

أ. عدم إصدار المسجل فواتير بيع عن مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة.

ب. إصدار فواتير غير حقيقية أو مزورة.

ج. إصدار غير المسجل لفواتير بيع محملة بالضريبة.

د. عدم الاحتفاظ بالفواتير لمدة ثلاث سنوات تالية لانتهاج السنة المالية

التي قيدت بها هذه الفواتير بالسجلات

هـ. إتلاف الفواتير بصورة متعمدة قبل انقضاء المدة المحددة في الفقرة السابقة.

ويعاقب من يرتكب إحدى هذه الجرائم بغرامة لا تقل عن (50%) ولا تزيد عن ثلاثة أمثال ما لم يؤدي من الضريبة للمرة الأولى، وفي حالة تكرار المخالفة للمرة الثانية تضاعف الغرامة المحكوم بها، وإذا تكررت ارتكابها بعد ذلك خلال سنة واحدة، فللمحكمة أن تحكم إما بالغرامة بحددها الأعلى، أو بالحبس لمدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد عن ستة أشهر أو بكليتا العقوبتين.

15-4: الدفاتر والسجلات المحاسبية

وفقاً لأحكام القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته، تمّ إلزام منشآت الأعمال بإمسك مجموعة من الدفاتر والسجلات المحاسبية تفيد بها جميع المعاملات بطريقة تمكن مصلحة الضرائب من تحديد رقم مبيعاته الخاضعة للضريبة، وذلك لعدة عوامل منها:

1. تعكس الدفاتر المنتظمة صورة واضحة لأعمال المنشأة.

2. يعتد بالدفاتر والسجلات كوسيلة للإثبات أمام القضاء.
3. تفيد الدفاتر والسجلات المنتظمة في تحديد الضرائب المقررة على المنشأة.
- ويؤدي عدم إمساك الدفاتر والسجلات بصورة منتظمة إلى حرمان المصلحة من البيانات الفعلية، وبالتالي الالتجاء إلى التقدير الجزافي، ومن ثم تكثر المنازعات بين المسجل والمصلحة. لذلك اهتم المشرع الضريبي بالدفاتر والسجلات التي يلتزم المسجل بمسكها، وأوجب على كل مسجل أن يحتفظ بسجلات وحسابات كاملة ومنتظمة عن جميع العمليات التي تنشأ عنها ضريبة مبيعات، حيث تنص المادة (12) من القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته على أنه:

" أ. يلتزم المكلف والمسجل بمسك سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة يسجل فيها أولاً بأول العمليات التي يقوم بها وتحدد اللائحة التنفيذية الحدود والقواعد والإجراءات والسجلات التي يلتزم المكلف والمسجل بمسكها والبيانات التي يتعين إثباتها فيها والمستندات التي يجب الاحتفاظ بها.

ب. في حالة استخدام المكلف لأنظمة الحاسب الآلي يعتد بالبيانات والملفات المستخدمة كبديل لتلك الدفاتر، وفي هذه الحالة يجب أن تكون هذه الأنظمة والدفاتر موجودة في اليمن للإطلاع عليها من قبل المصلحة.

ويتضح من نص هذه المادة أن القانون لم يوضح طبيعة السجلات والدفاتر التي يجب على المسجل مسكها، وإنما ترك أمر تحديد هذه السجلات والدفاتر والقواعد والإجراءات المتعلقة بها لللائحة التنفيذية. وقد خصصت اللائحة التنفيذية المواد (24)، (25)، (26)، (27)، (28)، (29)، (30) لتوضيح السجلات والدفاتر التي يلتزم المسجل بمسكها والقواعد والإجراءات المتعلقة بها. وسوف يتم في هذا الجزء تناول الدفاتر والسجلات التي يجب على المسجل مسكها لأغراض الضريبة العامة على المبيعات وفقاً لنصوص المواد السابقة من اللائحة وذلك على النحو التالي:

1: مفهوم السجلات التي يتم مسكها لأغراض الضريبة العامة على المبيعات

يُعني بمفهوم السجلات لأغراض الضريبة العامة على المبيعات، كافة الدفاتر والسجلات المحاسبية سواء كانت معدة بطريقة يدوية أو ذات صلة بالحاسب الآلي بما في ذلك كافة الأجهزة والوسائط الآلية أو الأشرطة أو الأقراص الممغنطة

وغير الممغنطة أو أي أداة أو مادة أو شيء يمت بصلة إلى السجلات أو يحتوي عليها.

2: السجلات والدفاتر الواجب إمسакها

يلتزم المكلف المسجل بمسك السجلات والدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري، وكذلك السجلات والدفاتر المحاسبية المنتظمة التي يسجل فيها أولاً بأول العمليات التي يقوم بها على أن يكون من ضمنها السجلات التالية:

■ **سجل المشتريات:** يتضمن بيانات فواتير الشراء أو البيانات الجمركية بما في ذلك مبلغ الضريبة . ويحتوي الدفتر على البيانات الخاصة بكل عملية شراء للسلع وإجمالي قيمة المشتريات، ويتضمن المشتريات المحلية والمستوردة، ويتم تسجيلها أولاً بأول، مع توضيح بيانات فواتير الشراء وتواريخها لكل صنف على حدة واسم البائع ورقم تسجيله، وأرقام البيانات الجمركية وتاريخ كل منها. كما يتم تحديد قيمة المشتريات القابلة للخصم الضريبي.

■ **سجل المبيعات:** يتضمن بيانات فواتير البيع المحررة لمبيعات المسجل من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والمعفية والمصدرة بما في ذلك مبلغ الضريبة والتصحيحات الحسابية وتعديلات فواتير البيع .

■ **سجل المردودات:** يتضمن بيانات فواتير المبيعات والمشتريات المردودة من واقع بيانات إشعارات الخصم والإضافة.

■ **سجل الصادرات:** يتضمن تفصيلات للسلع المصدرة وكمياتها بما في ذلك تاريخ التصدير وميناء التصدير والجهة المصدرة إليها بموجب البيانات الجمركية والوثائق والمستندات المؤيدة لذلك.

■ **سجل المخازن:** ويتضمن حركة المخزون أولاً بأول من المواد الأولية أو المنتجات أو السلع بموجب مستندات مؤيدة.

■ **سجلات التكاليف:** نصت الفقرة (ب) من المادة (24) من اللائحة التنفيذية على أنه " مع مراعاة ما ورد في الفقرة (أ) من المادة

(24) المشار إليها على كل مسجل يقوم بإنتاج سلعة أو خدمة خاضعة للضريبة أن يمسك حسابات التكاليف المرتبطة بالنشاط.

سجل ملخص للضريبة: نصت المادة (25) من اللائحة التنفيذية على أنه "على كل مسجل أن يمسك سجل خاص (ملخص الضريبة) يوضح فيه إجمالي الصفقات أو العمليات الخاضعة للضريبة متضمناً رقم كل دفتر استخرجت منه هذه الخلاصة ويجب أن يشتمل هذا السجل على البيانات التالية عن كل فترة ضريبة:

1. إجمالي قيمة المبيعات وإجمالي قيمة المشتريات بدون الضريبة .
2. إجمالي الضريبة التي حملها على المبيعات، وذلك عن كل فترة ضريبة على حدة.
3. إجمالي الضريبة على المشتريات (المدخلات) القابلة للخصم.
4. قيمة التسويات من واقع إشعارات الخصم والإضافة (دائن/مدين).
5. الضريبة المطلوب سدادها من المسجل أو الرصيد المرحل أو المطلوب استرداده عن كل فترة ضريبة بعد الخصم.

3: الشروط الواجب توافرها في الدفاتر والسجلات

اشتراطت المواد المشار إليها من اللائحة التنفيذية للقانون أن تكون صفحات كل دفتر من الدفاتر والسجلات المشار إليها آنفاً خالية من أي فراغ أو كتابة بالحواشي أو كشط أو تعديل.

وكما أنه على كل مكلف مسجل بموجب أحكام القانون وهذه اللائحة أن يحتفظ في الجمهورية بكافة السجلات والدفاتر المحاسبية المشار إليها في المواد (25، 26، 27، 28) من هذه اللائحة والوثائق والمستندات المرتبطة بها

والحسابات الختامية والميزانية العمومية لمدة ثلاث سنوات تالية لانتهاى السنة المالية التي أُجرى فيها القيد.

4: بيانات الحاسب الآلى كبديل للدفاتر والسجلات التجارية

يتضح لنا من نص الفقرة (ب) من القانون رقم (19) لسنة 2001م، أنه في حالة استخدام المكلف لأنظمة الحاسب الآلى يعتد بالبيانات والملفات المستخدمة كبديل لتلك الدفاتر، بشرط أن تكون هذه الأنظمة والدفاتر موجودة في الجمهورية للاطلاع عليها من قبل المصلحة.

علاوة على ذلك يسمح للمسجل بالاحتفاظ بسجلات على الكمبيوتر عبر أقراص أو أشرطة الخزن أو غيرها، على أن يكون في إمكانه توفير البيانات على نماذج واضحة ومقبولة، وتقديمها للمصلحة عند الطلب ويحق للمصلحة أن تتحقق من عمليات هذه الأجهزة ومن البيانات المخزنة فيها.

ويتضح مما سبق أن المسجل إذا كان يمسك أصلاً دفاتر محاسبية فإنه من السهل عليه تكييفها لتسجيل الضريبة المستحقة على مبيعاته والضريبة التي دفعها على مشترياته دون أن يمسك دفاتر جديدة. وأما إذا كان لا يمسك دفاتر محاسبية من قبل فإنه يتعين عليه إنشاء دفاتر وسجلات بسيطة تدرج بها الفواتير التي توضح القيمة والضريبة المستحقة على المبيعات، وكذلك سجل للمشتريات والضريبة المدفوعة عليها، وملخص لهذه العمليات يمكن من استخراج البيانات اللازمة للإقرار الضريبي الشهري.

أسئلة

الفصل الخامس عشر

- 1- ما هي أهمية فواتير البيع في نظام الضريبة العامة على المبيعات؟.
 - 2- "تحتوي فاتورة البيع على مجموعة من البيانات". إذكر هذه البيانات استناداً إلى قرار رئيس مصلحة الضرائب رقم (108) لسنة 2002م بشأن فواتير البيع.
 - 3- "يوجد نوعين من فواتير البيع". ناقش طبيعة هذه الفواتير.
 - 4- ما هي أهم واجبات المسجل بالنسبة فيما يتعلق بفواتير البيع؟.
 - 5- ما هي الغرامة المفروضة في حالة إصدار فاتورة في حالة إصدار فاتورة بيع تختلف بيانيتها بالنقص؟
 - 6- عدد جرائم التهرب الضريبي فيما يتعلق بالفواتير استناداً لنص المادة (45) من القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات؟.
 - 7- ما هي أهمية الدفاتر والسجلات المحاسبية في نظام الضريبة العامة على المبيعات؟.
 - 8- ما هي السجلات المحاسبية التي يلتزم بمسكها المكلف في نظام الضريبة العامة على المبيعات؟ وما هي الشروط الواجب توافرها فيها؟.
 - 9- باعت الشركة (س) عدد 50 تليفزيون إلى الشركة (ص) بسعر الواحدة 000،70 ريال للوحدة إلا أنه عند صدور الفاتورة تم حساب السعر بـ 000،60 ريال فقط واكتشفت الشركة (س) تلك الواقعة بعد إصدار الفاتورة والتسجيل في الدفاتر . فإذا علمت أن سعر الضريبة 5% .
- المطلوب:-
1. ما هو الإجراء لتصحيح الوضع المحاسبي والضريبي .
 2. ما هي القيود المحاسبية اللازمة .
- بيان أثر ذلك على حـ/ مصلحة الضرائب في كل من دفاتر البائع والمشتري.

الفصل السادس عشر خصم الضريبة وردّها

16-1. المقدمة

بعد تغطية المواضيع المرتبطة بمدخل الضريبة العامة للمبيعات، ودراسة نطاق هذه الضريبة، والإعفاءات منها، والواقعة المنشئة للضريبة، والمكلفون بالتسجيل بها، ودراسة وعاء الضريبة العامة على المبيعات وأسعارها، وفقاً لأحكام القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته. فإننا نتناول في هذا الفصل خصم الضريبة وردّها في نظام الضريبة العامة على المبيعات.

16-2. خصم الضريبة

1: تعريف خصم الضريبة

يُعرف خصم الضريبة بأنه نظام يسمح للمكلف المسجل بخصم جميع الضرائب التي حملت على المدخلات (من السلع والخدمات) من الضريبة النهائية التي تستحق عليه. أي أن الخصم ببساطة استئصال ضريبة المخرجات من ضريبة المدخلات.¹

ويُعتبر نظام خصم الضريبة من الخصائص الرئيسية التي تتميز بها الضريبة على القيمة المضافة عن غيرها من نظم الضرائب غير المباشرة. فيسمح هذا النظام لجميع المسجلين بخصم الضريبة التي تتحملها مدخلاتهم عند محاسبته عن الضريبة المستحقة على مخرجاتهم أيّاً كانت طبيعة النشاط الذي يمارسونه سواءً كان تصنياً أو تجارة، وبصرف النظر عن أنواع تعاملاتهم الضريبية، وسواءً تعلقت بالسلع أو بالخدمات أو بهما معاً.

1. عبد المنعم عبد الرحمن، الضريبة العامة على المبيعات المصرية وإمكانيات الأخذ بالضريبة المضافة، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، مارس، 1998م، ص 24.

ويكتسب نظام الخصم، أهمية قصوى في الضريبة العامة على المبيعات، حيث يساهم بصفة أساسية في منع الازدواج الضريبي، مما يساعد على تشجيع وتنشيط الصناعة الوطنية. وكما يُعتبر هذا النظام أداة من أدوات السياسة المالية التي تستخدمها الدول لتشجيع الصادرات والإسهام في تحسين ميزان مدفوعاتها. كما أن عملية الخصم تحفز المسجل على إثبات مشترياته الفعلية، حتى يستطيع خصم ما سبق سداداه من ضرائب على مدخلاته القابلة للخصم، بالإضافة إلى أن عملية الخصم تحقق للمسجل سيولة نقدية.

ولا يقتصر مفهوم المدخلات على المواد الخام أو السلع الوسيطة فحسب، بل يمتد ليشمل جميع المراحل التي تصاحب عملية تصنيع المنتج حتى لحظة وضعه في صورة كاملة للتوزيع، بما في ذلك الخدمات التي تؤدي لصالح العملية الإنتاجية مثل خدمات توريد العمالة، والخدمات المهنية التي يقدمها المحامون والمحاسبون وغيرهم لخدمة أعراض النشاط الخاضع للضريبة.²

وقد حرص المشرع الضريبي اليمني ، عند إصدار قانون الضريبة العامة على المبيعات على السماح للمسجل عند توريد الضريبة المستحقة عليه خلال الفترة الضريبية (شهر ميلادي) بأن يخصم منها ما سبق تحميله من ضريبة على مدخلاته وعلي المبيعات التي تم ردها إليه. وفي هذا الشأن نصت المادة (14) من القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته على أنه:

" للمسجل عند حساب الضريبة الواجب أدائها عن الفترة الضريبية أن يخصم من إجمالي الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع أو قيمة الخدمات المؤداة ما يلي:

1. ضريبة المدخلات الواجبة الدفع بالنسبة للسلع والخدمات الخاضعة للضريبة خلال الفترة الضريبية.
2. ضريبة المدخلات المدفوعة بالنسبة للسلع والخدمات المستوردة الخاضعة للضريبة خلال الفترة الضريبية.

