

## الزكاة والضرائب في المملكة العربية السعودية

### Zakat and taxes in the Kingdom of Saudi Arabia

ولاء حسين أبازيد<sup>1</sup>

Walaa Abazaid

#### الملخص

ضمن رؤية ٢٠٣٠ تهدف المملكة العربية السعودية إلى تحقيق دخل وطني جيد من خلال نظام ضريبي فعال. النظام الضريبي في المملكة العربية السعودية هو نظام يشمل الضرائب التي تفرضها الحكومة و الزكاة التي فرضتها الشريعة الإسلامية. يشرف على نظام الضرائب و الزكاة في المملكة العربية السعودية الهيئة العامة للزكاة و الدخل و تعمل تحت سلطة وزارة المالية لكن لا تزال الهيئات المسئولة عن النظر في المنازعات الضريبية تعاني من المشاكل خلال تأدية عملها خصوصاً في المنازعات التي تتعلق بالاستشارات الشرعية. و لما لصدق الضرائب و الزكاة في المملكة العربية السعودية من أهمية و الواردات العالية نسبياً التي يحققها هدف هذا البحث لدراسة هيكلية النظام الضريبي و الزكوي و آلية عمل الهيئات المسئولة عن فض النزاعات الضريبية و الزكوية من خلال الاعتماد على المراجعات الأدبية للأبحاث السابقة و المنشورات الرسمية الصادرة عن الهيئة العامة للضريبة و الزكاة إضافة إلى القوانين المتعلقة بنظام الضريبة و الزكاة في المملكة العربية السعودية. و قد خلص البحث إلى وجود مجموعة من نقاط الضعف في آلية عمل

---

<sup>1</sup> International Islamic University Malaysia, Walaa-h@outlook.sa.

الهيئات و اللجان المسؤولة عن فض النزاعات الضريبية و الزكوية و قد تم اقتراح مجموعة من الاقتراحات لتحسين أداء هذه اللجان.

**الكلمات المفتاحية:** الضريبة و الدخل، الزكاة ، الهيئة العامة للضريبة و الزكاة، المملكة العربية السعودية، المنازعات الضريبية.

### Abstract

Within the framework of Vision 2030, the Kingdom of Saudi Arabia strives to achieve good national income through an effective tax system. This tax system in the Kingdom of Saudi Arabia encompasses taxes that are inflicted by the government and zakat imposed by Islamic law. The tax and zakat system in the Kingdom of Saudi Arabia is supervised by the General Authority for Zakat and Income and operates under the authority of the Ministry of Finance, but the authorities responsible for looking into tax disputes still confront problems and difficulties during the performance of their work, especially in disputes related to sharia consulting. Since the importance of the tax and zakat fund in the Kingdom of Saudi Arabia is great and the relatively high imports it achieves, the aim of this research is to study the structure of the tax and zakat system and the mechanism of work of the bodies responsible for settling tax and zakat dispute by relying on literary reviews of previous researches and official publications allocated for the General Authority for Tax and Zakat, besides the laws correlated to the tax and zakat system in the Kingdom of Saudi Arabia. The research concluded that there are a set of weaknesses in the mechanism of work of the authorities and committees who are responsible for deciphering tax and zakat disputes, and a set of proposals have been proposed to improve the performance of these committees.

**Key words:** Tax and Income, Zakat, General Authority for Tax and Zakat, Kingdom of Saudi Arabia, Tax disputes.

من الناحية الشرعية و وفق النظام المالي الإسلامي تصنف الزكاة بكونها إيرادات مالية عامة دورية ، حيث تعرف الإيرادات العالية العامة في النظام الإسلامي بكونها " مجموعة الأموال التي تحصل عليها السلطات الحكومية لتنفيذ السياسات المالية المرسومة ، والإإنفاق على المرافق ، والمشروعات العامة " ، وتصنف إلى صنفين : هما الإيرادات العالية الدورية والمنتظمة وهي : " التي ترد إلى الميزانية العامة للدولة ، والهيئات والمؤسسات العامة ، بصفة دورية ومنتظمة ، وفي مواعيد محددة كالسنة عادة " ، ومن ضمنها إيرادات أملاك الدولة العامة أو الدومنين العام ، وإيرادات أملاك الدولة الخاصة أو الدومنين الخاص ، والزكاة على اعتبار أنها لا تجحب ولا تخراج إلا بمدروز حول كامل أي بمدروز مدة زمنية قلها العام القمري الواحد على ملكية النصاب ، استناداً إلى أن علة النصاب وهي النماء ( أي زيادة المال بتوظيفه بأحد طرق التمويل والاستثمار المتبع في المصارف الإسلامية أو الأسواق المالية الإسلامية ، أو بالاستثمار المباشر في أنواع التجارة والزراعة والصناعة ) ، لا تكتمل إلا بمدروز تلك المدة ، وبالتالي فهي من الإيرادات العامة الدورية . وبالتالي تشكل الزكاة مورداً هاماً للدول الإسلامية لا يمكن الاستهانة فيه فضلاً عن كونه فريضة .

