

مقدمة العدد:

المجلة المهنية هي مجلة مهنية تصدر عن شركة علي الناصر وشركاؤه محاسبون قانونيون ومستشارون، وفي هذا العدد الأول نسلط الضوء على استثناءات ضريبة التصرفات العقارية وأبرز المفاهيم والاعتبارات المرتبطة بها، كما نستعرض أبرز المستجدات المهنية والتي من أبرزها صدور لائحة جباية الزكاة لعام 1445هـ وصدور القواعد الضريبية للمقرات الإقليمية، كما نستعرض في هذا العدد بعض الأخطاء المهنية الشائعة عند تقديم إقرار ضريبة القيمة المضافة وعند تقديم إقرار الزكاة.

أبرز المستجدات والتحديثات:

1- لائحة جباية الزكاة لعام 1445هـ:

صدر القرار الوزاري رقم 1007 المتضمن الموافقة على اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة لعام 1445هـ، ويعد صدور هذه اللائحة نقلة نوعية في التطبيق الضريبي في المملكة، حيث اتسمت اللائحة بالشمول والتفصيل، كما تضمنت اللائحة عدداً من التطبيقات المستجدة والمعدلة، ومن ذلك على سبيل المثال لا الحصر: تعديل الحد الأدنى للوعاء، وضع حد أعلى للوعاء، الاعتماد على قيم البنود في نهاية المدة، آلية مستجدة لإضافة الديون للوعاء، وضع ضوابط ومحددات لعدد من بنود الوعاء... إلى غير ذلك من التعديلات المهمة والجوهرية، جدير بالذكر أن اللائحة تضمنت مائة وثمانية وعشرون مادة مقسمة على خمسة أبواب رئيسية. ونرى أن هذه اللائحة توجب على المكلفين حرصاً مهنيًا كافيًا عند تقديم الإقرار الضريبي وذلك لما تضمنته من تفاصيل وإيضاحات موجبة للمراعاة.



2- الإعفاءات الضريبية والضريبة على المقرات الإقليمية الرئيسية داخل المملكة:

وافق مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك على إصدار القواعد الضريبية للمقرات الإقليمية والتي تقضي بمنح عدد من الحوافز الضريبية للمقرات الإقليمية والتي يقصد بها المقر الرئيسي الإقليمي أو الكيان القانوني لمجموعة شركات متعددة الجنسيات التي يتم تأسيسها وفقاً للأنظمة المعمول بها في المملكة، وقد تضمنت القواعد ستة عشرة مادة موزعة على ستة فصول، وقد أوضحت القواعد الحوافز الضريبية المرتبطة بضريبة الدخل وكذلك استقطاع الضريبة، فمن جهة ضريبة الدخل فقد تضمنت هذه الحوافز نسبة 0% على الدخل المؤهل، أما ما يتعلق باستقطاع الضريبة فقد تضمنت الحوافز نسبة 0% كذلك على المدفوعات المترتبة بنشاط المقر الإقليمي، كما أشارت القواعد إلى عدد من الضوابط والمحددات المهمة للحصول على هذه الحوافز الضريبية، ويجدر الذكر أن مدة هذه الحوافز الضريبية 30 عاماً قابلة للتجديد كما ورد في المادة الرابعة من القواعد، وغني عن الذكر أن الحوافز الضريبية هي جزء من خطة المملكة لتحفيز الاقتصاد ودعم الاستثمارات وجذب الشركات العالمية.

3- هيئة المحاسبين تصدر النسخة المحدثة من المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى، واعتمدت كذلك التعديلات المحدودة على المعيارين الدوليين للمراجعة رقم 260 ورقم 700:

أصدرت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين النسخة العربية الإلكترونية لعام 2024م، الموافقة لأحدث نسخة من المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة (عام 2022م).

وقد اشتملت هذه النسخة من المعايير على مجموعة من التعديلات والتحديثات على بعض المعايير لغرض الاتساق الناشئة عن معايير إدارة الجودة على سائر معايير المراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة.

كما اعتمدت الهيئة ممثلة بمجلس معايير المراجعة التعديلات المحدودة الصادرة من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد على المعيار الدولي للمراجعة رقم 260 "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة" والمعيار الدولي للمراجعة رقم 700 "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية".

وتأتي هذه التعديلات من أجل تحقيق المواءمة مع متطلبات الاستقلال المحدثة في الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة بشأن المنشآت ذات الاهتمام العام.