2. محمد عبد العزيز أبو رمان، تلخيص المعرفة في شرح أصول المحاسبة على التكلفة، 1986، ص214.

3. ضريبة المدخلات المسموح بخصمها بموجب الفقرة (و) من المادة (11) من هذا القانون.
4. ضريبة المدخلات التي لم يسمح بخصمها وفقاً للفقرة (ب) من هذه المادة في حالة حصول الشخص المسجل على فاتورة بيع تتعلق بالسلع المباعة أو الخدمات المقدمة.
5. ضريبة المدخلات المدفوعة على التالف والفاقد من السلع المنتجة محلياً والمستوردة وفقاً للأسس والمعايير التي تحددها اللائحة التنفيذية.
6. ما سبق للمسجل سداداه من ضريبة على المرتجع من مبيعاته.

وهذا يعني من خلال النص أنه يحق للمسجل أن يخصم ضريبة المدخلات من ضريبة المخرجات، في الحالات الآتية :

1. الضريبة السابق تحميلها على السلع والخدمات الوسيطة الداخلة في إنتاج سلعة خاضعة للضريبة سواء كانت هذه السلع والخدمات محلية أو مستوردة.
2. الضريبة السابق تحميلها على السلع المباعة بمعرفة المسجل في كل مرحلة من مراحل التوزيع.
3. الضريبة المدفوعة على التالف أو الفاقد من السلع المنتجة محلياً والسلع المستوردة.
4. ما سبق سداداه أو حسابه من ضريبة على مردودات المبيعات.
5. الضريبة الناتجة عن تعديل القيمة.

وسوف يتم تناول هذه الحالات بالتفصيل على النحو التالي:-

2: خصم الضريبة السابق تحميلها على السلع والخدمات الوسيطة الداخلة في إنتاج سلعة خاضعة للضريبة

إذا قام المنتج الصناعي المسجل بإضافة الضريبة المسددة بمعرفته على مدخلاته المستخدمة في تصنيع السلعة ضمن عناصر التكلفة، فإن ذلك من شأنه أن يؤدي إلى زيادة سعر بيع السلعة، ومن ثم الإضرار بالمستهلك النهائي الذي يمثل الدافع الحقيقي لهذه الضريبة.

وسوف يزداد هذا السعر كلما زادت مراحل انتقال السلعة لأنه في كل مرحلة يتم تحصيل الضريبة من المشتري مرتين: مره ضمن الثمن المعلن بفاتورة البيع، ومرة أخرى عند حساب الضريبة على قيمة الفاتورة. ولذلك سمح القانون للمسجل بخصم الضريبة على المدخلات المستخدمة في تصنيع السلعة من إجمالي الضريبة المستحقة على مبيعاته، وبالتالي لا يجوز له اعتبار هذه الضريبة من عناصر تكلفة السلعة.

مثال:

بفرض أن إحدى المنشآت الصناعية المسجلة لأغراض ضريبة المبيعات استوردت مواد خام قيمتها مع الرسوم الجمركية 2.000.000 ريال، وسددت ضريبة مبيعات عنها قيمتها 100.000 ريال، وبلغت تكاليف نقلها 50.000 ريال. وبعد إدخال العمليات الصناعية على هذه المواد الخام تم تحويلها إلى منتجات جاهزة وقامت المنشأة ببيعها إلى تاجر جملة. فإذا فرضنا أن تكاليف تصنيعها بلغت 450.000 ريال، وأن سياسة المنشأة تقضي بتسعير البضاعة المباعة وفقاً لسعر التكلفة مضافاً إليه هامش ربح بنسبة 20% من التكلفة.

والمطلوب: تحديد الضريبة على المبيعات من المنتجات الجاهزة في الحالتين التاليتين:

- أ. حالة عدم السماح بخصم ضريبة المدخلات وإضافتها ضمن عناصر التكلفة.
- ب. حالة السماح بخصم ضريبة المدخلات.

الحل:-

أ- في حالة عدم السماح بخصم ضريبة المدخلات :-

يتم إضافة ضريبة المبيعات التي سبق أن دفعتها المنشأة ضمن عناصر التكلفة، وتنعكس في

قيمة البضاعة المباعة. وتكون ضريبة المبيعات التي تفرض على تاجر الجملة كما يلي :-

1- تكلفة البضاعة = قيمة المواد الخام مع الجمارك + ضريبة المبيعات + مصاريف النقل + تكاليف التصنيع

$$= 2.000.000 + 100.000 + 50.000 + 450.000 = 2.600.000 \text{ ريال}$$

2- هامش الربح = تكلفة البضاعة × هامش الربح

$$= 2.600.000 \times 20\% = 520.000 \text{ ريال}$$

3- قيمة البضاعة المباعة = تكلفة البضاعة + هامش الربح

$$= 2.600.000 + 520.000 = 3.120.000 \text{ ريال}$$

4-الضريبة على المبيعات التي تفرض على تاجر الجملة = $3.120.000 \times 5\% = 156.000$ ريال.

5-إجمالي قيمة البضاعة = $156.000 + 3.120.000 = 3.276.000$ ريال

ب- في حالة السماح بخصم ضريبة المدخلات:

1-تكلفة البضاعة المباعة = $2.000.000 + 50.000 + 450.000 = 2.500.000$ ريال

2-هامش الربح = $2.500.000 \times 20\% = 500.000$ ريال

3-قيمة البضاعة المباعة = $2.500.000 + 500.000 = 3.000.000$ ريال

4-الضريبة على المبيعات التي تفرض على تاجر الجملة = $3.000.000 \times 5\% = 150.000$ ريال.

5-إجمالي قيمة البضاعة = $150.000 + 3.000.000 = 3.150.000$ ريال

ويتضح مما سبق، أن ثمن بيع البضاعة من المصنع إلى تاجر الجملة في الحالة الأولى (3.120.000 ريال)، يزيد عن ثمن بيع البضاعة في الحالة الثانية (3.000.000 ريال)، بمبلغ 120.000 ريال، وهي عبارة عن قيمة ضريبة المبيعات على المدخلات التي تمت إضافتها ضمن عناصر التكلفة علاوة على 20.000 ريال عبارة عن هامش الربح المحقق بنسبة 20% من قيمة الضريبة على المدخلات التي أدرجت ضمن التكلفة. كما أن ضريبة المبيعات التي فرضت على تاجر الجملة في الحالة الأولى (156.000 ريال) تزيد عن ضريبة المبيعات التي فرضت على تاجر الجملة في الحالة الثانية (150.000 ريال) بمبلغ 6.000 ريال. وهذه الزيادة عبارة عن 5.000 ريال ضريبة على الضريبة التي سبق أن دفعتها المنشأة الصناعية على مشترياتها من المواد الخام وأضافتها ضمن عناصر التكلفة مما أدى إلى الازدواج الضريبي، علاوة على مبلغ 1.000 ريال عبارة عن ضريبة على هامش الربح المحقق نتيجة عدم السماح بخصم ضريبة المدخلات. كما أنه في الحالة الأولى يتحمل تاجر الجملة بالضريبة مرتين، مرة ضمن ثمن البيع المحدد في الفاتورة 100.000 ريال، ومرة أخرى كضريبة قدرها 156.000 ريال.

2-3: خصم الضريبة السابق تحميلها على السلع المباعة:

عزيزي الدارس، يسمح نظام الضريبة العامة على المبيعات بقيام كل مسجل بخصم ما سبق تحميله من ضريبة على مشترياته التي يقوم ببيعها، سواء تم البيع خلال الفترة الضريبية التي تم فيها الشراء أم بعدها. وفي هذا الشأن نصت الفقرة (ج) من المادة (36) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (19) لسنة 2001م وتعديلاته على أن تخصم "الضريبة السابق تحميلها على

السلع المباعة في كل مرحلة من مراحل البيع (منتج- مستورد- تاجر جملة- تاجر تجزئة) شريطة إرفاق بيان بفواتير البيع المحررة وفقاً لأحكام المادة (11) من القانون ".
فإذا فرضنا أن منتجاً يبيع سلعة معينة إلى تاجر الجملة بسعر 30.000 ريال، فإنه يدفع عنها ضريبة قدرها 1.500 ريال. وإذا كان تاجر الجملة يبيع السلعة إلى تاجر التجزئة بسعر 50.000 ريال، فإنه يدفع عنها ضريبة قدرها 1.000 ريال (2.500 ريال مخصصاً منها الضريبة التي سبق دفعها وهي 1.500 ريال). وإذا كان تاجر التجزئة يبيعها إلى المستهلك النهائي بمبلغ 60.000 ريال، فإنه يدفع عنها ضريبة قدرها 500 ريال (3.000 ريال مخصصاً منها ما سبق دفعه من ضريبة عند الشراء وهو مبلغ 2.500 ريال).

مثال:

في 2013/4/5 قامت إحدى المنشآت المسجلة لأغراض الضريبة العامة للمبيعات باستيراد 12.000 وحدة من السلعة (ص) عبر ميناء عدن وبلغت قيمتها (CIF) 6.000.000 ريال، وتم دفع مصاريف تخليص بمبلغ 200.000 ريال ومصاريف نقل بمبلغ 250.000 ريال. وقد قامت المنشأة خلال الشهر ببيع 9.000 وحدة من هذه السلعة نقداً إلى تاجر الجملة، على أساس التكلفة مضافاً إليها هامش ربح بنسبة 10% من التكلفة.
فإذا علمت أن:

1. معدل الضريبة الجمركية 8%.
 2. معدل ضريبة المبيعات 5%.
 3. رصيد حساب المنشأة لدى مصلحة الضرائب 25.000 ريال (دائن).
 - المطلوب: 1- تحديد مقدار الضريبة العامة على المبيعات التي سددتها المكلف في ميناء عدن.
 - 2- تحديد تكلفة المشتريات (البضاعة المستوردة).
 - 3- تحديد سعر بيع البضاعة.
 - 4- تحديد مقدار الضريبة العامة على المبيعات التي يتحملها تاجر الجملة على مشترياتهم من البضاعة.
 - 5- تحديد مقدار الضريبة الواجبة الأداء على المسجل في إقراره الضريبي عن شهر أبريل 2012.
- تمهيد الحل:

1- تحديد مقدار الضريبة العامة على المبيعات التي سددتها المكلّف المستورد المسجل في الميناء.

$$\text{الضريبة الجمركية} = 6.000.000 \times 8\% = 480.000 \text{ ريال.}$$

وعاء ضريبة المبيعات = قيمة البضاعة + الضريبة الجمركية

$$= 6.000.000 + 480.000 = 6.480.000 \text{ ريال.}$$

الضريبة العامة على المبيعات

$$\text{في المنفذ الجمركي (ميناء عدن)} = 6.480.000 \times 5\% = 324.000 \text{ ريال.}$$

2- تحديد تكلفة المشتريات (البضاعة المستوردة)

تكلفة البضاعة المستوردة = القيمة (CIF) + الرسوم الجمركية + م. التخليص + م. النقل

$$= 6.000.000 + 480.000 + 200.000 + 250.000$$

$$= 6.930.000 \text{ ريال.}$$

ملاحظة: لا يدرج مبلغ الضريبة العامة على المبيعات ضمن بنود التكلفة للمكاف المسجل.

3- تحديد سعر بيع البضاعة

$$\text{تكلفة الوحدة} = 6.930.000 \text{ ريال} \div 12.000 \text{ وحدة} = 577.50 \text{ ريال للوحدة.}$$

$$\text{سعر بيع الوحدة} = 577.50 + 577.5 \times 10\%$$

$$= 577.50 + 57.75 = 635.25 \text{ ريال.}$$

$$\text{قيمة الوحدات المباعة} = 9.000 \text{ وحدة} \times 635.25 = 5.717.250 \text{ ريال.}$$

4- مقدار الضريبة العامة على المبيعات التي يتحملها تجار الجملة على مشترياتهم من البضاعة.

$$\text{الضريبة العامة على المبيعات التي يتحملها تجار الجملة} = 5.717.250 \times 5\% = 285.863$$

ريال

5- مقدار الضريبة الواجبة الأداء على المسجل في إقراره الضريبي عن شهر أبريل 2012

$$\text{نصيب الوحدات المباعة من الضريبة في المنفذ الجمركي} = 324.000 \times \left(\frac{9000 \text{ وحدة}}{12000 \text{ وحدة}} \right)$$

$$= 243.000 \text{ ريال.}$$

الضريبة المستحقة عن الشهر = الضريبة على المبيعات (المخرجات) - الضريبة على المشتريات (المدخلات)

$$= 285.863 - 243.000 = 42.863 \text{ ريال.}$$

$$\text{الضريبة واجبة الأداء} = 42.683 - 25.000 = 17.683 \text{ ريال.}$$

4: خصم ضريبة المدخلات على التالف والفاقد من السلع المنتجة

سمح المشرع الضريبي وفقاً لنصوص البند (5) من الفقرة (أ) من المادة (14) من القانون والفقرة (و) من المادة (36) من اللائحة التنفيذية، بخصم ضريبة المدخلات على التالف والفاقد من السلع المنتجة محلياً والمستوردة، شريطة أن تكون هذه المدخلات محملة بالضريبة، وذلك بتقديم المستندات الدالة على سداد الضريبة (فواتير بيع - بيانات جمركية)، وأن يكون قد تم الإلتلاف لهذه المدخلات بموجب محاضر رسمية بمعرفة الإدارة الضريبية المختصة، ووفقاً للقواعد والإجراءات التي تصدر بقرار من رئيس المصلحة.

وكما يجب مراعاة أن لا يكون الإلتلاف ناتج عن سوء استعمال أو تخزين من قبل المستخدم، وأن لا تكون البضاعة صالحة لإعادة التصدير مرة أخرى أو مؤمن عليها، وأن يتم تقديم تقرير فني مفصل من الجهات المختصة عن أسباب تلف تلك المدخلات.

مثال :-

في 2013/9/13م تقدمت إحدى المنشآت التجارية بإقرارها عن ضريبة المبيعات لشهر أغسطس 2012م، وقد تضمن الإقرار ما يلي:

قيمة البضاعة المباعة 7.000.000 ريال، وضريبة المبيعات المحصلة عنها 350.000 ريال، وقيمة المشتريات 5.000.000 ريال وضريبة المدخلات المسددة عنها 250.000 ريال. كما تلفت بضاعة قيمتها 500.000 ريال، منها 300.000 ريال بضاعة تالفة نتيجة سوء التخزين وكانت ضريبيتها 15.000 ريال، والباقي عبارة عن بضاعة تالفة بشكل طبيعي، وقد تم إلتافها بحضور ممثل عن المصلحة ومحرر بها محاضر رسمية.