(Altawyan,2020)

تواجه دول مجلس التعاون الخليجي حالياً موجة من التقلبات الاقتصادية والأزمات المالية، حيث أدت هذه التقلبات والأزمات إلى عجز في موازنات هذه الدول وإثارة القلق والخوف الدائم على مستقبل الاقتصاد خصوصاً أن واردات هذه الدول تعتمد بشكل كبير على العائد النفطي وهو عائد غير مستدام. بناء على ذلك، بدأت دول مجلس التعاون الخليجي في البحث عن مصادر من شأنها تشجيع وزيادة الموارد الحكومية وبالتالي زيادة القدرة على مواجهة هذه التقلبات وتجاوز الأزمات والعمل على تعزيز تلك الاقتصادات. يعتبر الإنفاق العام والضرائب من أهم أدوات السياسة المالية التي تفوق

أهميتها في الدول الناشئة والنامية السياسة النقدية، بسبب ضعف تأثير هذه الأخيرة في هذه الدول. علاوة على ذلك ، تهدف السياسة المالية ، كأي سياسة اقتصادية ، إلى دعم استقرار الدخل والنمو الاقتصادي ، والتخلص من التشوّهات ، ومعالجة مشاكل التضخم والركود النقدي ، وتحقيق العدالة في توزيع الموارد وكفاءة توزيع النفقات من خلال صن قوانين الضريبة و العمل على إلزام جميع الأطراف بتلك القوانين.) ( Albishi & Alshabanah,2020

المملكة العربية السعودية على وجه الخصوص اعتمدت لفترة طويلة على الإيرادات النفطية كغيرها من دول مجلس التعاون الخليجي في الإنفاق على الخدمات التي تقدمها الحكومة كونها واحدة من أكبر الدول المنتجة للنفط لكن كان لابد للمملكة العربية السعودية تطوير الإيرادات غير النفطية ( نظام الضرائب ) و تفعيل هذه الإيرادات لسد العجز الحكومي من جهة و تحقيق مبدأ الاستدامة في هيكلية الاقتصاد السعودي من جهة أخرى. لذلك قامت الحكومة بوضع نظام ضريبي تضمن ضرائب إضافية مثل ضريبة القيمة المضافة التي تم تفعيلها في عام ٢٠١٨ ضمن إطار رؤية ٢٠٣٠ . (الرشيدى، ٢٠١٩)

لأهمية الضرائب كدخل وظيفي يجب تفعيل نظام ضرائب ذو اداء عالي و يتمتع بالعدالة كان لابد من إنشاء نظام لمعالجة الاعتراضات التي يقدمها الأفراد على مقدار الضريبة أو الركبة التي فرضت عليهم نتيجة الشعور بأن هناك ظلم وقع عليهم. هذا النظام يتمتع بسلطة قضائية للفصل في تلك النزاعات و سميت في المملكة بلجان الفصل في النزاعات الضريبية و الزكوية.

و لتبيين المفاهيم الأساسية في هذا البحث تم تعريف الضريبة على أنها مبلغ نقدى تتقادمه الدولة من الأشخاص والمؤسسات بهدف تمويل نفقات الدولة؛ أي تمويل كل القطاعات التي تصرف عليها الدولة كالجيش، والشرطة، والتعليم او نفقاتها تبعاً

للسياسات الاقتصادية؛ كدعم سلع وقطاعات معينة، أو الصرف على البنية التحتية؛ كبناء الطرقات والسدود، أو التأمين على البطالة. عادة ما تعهد وظيفة جمع الضرائب وتوزيعها على القطاعات المختلفة إلى وزارة المالية بعد تحديد الميزانيات.

في حين أن الزكاة هي دفعه سنوية إلزامية يتم دفعها بموجب الشريعة الإسلامية من ممتلكات الفرد ، بما في ذلك الثروة والدخل. يتم استخدامه للأغراض الدينية والخيرية. بموجب المبادئ الإسلامية ، تعتبر الزكاة تنقية لممتلكات الفرد من الشوائب المحتملة المرتبطة بالشكل الذي تم الحصول عليه منه. وهي من أركان الإسلام الخمسة ، وهي الركن الثاني بعد الصلاة.(Saad & Foori, 2020)

## 2. مشكلة البحث

تختلف السلطة القضائية المختصة بالفصل في المنازعات الضريبية من دولة إلى أخرى. تسمح بعض القوانين للمحاكم العامة بالولاية القضائية للفصل في النزاعات الضريبية. ويسمح البعض الآخر للمحاكم الإدارية بالولاية القضائية على الضرائب ونزاعات الزكاة لأن أحد الأطراف المشاركة في معظم هذه النزاعات هو السلطة الحكومية المختصة المخولة سلطات اتخاذ القرار الإداري لتقدير الضرائب وتحصيلها. لذلك من الطبيعي أن يتولى القضاء الإداري الفصل في المنازعات الضريبية. ومع ذلك، هناك نظام قانوني مختلف في المملكة العربية السعودية لمعالجة مثل هذه النزاعات.

