

المجلة المهنية هي مجلة مهنية تصدر عن شركة علي إبراهيم الناصر وشركاؤه محاسبون قانونيون ومستشارون، وفي هذا العدد السادس والعشرين نتحدث عن أحكام المنشأة الدائمة، كما نستعرض في هذا العدد بعض الأخطاء والممارسات المهنية الشائعة والتي من أبرزها عدم التحقق من فوائد القروض ومدى جواز حسمها عند إعداد وعاء ضريبة الدخل.

## أبرز المستجدات والتحديثات

### 1- مجلس معايير المراجعة في الهيئة يقرر اعتماد المعيار الدولي للمراجعة (240) (المُحدث):

أصدر مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد (IAASB) المعيار الدولي للمراجعة (240) (المُحدث) والذي يتناول مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالفش عند مراجعة القوائم المالية. وتمثلت التحديثات التي تمت على المعيار الدولي للمراجعة (240) في إضافة مزيد من التوضيحات للمتطلبات والتوسعات في الإرشادات والفقرات التطبيقية وفي الربط مع المعايير الدولية للمراجعة الأخرى بشكل يعين المراجع على الحصول على فهم أفضل لدوره ومسؤولياته المتعلقة بالفش عند مراجعة القوائم المالية. وقد تمثلت النقلة النوعية في المعيار المُحدث في توضيح دور ومسؤولية المراجع بشأن الفش، وتحسين إجراءات المراجعة في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية بسبب الفش وتقويمها أخذاً في الحسبان متطلبات المعايير الأخرى ذات الصلة، وتعزيز ممارسة المراجع لنزعة الشك المهني، وتقليص إشارات المعيار إلى الموقف المحايد في تقويم المخاطر وتقويم أدلة المراجعة، وتعزيز مستوى الشفافية من خلال تحسين وتوضيح المتطلبات المتعلقة بالاتصالات مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة والبلاغات إلى سلطات خارج المنشأة وفق متطلبات الأنظمة واللوائح ذات الصلة، وكذلك الشفافية في تقرير المراجعة بشأن إجراءات المراجعة المتعلقة بالفش.

### 2- الهيئة تعتمد التحديثات على المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد حول استخدام عمل الخبير الخارجي:

أصدر مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد (IAASB) تحديثات محدودة على المعايير الصادرة عنه لفرض الحفاظ على اتساق متطلبات تلك المعايير مع التحديثات التي أجراها مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (IESBA) على الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة فيما يتعلق بموضوع استخدام عمل الخبير الخارجي. وتمثلت التحديثات (التي تمت بشكل رئيس على المعيار الدولي للمراجعة (620) والمعيار الدولي لارتباطات الفحص (2400) والمعيار الدولي لارتباطات التأكيد (3000) والمعيار الدولي لارتباطات الخدمات ذات العلاقة (4400)) في تعزيز الاتساق بين متطلبات تلك المعايير فيما يتعلق باستخدام عمل الخبير الخارجي والمتطلبات المسلكية ذات الصلة (تحديداً متطلبات الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة (خاصةً التحديثات التي تمت مؤخراً على الميثاق بشأن موضوع استخدام عمل الخبير الخارجي))؛ حيث كانت التحديثات في جوهرها تحسينية لفرض المساعدة في تنفيذ المحاسب القانوني لمسؤولياته المهنية والمسلكية عند استخدام عمل الخبير الخارجي سواءً في سياق ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى خلاف مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة (ارتباطات الإجراءات المتفق عليها).

## أحكام المنشأة الدائمة في ضريبة الدخل

تعد المنشأة الدائمة لغير المقيم من التطبيقات الضريبية المهمة والمؤثرة في الممارسة الضريبية، وتأتي أهمية المنشأة الدائمة في التطبيقات الضريبية في حال كان الشخص غير مقيم في المملكة مع وجود منشأة دائمة له في المملكة يمارس من خلالها النشاط حيث ينشأ عن ذلك خضوع الشخص غير المقيم لضريبة الدخل عن نشاط المنشأة الدائمة فقط، وقد عرفت المادة الرابعة من نظام ضريبة الدخل المنشأة الدائمة بأنها مكان دائم لنشاط غير المقيم الذي يمارس من خلاله النشاط كلياً أو جزئياً، ويدخل في ذلك النشاط الذي يقوم به غير المقيم من خلال وكيل له.