المطلوب :- تحديد ضريبة المبيعات التي يجب أن تسددها المنشأة لمصلحة الضرائب عن شهر أغسطس 2012م.

ضريبة المدخلات التي يجوز خصمها = ضريبة المدخلات المسددة - ضريبة المبيعات على
البضاعة الناتجة نتيجة سوء التخزين

$$= 250.000 - 15.000 = 235.000 \text{ ريال}$$

ضريبة المبيعات الواجبة السداد = ضريبة المخرجات - ضريبة المدخلات

$$= 350.000 - 235.000 = 115.000 \text{ ريال}$$

5: خصم الضريبة على مردودات المبيعات

سمح المشرع الضريبي للمسجل وفقاً لنصوص الفقرة (ز) من المادة (36) من اللائحة أن يخصم ما سبق أن دفعه من ضريبة على المرتجع من مبيعاته بعد إتمام البيع وفقاً لأحكام القانون ولائحته التنفيذية ، إذا توفرت عدة شروط منها:

1. مسك المسجل دورة مستندية كاملة ومنتظمة.
2. أن تكون مردودات المبيعات قد تم استلامها فعلاً بحالتها التي بيعت بها وأن تكون هذه المردودات تم قيد بياناتها في الدفاتر والسجلات الخاصة بالمسجل، وتخضع التسويات الحسابية بشأنها لإجراءات المراجعة المستندية من قبل الإدارة الضريبية المختصة.
3. أن يكون قد تم رد قيمتها إلى المشتري بما فيها الضريبة أو تم تعليلها لحساب المشتري في دفاتر وسجلات الشخص المسجل.
4. أن لا تكون هذه المردودات تالفة.
5. أن يصدر المسجل إشعار خصم أو إضافة مؤرخاً ويحمل رقماً مسلسلأً مثبتاً به بيانات كل من البائع والمشتري.

مثال

فيما يلي البيانات المتعلقة بأحد تجار الجملة المسجلين لأغراض الضريبة العامة على المبيعات خلال فترة
ضريبة معينة:

15.000.000 ريال	قيمة المبيعات
2.000.000 ريال	قيمة مردودات المبيعات
3,000,000 ريال	قيمة مشتريات من أشخاص مسجلين.
6,000,000 ريال	قيمة مستوردات من الخارج لسلع خاضعة للضريبة.

والمطلوب:

1- تحديد الضريبة العامة على المبيعات المستحقة على هذا التاجر خلال الفترة الضريبية.

2- تحديد الضريبة العامة على المبيعات القابلة للخصم.

3- تحديد الضريبة الواجبة الأداء لمصلحة الضرائب.

الحل

1- الضريبة على المبيعات المستحقة خلال الفترة = $15,000,000 \times 5\%$

= 750,000 ريال

2- الضريبة القابلة = الضريبة على المشتريات من أشخاص مسجلين + الضريبة

للخصم على المشتريات الخارجية- الضريبة على مردودات المبيعات

= $3,000,000 \times 5\% + 6,000,000 \times 5\% + 2,000,000 \times 5\%$

= 150,000 + 300,000 + 100,000

= 550,000 ريال

3- الضريبة الواجبة = 550,000 - 750,000

الأداء

= 200,000 ريال

يُقصد بالضريبة القابلة للخصم المبالغ التي يُسمح بخصمها من الضريبة الواجبة الأداء، والمتمثلة في الضريبة على المشتريات من مكلفين مسجلين، والضريبة على البضاعة المستوردة، والضريبة على مردودات المبيعات.

6: شروط خصم ضريبة المدخلات

أشارت الفقرة (ب) من المادة (14) من القانون والمادة (38) من اللائحة التنفيذية إلى الشروط الواجب توافرها لخصم ضرائب المدخلات والتي يمكن بيانها كما يلي:

1. تقديم بيان بفواتير الشراء المحررة وفقاً للقانون والتي يحوزها الشخص المسجل الذي يطالب بالخصم وقت تقديم الإقرار الضريبي.

2. تقديم نسخة من البيان الجمركي للسلع المستوردة الخاضعة للضريبة موضحاً به مبلغ الضريبة المسددة.
3. أن يكون الخصم من قبل نفس الشخص المسجل المقدم للإقرار.
4. أن تكون فواتير الشراء صادرة من أشخاص مسجلين.
5. أن لا يكون الخصم متعلق بسلع أو خدمات معفيه .
6. أن تكون المدخلات المراد خصمها مرتبطة بالنشاط التجاري الذي يزاوله المسجل.

كما نصت المادة (15) من القانون على أن يراعى عند خصم ضريبة المدخلات ما يلي:

- أ. إذا كانت الضريبة السابق تحميلها على المدخلات تزيد عن الضريبة المستحقة خلال الفترة الضريبية يتم الآتي:
1. للمسجل خصم الضريبة السابق سدادها على المدخلات من الضريبة المستحقة المحددة بإقراره الشهري للأشهر التالية حتى يتم استيفائها .
2. يحق للمسجل أن يقدم بعد انتهاء أي سنة ميلادية لم يتمكن خلالها من خصم كامل الضريبة المدفوعة على المدخلات طلب استرداد للرصيد المتبقي عند نهاية السنة وفقاً للإجراءات والشروط المبينة في المادة (16) من القانون .

ب. إذا كانت بعض المنتجات وليس كلها خلال الفترة الضريبية تخضع للضريبة فيتم الخصم على الوجه التالي:

1. يخصم إجمالي الضريبة على المدخلات التي تستخدم فقط في صناعة المنتجات الخاضعة للضريبة سواء تمت عملية التصنيع في الفترة الضريبية أو بعدها .

2. تخصم الضريبة على المدخلات التي تستخدم في منتجات بعضها خاضع للضريبة وبعضها معفي منها تبعاً لنسبة المنتجات الخاضعة للضريبة إلى إجمالي المنتجات.

3. يحرر البائع إشعار إضافة بالضريبة على مدخلات السلع المعفاة إذا قام بخصمها بإقرارات سابقة.

ج. لا يجوز خصم ضريبة المدخلات على المعاملات المحلية والمستوردة التي تتعلق بالمنتجات البترولية وشراء السيارات أو الرسوم المدفوعة لقاء العضوية في الأندية الرياضية والاجتماعية والترفيهية ووفقاً للقواعد التي تحددها اللائحة التنفيذية.

مثال :-

في 2013/9/15م تقدمت إحدى المنشآت التجارية بإقرارها عن ضريبة المبيعات لشهر أغسطس 2013م وكانت بيانات الإقرار كالتالي:

مبيعات سلع خاضعة خلال الشهر	6.000.000 ريال
مبيعات سلع معفاة	3.000.000 ريال
ضريبة مدخلات السلع الخاضعة	500.000 ريال

المطلوب :-

1- تحديد ضريبة المبيعات المستحقة عن شهر أغسطس 2013م.

2- تحديد ضريبة المبيعات الواجبة السداد عن شهر أغسطس 2013م.

الحل :-

1- ضريبة المبيعات المستحقة = $6.000.000 \times 5\% = 300.000$ ريال.

2- ضريبة المبيعات الواجبة السداد = صفر

حيث أن الضريبة المستحقة 300.000 ريال يتم خصمها من الضريبة السابق سدادها على المدخلات والبالغة 500.000 ريال.

3- المتبقي من ضريبة المدخلات = $500.000 - 300.000 = 200.000$ ريال.

ويظل هذا المبلغ رصيد دائن لصالح المنشأة يخضم منه ضريبة المبيعات المستحقة عن الشهر التالي، أو الأشهر التالية إلى أن يتم استنفاد هذا الرصيد بالكامل. وإذا انتهت السنة دون أن يستنفد الرصيد الدائن لضريبة المبيعات يحق للمنشأة المطالبة باسترداد المبلغ المتبقي من هذا الرصيد.

16-3: رد الضريبة

إن من أهم خصائص الضريبة العامة على المبيعات أن بعض منشآت الأعمال - خصوصاً المنشآت التي يتركز نشاطها في تصدير منتجاتها أو بضائعها الجاهزة إلى الخارج، والمنشآت الجديدة- تدفع ضرائب على مشترياتها أكثر مما تحصل من ضرائب على مبيعاتها من السلع الخاضعة للضرائب، ولذلك يحق لهذه المنشآت مطالبة الإدارة الضريبية برد فارق الضريبة.

وقد سمح المشرع الضريبي اليمني وفقاً لنص المادة (16) من القانون والمادة (41) من اللائحة التنفيذية برد الضريبة من الإيرادات المحصلة طبقاً للإجراءات والأسس والشروط والأصول الواردة والمحددة وفقاً لنظام استرداد الضريبة الصادر بقرار من وزير المالية. ونصت الفقرة (أ) من المادة (16) من القانون رقم (10) لسنة 2001م وتعديلاته على أن:

- ترد الضريبة طبقاً للشروط وللأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية في موعد لا يتجاوز شهراً واحداً من تاريخ تقديم طلب الاسترداد وذلك في الحالات الآتية:
1. الضريبة المدفوعة على السلع والخدمات الخاضعة لمعدل (صفر%) الواردة في الجدول رقم (2) المرفقة بهذا القانون وذلك مع مراعاة خصم الضريبة.
 2. رصيد ضريبة المدخلات حسب الفقرة (أ) من المادة (15) من القانون.
 3. رصيد ضريبة المدخلات حسب الفقرة (أ) من المادة (15) من القانون فيما يتعلق بمدخلات الإنتاج الأخرى (السلع الإنتاجية) وذلك حين تتجاوز الضريبة على المدخلات الضريبة على المخرجات.
 4. الضريبة التي حُصلت بطريق الخطأ وذلك بناءً على طلب كتابي يقدمه صاحب الشأن.

ويمكن أن يتم تناول القواعد والإجراءات المتعلقة برد الضريبة، وباستخدام النموذج رقم (13/ض.ع.م) الذي يتضمن حالات رد الضريبة على النحو التالي:

نموذج رقم (١٢/ش.ج.م)



الجمهورية العربية الفلسطينية

وزارة المالية

مصلحة الضرائب

الإدارة العامة للضرائب على كبار المكلفين

شعبة /

١

الرقم التسلسلي للمعامل

طالب الاسترداد

عن الفترة الضريبية من / / م إلى / / م

الاسم الكامل

اللقب

رقم الهاتف

رقم الضريبة

رقم الحساب

رقم البطاقة

رقم الهوية

رقم الإقامة

رقم الترخيص

رقم التسجيل

رقم الترخيص

رقم التسجيل

رقم الترخيص

رقم التسجيل

رقم الترخيص

رقم التسجيل

رقم الترخيص

رقم التسجيل

رقم الترخيص

رقم التسجيل

رقم الترخيص

رقم التسجيل

رقم الترخيص

رقم التسجيل

رقم الترخيص

رقم التسجيل

رقم الترخيص

رقم التسجيل

رقم الترخيص

رقم التسجيل

رقم الترخيص

رقم التسجيل

رقم الترخيص

رقم التسجيل

رقم الترخيص

16-3. حالات رد الضريبة

1- رد الضريبة المدفوعة على السلع والخدمات الخاضعة لمعدل (صفر %)

تضمن الجدول رقم (2) المرفق بالقانون السلع والخدمات الخاضعة للضريبة العامة على المبيعات بمعدل (صفر %)، والتي تتمثل في الصادرات، وخدمات الملاحة الجوية، وأية خدمات مرتبطة بخدمات الطيران المدني الدولية، وخدمات الملاحة البحرية الدولية، وخدمات الموانئ، وخدمات النقل البري الدولي، وحليب الأطفال. وخضوع هذه السلع والخدمات للضريبة على المبيعات بمعدل (صفر بالمائة) لا يعني إعفاءها من الضريبة، وإنما تدفع عنها الضريبة في مراحل معينة (مرحلة الاستيراد بالنسبة لمدخلات سلع الصادرات)، ثم يتم استرداد الضريبة المدفوعة وفقاً لنظام الاسترداد، وذلك كما يلي:-

أ. رد الضريبة على الصادرات : اهتم قانون الضريبة على المبيعات بالصادرات بدرجة كبيرة، حيث تُفرض الضريبة بمعدل (صفر بالمائة) على السلع والخدمات التي يتم تصديرها للخارج، مما يمكن الشخص المصدر من تصدير السلع أو الخدمات غير محملة بأي أعباء ضريبية، نتيجة رد الضريبة التي سبق تحصيلها على السلع التي صُنِّدت بحالتها إلى خارج اليمن. وكذلك نتيجة رد الضريبة على السلع الداخلة في إنتاج سلع أخرى تم تصديرها، خلال شهر من تاريخ تقديم الطلب.

ب: رد الضريبة المدفوعة على حليب الأطفال : تم إخضاع حليب الأطفال للضريبة بمعدل صفر %. يتم رد الضريبة التي سبق دفعها على سلعة حليب الأطفال، خلال شهر من تاريخ تقديم الطلب.

ج: رد الضريبة على الخدمات الخاضعة للضريبة بمعدل (صفر %) : يجوز لدافع الضريبة العامة على المبيعات على خدمات الملاحة الجوية، وخدمات الملاحة البحرية، وخدمات الموانئ، وخدمات النقل البري الدولي، أن يطلب من الإدارة الضريبية المختصة رد الضريبة التي سبق له وأن سددتها لمقدم الخدمة المسجل.

2- رد الضريبة التي حصلت بطريق الخطأ:

يتم رد الضريبة التي حصلت بطريق الخطأ خلال شهر من تاريخ تقديم الطلب.

3: رد الرصيد المتبقي من الضريبة على المدخلات القابلة للخصم:

سبق أن أشرنا إلى أنه عندما تكون الضريبة التي سبق تحميلها على المدخلات تزيد عن الضريبة المستحقة خلال الفترة الضريبية، فإنه من حق المسجل وفقاً لنص المادة (15) من القانون أن يخصم هذه الضريبة من الضريبة المستحقة المحددة بإقراره الشهري للأشهر التالية حتى يتم استيفائها، أو التقدم إلى المصلحة بطلب استردادها.

4: رد الضريبة المدفوعة من الجهات المعفية :

يجوز المطالبة باسترداد الضريبة المدفوعة من الجهات المعفية والمشمولة بأحكام المادة (42) من القانون، شريطة الالتزام بالإجراءات والشروط والأوضاع الواردة في الاتفاقيات المحددة في المادة المذكورة.

5: طلبات رد الضريبة

تقدم طلبات رد الضريبة المنصوص عليها في القرار الخاص بنظام الاسترداد إلى الإدارة الضريبية المختصة، ويجب أن يكون الطلب مستوفياً المعلومات التي توضح العملية التي يعود إليها المبلغ المطلوب استرداده مع تحديد الفترة الضريبية وأسباب طلب الاسترداد مؤيداً بكافة المستندات الثبوتية القانونية. وللإدارة الضريبية المختصة التحري من سلامة وقانونية الطلب ومؤيداته.