أعلن بيان الميزانية لعام 2018 الصادر عن وزارة المالية أن الإيرادات الضريبية لعام 2018 ستصل إلى 166 مليار ريال ، بزيادة قدرها 89.4٪ مقارنة بالعام السابق. في عام 2019، سجلت الضرائب حوالي 183 مليار ريال حتى تاريخه ومن المتوقع أن

تنمو بنحو 10% سنويًا لتصل إلى 201 مليار ريال في عام 2021. أحد الأسباب الرئيسية لاستمرار انتشار هذه الموارد هو وجود سلطة قضائية مستقلة. يعمل القضاء كضمانة لداعي الضرائب ضد التعسف من جانب السلطات المسئولة عن الضرائب والزكاة.(Altawyan, 2020)

لكن للأسف المشكلات التي تعاني منها هيئات فض النزاعات الضريبية و الزكوي في المملكة العربية السعودية يؤدي إلى فقد الثقة من قبل المستثمرين بهذا النظام و بالتالي خسارة مورد مالي مهم للدولة. و بالتالي من المهم دراسة الهيئة القضائية المسئولة عن فض النزاعات المتعلقة بالضرائب و الزكاة في المملكة العربية السعودية.

### 3. أهداف البحث:

وفق لما تم عرضه سابقا فقد تم عدة أهداف لهذه الوراق تتلخص بدراسة القانون الضريبي و الزكوي في المملكة العربية السعودية و آلية حل المنازعات الضريبية و بالتالي يمكن تحديد أهداف البحث بثلاث بنود وفق ما يلي:

- دراسة نظام الضرائب و الزكاة و تطويراته من خلال رؤية ٢٠٣٠ في المملكة العربية السعودية
- دراسة المنازعات الضريبية و الزكوية و انواعها
- دراسة آلية عمل الهيئات و اللجان القضائية المسئولة عن فض النزاعات الضريبية و الزكوي

### 4. أسئلة البحث:

اعتماداً على الأهداف السابقة تمت صياغة ثالثة أسئلة ليتم الإجابة عنها خلال هذه الوراق :

- ما هي هيكلية نظام الضرائب و الزكاة في المملكة العربية السعودية و التطويرات الطارئة على هذا النظام ضمن رؤية ٢٠٣٠
- ما هي المنازعات الضريبية و الزكوية؟
- ما هي آلية عمل الهيئات و اللجان المسؤولة عن فض النزاعات الضريبية و الزكوية؟

## ٥. أهمية البحث

إضافة إلى الأهمية الشرعية للزكاة والأهمية النظامية للضريبة، فإن للزكاة والضريبة أهمية اقتصادية كبيرة باعتبار أنها مورد هام من موارد الخزينة العامة في المملكة العربية السعودية. حيث تقدر حصيلة الزكاة الشرعية في المملكة بين ٤,٢٣ إلى ٨,٣٣ مليار ريال سعودي سنوياً و هو ما يمثل نحو ٢,٥ % إلى ٦,٣ % من الدخل المحلي (الريسيدي، ٢٠١٩)، وعلى الرغم من وجود عدد من البحوث العلمية التي تناولت الزكاة والضريبة في المملكة العربية السعودية من حيث المفهوم و التطبيق إلا أن هناك نقصاً واضحاً في البحوث التي تتناول الجانب القانوني لنظام جبائية الزكاة ونظام ضريبة الدخل. وتتبع أهمية هذا النوع من البحوث في كونه يسهم في جهود تطوير الأنظمة الزكوية والضريبية. واستشعاراً بأهمية هذا النوع من البحوث الاعتراضات الزكوية والضريبية في المملكة بدراسة الكيفية التي تمارس بها لجان الاعتراض مهامها وذلك للإسهام في تطوير آلية الاعتراض.

على الرغم من أن مفهوم لجان الاعتراض ليس جديدا في المملكة، إلا أن التغيرات الاقتصادية التي تمر بها المملكة فرضت الاهتمام بتلك اللجان خصوصا في ظل خطة الحكومة نحو الإصلاح الإداري والاقتصادي ضمن رؤية ٢٠٣٠. وتماشياً مع ما شهدته المملكة العربية السعودية خلال السنوات الأخيرة من إصلاحات إدارية واقتصادية لابد من دراسة التحديات التي تواجهها مصلحة الزكاة والدخل بصفتها الجهة المسئولة عن تحصيل الزكاة والضريبة وتقيم الإصلاحات الحاصلة في النظام الضريبي والزكوي إضافة إلى دراسة تفصيلية لمهام اللجان و الم هيئات المسئولة عن التقىيم الضريبي و النظر في الاعتراضات الضريبية و الزكوية و آلية عملها.