استثناءات ضريبة التصرفات العقارية (المفاهيم والمقاصد) (2-1)

بعد فرض ضريبة التصرفات العقارية في الربع الأخير من عام 2020م والتي تُفرض على أي تصرف قانوني ناقل لملكية العقار أو لحيازته لفرض تملكه، وحيث أن نطاق تطبيق ضريبة التصرفات العقارية نطاق واسع وشامل، فقد دعت الحاجة إلى استثناء بعض أنواع التصرفات العقارية من الخضوع للضريبة لما في هذه الأنواع المستثناة من الخصوصية والأثر، ويؤكد ذلك أن صدور اللائحة في بادئ الأمر تضمن في المادة الثالثة اثنا عشر استثناءً، ولما لهذه الاستثناءات من أثر على الواقع التطبيقي وحاجتها الماسة لمواكبة حاجة المكلفين فقد طرأت تحديثات متتابة على هذه الاستثناءات حتى بلغت عشرين استثناءً حتى تاريخ إعداد هذا العدد من المجلة.

تضمنت المادة الثالثة من اللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية الاستثناءات من نطاق تطبيق الضريبة والتي يمكن تصنيفها بشكل اجتهادي إلى عدد من التصنيفات بحسب متعلق الاستثناء والهدف منه، ومن ذلك ما يلي:



نظامية واضحة يمكن التحقق منها، ويمكن أن يدخل تحت ذلك عدد من التصرفات المستثناة مثل: "التصرف في العقار بصورة مؤقتة لفرض استخدامه كضمان لتمويل أو ائتمان مالم يتم التنفيذ على العقار محل الضمان أو الائتمان وذلك بنقله بشكل دائم للممول أو للغير" ويظهر من هذا الاستثناء أن نقل العقار لأغراض الضمان لا يخضع لضريبة التصرفات العقارية، وسبب ذلك ظاهر وهو أن هذا النقل غير مقصود لذاته وإنما غرضه الضمان والرهن فقط، لذلك لو تم التنفيذ بشكل دائم على نفس العقار فإن هذا التصرف المتمثل في التنفيذ خاضع لضريبة التصرفات العقارية لخروجه من الشكلية إلى الحقيقة والقصد، ومن الاستثناءات الداخلة في هذا المفهوم "التصرف في العقار قبل تاريخ سريان هذه اللائحة وذلك تنفيذاً لعقود الإجارة بفرض التملك وعقود الإيجار التمويلي" ومقصود هذا الاستثناء أنه في حال عقود الإجارة بفرض التملك فإن نقل العقار للمستأجر يكون بعد اكتمال العقد وسداد كامل الأقساط، إلا أن هذا النقل هو نقل غرضه التوثيق حيث أن العقد مبرم مع المستأجر قبل سريان اللائحة وهذا العقد في الواقع هو المعبر عن واقعة التصرف والتي ترتب عليها حيازة المستأجر للعقار، لذا فإن نقل الملكية في نهاية العقد هو مشابه للتصرفات الشكلية من جهة أن بقاء العقار باسم الممول خلال مدة العقد غرضه الضمان وإلا فإن التعاقد والحيازة كانت قبل ذلك، ويدخل في هذا المفهوم كذلك الاستثناء المتعلق بـ "التصرف في العقار بصورة مؤقتة لغرض نقله فيما بين صنوق وأمين حفظ أو العكس..." ومقصود هذا الاستثناء وغرضه هو أن هذه الأنواع من التصرفات هي لأغراض ومتطلبات نظامية وليس مقصودها تملك أمين الحفظ لهذه العقارات حقيقةً، ويظهر من ذلك جلياً أن سبب الاستثناء منطبق على ما ذكرناه من عدم اعتبار التصرفات الشكلية، ومن الاستثناءات الداخلة في هذا المفهوم كذلك "التصرف في العقار من قبل الشريك في شركة وذلك بنقل العقار باسم الشركة بشرط أن يكون العقار مثبتاً في أصول الشركة قبل تاريخ سريان اللائحة، وأن يقدم المتصرف قوائم مالية مدققة -أو شهادة- معتمدة من محاسب قانوني...." وغرض الاستثناء ومقصوده في هذه الصورة هو أن هذا التصرف هو لغرض التوثيق وإلا فإن العقار مملوك للشركة قبل سريان اللائحة مع وجود ما يثبت ذلك مستندياً، حيث قامت الشركة بإثبات العقار ضمن أصولها قبل سريان اللائحة مع بقاء العقار مسجلاً باسم الشريك في الشركة، وهذه حالة شائعة متكررة في الواقع العملي لأسباب مختلفة، وعليه فإن نقل العقار باسم الشركة بعد ذلك ليس مقصوده حقيقة التصرف وإنما مقصوده التوثيق والإثبات فقط، وهذا متوافق مع مبدأ استثناء التصرفات الشكلية، ويدخل أخيراً في هذا المفهوم "رد العقار لمالكه السابق نتيجة إلغاء التصرف العقاري الموثق -لدى كاتب العدل أو الموثق المعتمد-، وذلك خلال مدة لا تتجاوز (90) يوماً من تاريخ توثيق التصرف..." إلغاء عملية البيع لا تعد تصرفاً مستقلاً مقصوداً، وإنما هو إلغاء للتصرف الأول، وهذا ينطبق على ما ذكرناه مع عدم تحصيل الضريبة على التصرفات العقارية الغير مقصوده لذاتها وفقاً للاستثناءات المحددة في اللائحة.