وعلى ذلك ترتبط المنشأة الدائمة بالشخص غير المقيم في المملكة والذي لم يتحقق فيه شروط الإقامة إلا أنه يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة، حيث يترتب على ممارسته النشاط من خلال المنشأة الدائمة عدد من الآثار والأحكام الضريبية المتعددة والتي من أبرزها خضوع هذا الشخص للضريبة عن نشاط المنشأة الدائمة.

وعلى ذلك فإنه من المهم معرفة الحالات والصور التي يتحقق فيها وجود المنشأة الدائمة لغير المقيم بالإضافة إلى الآثار والأحكام الضريبية المترتبة عليها.

من حيث الأصل فإن الشخص الذي لا تتحقق فيه شروط الإقامة في المملكة لن يكون خاضعاً لضريبة الدخل فيها ما لم تتحقق فيه إحدى الحالتين التاليتين:

الأولى: أن يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة، وفي هذه الحالة سيكون خاضعاً لضريبة الدخل عن نشاط المنشأة الدائمة فقط.

الثانية: أن يحقق دخلاً من مصدر في المملكة دون أن يكون له منشأة دائمة فيها، وفي هذه الحالة سيكون خاضعاً لأحكام الضريبة المستقطعة.

وعلى ذلك فإن الأثر الرئيسي لوجود المنشأة الدائمة لغير المقيم في المملكة هو خضوعه لضريبة الدخل عن نشاط المنشأة الدائمة، وذلك في حال انطباق مفهوم المنشأة الدائمة على المكان الذي يمارس من خلاله النشاط في المملكة، وبالتبعية فإن الشخص غير المقيم في هذه الحالة لن يخضع لاستقطاع الضريبة عن الدخل المتحقق له، وإنما سيكون خاضعاً لضريبة الدخل عن نشاط المنشأة الدائمة، ويكون الوعاء الضريبي لغير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة هو دخله الخاضع للضريبة الناتج عن نشاط تلك المنشأة أو المرتبط بها، محسوماً منه المصاريف الجائزة حسمها وفقاً لأحكام النظام واللائحة، إلا أن الأرباح التي يتم تحويلها من المنشأة الدائمة إلى المركز الرئيسي غير المقيم ستكون خاضعة لاستقطاع الضريبة باعتبارها أرباحاً موزعة وفقاً لمقتضيات أحكام استقطاع الضريبة.

كما يترتب على وجود المنشأة الدائمة لغير المقيم في المملكة تأثر أدوات الاستفادة من اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي، حيث تنص اتفاقيات منع الازدواج الضريبي في كثير من الصور على تغليب جانب الخضوع في الدولة التي تتواجد فيها المنشأة الدائمة والتي يكون لها الحق في غالب الأحوال في ضريبة الدخل المتحقق بدلاً من دولة الإقامة التي يقيم فيها الشخص الذي يمارس هذا النشاط من خلال منشأة دائمة في الدولة الأخرى.

وبناء على ما تقدم فيمكن تلخيص أبرز الأحكام والآثار الضريبية المترتبة على وجود المنشأة الدائمة فيما يلي:

- خضوع غير المقيم لضريبة الدخل عن نشاط المنشأة الدائمة.
- عدم خضوع غير المقيم لضريبة الاستقطاع عن الدخل المتحقق من مصدر في المملكة.
- تأثر تطبيق أحكام اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي.
- خضوع الأرباح الموزعة من المنشأة الدائمة للمركز الرئيسي لضريبة الاستقطاع.

أما ما يتعلق بمفهوم المنشأة الدائمة والحالات التي يتحقق فيها وجودها فقد عرفت المادة الرابعة من نظام ضريبة الدخل المنشأة الدائمة بأنها مكان دائم لنشاط غير المقيم الذي يمارس من خلاله النشاط كلياً، أو جزئياً، ويدخل في ذلك النشاط الذي يقوم به غير المقيم من خلال وكيل له.

كما أشارت المادة للحالات التي تعد من قبيل المنشأة الدائمة وفقاً للتعريف المذكور، وهي كما يلي:

1. مواقع الإنشاء، ومرافق التجميع، وممارسة الأعمال الإشرافية المتعلقة بها، ويمكن أن يشمل ذلك مواقع أعمال المقاولات التي تكون تحت إشراف الشخص غير المقيم.

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

3. قاعدة ثابتة يمارس منها الشخص الطبيعي غير المقيم نشاطه، ويمكن أن يشمل ذلك المكاتب والورش والمصانع التي يمارس من خلالها شخص طبيعي غير مقيم نشاطه في المملكة.