## ٦. منهجة البحث :

الطريقة المنهجية المتبعة لتحقيق أهداف هذا البحث هي طريقة استقرائية تعتمد على المراجعة الأدبية للأبحاث السابقة و مقاربة. نتائج تلك الأبحاث للوصول إلى حلول مشكلة البحث و تحقيق أهداف البحث. يعتبر المنهج الاستقرائي واحد من أهم مناهج البحث العلمي، فهو منهجة تستند إلى المنطق، ويُعرف منهاج الاستقراء بأنه العملية التي على أساسها يرتقي الباحث العلمي من الحالات البسيطة و جزئية إلى قواعد وأسس كاملة وعامة في آن واحد.

خلال هذا البحث سيتم مراجعة الأبحاث الحديثة المتعلقة ب Hickley نظام الضرائب و الزكاة في المملكة العربية السعودية ثم تكوين هيكل تفصيلي لهذا النظام. ثم دراسة الم هيئات القضائية المسئولة عن فض المنازعات الضريبية و الزكوي وآليات عملها بالتفصيل و تحليل تلك آليات للوصول إلى نقاط الضعف في هذه الم هيئات و آليات عملها.

بعد تحديد نقاط الضعف و المشكلات في نظام المنازعات الضريبية و الزكوي يمكن اقتراح حلول لتلك المشكلات ضمن الإمكانيات المتاحة.

## 7. مراجعة ادبية

### اولا. بنية النظام الضريبي و الزكوي في المملكة العربية السعودية:

كما تمت الإشارة سابقاً فإن النظام الضريبي و النظام الزكوي في المملكة العربية السعودية هو نظام واحد و يشرف عليه هيئة الزكاة و الدخل التي تعمل تحت سلطة وزارة المالية. و قد صدر نظام جبائية الزكاة و الضريبة لأول مرة بالقرار الملكي رقم ( 577/28/17 ) وتاريخ 14/03/1376هـ جرياً، و لائحته التنفيذية بالقرار الوزاري رقم ( 2082 ) وتاريخ 01/06/1438هـ جرياً ، و قد تم تعديل اللائحة التنفيذية بالقرار الوزاري رقم ( 2216 ) وتاريخ 07/07/1440هـ جرياً ، وقواعد حساب زكاة مكلفي التقديري بالقرار الوزاري رقم ( 852 ) وتاريخ 28/02/1441هـ جرياً ( جبر & السهلي ، ٢٠١٦ ) ، وتطبق أحكامهم وفقاً للمادة الثانية من اللائحة التي صفت المكلفين إلى :

أ. أشخاص طبيعيين : يشمل هذا الصنف صاحب المؤسسة الفردية و الشريك المتضامن

ب. الأشخاص الاعتباريين : تشمل شركة المساهمة المحدودة و شركة المساهمة و شركة التوصية البسيطة و الحصص الحكومية.

و قد قسمت اللوائح التنفيذية لهذا القانون الضريبي المفروضة على المكلفين أنظمة الجبائية إلى نظام الزكاة و الذي يهتم بتحصيل الزكاة من المكلفين وفق أحكام الشريعة الإسلامية وأنظمة الضريبة التي تشمل نظام ضريبة الدخل و نظام الضريبة الانتقائية و نظام ضريبة القيمة المضافة التي صدرت مؤخراً. وفق للتصنيف السابق يمكن تقسيم وعاء الجبائية إلى وعاء الزكاة و وعاء الضريبة: (الدليل الإرشادي العام للزكاة، ٢٠١٩)

### أ. الزكاة:

موجب الشريعة الإسلامية ، فإن دفع الزكاة ينطوي على جوانب قانونية ، والتي تشمل تنظيم الأمور المالية للدولة . و الزكاة لغة تعني "النمو والزيادة". و اصطلاحا هي الركن الثالث من أركان الإسلام. و تمثل المقدار المالي الذي يجب على المسلمين دفعها ، والتي تعادل 2.5 % من أصولهم . ومع ذلك ، يتم تصنيف الزكاة بدرجة عالية ليس فقط بسبب جانب المال ، ولكن بسبب الأسس المنطقية التي تحت على وجودها. يجب أن ترضي نوايا الزكاة الله وأن تكسب منه أجراً. الزكاة دليل واف على صدق إيمان الفرد (الله & وصهيب, 2011) الأساس المنطقي وراء الحاجة إلى دفع الزكوة هو أن كل شيء في الكلمة هو في الواقع ملك الله. على هذا النحو ، الثروة التي منحنا إياها الله فقط. ثم ، على المجتمع أن يعني بهذه الثروة ويستخدمها في شرفه. يتم تطهير ممتلكاتنا بمجردأخذ جزء من هذه الثروة وإعطائهما للمحتاجين. بالإضافة إلى ذلك ، فإن إعطاء الزكوة له تأثير في رفع تقديرنا لذاتنا. هذا لأننا ندرك فعل التواضع الذي قمنا به.