وفي كل الأحوال يجب على المسجل طالب الاسترداد أن يرفق نسخة من الإقرارات الضريبية المتعلقة بنفس الفترة الضريبية، وأن تظهر سجلاته القيود المحاسبية للضريبة المطلوب استردادها وتطابقها مع المستندات الثبوتية.

6- آلية رد الضريبة

تضمن القرار الخاص بنظام الاسترداد الإجراءات المتعلقة برد الضريبة العامة على المبيعات في الحالات المشار إليها آنفاً، ويمكن بيان تلك الإجراءات على النحو التالي:

1. يتم تجنيب 5% من إيرادات الضريبة على المبيعات وذلك لمواجهة طلبات الاسترداد في حساب خاص يفتح في البنك المركزي اليمني ويسمى حساب/ استرداد الضريبة العامة على المبيعات.
2. يتم تغذية الحساب المذكور من حـ/ الإيرادات المحصلة للضريبة العامة على المبيعات بموجب مذكرة موجهة إلى البنك المركزي من الوزير بناءً على طلب من رئيس المصلحة في بداية كل شهر وفي حدود النسبة المحددة بالفقرة (أ) من المادة (11) من القرار.
3. تفوض المصلحة بالصرف مباشرة من حساب استرداد الضريبة العامة على المبيعات وفقاً للقواعد المالية النافذة والأسس والشروط والحالات الواردة بالقرار.
4. تقوم المصلحة بموافاة الوزير بتقرير شامل كل ثلاثة أشهر موضحاً به المبالغ التي تم ردها من حساب الاسترداد للضريبة العامة على المبيعات متضمناً نتائج تنفيذ نظام الاسترداد والموقف المالي للحساب المذكور وتحديد حجم المبالغ المتوفرة في هذا الحساب ومدى توافق ذلك بحسب الاحتياج قياساً بالفترات السابقة أو الطلبات المعروضة على الإدارة الضريبية عند رفع التقرير.
5. لا يتم الصرف من حساب الاسترداد إلا للغرض الذي خصص له ومن أجله فتح، ويمنع منعاً باتاً الصرف منه لأي غرض آخر مهما كانت الأسباب، ويتم

تطبيق العقوبات والجزاءات المنصوص عليها في القوانين المالية والقوانين الأخرى النافذة ضد من يخالف أحكام قرار الاسترداد.

6. على الإدارة الضريبية المختصة مسك الدفاتر والسجلات اللازمة لتنفيذ نظام الاسترداد "بما في ذلك سجل خاص لعمليات الاسترداد"، ويتم تنظيم الدورة المستندية والنماذج لهذا النظام بموجب تعليمات يصدرها رئيس المصلحة.

7. يتم تصفية حساب الاسترداد المذكور ويقتل في نهاية كل عام في حساب إيرادات الضريبة العامة على المبيعات، بحيث يتم إعادة التغذية لذات الحساب في بداية العام التالي ومن الإيرادات المحصلة من ضريبة المبيعات وينفس النسبة المحددة في المادة (10) من قرار الاسترداد.

8. تخضع طلبات الاسترداد للمراجعة والتحري من استيفاء الشروط المحددة بالقانون ولائحته التنفيذية وما ورد بقرار الاسترداد، كما تخضع لإجراءات التدقيق المخولة للإدارة الضريبية المختصة للتأكد من قانونية رد الضريبة بما لا يتعارض وأحكام القانون.

أسئلة

الفصل السادس عشر

- 1- اشرح بإيجاز المقصود بخصم الضريبة؟
- 2- عدد حالات خصم الضريبة بحسب نص المادة (14) من القانون رقم (19) لسنة 2001م.
- 3- إذكر شروط خصم ضريبة المدخلات بحسب نص الفقرة (ب) من المادة (14) من القانون.
- 4- وضح مدى صحة أو خطأ كل عبارة من العبارات التالية:
أ- يحظى مفهوم خصم الضريبة بأهمية كبيرة في نظام الضريبة العامة على المبيعات.
ب- لا يحق للمكلف المسجل خصم الضريبة التي سبق سدادها على مدخلاته.
ج- لا يجوز للمكلف خصم الضريبة التي سبق دفعها على مردودات المبيعات.
د- يتوقف نجاح نظام الضريبة العامة على المبيعات على إنشاء آلية فعالة لرد الضريبة.
هـ- لا يحق للمكلف استرداد الضريبة التي سبق أن دفعها على السلع التي قام بتصديرها بحالتها.
و- يحق للمكلف استرداد الضريبة التي سبق أن دفعها على السلع التي قام بتصديرها بعد إدخال عمليات صناعية عليها.
د- لا يخضع المكلف الذي يستورد حليب الأطفال للضريبة العامة على المبيعات.
- 5- في 2013/9/1م استورد أحد المكلفين المسجل لأغراض الضريبة العامة على المبيعات بضاعة قيمتها (CIF) 25.000.000 ريال عبر ميناء المكلا. وتخضع هذه البضاعة للرسوم الجمركية بنسبة 5%. وقد دفع المسجل مصاريف تخليص بمبلغ 200.000 ومصاريف نقل بمبلغ 100.000 ريال.

وتم بيع البضاعة خلال شهر سبتمبر إلى تجار الجملة، على أساس التكلفة مضافاً إليها هامش ربح بنسبة 10% من التكلفة، علماً بأن نسبة الضريبة العامة على المبيعات 5%.

والمطلوب: 1- تحديد مقدار الضريبة العامة على المبيعات التي سددتها المكلف في الميناء.

2- تحديد تكلفة المشتريات (البضاعة المستوردة).

3- تحديد سعر بيع البضاعة.

4- تحديد مقدار الضريبة العامة على المبيعات التي يتحملها تجار الجملة على مشترياتهم من البضاعة.

5- تحديد مقدار الضريبة الواجبة الأداء على المسجل في إقراره الضريبي عن شهر سبتمبر 2013.

6- في 2013/2/2م استورد مكلف مسجل سلع خاضع للضريبة العامة على المبيعات قيمتها (CIF) 15.000.000 ريال، وكانت نسبة الضريبة الجمركية عليها 6%، وسعر الضريبة العامة على المبيعات 5%. وبلغت مبيعات المكلف من هذه البضاعة لال الشهر ما قيمته 12.000.000 ريال.

المطلوب:

1- احتساب الضريبة العامة على المبيعات التي يسدها المكلف في المنفذ الجمركي.

2- احتساب الضريبة العامة على المبيعات التي يضيفها المكلف إلى فاتورة المبيعات.

3- تحديد الضريبة التي يجب على المكلف سدادها في إقراره الضريبي لشهر فبراير 2013م.

الفصل السابع عشر **الإقرارات الضريبية وإجراءات ربط** **الضريبة العامة على المبيعات**

17-1: مقدمة:

نتناول في هذا الفصل المواضيع التالية: تعريف الإقرار والملزمون بتقديمه، وشكل ومحتويات الإقرار وموعد تقديمه، واستلام الإقرارات الضريبية ومراجعتها وربط الضريبة بناءً عليها، وتعديل الإقرارات الضريبية، وتقدير الضريبة وربطها، والربط الإضافي، وإجراءات الاعتراض والطعن.

17-2: الإقرارات الضريبية

1-تعريف الإقرار الضريبي والملزمون بتقديمه:

الإقرار في اللغة يعني الاعتراف، ومن الناحية المالية يعني إيضاح حقيقة تعاملات المسجل عن كل فترة ضريبية. لهذا، يعرف الإقرار الضريبي بأنه وثيقة مكتوبة، أو نموذج إقرار يلتزم المسجل بتقديمه في نهاية كل فترة زمنية (شهر) وتضمنه نتيجة تعاملاته (مبيعاته ومشترياته)، عن تلك الفترة محددة بالشكل والأوضاع المنصوص عليها في القانون ولائحته التنفيذية، ويكون مصحوباً بتوريد الضريبة الواجبة الأداء. وترجع أهمية تقديم الإقرار الضريبي إلى أن المشرع يتخذه كأساس لتحديد مبالغ الضريبة العامة.

وبالنسبة للملزمين بتقديم الإقرار فقد نصت الفقرة (ب) من المادة (13) من

القانون رقم (19) لسنة 2001م وتعديلاته على أنه:

" على كل شخص مسجل أن يقدم إلى المصلحة إقراراً عن كل فترة ضريبية في غضون (21 يوماً) التالية لانتهاء الشهر السابق سواء استحققت الضريبة أو لم تستحق عن هذه الفترة وتلتزم المصلحة بقبول الإقرار الضريبي على مسئولية الشخص المسجل"

ويتضح من نصوص هذه الفقرة أن كل شخص مسجل لأغراض الضريبة على المبيعات ملزم بتقديم الإقرار إلى الإدارة الضريبية المختصة، حتى لو لم يكن

المسجل قد حقق ببوعاً أو أدى خدمات خاضعة للضريبة خلالها مثل حالات التوقف أو حالات التصفية أو غيرها حتى صدور قرار بإلغاء التسجيل. والجدير بالذكر أن الإقرار الضريبي عن الخدمات المستوردة يخضع لأحكام المادة (33) من اللائحة التنفيذية للقانون التي نصت على أنه:

- "مع مراعاة أحكام الفقرة (ب) من المادة (9) والفقرة (ب) من المادة (34) من القانون على الشخص المستفيد من أداء الخدمة المستوردة أو الذي تمت الخدمة عن طريقه سواء كان مسجلاً أم غير مسجل القيام بالآتي:
1. تسديد الضريبة على الخدمات المستوردة وقت سداد قيمتها ويلزم بالإقرار عنها واستقطاع وتوريد الضريبة إلى المصلحة الشخص المستفيد من أداء الخدمة أو الذي تمت الخدمة عن طريقه وفقاً لأحكام القانون.
 2. توريد الضريبة إلى المصلحة وقت سداد قيمة الخدمة المستوردة أو أي جزء منها وذلك في حدود ما يتعلق بذلك الجزء المسدد من القيمة.
 3. أن يُقدم للمصلحة إقراراً مبيناً به قيمة الخدمة المستوردة ومقدار الضريبة المستحقة وفق النموذج المعد لهذا الغرض وذلك خلال واحد وعشرين يوماً من تاريخ تلقي الخدمة المستوردة أو سداد قيمتها (أيهما أسبق) وأن يُرفق بالإقرار العقود والفواتير والوثائق والمستندات المؤيدة لبياناته."

2: شكل ومحتويات الإقرار وموعد تقديمه

تنص الفقرة (ج) من المادة (13) من القانون رقم (19) لسنة 2001م على أنه يجب أن يقدم الإقرار على النموذج المعد لهذا الغرض من المصلحة وعلى أن يحتوي على المعلومات الضرورية لاحتساب الضريبة الواجب سدادها. وقد أوضح قرار رئيس المصلحة رقم (100) لسنة 2004م بشأن بيانات الإقرار لأغراض الضريبة العامة على المبيعات البيانات التي يجب أن يتضمنها الإقرار كما يلي نموذج رقم (10/ض.ع.م):

نموذج رقم (١٠٠) ألف-ج-م



المملكة العربية السعودية

وزارة المالية

مصلحة الضرائب

الإدارة العامة للضرائب على كبار المكلفين

فرع /

الرقم الضريبي المسجل

إقرار الضريبة العامة على المبيعات

للفترة الضريبية من / / م إلى / / م

اسم الممثل	الاسم التجاري/الفني	النشاط
منوان المنشأة (شركة، مؤسسة، فردية)	حي	شارع
رقم الهاتف	رقم الفاكس	اسم بريد

١ - المجهزات (قبل إضافة الضريبة) :-

البيانات	نسبة الضريبة	قيمة المبيعات	إجمالي القيمة	الضريبة
مبيعات محلية خاضعة				
مبيعات صادرة	مضروبا			
مبيعات معفاة من الضريبة				
الإجمالي				
نسبة ضريبة				
الضريبة المستحقة				

٢ - المخرجات (قبل إضافة الضريبة) :-

البيانات	نسبة الضريبة	قيمة المبيعات	إجمالي القيمة	الضريبة
قابلة للإهلاك				
معفاة من الضريبة				
غير قابلة للإهلاك				
الإجمالي				
نسبة ضريبة				
الضريبة المستحقة				

٣ - بيان الضريبة :-

البيانات	الضريبة	الضريبة	الضريبة
الضريبة المستحقة	الضريبة	الضريبة	الضريبة
الضريبة	الضريبة	الضريبة	الضريبة

٤ - المصنفات المتداولة :-

البيانات	الضريبة	الضريبة	الضريبة
الضريبة	الضريبة	الضريبة	الضريبة
الضريبة	الضريبة	الضريبة	الضريبة

٥ - بيان بيان تفصيلي يحدد وأرقام قوائم التوزيع بالتسمية المبرم وتوجد

- أ. بيانات رئيسية: مثل الرقم الضريبي للمسجل، والفترة الضريبية المقدم عنها الإقرار، واسم المسجل أو الاسم التجاري أو المهني، ونوع النشاط بحسب التصنيف المحدد بترخيص مزاولة النشاط، وعنوان المركز الرئيسي للمنشأة (بيان المدينة، الحي، الشارع، رقم العقار، رقم الهاتف، والبريد الإلكتروني).
- ب. بيانات المبيعات (قبل إضافة الضريبة) وتتضمن: إجمالي قيمة المبيعات المحلية من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة بنسبة (5 %) ومقدار الضريبة المستحقة، وإجمالي قيمة مبيعات السلع والخدمات المصدرة للخارج الخاضعة للضريبة بمعدل (صفر %)، وإجمالي قيمة مبيعات السلع والخدمات المعفاة من الضريبة، والتسويات الضريبية، وإجمالي الضريبة المستحقة على قيمة مبيعات السلع والخدمات.
- ج. بيانات المشتريات (قبل إضافة الضريبة) وتتضمن: إجمالي قيمة مشتريات السلع والخدمات المحلية والمستوردة الخاضعة للضريبة بنسبة (5 %) وال قابلة للخصم من الضريبة المستحقة، وإجمالي قيمة مشتريات السلع والخدمات المحلية والمستوردة المعفاة من الضريبة، وإجمالي قيمة مشتريات السلع والخدمات المحلية والمستوردة وغير القابلة للخصم من الضريبة المستحقة، تسويات ضريبية، وضريبة المدخلات.
- د. بيان الضريبة الواجب أدائها وتتضمن: الضريبة المستحقة كما هو البند رقم (1)، وإجمالي الخصميات (ضريبة المدخلات، رصيد دائن مرحل من الشهر السابق)، والرصيد الدائن المرحل من الشهر السابق، والضريبة واجبة السداد، والرصيد الدائن المرحل إلى الشهر التالي.
- هـ. بيان بالمستندات الصادرة خلال الفترة الضريبية وتشمل: عدد فواتير البيع (بحسب تسلسلها)، وعدد إشعارات الإضافة (بحسب تسلسلها)، وعدد إشعارات الخصم (بحسب تسلسلها)، وإقرار المسجل بأن الإقرار صحيح وجميع بياناته سليمة ويتضمن الضريبة واجبة السداد عن جميع السلع المباعة أو التي تم التصرف فيها أو الخدمات المؤداة في جميع الأماكن التي تباشر فيها المنشأة نشاطها خلال الفترة الضريبية، والتوقيع على الإقرار من قبل المكلف أو من ينوبه قانوناً والختم الرسمي

للمنشأة، والجدول المخصص للاستخدام الرسمي من قبل الإدارة الضريبية المختصة ويتضمن: بيان المبالغ المدفوعة، وقيد بيانات قسيمة التحصيل، وإثبات القيد في سجل الإقرارات، وإثبات عملية المراجعة.