4. فرع شركة غير مقيمة مصرح له بمزاولة الأعمال في المملكة، وهذا أكثر الأنواع شيوعاً ويشمل فروع الشركات الأجنبية المقيمة خارج المملكة، حيث تعد هذه الفروع منشأة دائمة للأغراض الضريبية.

كما قد يدخل الوكيل في مفهوم المنشأة الدائمة لغير المقيم، في حال كان وكيلاً غير مستقل يتمتع بأي من الصلاحيات المشار إليها في المادة الرابعة من اللائحة وهي كما يلي:

- إجراء المفاوضات نيابة عن غير المقيم.
- إبرام العقود نيابة عن غير المقيم.
- أن يكون لديه رصيد من السلع في المملكة مملوكة لغير المقيم يلبي منها بانتظام طلبات العملاء نيابة عن غير المقيم.
- المكان الذي يمارس فيه غير المقيم نشاط التأمين و/أو إعادة التأمين من خلال وكيل له، حتى لو لم يصرح للوكيل بالتفاوض وإنجاز العقود نيابة عن غير المقيم.



وفي مقابل ذلك أشارت المادة الرابعة من نظام ضريبة الدخل لبعض الأماكن التي لا تعد من قبيل المنشأة الدائمة إذا استخدمت في أغراض محددة، وهي كما يلي:

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

ويلتزم في هذه الصور أنها تجمع صفة عدم ممارسة النشاط الفعلي الذي يتوجب اعتبار المنشأة الدائمة وفرض الضريبة على نشاطها، مما يشير إلى أن المنشأة الدائمة تتحقق في حال اجتمع وجود مكان فعلي لغير المقيم وكان هذا المكان محلاً لممارسة نشاط فعلي وليس مجرد أنشطة تكملية أو إعدادية أو فرعية.



# أخطاء وممارسات مهنية شائعة



## خطأ شائع:

عدم اعتبار مدد رفض الاعتراضات الحكيمة عند تقديم الاعتراض.

## الإجراء الصحيح:

اعتبار الاعتراض أو الطلب مرفوض عند تجاوز المدة الواردة في الأنظمة ذات الصلة والتي تحدد مدة الرفض الحكيمة للطلب أو الاعتراض في حال عدم رد الهيئة.

## الإيضاح:

في حال تقديم المكلف اعتراضاً لدى الهيئة وتجاوز مدة 90 يوم دون رد الهيئة على الاعتراض فإن الاعتراض يعد مرفوضاً، وكذلك في حال تقديم المكلف طلب استرداد ضريبة تصرفات عقارية ومرور مدة 30 يوم دون رد الهيئة على طلب الاسترداد فإن الطلب يعتبر مرفوضاً. من الشائع عدم اعتبار بعض المكلفين لهذه المدة وأمثالها عند التعامل مع الهيئة مما قد يترتب عليه فوات المدد النظامية للاعتراض أو التصعيد، حيث يتوجب على المكلف عند تجاوز هذه المدد اعتبار الطلب المقدم مرفوضاً والقيام بما يترتب على الرفض من أحكام وإجراءات.

## خطأ شائع:

عدم التحقق من فوائد القروض ومدى جواز حسمها عند إعداد وعاء ضريبة الدخل.

## الإجراء الصحيح:

التحقق من مقدار مصروف الفائدة الجائر حسمه وفقاً لأحكام المادة العاشرة من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل.

## الإيضاح:

يعد مصروف الفائدة وفقاً لأحكام ضريبة الدخل من المصاريف التي يجوز حسمها مع وجود حد أعلى للحسم، وحيث أن مصروف الفائدة من المصاريف الشائعة لدى المكلفين، فإن من الشائع عدم التحقق من ذلك مما يترتب عليه حسم مصروف الفائدة بمقدار أعلى من المقدار الجائر حسمه، وعلى ذلك فيتوجب على المكلف الضريبي تحديد مصروف الفائدة والتحقق من حسمه من وعاء الزكاة بما لا يتعارض من ناتج معادلة حد مصروف الفائدة المقبول الواردة في اللائحة.



## بيانات التواصل:



+966 11 293 1220

+966 55 2012007

info@ans-cpa.com

https://www.ans-cpa.com/

الرياض - حي اشبيلية - طريق الصحابة | جدة - حي الشراع - طريق الأمير نايف  
Riyadh - Ishbilyah - Al Sahaba Rd. | Jeddah - Al shera'a - Prince Naif Rd