(Alsolaim, 2016)

هناك فرق بين الزكوة والضرائب تكمن النظرية البحثة للضرائب في موضوعين يمكن أن يُنسب إليهما طابعها: قوانين الواقع ومبدأ المساواة(Alsolaim, 2016) . وفقاً للنظرية البحثة للضرائب ، فإن الزكوة هي أحد الأركان الخمسة في الشريعة الإسلامية (القانون الديني) ، فهي تدعو إلى الدفع الإلزامي . (Alsolaim, 2016) يجب أخذ نسبة معينة من كل نوع من الممتلكات وإعطائهما للمحتاجين والفقراء لتمكينهم من تلبية احتياجاتهم . من ناحية أخرى ، فإن الضرائب هي التزام تفرضه الحكومة على مواطنها. على عكس الزكوة ، وهي عبارة عن عبادة دينية (عبادة) ، تهدف الضريبة إلى تغطية الإنفاق الحكومي ، كما أنها تخدم غرضاً اجتماعياً وسياسياً أكبر للحكومة ، في حين أن الزكوة مصممة لتغطية الفقراء والمحتاجين ، فلا شيء يذهب للحكومة. يدفع

المسلمون الزكاة من أجل كسب الأجر من الله ، وتطهير أرواحهم ، وزيادة ثرواتهم ، وإسعاد المحتاجين وإسعادهم. الزكاة وسيلة قوية للتكافل الاجتماعي. إنه يذهب للناس كيف يحتاجونه ، وليس للحكومة. من ناحية أخرى ، تؤخذ الضرائب لغواياً من الغرامات والرسوم. يذهب مباشرة إلى الحكومة ويزيد أموالها.(Alsolaim, 2016)

يبلغ إجمالي عدد سكان المملكة العربية السعودية حوالي 33 مليون نسمة ، 97 بالمائة منهم مسلمون. في عام 2017 ، بلغ نصيب الفرد من الدخل القومي الإجمالي في المملكة العربية السعودية 20,080 دولاراً أمريكياً. على الرغم من أن المملكة العربية السعودية بلد غني مع أعلى ناتج محلي (إجمالي الناتج المحلي) من 683,827 دولاراًأمريكيًا في عام 2017 مقارنة بالدول الإسلامية الأخرى ذات الدخل المرتفع ، يشير انخفاض نصيب الفرد من الدخل القومي الإجمالي إلى وجود مشكلة فقر نسبي.(Muhammad, 2019).

لقد مر نظام الزكاة في المملكة العربية السعودية بعدة ثورات ولديه أقدم نظام قانوني لتحصيل الزكاة. (Powell, 2010) ومن الجدير بالذكر أن المملكة العربية السعودية هي الدولة الوحيدة التي تحكم كل من الزكاة والضرائب تحت هيئة حاكمة واحدة وهي الهيئة العامة للزكاة والدخل التابعة لوزارة المالية. بموجب نظام الزكاة الضريبي في المملكة العربية السعودية ، تعتبر الزكاة شكلاً من أشكال الضرائب و تحديدا ضرائب الدخل وقد وقعت المملكة العربية السعودية 30 اتفاقية ضريبية ثنائية مع دول أخرى تؤكد أن الزكاة ضريبة.(Muhammad, 2019)

على عكس الدول الإسلامية الأخرى ، فإن دفع زكاة الأعمال في المملكة العربية السعودية إلزامي لجميع الأفراد والشركات السعودية بنسبة 2.5 في المائة من المبلغ

الخاضع للتقييم. عند الدفع ، يتم منح دافعي الزكاة شهادة زكاة ويجب على دافعي الزكاة الاحتفاظ بسجلات ووثائق مناسبة لأغراض تقدير الزكاة والتدقيق. يمكن للمكلفين الاعتراض على ربط الزكاة خلال 15 يوماً من تاريخ الاستلام. على الرغم من أن الزكاة إلزامية في المملكة العربية السعودية ، إلا أنه لا توجد قوانين وأنظمة بشأن المتهربين من الزكاة أو الأفراد غير الممثلين. العقوبة الوحيدة لمن لا يملك شهادة زكاة هي أنه لا يحق لهم التقدم بطلب للحصول على إجراءات حكومية معينة ، على سبيل المثال ، دفع الراتب وتوظيف موظفين أجانب. نوع آخر من الزكاة المفروضة في المملكة العربية السعودية هو الزكاة على الاستثمار في الأدوات الحكومية التي يجب أن تدفع من قبل كل دولة. (Muhammad, 2019)

من حيث التوزيعات ، يتم تحويل الزكاة المحصلة إلى مؤسسة النقد العربي السعودي (ساما) ، وهو البنك المركزي للمملكة العربية السعودية. ثم تقوم مؤسسة النقد العربي السعودي بتحويل الأموال إلى وكالة التأمينات الاجتماعية التابعة لوزارة الشؤون الاجتماعية للتوزيعات على أصناف وطبقات محددة من المجتمع لكن خلقت عدة طبقات من صرف الزكاة مشكلات بيروقراطية أثرت على حق أصناف في تلقى الزكاة. بخلاف توزيع الزكاة ، أثار الباحثون أيضاً مخاوفهم بشأن قضايا حوكمة الزكاة من قبل الهيئة العامة للزكاة والدخل ، بما في ذلك التفسير الغامض لقانون الزكاة ، والممارسة الفعلية لتحصيل الزكاة من الشركات والكيانات التجارية وليس الأفراد ، وتصنيف الأصناف ، والتقاضي (Abdullah Wahib Allami, 2015). تساهم هذه القضايا في تحصيل الزكاة المنخفضة ويجب إدارتها بشكل منهجي لضمان قدرة المسلمين على أداء واجباتهم وفقاً لذلك.