وبالنسبة لموعد تقديم الإقرار، فإنه يتضح من نصوص الفقرة (ب) من المادة (13) من القانون المشار إليها سابقاً، إلزام المسجل بأن يقدم إلى المصلحة إقراراً عن كل فترة ضريبية في غضون الـ (21 يوماً) التالية لانتهاء الشهر السابق. وقد أجاز القانون للمصلحة تمديد مهلة تقديم الإقرارات بناءً على طلب كتابي من الشخص المسجل إذا كانت لديه حجة مقبولة ومبررات وجيهة. وفي هذا الجانب نصت المادة (35) من اللائحة على أنه:

"يجوز للمصلحة بناءً على طلب كتابي من الشخص المسجل أن تمدد فترة تقديم الإقرار المنصوص عليها في المادة (13) من القانون لمدة لا تزيد عن خمسة عشر يوماً شريطة أن يكون لدى المسجل حجة مقبولة ومبررات وجيهة لطلب التمديد قبلها المصلحة."

وكما يجب على المسجل أن يسدد الضريبة المستحقة من واقع الإقرار في الموعد المحدد لتقديمه طبقاً لأحكام القانون. وكما أجاز القانون للمصلحة أن تطلب من الشخص المسجل تقديم الوثائق والمستندات المؤيدة لإقراره ويجب مراعاة مايلي عند تقديم الإقرارات:

أ- المنشآت ذات المركز الرئيسي والفروع: يلتزم المركز الرئيسي بتقديم إقرار ضريبي واحد عن معاملاته ومعاملات الفروع التابعة له.

ب- الشركات القابضة والشركات التابعة: تلتزم الشركات القابضة والتابعة بتقديم إقرار ضريبي منفصل، باعتبار أن لكل شركة شخصية اعتبارية مستقلة.

3: عقوبات عدم تقديم الإقرار الضريبي في الميعاد المحدد

طبقاً للمادة (33) من القانون رقم (19) لسنة 2001م، والمادة (79) من اللائحة التنفيذية، يترتب على عدم تقديم الإقرار في الميعاد المحدد لتقديمه وسداد الضريبة المستحقة من واقعه ما يلي:

أ. تقدير الضريبة المستحقة عن فترة المحاسبة: يجوز تقدير الضريبة المستحقة على المبيعات عن فترة المحاسبة بمعرفة مصلحة الضرائب - في حالة عدم تقديم المكلف لإقراره في الموعد المحدد - وإخطار المسجل بسدادها على النموذج رقم (15/ض.ع.م) ويجب على المصلحة بيان الأسس التي استندت إليها في هذا التقدير.

ب. سداد غرامة تأخير عدم تقديم الإقرار: إذا لم يقدم المكلف الإقرار في موعد أقصاه (15 يوماً) من الشهر التالي، يسدد غرامة تأخير بواقع (2%) من قيمة الضريبة المقدرة عن كل شهر يتأخر فيه المكلف أو جزء منه، وبما لا يتجاوز (20%) من الضريبة المستحقة وحتى يتم السداد.

ج. سداد غرامة تأخير عن الضريبة المستحقة غير المسددة: إذا لم تدفع الضريبة المستحقة سواء من واقع الإقرارات، أو الناتجة عن تعديل الإقرارات، أو من واقع تقدير الضريبة النهائي خلال مدة لا تتجاوز (30 يوماً)، فإذا تأخر المسجل بعد ذلك فإنه يعاقب بغرامة تأخير (1%) من مقدار الضريبة غير المدفوعة عن كل شهر تأخير أو جزء منه كما ورد في المادة (33) من القانون (19) لسنة 2001م. فإذا تجاوزت فترة التأخير عن التقدم للمصلحة للتسجيل عن الموعد المحدد في القانون فإنه طبقاً للمادة (45) من القانون يُعد متهرباً من الضريبة. ويعاقب بعقوبات التهرب من الضريبة بغرامة لا تقل عن (50%) ولا تزيد عن ثلاثة أمثال ما لم يؤدي من الضريبة للمرة الأولى، وفي حالة تكرار المخالفة للمرة الثانية تضاعف الغرامة المحكوم بها، وإذا تكرر ارتكابها بعد ذلك خلال سنة واحدة، فللمحكمة أن تحكم إما بالغرامة بحدّها الأعلى أو بالحبس لمدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد عن ستة أشهر أو بكلتا العقوبتين.

4: استلام الإقرارات الضريبية ومراجعتها وربط الضريبة بناءً عليها

يتطلب إتباع نظام الضريبة على المبيعات استخدام ما يسمى بالربط الذاتي للضريبة أو الإقرار الذاتي، والذي يعني به قيام المكلف بإعداد إقراره الضريبي الشهري وفقاً للقرار الخاص بنظام الربط الذاتي لضريبة المبيعات، وذلك لفترة الخضوع للضريبة المحددة قانوناً بشهر محدد به الوعاء الضريبي واحتساب

الضريبة المستحقة الواجب سدادها إلى الإدارة الضريبية المختصة في مواعييدها القانونية المحددة. ويجب أن يُرفق بالإقرار البيانات والمعلومات الضرورية لاحتساب الضريبة ومنها بيان بفواتير البيع والشراء، بيان بأشعارات الخصم والإضافة التي أصدرها المسجل، وكشفاً بالبيانات الجمركية عن العمليات التي تمت خلال الفترة الضريبية.

وتقوم الإدارة الضريبية بقيد الإقرارات المقدمة حسب تاريخ ورودها بسجل الإقرارات وفقاً للنموذج المعد لهذا الغرض سجل (إقرارات/ض.ع.م)، وإثبات رقم وتاريخ القيد على نموذج الإقرار المقدم وعلى قسيمة استلام الإقرار بالنسبة للإقرارات المقدمة من المكلفين مباشرة، وأما بالنسبة للإقرارات المرسلة عن طريق البريد المسجل بعلم الوصول فيعتبر تاريخ تسليم الإقرار بالبريد المسجل هو تاريخ إثبات واقعة تقديم الإقرار.

وبعد ذلك تقوم الإدارة الضريبية المختصة بمراجعة الإقرارات الضريبية المقدمة من المسجلين وفقاً لإجراءات معينة حددتها المادتان (42,43) من اللائحة التنفيذية للقانون. وتنقسم هذه الإجراءات إلى إجراءات للمراجعة المكتبية، وإجراءات للمراجعة الميدانية.

5: تعديل الإقرار الضريبي

إذا تبين للمصلحة من واقع المراجعة المكتبية والميدانية للإقرار والوثائق والسجلات المؤيدة له أن هذا الإقرار يجافي الحقيقة، فإنه من حق المصلحة تعديل الإقرار. وفي هذا الصدد نصت الفقرة (أ) من المادة (17) من القانون على أنه:

" للمصلحة تعديل القيمة الخاضعة للضريبة إذا ثبت لها أن قيمة مبيعات الشخص المسجل من السلع والخدمات تختلف عما ورد بإقراره عن أي فترة ضريبية ولم تقبل المصلحة بما ورد بالإقرار المقدم إليها وذلك مع عدم الإخلال بأية جزاءات تقضي بها أحكام هذا القانون."

وبالنسبة للموعد المحدد لإجراء التعديل، نصت الفقرة (ب) من المادة (17) من القانون على أن يكون تعديل الإقرار الذي يقدمه المسجل خلال سنة واحدة من تاريخ استلام المصلحة للإقرار المقدم خلال الموعد القانوني (أي خلال 21 يوماً التالية لانتهاء الفترة الضريبية السابقة) وذلك بقرار منها يبين فيه أسباب

التعديل ويبلغ المسجل بقرار التعديل وفقاً للإجراءات المحددة بهذا القانون. ولا يسري هذا الحكم على حالات التهرب أو في أي حالة من حالات الاحتيال وفي هذه الحالة للمصلحة أن تجري التعديل في أي وقت تراه مناسباً.

وترتبط الضريبة من واقع التعديلات التي أجرتها المصلحة (الإدارة الضريبية المختصة) على إقرارات المسجلين وفق أحكام المواد (44، 45، 46) من اللائحة التنفيذية وتصدر المصلحة (الإدارة الضريبية المختصة) قراراً بتعديل ضريبة الإقرار المستحقة على المسجل يبين فيه أسباب التعديل ويبلغ المسجل بهذا القرار على النموذج المعد لهذا الغرض (نموذج رقم 14/ض.ع.م).

6: تقدير الضريبة:

يحق للمصلحة وفقاً للقانون في بعض الحالات (مثل عدم التزام المسجل بتقديم إقراره في الموعد المحدد في القانون) أن تقدر الضريبة عن الفترة التي لم يقدم عنها الإقرار، وفي هذه الحالات يجب على المصلحة أن تبين الأسس التي استندت إليها في التقدير. وفيما يتعلق بتقدير الضريبة نصت المادة (18) من القانون على أنه:

"مع مراعاة عدم الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في هذا القانون يكون للمصلحة الحق في تقدير الضريبة على ضوء المعلومات المتوفرة لديها عن الفترة الضريبية مع بيان الأسس التي استندت إليها في التقدير وذلك في الحالات الآتية:

- أ. إذا لم يقدم المسجل الإقرار في الميعاد المنصوص عليه في المادة (13) من هذا القانون.
- ب. إذا قام أي شخص غير مسجل بإضافة الضريبة إلى مبيعاته أو الخدمات التي يقدمها.
- ج. إذا كان لدى المصلحة أسباب تثبت أو تؤكد أن المكلف أصبح ملزماً بتسجيل نفسه وقام ببيع سلع أو تقديم خدمات خاضعة للضريبة ولكنه لم يلتزم بالتسجيل أو السداد.
- د. إذا قام أي شخص بتحصيل الضريبة على مبيعات سلع أو خدمات معفية وفقاً لهذا القانون أو خاضعة للضريبة بالمعدل الصفري.
- هـ. إذا أمتنع الشخص المسجل عن تقديم الدفاتر والمستندات والأوراق والبيانات أو إتلافها قبل انقضاء المدة المحددة لذلك."

فإذا لم يقدم المكلف أو المسجل اعتراضه على التقدير خلال المواعيد المحددة فإن تقدير المصلحة للضريبة يعد نهائياً وغير قابل للطعن من قبل المكلف. وفي هذا الجانب نصت المادة (20) من القانون على أن:

"يعتبر تقدير المصلحة للضريبة أو تعديلها للإقرار نهائياً غير قابل للطعن من قبل المكلف لدى أي جهة إدارية أو قضائية إذا لم يقدم الاعتراض أو الاستئناف خلال المواعيد المنصوص عليها في هذا القانون، وإذا ظهرت للمصلحة معلومات جديدة فيحق لها ربط الضريبة وفقاً لذلك."

أما إذا اعترض المكلف أو المسجل على قرار التقدير خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه بالقرار فعلي المصلحة (الإدارة الضريبية المختصة) إحالة الاعتراض إلى لجان التسوية للبت فيه وفقاً للإجراءات المحددة.

7: ربط الضريبة : يقصد بربط الضريبة الإجراء الذي يتم من خلاله اعتماد المبلغ المستحق على أي مكلف وفقاً للأحكام القانونية النافذة لدى الإدارة الضريبية.

8: إجراءات الربط الإضافي

نصت المادة (64) من اللائحة التنفيذية على أنه:

"مع عدم الإخلال بالجزاءات المتعلقة بالتهرب الضريبي المنصوص عليها في القانون، للمصلحة في حالة ظهور معلومات جديدة تتعلق بالمكلفين أو المسجلين أو بالسلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة من شأنها تعديل ربط الضريبة لم تكن تعلمها وقت تعديل الإقرارات أو تقدير الضريبة أن تجري ربطاً إضافياً مكملًا للربط الأصلي وذلك في الأحوال الآتية:

- أ. إذا تحققت من أن الشخص المسجل قد قدم إقراراً غير صحيح بأن:
 - أخفى مبلغاً أو أنشطة أو مستندات أو غيرها كان لها تأثير في تحديد ربط الضريبة ومقدارها.
 - قدم بيانات غير صحيحة بأقل من البيانات الحقيقية أو قدم مستندات غير سليمة لا تظهر حقيقة مبيعاته أو جميع أوجه نشاطه.
 - استعمل طرقاً احتيالية للتخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها.
- ب. إذا قامت المصلحة بربط الضريبة على أساس تقديري لعدم تقديم الشخص المسجل للإقرار ثم تحققت:
 - من أن هناك مبيعات أو أنشطة تسري عليها الضريبة ولم يشملها التقدير.

■ من أن الشخص المسجل أدلى ببيانات غير صحيحة في أقواله وقدم مستندات غير سليمة لا تتضمن جميع أوجه مبيعاته ونشاطه.
ج. ظهور بيانات جديدة غير واردة في الربط الأصلي."

كما نصت هذه المادة على أنه في جميع الأحوال على المصلحة إخطار المسجل بالربط الإضافي على النموذج المعد لهذا الغرض (نموذج رقم 18/ض.ع.م) موضحاً فيه الأسس التي بني عليها الربط الأصلي وكذلك الأسس التي بني عليها الربط الإضافي وتتخذ فيه إجراءات الاعتراض والطعن كالربط الأصلي.

17-3: إجراءات الاعتراض والطعن

يتضح مما سبق أن الاعتراض أو التظلم يعد أحد الحقوق التي أقرها قانون الضريبة العامة على المبيعات لصالح المكلفين المسجلين باعتبارها إحدى الطرق التي يتم اللجوء إليها لحل المنازعات التي تنشأ بين المسجلين والمكلفين وبين المصلحة. فإذا رأى المكلف أو المسجل أن تعديل الإقرار أو تقدير الضريبة الذي أجرته المصلحة (الإدارة الضريبية المختصة) غير صحيح من وجهة نظره، فله أن يعترض أو يتظلم إلى الإدارة الضريبية المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استلامه إخطار التعديل، وإلا أصبح التعديل أو التقدير نهائياً. وسوف نتناول فيما يلي الإجراءات المتعلقة بلجان التسوية ولجان الطعن والمحاكم الضريبية:

1: لجان التسوية

نصت المادة (22) من القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته على أن:

"تشكل لجان تسوية في أمانة العاصمة والمحافظات لبحث أوجه الاعتراض مع المكلف وتسويته وفقاً لأحكام هذا القانون ويصدر بتشكيلها وتسمية أعضائها قرار من رئيس المصلحة."