الاستثناءات المرتبطة بالأحوال الشخصية والاجتماعية: ويمكن أن تدخل تحت هذا التصنيف عدداً من الاستثناءات مثل "التصرف العقاري في حالة قسمة التركات أو توزيعها" والذي يهدف إلى عدم تحميل التركات أي أعباء ضريبية في حال قسمة العقارات على الورثة، ويشبهه من بعض الوجوه استثناء "التصرف في العقار بموجب وصية شرعية موثقة" والذي يمكن أن يكون الغرض منه عدم تحميل الوصايا المتضمنة عملية نقل عقارات للموصى لهم أي أعباء ضريبية لما في الوصايا من الجوانب الخيرية والاجتماعية والشرعية التي تحتم تذليل الطرق لها وتخفيف الأعباء عنها، ومن أنواع الاستثناءات المرتبطة بالجانب الاجتماعي استثناء "التصرف في العقار كهبة موثقة لدى الجهة المختصة وذلك للزوج أو الزوجة أو أحد الأقارب حتى الدرجة الثالثة..." وهذا الاستثناء يهدف في جوهره إلى تخفيف الأعباء الضريبية على الهبات العقارية التي تحصل بين الأقارب وربما التشجيع عليها، إلا أن هذا الاستثناء قد يكون باباً للتهرب الضريبي لما ينطوي عليه من احتمال تعدد الهبات صورياً بفرض نقل العقار إلى شخص لا يشمل الاستثناء لو تم نقل العقار له بشكل مباشر، لذلك تضمن هذا الاستثناء قيداً زمنياً مهماً لمنع مثل هذا النوع من الممارسات يتمثل في منع إعادة التصرف في الهبة لمدة ثلاث سنوات إلى شخص لن يشمل هذا الاستثناء لو تمت الهبة له بشكل مباشر من الواهب الأول.



الاستثناءات المرتبطة بالمصلحة العامة أو السلطة العامة للدولة:

ويمكن أن يدخل في هذا النوع كذلك عدد من الاستثناءات الواردة في المادة الثالثة مثل: "التصرف في العقار لجهة حكومية أو للأشخاص الاعتبارية العامة"، "التصرف في العقار من جهة حكومية بصفتها سلطة عامة.."، "التصرف في العقار بصور قسرية في حالات نزع الملكية للمنفعة العامة.."، "التصرف في العقار إذا كان أحد طرفي التصرف حكومة أجنبية أو منظمة دولية أو هيئة أو بعثة دبلوماسية..."

ويلاحظ بشكل ظاهر من الاستثناءات المذكورة مراعاة التصرف العقاري الذي تقوم به الجهة الحكومية أو الذي تتلقاه الجهة الحكومية لا سيما في حال عدم ارتباطها بالأنشطة التجارية للجهة، وهذا متوافق مع مبدأ تخفيف الأعباء عن الجهات الحكومية باعتبار أنها أموالاً عامة وأنها لا تهدف للربح، ومن جوانب المراعاة كذلك ما يتعلق بالاعتبارات السياسية مع الحكومات الأجنبية الأخرى أو المنظمات الدولية أو غير ذلك لما في ذلك من المصالح السياسية والسيادية التي يجب مراعاتها.

الاستثناءات للتصرفات الشكلية: هناك بعض التصرفات التي ليس المقصود منها حقيقة التصرف وإنما يكون التصرف لأغراض شكلية أو توثيقية، ويدخل تحت هذا المفهوم حالات متعددة من الاستثناءات الواردة في اللائحة، ويجتمع في هذه الحالات إمكانية إثبات شكلية التصرف بمستندات



- استثناءات مرتبطة بنشاط التطوير العقاري:

تضمنت استثناءات ضريبة التصرفات العقارية بعض الاستثناءات المتعلقة بنشاط التطوير العقاري، ويتضح بالتتابع أن هذا النشاط يتسم بعدد من المزايا الضريبية في التطبيق الضريبي في المملكة العربية السعودية لما لذلك من أثر على قطاع الإسكان الذي يحظى بعناية ودعم من القيادة الرشيدة تسهياً لتملك المواطنين وتخفيفاً لوطأة التكاليف السكنية، ومن هذه الاستثناءات "التصرف في العقار بتقديمه كاشتراك عيني -من قبل أي شخص- في رأس مال صندوق استثمار عقاري ولا يشمل الاستثناء الصناديق التي تؤسس بهدف تأجير العقار" يتضح جلياً من هذا الاستثناء مقصود تخفيف الأعباء الضريبية على صناديق التطوير العقاري مما سيترتب عليه