نتيجة للأهمية الكبيرة للزكاة مدخل وطني حددت الفقرة الرابعة من اللائحة التنفيذية مكونات وعاء الزكاة للمكلف الممسك للدفاتر التجارية بأنها تشمل : (Deloitte, 2020)

- رأس المال
- الإيرادات و الدفعات المقدمة
- القروض طويلة الأجل
- الاحتياطات المرحلة
- الارباح المدورة
- المخصصات
- صافي ربح العام المعدل
- الارباح تحت التوزيع
- التغيير في القيمة العادلة

كما حددت الفقرة الخامسة من تلك اللوائح البند الذي تحصم من وعاء الزكاة وفق ما يلي :

- الأصول الثابتة
- الانشاءات الرأسمالية
- الأصول الغير ملموسة
- الاستثمارات طويلة الأجل
- المصاريف الرأسمالية
- صافي الخسائر المعدلة
- صافي الخسائر المرحلة

- الوديع النظامية لشركات التأمين وإعادة التأمين
- المدخلات الزراعية المخزنة المستعملة في الإنتاج

في حين أن الدولة تتحمل للزكاة المترتبة على الاستثمار في الصكوك والسنادات الحكومية وفق القرار الوزاري الصادر برقم (٢١٨) وتاريخ ١٤٤٠/٠٧/٠٧ هجرياً.

وقد نصت المادة السادسة من اللائحة التنفيذية على المصروفات التي لا يجوز حسمها من الوعاء الزكوي وفقاً ما يلي:

- المصروفات غير المرتبطة بالنشاط.
- المصروفات التي لا يمكن المكلف من إثبات صرفها بموجب مستندات مؤيدة أو قرائن إثبات أخرى.
- الزكاة المستحقة أو المسددة في المملكة أو في أي دولة سواء كانت عن السنة أو عن سنوات سابقة.
- حصة الموظف في صناديق التقاعد النظامية كصندوق معاشات التقاعد أو التأمينات الاجتماعية أو صناديق التوفير والادخار.
- قيمة المواد الموردة أو قيمة الخدمات المقدمة من أطراف مرتبطة بالمكلف الرائدة عن الأسعار المستخدمة بين أطراف مستقلة.
- جميع المخصصات باستثناء مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بالنسبة للبنوك شريطة تقديم شهادة من مجلس إدارة البنك إضافة إلى احتياطي تتضمن تحديد مقدار الديون المشكوك في تحصيلها وأن توافق مؤسسة النقد العربي السعودي على ذلك، الاقساط غير المكتسبة، واحتياطي الأخطار القائمة في شركات التأمين وإعادة التأمين (الاحتياطيات الفنية) بشرط إعادة تحصيلها للوعاء الزكوي في

السنة الزكوية التالية وأن يكون تحديدهما وفقاً للمعايير المهنية المتبعة في هذا النشاط. (Deloitte, 2020)

**بـ. وعاء الضريبة:** و يقسم إلى :

#### **أ) ضريبة الدخل والاستقطاع:**

حيث تشمل ضريبة الدخل كافة الشركات و المؤسسات العاملة داخل المملكة العربية السعودية و الإقراط المقيمين المرتبطين بتلك المؤسسات وفق ما يلي : (الدليل الإرشادي للمبسط لضريبة الاستقطاع، ٢٠١٨)

- الاجنبي المقيم المالك لمؤسسة أو الشريك المتضامن
- الغير مقيم الممارس لنشاط من خلال منشأة دائمة
- الحصص الأجنبية في شركات الأموال المقيمة
- الأشخاص العاملين في إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية واستثمار الغاز الطبيعي

ونقله

في حين أن ضريبة الاستقطاع تشمل الغير مقيمين الذين يحققون دخل من المملكة دون وجود مؤسسة دائمة.

و وفق للوائح التنظيمية و تحديداً وفق الفقرة الأولى والثانية من المادة الثامنة من الفصل الرابع من نظام ضريبة الدخل على الدخل الخاضع للضريبة كما هو آت: (الدليل الإرشادي للمبسط لضريبة الاستقطاع، ٢٠١٨)

- الدخل الخاضع للضريبة هو إجمالي الدخل شامل كافة الإيرادات والأرباح والمكاسب الناتجة عن مزاولة النشاط مهما كان نوعها ومهما كانت صورة

دفعها، بما في ذلك الارباح الرأسمالية وأي إيرادات عرضية، مستقطع منه الدخل المعفى.