ويستدل من نص المادة السابقة وقرار نائب رئيس الوزراء وزير المالية رقم (1) لسنة 2006م بشأن اللائحة التنفيذية (المادة 50) أنه يتم تشكيل لجان للتسوية في أمانة العاصمة والمحافظات بناءً على قرار من رئيس مصلحة الضرائب وذلك

لبحث أوجه الخلاف بين المكلف والإدارة الضريبية وتسويته قبل استكمال إجراءات التقاضي، ويصدر بتشكيلها وتحديد أسمائها ونطاقها قرار من رئيس المصلحة وتشكل كما يلي:

- مسئول لا يقل درجته عن مدير عام (رئيساً)
 - عضوين فنيين لا تقل درجتهما عن مدير إدارة ورئيس قسم (عضواً).
- وتختص لجان التسوية وفقاً لنصوص المادة (23) من القانون بما يلي:
1. بحث ودراسة أوجه الخلاف مع المكلفين والاعتراضات المقدمة لها.
 2. إعادة النظر في تعديل القرارات الضريبية.
 3. إعادة النظر في تقدير ربط الضريبة.

وتصدر لجان التسوية قراراتها معللة ومسببة فنياً، وتدون جميع الحثثيات والأسانيد والوقائع التي تبرر ذلك في النموذج رقم (19/ض.ع.م) وترفق جميع الوثائق المؤيدة للقرار وذلك خلال مدة أقصاها شهر من تاريخ استلام اعتراض المكلف.

ويتضح من نصوص المادة (23) من القانون والمواد (51، 52) من اللائحة التنفيذية ما يلي:

- أ. لجان التسوية الحق في تعديل القرارات التي أجرتها المصلحة (الإدارة الضريبية المختصة) على إقرارات المسجلين أو تقدير الضريبة بحضور المسجل أو المكلف أو من ينوب عنه قانوناً وموافقة (خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديم الاعتراض) على ضوء ما تبين لها من وقائع وما يقدم لها من مستندات أو وثائق وتصدر اللجنة قراراتها بالإجماع موقعة من رئيس اللجنة.
- ب. إذا تم التوصل إلى اتفاق مع المكلف أو المسجل يكون قرار لجان التسوية نهائياً وتؤدي الضريبة بموجبه فوراً وفي هذه الحالة يرفق بالقرار محضر التسوية موقعاً من الطرفين وفقاً لنموذج (محضر تسوية/ض.ع.م).
- ج. إذا لم يوافق المسجل على التسوية أو لم يلتزم بالحضور فتربط الضريبة وفقاً لما تقره اللجنة، بما لا يتجاوز ربط المصلحة (الإدارة الضريبية المختصة) ولا يقل عن حدود اعتراض المكلف، ويخطر المكلف بقرار لجنة التسوية وفقاً للنموذج رقم (20/ض.م.ع). ويكون هذا القرار قابلاً للطعن أمام لجان الطعن الضريبي خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إبلاغه بقرار اللجنة.

د. إذا لم تثبت اللجنة في الاعتراض المقدم من المكلف أو المسجل خلال المدة المحددة بالفقرة (أ) من هذه المادة فعليها إصدار قراراً بذلك في اليوم السابق لانتهاء المدة، ويعتبر قرار اللجنة في هذه الحالة تأييداً لربط المصلحة (الإدارة الضريبية المختصة).

هـ. أما إذا لم يقر المسجل أو المكلف بالطعن على قرارات لجان التسوية أمام لجان الطعن المشكلة وفقاً لأحكام المادة (24) من القانون خلال المدة المحددة يكون ربط الضريبة نهائياً وغير قابل للطعن فيه لدى أي جهة إدارية أو قضائية، وتعتبر الضريبة من واقع قرار لجان التسوية واجبة الأداء فوراً.

2: تشكيل لجان الطعون واختصاصاتها

حرص المشرع الضريبي على حماية المسجلين من تعنت الإدارة الضريبية في تحديد الضريبة المستحقة عليهم وذلك بمنحهم الحق في الطعن كتابياً على ربط الضريبة المحدد من قبل الإدارة الضريبية خلال ثلاثين يوماً من قرار لجان التسوية ونصت المادة (24) من القانون على أن:

أ. تشكل لجان طعن متفرغة للنظر في الطعون الضريبية ويصدر بها قرار من وزير المالية موضحاً به مقر ونطاق عملها الجغرافي على النحو التالي:

1. محاسب قانوني من جمعية المحاسبين يختار بالتوافق من قبل ممثلي المصلحة والغرف التجارية الصناعية. رئيساً
2. موظفان فنيان من مصلحة الضرائب. عضوين
3. ممثلان عن الغرف التجارية والصناعية يتم اختيارهما من الاتحاد العام للغرف التجارية الصناعية. عضوين
4. أمين سر اللجنة ولا يحق له التصويت

ب. تختص هذه اللجان بالنظر في الطعون الضريبية من قرارات الربط وإعادة النظر فيها، ولها الحق في تأييد الضريبة المربوطة أو تعديلها، بما لا يتجاوز ربط المصلحة ولا يقل عن حدود طعن المكلف، وتصدر قراراتها بالأغلبية المطلقة لأعضائها، ولا ينعقد الاجتماع إلا بحضور الرئيس وكامل أعضاء اللجنة وفقاً لأحكام هذا القانون.

3: إجراءات الطعن

نصت المادة (25) من القانون على أنه:

" يحق للمسجل الذي ربطت عليه الضريبة من المصلحة وفقاً لقرار لجان التسوية أن يطعن على ذلك الربط خطياً أمام لجنة الطعون خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه بقرار الربط وتتخذ الإجراءات الآتية:

أ. على الطاعن أن يوضح في عريضة الطعن ما يلي:

1. تحديد قيمة الضريبة التي يقر بها كما يجب عليه تحديد أوجه الخلاف

في طعنه وإقامة الدليل الذي يؤيد ما أقر به من ضريبة وما يطعن فيه.

2. سداد الضريبة التي يقر بها في عريضة طعنه ولا ينظر في الطعن ما لم

يكن مقروناً بسداد السداد.

ب. تناقش أوجه الخلاف الواردة في طعن المسجل وله الحق في تقديم كافة الإثباتات والمستندات المؤيدة لطحنه ولجنة الحق في طلب المعلومات والتفاصيل الضرورية وطلب إبراز الفواتير والسجلات والمستندات اللازمة وتنظر اللجنة في الموضوع بموجب الوثائق المقدمة لها وتصدر قراراتها بالأغلبية.

ج. يكون القرار قابلاً للطعن فيه أمام محكمة الضرائب الابتدائية المشكلة بموجب المادة (79) من القانون رقم 31 لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل وتعديلاته خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التبليغ به، وتكون الأحكام الصادرة من هذه المحكمة قابلة للاستئناف والطعن أمام الشعب الاستئنافية المختصة والمحكمة العليا.

د. مع عدم الإخلال بأحكام المادة (47) من القانون لا يجوز لأي محكمة أخرى ولأي سبب كان النظر في القضايا والمنازعات المتعلقة بربط الضريبة العامة على المبيعات، وفي كل الأحوال لا تكون هذه المحكمة مختصة بنظر القضايا والمنازعات الجنائية في الضريبة العامة على المبيعات.

ويتضح لنا مما سبق ما يلي:-

1. على المسجل الطاعن في قرارات ربط الضريبة وفقاً لقرارات لجان التسوية تقديم عريضة الطعن خطياً من أصل وصورتين لأمين سر لجنة الطعن، ويحتفظ الطاعن بالنسخة الأولى لديه بعد التأشير عليها بما يفيد الاستلام.
2. يُشترط لقبول الطعن المقدم من المسجل تقديم عريضة الطعن خلال المدة القانونية (ثلاثين يوماً) من تاريخ تبليغه بقرار ربط الضريبة وفقاً لقرار لجان التسوية أو خلال ستين يوماً من تاريخ تبليغه بقرار ربط الضريبة الصادر من الإدارة الضريبية المختصة.
3. لا ينظر بالطعن ما لم يكن مقروناً بسند سداد الضريبة التي يقر بها الطاعن.
4. تقوم لجان الطعن بإخطار كل من المسجل الطاعن والمصلحة بالحضور أمامها وذلك قبل موعد انعقاد الجلسة بسبعة أيام وفقاً للنموذج (جلسة طعن/ض.ع.م)، وفي حالة عدم الحضور في الموعد المحدد، تُحدد اللجنة موعداً آخر بنفس المدة فإذا لم يحضرا في المدة الثانية بدون عذر تقوم اللجنة بنظر الخلاف أو تأجيله لجلسة تالية وفقاً لما تراه.
5. يجوز للمسجل أن ينيب عنه شخص آخر للحضور أمام اللجنة بشرط تقديم توكيل كتابي من المسجل معتمد من المحكمة المختصة.
6. يجوز لكل من المسجل أو المصلحة في حالة الرغبة بعدم الحضور أن يُبدي هذه الرغبة كتابياً مبيناً بها اكتفائه بما ورد بعريضة الطعن ومرفقاتها.
7. تُحرر محاضر جلسات لجنة الطعن كتابياً مبيناً فيها القرار المتخذ ويوقع عليها من رئيس اللجنة وأعضائها وأمين السر.
8. للمسجل الحق في تقديم كافة الإثباتات والمستندات المؤيدة لطعنه وللجنة الحق في طلب المعلومات والتفاصيل الضرورية من الطاعن (كالفواتير،

والسجلات، والدفاتر المحاسبية، وأي مستندات لازمة) للتأكد من جدية طعن المسجل من عدمه وللمصلحة حق الرد وتقديم الوثائق المؤيدة.

9. تنتظر اللجنة في الموضوع بموجب الوثائق المقدمة لها من قبل المسجل أو المصلحة وتصدر قراراتها مسددة بأغلبية أعضائها المطلقة على النموذج المعد لهذا الغرض (نموذج رقم 21/ض.ع.م) متضمنة بصفة خاصة الفترات الضريبية موضوع الطعن والنقاط محل الخلاف واعتراضات الطاعن وما يؤيدها، ورد المصلحة عليها ويتم التوقيع على القرارات من رئيس اللجنة وأمين السر.

10. تقوم لجنة الطعن بإخطار كل من المسجل والإدارة الضريبية المختصة بصورة من قرار لجنة الطعن.

11. تسفر نتيجة اجتماعات لجان الطعن عن أحد الاحتمالين التاليين:
الاحتمال الأول: التوصل إلى اتفاق مع المسجل، وفي ظل هذا الاحتمال يكون قرار لجان الطعن نهائياً ويجب تسديد الضريبة فوراً ويُرفق بالقرار محضر لجنة الطعن موقعاً عليه من الطرفين.

الاحتمال الثاني: عدم موافقة المسجل أو الإدارة الضريبية على قرار لجنة الطعن فتربط الضريبة وفقاً لما تقره اللجنة، بما لا يتجاوز ربط المصلحة ولا يقل عن حدود اعتراض المكلف. ويكون هذا القرار قابلاً للطعن أمام محكمة الضرائب الابتدائية المشكلة بموجب المادة (79) من قانون ضرائب الدخل رقم (31) لسنة 1991م وتعديلاته خلال واحد وعشرين يوماً من تاريخ إبلاغ المسجل والإدارة الضريبية بقرار اللجنة.

12. في حالة عدم قيام المسجل أو الإدارة الضريبية المختصة بالطعن في قرار لجنة الطعن خلال (واحد وعشرين يوماً) من تاريخ التبليغ بالقرار تُصبح الضريبة بموجب قرار اللجنة نهائية وواجبة الأداء فوراً.

13. تتولى محكمة الضرائب الابتدائية بأمانة العاصمة والمحافظات النظر والفصل في قرارات لجان الطعن المستأنفة أمامها من أطراف النزاع وتكون الأحكام الصادرة من هذه المحكمة قابلة للاستئناف خلال ستين يوماً أمام شعبة نوعية من شعب الاستئناف.
14. يكون حكم المحكمة الاستئنافية نهائياً وغير قابل للطعن بأي طريقة من طرق الطعن الأخرى وتؤدي الضريبة بموجبها فوراً.
15. لا يجوز بأي حال من الأحوال تخطي لجان الطعن الضريبية بالطعن رأساً أمام الشعبة النوعية بالمحكمة الاستئنافية المختصة.

أسئلة

الفصل السابع عشر

- أ. وضح مدى صحة أو خطأ كل عبارة من العبارات التالية:
1. لا يجب على المكلف تقديم إقرار عن مبيعاته في الشهر الذي لم يحقق فيه أية مبيعات.
 2. تلتزم المنشآت ذات الفروع بإعداد إقرار واحد عن المركز الرئيسي والفروع.
 3. تلتزم الشركات التابعة بإعداد إقرارات عن مبيعاتها من السلع بشكل منفصل عن إقرار الشركة القابضة.
 4. تقبل الإدارة الضريبية الإقرارات المقدمة من المكلفين كما هي على مسؤولية المكلفين.
- ب. عرف الإقرار عن ضريبة المبيعات، وحدد الملزمين بتقديمه، وموعد تقديمه؟
- ج. اشرح بإيجاز الحالات التي يجوز فيها للإدارة الضريبة تعديل القيمة الواردة بإقرار المكلف؟
- د. اشرح بإيجاز الحالات التي يجوز فيها للإدارة الضريبة تقدير الضريبة؟
- هـ. اشرح بإيجاز الحالات التي يجوز فيها للإدارة الضريبة أن تجري ربطاً إضافياً للضريبة؟
- و. اشرح بإيجاز مهام لجان التسوية؟
- ز. اشرح بإيجاز إجراءات الطعن في الضريبة العامة على المبيعات؟

الفصل الثامن عشر **تحصيل الضريبة والغرامات وإجراءات الحجز**

18-1: مقدمة

إن عملية تحصيل الضريبة وتوريدها هو الهدف الرئيسي من تسجيل المكلفين لدى مصلحة الضرائب أو الإدارة الضريبية المختصة. ويتم تحصيل الضريبة وفقاً لأحكام القانون رقم (19) لسنة 2001م إما من واقع الإقرارات وتعديلها وتقدير الضريبة، أو وفقاً لإجراءات تحصيل الرسوم الجمركية بالنسبة للسلع والخدمات المستوردة. كما أن عدم تقديم المكلف المسجل للإقرار في موعده القانوني أو عدم سداد الضريبة يعرضه لتحمل الغرامات القانونية. فضلاً عن ذلك قد تلجأ المصلحة في بعض الحالات إلى اتخاذ الإجراءات اللازمة للحجز على أموال المكلفين بغرض تحصيل الضريبة المستحقة عليهم.

وسوف يتم تناول الحالات المختلفة لتحصيل الضريبة وفرض الغرامات والحجز على أموال المكلفين وذلك على النحو التالي:

18-2: تحصيل الضريبة

1- تحصيل الضريبة من واقع الإقرارات

نصت المادة (30) من القانون رقم (19) لسنة 2001م على أنه:

" على الشخص المسجل سداد الضريبة من واقع الإقرارات المقدمة إلى المصلحة عن السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة بعد احتسابها وفقاً لأحكام المادة (31) من هذا القانون في ذات مواعيد تقديمها المنصوص عليها في هذا القانون و ذلك طبقاً للقواعد والإجراءات المحددة باللائحة التنفيذية."