انخفاض تكاليف بيع العقارات كما أشرنا لذلك، ومن الاستثناءات المرتبطة بنشاط التطوير العقاري "التصرف العقاري من قبل أي شخص لمطور عقاري مرخص لمزاولة أنشطة البيع والتأجير على الخارطة " ويدخل في هذا الاستثناء المشاركة في تطوير الأرض من قبل المطور العقاري المرخص مع مالك العقار، ولا شك أن استثناء دفع الضريبة في مثل هذه الصورة مشجع على مثل هذا النوع من الأنشطة ومخفف للأعباء الضريبية لها مما سيكون له أثر مباشر على أسعار المنتج العقاري النهائي.

- استثناءات تصرفات الشركاء للشركات: تضمنت استثناءات ضريبة التصرفات العقارية صوراً متعددة من الاستثناءات المرتبطة بنقل العقارات بين الشركاء والشركات المملوكة لهم، ويهدف ذلك إلى وضع مساحة للشركاء فيما يتعلق بنقل العقارات للشركات المملوكة لهم بالكامل، باعتبار وحدة الملكية بين العقار والشركة، مع وضع ضوابط زمنية منعاً لاستخدام هذه الاستثناءات بقصد التهرب الضريبي، وسنفردهم الحديث عن هذه الأنواع في عدد لاحق لما لها من الأهمية في واقع أنشطة الشركات ولما فيها من التفاصيل وحاجتها لمزيد من الإيضاح.

أخطاء وممارسات مهنية شائعة:

الخطأ الشائع: قيام المنشأة بتوريد ضريبة القيمة المضافة عن فاتورة معينة دون النظر إلى التاريخ الصحيح لتوريد مبلغ الضريبة.

الإجراء الصحيح: يجب على المنشأة تحديد نوع التوريد أولاً من حيث كونه توريداً (غير مستمر، أو مستمر، أو متتابع، أو توريد لجهة حكومية) وبناءً على ذلك يتم توريد الضريبة وفقاً لتاريخ الواقعة المنشأة للضريبة بحسب طبيعة التوريد.

مثال على ذلك:

في تاريخ 2023/12/20م تم الاتفاق مع العميل على توريد بضاعة بمبلغ معين وقام المورد بتوريد البضاعة كاملةً في تاريخ 2023/12/25م، وقد تم إصدار الفاتورة والسداد في تاريخ 2024/01/01م. وفقاً للمثال السابق قد تقوم المنشأة بتوريد ضريبة القيمة المضافة ضمن إقرار شهر يناير 2024م بناءً على تاريخ الفاتورة والسداد، بينما الإجراء الصحيح هو توريد الضريبة وفقاً لتاريخ توريد السلعة ويكون ذلك ضمن إقرار شهر ديسمبر 2023م.

ممارسة شائعة: قيام المنشأة عند تقديم الإقرار الضريبي بعدم حسم الاستثمارات الخارجية أو الاستثمارات في الصناديق وتحمل العبء الضريبي الناتج عن ذلك من غير النظر إلى حق المنشأة في حسم هذا الاستثمار مع دفع نصيبها من زكاة الاستثمار في الشركة أو الصندوق.

الإجراء الصحيح: الإجراء الأمثل أن تقوم المنشأة بمقارنة الأثر الضريبي لحسم الاستثمار مع دفع نصيبها من زكاة الصندوق أو الشركة الخارجية، مع الأثر الضريبي لعدم حسم هذا الاستثمار، ويكون القرار بناءً على الخيار الذي يحقق الوفر الضريبي للمنشأة.

مثال على ذلك:

تستثمر شركة محلية في صندوق استثمار محلي باستثمار يبلغ 20 مليون ريال، كما توفر لدى الشركة في نهاية العام القوائم المالية للصندوق. وفقاً للمثال السابق قد لا تقوم المنشأة بحسم هذا الاستثمار عند تقديم الإقرار الضريبي مما سينشأ عنه عبء ضريبي بمبلغ يقارب 500 ألف ريال، والإجراء الأمثل أن تقوم المنشأة بحساب الأثر الضريبي في حال قامت بحسم الاستثمار مع دفع نصيبها من زكاة الصندوق ومقارنة ذلك بالأثر المترتب على عدم حسم الاستثمار، ومن ثم أخذ الإجراء الذي يحقق الوفر الضريبي.

ANS
علي الناصر
محاسبون قانونيون ومستشارون



+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 - Ishbiliyah - Al Sahaba Rd. | Jeddah - Al shera'a - Prince Naif Rd