- الدخل الناتج من العمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي هو إجمالي الدخل المتحقق من بيع أو تبادل أو تحويل الغاز الطبيعي وسوائله ومكثفات الغاز ما في ذلك الكبريت والمنتجات الأخرى وأي دخل آخر يحصل عليه المكلف من دخل عرضي أو غير تشغيلي مرتبط بنشاطه الرئيس مهما كان نوعه ومصدره، بما في ذلك الدخل المتحقق من استغلال طاقة فائضة في أحد مرافق أو جه نشاط استثمار الغاز الطبيعي.

كما نصت المادة السادسة في الفصل الثالث من نظام ضريبة الدخل على أن يحتسب الوعاء الضريبي للشخص الطبيعي الواحد بشكل مستقل عن غيره، وأن يحتسب الوعاء الضريبي لشركة الاموال بشكل مستقل عن الوعاء الضريبي للمساهمين أو الشركاء فيها أو الشركات التابعة لها، وأن لا يشمل الوعاء الضريبي للشخص الذي يعمل في إنتاج الزيت والماء الهيدروكريوبونية وعائه الضريبي المتعلق بمجال استثمار الغاز الطبيعي، وذات الامر عند احتساب الوعاء الضريبي لمن يعمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي(نظام ضريبة الدخل، ٢٠١٢)

و من ناحية التسعير و آلية الاحتساب فقد نصت الفقرات (أ + ب + ج) من المادة السابعة من الفصل الثالث من نظام ضريبة الدخل على أسعار الضريبة على ما يلي:

(نظام ضريبة الدخل، ٢٠١٢)

- سعر الضريبة على الوعاء الضريبي (٢٠٪) لشركات الاموال المقيدة، وللشخص الطبيعي الاجنبي المقيم الممارس للنشاط، وللشخص غير المقيم

الممارس لنشاط من خلال منشأة دائمة، وللمكلف الذي يعمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي.

- سعر الضريبة على الوعاء الضريبي (50)% للمكلف الذي يعمل في إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية، والبالغة إجمالي استثماراته في المملكة مبلغاً يزيد على ثلاثة وخمسة وسبعين مليار ريال سعودي.
- سعر الضريبة على الوعاء الضريبي (65)% للمكلف الذي يعمل في إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية، والبالغة إجمالي استثماراته في المملكة مبلغاً يزيد على ثلاثة مليارات لاير، وحتى مبلغ ثلاثة وخمسة وسبعين مليار ريال سعودي.
- سعر الضريبة على الوعاء الضريبي (75)% للمكلف الذي يعمل في إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية، والبالغة إجمالي استثماراته في المملكة مبلغاً يزيد على مائتين وخمسة وعشرين مليار لاير، وحتى مبلغ ثلاثة مليارات ريال سعودي.
- سعر الضريبة على الوعاء الضريبي (85)% للمكلف الذي يعمل في إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية، والبالغة إجمالي استثماراته في المملكة مبلغاً لا يزيد على مائتين وخمسة وعشرين مليار ريال سعودي.

ويعفى من ضريبة الدخل والاستقطاع وفق المادة العاشرة من نظام ضريبة الدخل على الدخول المغفاة من الضريبة وفقاً كلاً من:

- المكاسب الرأسمالية المتحققة من التخلص من الأوراق المالية المتداولة في السوق المالية في المملكة، وكذلك في سوق مالية خارج المملكة إذا كانت تلك الأوراق متداولة في السوق المالية في المملكة، وبصرف النظر عما إذا كان هذا التخلص قد نفذ من خلال سوق مالية في المملكة أو خارجها، أو من خلال أي وسيلة أخرى، وذلك وفقاً للضوابط التي تحددها اللائحة.

- الكسب الناتج عن التخلص من الممتلكات من غير أصول النشاط.
- التوزيعات النقدية أو العينية المستحقة من استثمارات شركة الاموال المقيدة في الشركات المقيدة أو غير المقيدة اذا حققت الشرطين التاليين:
  1. ان لا تقل نسبة مساهمة شركة الاموال المقيدة في رأس مال الشركة المستثمر فيها عن عشرة بالمائة (10%).
  - ii. ان لا تقل مدة ملكية الحد الادنى لنسبة مساهمة الشركة الواردة اعلاه عن سنة واحدة. (الدليل الإرشادي المبسط لضريبة الاستقطاع، ٢٠١٨)
- من جهة أخرى حددت المادة العاشرة من اللائحة التنفيذية المصارييف التي لا يجوز حسمها من الوعاء الضريبي بأنها:
  - رواتب و اجور الشريك أو المالك و أفراد عائلتهم
  - تعويض المالك أو الشريك و أفراد عائلتهم المبالغ فيها
  - المصارييف الترفيهية
  - مصاريف الشخص الطبيعي الزائد عن استهلاكه الشخصي
  - ضريبة الدخل المسددة أو المستحقة و غراماتها
  - الغرامات المسددة أو المستحقة لجهة بالمملكة
  - الرشاوى و المبالغ المشابهة لها
  - العمولات المدفوعة لوكالاء شركات التأمين
  - حصة الموظف في صندوق التقاعد النظامية
- و يضاف إلى ذلك الموارد أو قيمة الخدمات المقدمة من اطراف مرتبطة بالمطلق الرائدة عن الاسعار المستخدمة.