وتحتسب الضريبة على كل شخص مسجل في نهاية كل فترة ضريبية وفقاً لنصوص المادة (31) من القانون والمادة (72) من اللائحة التنفيذية على النحو التالي:

- أ. إذا كانت الضريبة المستحقة وفقاً للإقرار تزيد عن المبلغ الإجمالي لضريبة المدخلات التي يحق للمسجل خصمها قانوناً خلال الفترة الضريبية فعليه أن يقوم بخصم ضريبة المدخلات السابق سداده من الضريبة المستحقة وإثبات الزيادة على الإقرار المقدم منه وسداده للمصلحة في ذات موعد تقديم الإقرار (أي موعد أقصاه واحد وعشرين يوماً التالية لانتهاء الشهر السابق).
- ب. إذا كانت الضريبة المستحقة وفقاً للإقرار تساوي المبلغ الإجمالي لضريبة المدخلات التي يحق للمسجل خصمها قانوناً خلال الفترة الضريبية، فلا يكون في هذه الحالة ملزماً بتوريد أي ضريبة عن تلك الفترة.
- ج. إذا كانت الضريبة المستحقة وفقاً للإقرار أقل من المبلغ الإجمالي لضريبة المدخلات التي يحق للمسجل خصمها قانوناً خلال الفترة الضريبية، يحق للمسجل تحديد الفارق (الرصيد المرحل) ليتم خصمه من الضريبة المستحقة من الإقرارات الشهرية القادمة.
- د. يظل المكلف ملزماً بتقديم الإقرار الضريبي في الحالتين (ب، ج) من هذه المادة وفقاً لأحكام المادة (13) من القانون.
- هـ. يجوز لرئيس المصلحة أن يحدد الترتيبات التي يراها ضرورية لتبسيط إجراءات توريد الضريبة من جانب الأشخاص المسجلين.

2: تحصيل الضريبة من واقع تعديل الإقرارات أو تقدير الضريبة

تحصل الضريبة من واقع تعديل الإقرارات أو تقدير الضريبة للسلع والخدمات المحلية وفقاً للمادة (32) من القانون والمادة (73) من اللائحة في المواعيد المنصوص عليها في القانون متى أصبح الربط نهائياً. وتكون الضريبة بموجب هذا الربط النهائي واجبة الأداء فوراً وذلك في الأحوال التالية:

1. في حالة الموافقة على الضريبة الناتجة عن تعديلات المصلحة على الإقرارات المقدمة أو عدم الاعتراض عليها في المدة القانونية المحددة (ثلاثون يوماً من تاريخ إبلاغه بقرار التعديل).

2. في حالة الموافقة على الضريبة المربوطة بموجب تقديرات المصلحة أو عدم الطعن فيها في المدة القانونية المحددة (ثلاثون يوماً من تاريخ تبليغه القرار).
 3. في حالة الموافقة على الضريبة المربوطة وفقاً لقرارات لجان التسوية المختصة أو عدم الطعن فيها خلال المواعيد المحددة.
 4. في حالة عدم الطعن في قرارات لجان الطعن في المواعيد المحددة.
 5. من تاريخ الإعلان بحكم المحكمة النهائي.
- 3: كيفية سداد الضريبة على السلع والخدمات المحلية
- نصت الفقرة (أ) من المادة (74) من اللائحة على أن:

"تسدد الضريبة والمبالغ المستحقة من قبل المكلفين أو الملزمين قانوناً بتسديدها إلى حساب مصلحة الضرائب وذلك بإحدى الطرق التالية:

1. نقداً إلى خزينة المصلحة (الإدارة الضريبية المختصة)، ويمنح المكلف بالمبلغ المسدد قسيمة متحصلات نموذج (50 حسابات) مختومة بختم وزارة المالية وختم الإدارة الضريبية المختصة.
2. نقداً إلى البنك المركزي أو أي بنك يفوضه، ويمنح المكلف إشعار توريد نقدية بالمبلغ المورد لحساب المصلحة (الإدارة الضريبية المختصة) وبحسب نظام التوريد المقر والمعتمد من قبل وزارة المالية والبنك المركزي.
3. بشيك مقبول الدفع، ويمنح المكلف إيصال استلام شيكات نموذج (51 حسابات) ولا تبرأ ذمة المكلف بقيمة الشيك المذكور إلا بعد إضافته إلى حساب الإدارة الضريبية المختصة."

كما نصت الفقرة (ب) من هذه المادة على أنه:

1. يكون تحقق وإثبات الضريبة والمبالغ المستحقة بمقتضى أوامر قيد وفقاً للنموذج المعد لذلك.
2. ويكون تحصيل الضريبة والمبالغ المستحقة بمقتضى أوامر تحصيل وفقاً للنموذج المعد لذلك.

ويستدل من نص الفقرة (ب) من المادة (74) أنه يتم إثبات الضريبة والمبالغ المستحقة بموجب أمر القيد (نموذج رقم 16/ض.ع.م) الذي يحتوي على عدة بيانات منها اسم المكلف، الاسم التجاري، نوع النشاط، عنوان المنشأة، بالإضافة إلى جدول يحدد نوع المبالغ المربوطة وأساس الربط، وإجمالي المبلغ المستحق. كما يتم تحصيل المبالغ المستحقة على المكلف بموجب أمر التحصيل (نموذج رقم 17/ض.ع.م) الذي يحتوي على نفس بيانات نموذج أمر القيد باستثناء توجيه أمر التحصيل إلى أمين الصندوق وتوجيه أمر القيد إلى مدير إدارة التحصيل.

4: تحصيل الضريبة عن السلع والخدمات المستوردة

نصت المادة (34) من القانون على أنه:

- أ. باستثناء مدخلات الإنتاج والسلع الرأسمالية الخاصة بالإنتاج (آلات ومعدات) للمصنعين المسجلين الذين يمسون سجلات وحسابات منتظمة، تؤدي الضريبة على السلع المستوردة قبل الإفراج عنها من الجمارك وفقاً للإجراءات المقررة لتحصيل الرسوم الجمركية وعلى مصلحة الجمارك أن لا تفرج عن هذه السلع إلا بعد سداد الضريبة المستحقة عليها.
- ب. تؤدي الضريبة على الخدمات المستوردة وقت سداد قيمتها ويلزم بالإقرار عنها واستقطاع وتوريد الضريبة إلى مصلحة الشخص المستفيد من أداء الخدمة أو الذي تمت الخدمة عن طريقه وفقاً لأحكام هذا القانون.

وهكذا فإنه بناء على المادة (34) من القانون والمواد (75، 76، 77، 78) من اللائحة يمكن إيضاح إجراءات تحصيل الضريبة على السلع والخدمات المستوردة على النحو التالي:

- يجب على المكلف أو المسجل الذي يقوم باستيراد سلع خاضعة للضريبة (باستثناء مدخلات الإنتاج والسلع الرأسمالية الخاصة بالإنتاج) مهما بلغ حجم مستورداته يجب عليه وفقاً لنصوص القانون واللائحة التنفيذية أن يؤدي الضريبة المستحقة عليه إلى مصلحة الجمارك أو دوائرها أو مكاتبها الجمركية بأمانة العاصمة والمحافظات.

■ يجب على مصلحة الجمارك ومكاتبها تحصيل الضريبة على جميع السلع المستوردة وفقاً للإجراءات الجمركية المقررة لتحصيل الرسوم الجمركية وتوريدها لحساب مصلحة الضرائب في البنك المركزي وفروعه.

■ بالنسبة للسلع التي تصدرها مصلحة الجمارك أو تباعها لأي سبب من الأسباب، فإن على مصلحة الجمارك تحصيل وتوريد الضريبة المستحقة عليها لحساب مصلحة الضرائب وفقاً لنفس الإجراءات المتبعة في توريد وتحصيل الرسوم الجمركية.

5: المواعيد القانونية لتسديد الضريبة

يتضح من مراجعة نصوص القانون واللائحة التنفيذية (المادة 79) أن المواعيد القانونية لتسديد الضريبة تختلف باختلاف طبيعة السلعة أو الخدمة (محلية أو مستوردة)، وباختلاف طريقة ربط الضريبة وذلك على النحو التالي:

1. بالنسبة للضريبة المستحقة التي يتم ربطها من واقع الإقرار الشهري يجب تسديدها عند تقديم الإقرار الشهري مباشرة أو خلال المدة المسموح بها لتقديم الإقرار الشهري (أي خلال مدة الـ 21 يوماً التالية لانتهاء الفترة الضريبية).
2. تسدد الضريبة المستحقة خلال أسبوع من تاريخ توصل لجنة التسوية إلى اتفاق مع المكلف وصدر قرارها النهائي الذي تؤدي الضريبة بموجبه.
3. تسدد الضريبة المستحقة خلال أسبوع من تاريخ انقضاء المدة القانونية لتقديم الاعتراض أو الطعن.
4. تسدد الضريبة المستحقة خلال أسبوع من تاريخ أعلام المكلف بحكم المحكمة.
5. بالنسبة للضريبة المستحقة على السلع المستوردة يطبق بشأنها نفس طريقة تحصيل الرسوم الجمركية وبنفس المواعيد المنصوص عليها في قانون الجمارك.

6. وبالنسبة للضريبة المستحقة على الخدمات المستوردة فإنها تسدد عند سداد قيمة هذه الخدمات.

6: غرامات التأخير

نصت المادة (33) من قانون الضريبة العامة على المبيعات على ما يلي:

- أ. مع مراعاة أحكام هذا القانون وفي حالة إخلال المسجل بمواعيد تقديم الإقرار في المدة المحددة تستوفي منه غرامة تأخير بواقع (2%) اثنين في المائة من قيمة الضريبة الغير مدفوعة عن كل شهر يتأخر فيه المكلف أو جزء منه وبما لا يتجاوز (20%) من الضريبة المستحقة، وتنسب الغرامة حسب عدد الأشهر التي تأخرت فيها الضريبة لدى المسجل ويتم تحصيل الغرامة بذات إجراءات تحصيل الضريبة.
- ب. إذا لم تدفع الضريبة المستحقة من واقع الإقرارات وكذلك الناتجة عن تعديل الإقرارات أو من واقع تقدير الضريبة النهائي خلال المدد والمواعيد المنصوص عليها في هذا القانون يضاف إلى الضريبة مبلغ يساوي (1%) من مقدار الضريبة الغير مدفوعة عن كل شهر تأخير أو جزء منه.

ويتضح من نصوص هذه المادة أن المشرع الضريبي اليمني قد ميز بين

نوعين من غرامات التأخير هما:

أ: الغرامات المرتبطة بإخلال المسجل بمواعيد تقديم الإقرار

يمكن أن يتم إخلال المسجل بمواعيد تقديم الإقرار إما من خلال عدم تقديم الإقرار في الموعد القانوني المحدد، أو تقديم الإقرار بعد انتهاء الموعد القانوني المحدد. وفي هذه الحالات تستوفي غرامات تأخير بواقع 2% من الضريبة غير المدفوعة (سواء كانت مستحقة من واقع الإقرار أو من واقع تقديرات المصلحة) عن كل شهر يتأخر فيه المسجل، أو جزء منه يلي نهاية الفترة المحددة لتقديم الإقرار. ويتم احتساب غرامة التأخير في هذه الحالة كما يلي:

■ الغرامة في الشهر الأول = 2% من الضريبة المستحقة غير المدفوعة

- الغرامة في الشهر الثاني = 4% من الضريبة المستحقة غير المدفوعة قبل الغرامة
 - الغرامة في الشهر الثالث = 6% من الضريبة المستحقة غير المدفوعة قبل الغرامة
- وهكذا بحيث لا تزيد الغرامة في مجموعها عن 20% من الضريبة المستحقة.

كما يتضح من نصوص المادة (33) المشار إليها أن غرامة التأخير في هذه الحالة يتم احتسابها وفقاً لعدد الأشهر أو الأيام التي تأخرت فيها الضريبة لدى المسجل، فإذا تأخر المسجل عن تقديم إقرار سداد الضريبة عشرة أيام مثلاً تحسب غرامة التأخير على النحو التالي:

$$\text{غرامة التأخير} = \text{مبلغ الضريبة المستحقة} \times 2\% \times 30/10$$

أما إذا تأخر المسجل عن تقديم الإقرار الضريبي مدة شهر و 20 يوم، فإن غرامة التأخير تحسب على النحو التالي:

$$\text{غرامة التأخير} = \text{مبلغ الضريبة المستحقة} \times 2\% \times 30/50$$

فإذا كانت الضريبة المستحقة في هذه الحالة قد قدرت بمبلغ 50.000 ريال، فإن غرامة التأخير تحسب كما يلي:

$$\text{غرامة التأخير} = 50,000 \times 100/2 \times 30/50 = 1667 \text{ ريال.}$$

وبذلك يكون المبلغ الواجب على المكلف المسجل سدادته (51667 ريال). وهو عبارة عن مبلغ الضريبة مضافاً إليها غرامة التأخير. ويتم تحصيل الغرامة بأتباع نفس إجراءات تحصيل الضريبة.

ب: الغرامات المرتبطة بالتأخر عن سداد الضريبة المستحقة

يتضح من نصوص الفقرة (ب) من المادة (33) من القانون المشار إليها سابقاً أنه تضاف إلى الضريبة المستحقة غرامة تأخير بواقع (1%) من مقدار الضريبة غير المدفوعة عن كل شهر تأخير أو جزء منه يلي نهاية المواعيد المحددة للسداد إذا لم يدفع المسجل الضريبة المستحقة من واقع الإقرارات أو من واقع تعديل الإقرارات أو من واقع تقدير الضريبة النهائي خلال المدد والمواعيد المنصوص عليها في القانون والتي تتمثل في المواعيد التالية {الفقرة (ج) من المادة (79) من اللائحة}:

1. خلال المدة المحددة لتقديم الإقرار من قبل المسجل.

2. خلال أسبوع من تاريخ توصل لجنة التسوية إلى اتفاق مع المكلف أو المسجل وصدور قرارها النهائي الذي تؤدي الضريبة بموجبه.
 3. خلال أسبوع من تاريخ انقضاء المدة القانونية لتقديم الاعتراض أو الطعن (إذا لم يقدم المكلف أو المسجل الاعتراض أو الطعن خلال تلك المدة).
 4. خلال أسبوع من تاريخ إعلام المكلف أو المسجل بحكم المحكمة.
- وتحتسب غرامة التأخير كما يلي :

غرامة التأخير = مبلغ الضريبة المستحقة × عدد أشهر التأخير × 1%
وتستمر الإضافة وفقاً لنصوص اللائحة التنفيذية للقانون حتى يسدد المسجل ما عليه من الضرائب المستحقة، وتحصل الغرامة في نفس تاريخ تحصيل الضريبة وب نفس الإجراءات وفقاً للقانون.

7: الإلزام الجبري بتحصيل الضريبة

يتضح من نصوص المادة (33) من القانون، والمادة (80) من اللائحة التنفيذية أنه في حالة عدم سداد الضريبة والغرامات والمبالغ الأخرى المستحقة في المواعيد المحددة آنفاً يتم تطبيق أحكام قانون تحصيل الأموال العامة ولائحته التنفيذية في تحصيل الضريبة والغرامات والمبالغ الأخرى المستحقة.

8: حالة تصفية المنشأة الخاضعة للضريبة

في حالة تصفية المنشأة الخاضعة للضريبة يكون للضريبة المستحقة والغرامات والمبالغ الأخرى المستحقة أولوية على كافة الديون الأخرى للمكلف فيما عدا المصاريف القضائية. وفي هذا الشأن نصت المادة (35) من القانون على أن:

- أ. الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة للمصلحة بمقتضى هذا القانون يكون لها الامتياز على جميع أموال المدينين بها أو المكلفين بتحصيلها وتوريدها إلى المصلحة بحكم القانون وذلك بالأولوية على كافة الديون الأخرى عدا المصاريف القضائية.
- ب. دين الضرائب واجب الأداء إلى حساب المصلحة وفروعها من غير المطالبة في مقر المدين وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية.

ج. المسؤولون عن تصفية المنشآت الخاضعة لأحكام هذا القانون ملزمون بخضم الضريبة والمبالغ المستحقة وفقاً لأحكام هذا القانون وتوريدها إلى حساب المصلحة طبقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية.

ويتضح من هذه النصوص أنه علاوة على أولوية المبالغ المستحقة لمصلحة الضرائب على بقية الديون التي يلتزم بها المدين، فإن هذه المبالغ تعد واجبة الأداء إلى حساب المصلحة وفروعها بدون المطالبة في مقر المدين أو المكلف بالتحصيل وفقاً لإجراءات وطرق التحصيل المنصوص عليها في قانون تحصيل الأموال العامة ولائحته التنفيذية.

كما أن المسؤولين عن تصفية المنشآت الخاضعة للضريبة ملزمون بخضم الضريبة والمبالغ المستحقة وفقاً لأحكام القانون وتوريدها للمصلحة وفقاً للإجراءات التالية:

1. إشعار المصلحة بموضوع التصفية خلال عشر أيام من تاريخ تعيين المسئول عن التصفية وتحديد الفترة اللازمة لعملية التصفية.
2. تقديم كافة البيانات المتعلقة بالمنشأة موضوع التصفية التي تطلبها المصلحة لأغراض احتساب الضريبة المستحقة.
3. على المصلحة اتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة لربط الضريبة المستحقة على المسجلين الذين يتم تصفية نشاطهم وفقاً لأحكام القانون وموافاة المسئول عن التصفية بالضرائب والغرامات والمبالغ المستحقة على المسجلين قبل انقضاء مدة التصفية بفترة كافية.
4. يجب على المسؤولين عن التصفية خضم وتوريد الضرائب والغرامات والمبالغ الإضافية المستحقة (ولها الأولوية عن كافة الديون الأخرى) وذلك قبل انتهاء عملية التصفية.

18-3: إجراءات الحجز

نصت المواد (36 - 39) من القانون رقم (19) بشأن الضريبة العامة على

المبيعات وتعديلاته على ما يلي:

1: الحجز التحفظي:

"إذا تبين للمصلحة أن الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة معرضة للضياع وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية فلرئيس المصلحة أو من يفوضه أن يطلب من النيابة العامة إصدار أمر تحفظي على أموال المكلف (المنقولة وغير المنقولة) بما فيها أمواله المستحقة لدى الغير بما يساوي المبالغ المستحقة فقط ويراعى عند طلب استصدار أمر الحجز التحفظي السرية التامة وبعد اتخاذ الإجراءات يتم إعلام المكلف بصورة من أمر الحجز وما ألتخذ ضده من إجراءات."

2- الحجز التنفيذي: نصت المادة (37) على ما يلي:

"متى أصبحت الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة قطعية وفقاً لأحكام هذا القانون على المصلحة أن تطلب من النيابة العامة توقيع حجز تنفيذي على أموال المدين المنقولة وغير المنقولة وعلى ما يكون له من أموال لدى الغير من النقود والأوراق والقيم المالية وغيرها سواء كانت تلك الأموال مستحقة في الحال أو المستقبل شريطة أن يكون الحجز بما يساوي المبلغ المستحق للمصلحة. وتحدد اللائحة التنفيذية إجراءات السير للحجز التنفيذي."

3- التزامات المحجوز لديه: نصت المادة (38)

"على المحجوز لديه خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ إبلاغه بأمر الحجز التنفيذي القيام بالإجراءات الآتية:

أ. تقديم إقرار للمصلحة بكل ما في ذمته من أموال للمسجل المحجوز على أمواله مبيناً أسباب الدين وكل ما لديه من الأوراق الأصلية المؤيدة لصحة بياناته.

ب. توريد ما في ذمته للمسجل من أموال نقدية إلى خزينة المصلحة وفي حدود المبالغ المحددة في أمر الحجز.

ج. في حالة عدم تقديم الإقرار أو عدم صحة الإقرار تطبق على (المحجوز لديه) الإجراءات والعقوبات الواردة بهذا القانون.

د. في حالة عدم تقديم الإقرار يعد المحجوز لديه مسئولاً بأمواله الخاصة عن تسديد الضرائب المستحقة على المسجل ويكون مسئولاً مسئولية تضامنية مع المسجل وتتخذ إجراءات الحجز ضده في حدود ما يثبت لديه من أموال للمسجل الصادر ضده أمر الحجز ."

4-تطبيق قانون تحصيل الأموال العامة: تنص المادة (39):

" مع عدم الإخلال بالأحكام الواردة في هذا القانون تطبق أحكام قانون تحصيل الأموال العامة لأغراض تحصيل هذه الضريبة."

يستدل من نصوص المواد السابقة وقرار نائب رئيس الوزراء وزير المالية رقم (1) لسنة 2006م بشأن اللائحة التنفيذية (المواد 83-89) على أن إجراءات الحجز في حالة عدم سداد المسجل ضريبة المبيعات المستحقة تتم على النحو التالي:

1. لرئيس المصلحة أو من يفوضه متى تأكد له أن الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة للمصلحة معرضة للضياع أن يطلب من النيابة العامة إصدار أمر الحجز التحفظي على أموال المكلّف (المنقولة وغير المنقولة) بما فيها أمواله لدى الغير بما يساوي الضريبة والمبالغ المستحقة فقط ويعتبر هذا الحجز إجراءً احترازياً وفورياً.

2. تنفيذاً لأحكام المادة (36) من القانون فإن إجراءات الحجز التحفظي تنفذ في الحالات التالية:

أ. أن المعلومات المتوفرة لدى مصلحة الضرائب عن الضريبة والمبالغ المستحقة على المكلف أو المسجل صحيحة.

ب. توافر الدلائل الكافية لقيام المكلف أو المسجل بتصرفات وإجراءات تعرض حقوق الخزانة العامة للضياع. عند صدور أمر النيابة بالحجز التحفظي على أموال المكلف أو المسجل يتم تطبيق الحجز على أمواله المنقولة وغير المنقولة أينما وجدت ويتم إعلان المكلف بصورة من أمر الحجز وما أُتخذ ضده من إجراءات.

3. يُراعى عند السير في إجراءات الحجز التحفظي السرية التامة وفقاً لأحكام القانون.

4. متى أصبحت الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة قطعية وغير قابلة للطعن بها وتمنع المكلف أو المسجل عن السداد خلال المواعيد المحددة، فالمصلحة أن تطلب من النيابة العامة توقيع حجز تنفيذي على أموال المدين المنقولة وغير المنقولة وعلى ما يكون له من أموال لدى الغير من النقود والأوراق والقيم المالية وغيرها سواء كانت تلك الأموال مستحقة في الحال أم في المستقبل شريطة أن يكون طلب الحجز بما يساوي المبلغ المستحق للمصلحة.

5. تتم إجراءات الحجز التنفيذي على النحو التالي:

أ. إخطار المكلف بالمطالبة النهائية (إنذار نهائي) بدفع الضرائب والمبالغ المستحقة المطلوب الحجز عليها خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الاستلام طبقاً للنموذج المعد لهذا الغرض.

ب. إذا انقضت فترة الإنذار المحددة و لم يقم المكلف بأداء الضرائب والمبالغ المستحقة عليه قانوناً يتم إعداد ملف الحجز التنفيذي.

ج. تحرير طلب لنيابة الأموال العامة وفقاً للنموذج المعد لهذا الغرض مرفقاً به صور معتمدة (طبق الأصل) من محتويات ملف الحجز وذلك لاستصدار أمر الحجز المستحق للمصلحة.

د. تحديد أموال المكلف المطلوب الحجز عليها ومكان تواجدها.

هـ. استلام الأمر الصادر من النيابة بالحجز والقيام بإعلان المكلف والمحجوز لديه بأمر الحجز ومباشرة إجراءات الحجز التنفيذي والبيع مع الجهة المختصة وفقاً لأحكام قانون الأموال العامة ولائحته التنفيذية.

6. على المحجوز لديه خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ الحجز القيام بالإجراءات الآتية:

أ. تقديم إقرار للمصلحة بكل ما في ذمته من أموال للمكلف المحجوز على أمواله المنقولة وغير المنقولة مبيناً أسباب الدين وكل ما لديه من الأوراق الأصلية المؤيدة لصحة بياناته.

ب. توريد ما في ذمته للمكلف من أموال نقدية إلى خزانة المصلحة وفي حدود المبالغ المحددة في أمر الحجز.

ج. في حالة عدم تقديم الإقرار يكون المحجوز لديه مسؤولاً بأمواله الخاصة عن تسديد الضرائب المستحقة على المكلف ويكون مسؤولاً مسئولية تضامنية مع المكلف وتتخذ إجراءات الحجز ضده في حدود ما يثبت لديه من أموال للمكلف الصادر ضده أمر الحجز.

7. مع عدم الإخلال بما ورد بالقانون وهذه اللائحة يتم تطبيق قانون تحصيل الأموال العامة ولائحته التنفيذية عند تحصيل الضريبة بما في ذلك تحصيل مبالغ العقوبات والغرامات والمبالغ المضافة إلى الضريبة غير المدفوعة في الموعد المحدد.

أسئلة

الفصل الثامن عشر

- أ. وضح مدى صحة أو خطأ كل عبارة من العبارات التالية:
1. يتم سداد ضريبة المبيعات باستخدام طريقة واحدة فقط تتمثل في السداد النقدي لقيمة الضريبة إلى خزينة الإدارة الضريبية المختصة.
 2. يتم تحصيل الضريبة على السلع المستوردة قبل الإفراج عنها من الجمارك.
 3. تفرض على الكلف الذي لم يسدد الضريبة في الموعد القانوني غرامة بنسبة 2% من قيمة الضريبة غير المدفوعة.
 4. دين الضرائب له الأولوية على بقية الديون.
 5. يتم اتخاذ إجراءات الحجز التنفيذي عند ما يتبين للمصلحة أن الضريبة والمبالغ المستحقة الأخرى معرضة للضياع.
- ب. أذكر الحالات التي تكون فيها الضريبة من واقع تعديل الإقرارات أو تقدير الضريبة نهائية وواجبة الأداء؟

مراجع الكتاب

أولاً : الكتب

1. د. أحمد رجب عبد العال : المنهج التطبيقي في المحاسبة الضريبية. الإسكندرية، دار المطبوعات الجامعية، 1978م.
2. د. أحمد نور، د. علي أبو الحسن : في المحاسبة الضريبية. الاسكندرية، دار المطبوعات الجامعية، 1980م.
3. د. جلال مطاوع إبراهيم : المحاسبة الضريبية على دخول الأشخاص الطبيعيين. القاهرة، دار الثقافة العربية، 1990م.
4. د. عبد المجيد دراز، د. سعيد عبد العزيز عثمان : النظم الضريبية. الاسكندرية، 1991م.
5. د. حسن أحمد غلاب : دراسات في النظام الضريبي وضرائب الدخل في التشريع المصري. القاهرة، مكتبة عين شمس.
6. د. حسن محمد حسين أبو زيد : دراسات في التحاسب الضريبي. القاهرة، دار الثقافة العربية، 1991م.
7. د. حسن محمد كمال، د. سعيد عبد المنعم محمد : المحاسبة الضريبية. القاهرة، 1990م.
8. د. حلمي عبد الفتاح البشبيشي : المدخل في المحاسبة الضريبية. القاهرة، دار الثقافة العربية، 1986م.
9. د. خالد الخطيب الجشي : المحاسبة الضريبية. دمشق، جامعة دمشق، 1986م.
10. د. خيرت ضيف : المحاسبة الضريبية. بيروت، دار النهضة العربية، 1982م.
11. د. خيرت ضيف، د. رشيد الجمال : دراسات في المحاسبة الضريبية. بيروت، الدار الجامعية، 1992م.
12. د. رفيق محمد الجزيري : المرشد في المحاسبة الضريبية. القاهرة، مكتبة عين شمس، 1975م.

13. د. صباح نعوش : الضرائب في الدول العربية. بيروت، المركز الثقافي العربي، 1987م.
14. د. عبد القادر حلمي : الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وتطبيقاتها العملية. القاهرة، دار النهضة العربية، 1971م.
15. أ. عبد الكريم الشيباني : قطوف من أحكام ضرائب الدخل. مذكرات غير منشورة.
16. د. عبد الله بن علي المنيف، د. عبد الرحمن بن إبراهيم الحميد، د. محمود عبد السلام : المحاسبة الضريبية والزكاة الشرعية - من الناحية النظرية والتطبيق العملي في المملكة العربية السعودية. الرياض، جامعة الملك سعود، 1989م.
17. أ. عليان الشريف : المحاسبة الضريبية. عمان دار الفكر للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 1991م.
18. د. عيسى محمد أبو طبل : أصول المحاسبة الضريبية مع دراسة ضرائب الدخل طبقاً للقانون الجديد. القاهرة، دار الثقافة العربية، 1982م.
19. د. عيسى محمد أبو طبل : ضرائب الإيرادات - دراسة علمية وعملية تحليلية مقارنة بين التشريعين المصري واليمني. القاهرة، دار النهضة العربية، 1977م.
20. د. محمد سمير الصبان، د. فاروق عبد العال محمد : الأسس العامة في الفحص والقياس الضريبي. الاسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة، 1978م.
21. د. محمد علي الربيدي : مبادئ المحاسبة المالية. صنعاء، 1993م.
22. د. محمد علي الربيدي : المحاسبة في المؤسسات العامة والشركات المختلطة - دراسة نقدية للنظام المحاسبي الموحد. صنعاء، 1992م.
23. د. محمد علي الربيدي : محاسبة شركات التأمين. صنعاء، 1992م.
24. د. مصطفى رشدي شيحة : التشريع الضريبي - ضرائب الدخل. بيروت، الدار الجامعية للطباعة والنشر، 1986م.
25. د. منصور أحمد البديوي : في المحاسبة الضريبية. الاسكندرية، جامعة الاسكندرية، 1992م.