١. كما حددت المادة التاسعة من اللائحة التنفيذية البنود التي تخسم من الوعاء الضريبي بأنها: (الدليل الإرشادي المبسط لضريبة الاستقطاع، ٢٠١٨)
- المصاريف العادلة و الضرورية
- مصاريف عوائد القروض "الفوائد"
  - الديون المعدومة
  - قسط الاستهلاك للأصول الثابتة
  - المصاريف الدراسية لأبناء الموظفين
  - المخصصات و الاحتياطيات
  - مساهمات صاحب العمل في صناديق التقاعد النظامية
  - مصاريف البحث و التطوير
  - التبرعات

- iii. نسبة الاستقطاع: (الدليل الإرشادي المبسط لضريبة الاستقطاع، ٢٠١٨)
- حددت المادة الثالثة والستون من اللائحة نسب الاستقطاع التي تخضع لها المبالغ الموردة لغير المقيم وفق ثلث شرائح أساسية:
- الشريحة الأولى : نسبة ٢٠٪ التهاب الإدارة
- الشريحة الثانية : نسبة ١٥٪ تشمل : - الآتاوى أو الريع
- خدمات فنية و استشارية أو اتصالات هاتفية دولية مدفوعة للمركز الرئيسي أو شركة مرتبطة
- اي دفعات أخرى

الشريحة الثالثة : نسبة ٥٪ تشمل : - تذاكر الطيران

- الشحن البري أو البحري

- خدمات فنية أو استشارية أو اتصالات دولية

- ارباح موزعة

- عوائد قروض

- قسط تأمين أو إعادة تأمين

#### ب) ضريبة الانتقائية:

أقرت الاتفاقية الموحدة للضريبة الانتقائية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية بموجب المرسوم الملكي رقم (م/ ٥٠٣/٤٣٨) (موافق ١٤٣٨/٠٥/٠٣ هجرياً)، وصدر نظام الضريبة الانتقائية بالمرسوم الملكي رقم (م/ ٨٦) (موافق ١٤٣٨/٠٨/٢٧ هـ)، و لائحته التنفيذية بقرار مجلس إدارة الهيئة رقم (٩-١٧) (موافق ١٤٣٨/٠٩/٠٥ هـ)، وتطبق أحکامهم وفقاً للمادة السادسة من هذا النظام والأشخاص الملزمين بالتسجيل لأغراض الضريبة الانتقائية وفق ما يلي : (ضريبة السلع الانتقائية، ٢٠١٩)

- المزاولة لنشاط استيراد السلع الانتقائية
- المزاولة لنشاط إنتاج السلع الانتقائية
- الحائز للسلع الانتقائية عن وضع معلم متعلق للضريبة

حددت المادة الثانية والثالثة من اللائحة التنفيذية السلع التي تفرض عليها الضريبة التلقائية ومعدلاتها وفق الجدول التالي: (اللائحة التنفيذية للضريبة الانتقائية، ٢٠١٩)

السلع الانتقائية	معدل الضريبة الانتقائية
منتجات التبغ	% ١٠٠
أجهزة و أدوات التدخين الالكترونية و ما يماثلها	% ١٠٠
السوائل المستخدمة في أجهزة التدخين الالكترونية و ما يماثلها	% ١٠٠
مشروبات الطاقة	% ١٠٠
المشروبات الغازية	% ٥٠
المشروبات الحلاوة	% ٥٠

جدول ١ : السلع الانتقائية و معدل الضريبة لكل سلعة

#### ج) ضريبة القيمة المضافة :

أقرت الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة للدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية بوجب المرسوم الملكي رقم (م/٥١) وتاريخ ١٤٣٨/٥/٠٣ هجرياً، وصدر نظام ضريبة القيمة المضافة بالمرسوم الملكي رقم (م/١١٣) وتاريخ ١٤٣٨/١١/٠٢ هـ، و اللائحة التنفيذية بقرار مجلس إدارة الهيئة رقم (٣٨٣٩) و تاريخ ١٤٣٩/١٢/١٤ هجرياً، وتطبق أحكامهم وفقاً للمادة الثانية من اللائحة التي عرفت

الشخص الذي يمارس نشاط اقتصادي مستقل بقصد تحقيق الدخل، وتم تسجيله لأغراض ضريبة القيمة المضافة في المملكة أو اعتبر ملزماً بالتسجيل لأغراض ضريبة القيمة المضافة فيها. (ضريبة القيمة المضافة، ٢٠٢٠)

كما عرفت المادة الأولى من الاتفاقية الموحدة النشاط الاقتصادي بأنه النشاط الذي يمارس بصورة مستمرة ومنتظمة ويشمل النشاط التجاري ، أو الصناعي، أو الزراعي ، أو المهني، أو الخدمي أو أي استعمال متلكات مادية أو غير مادية، وأي نشاط مماثل آخر. و تعد كافة المنشآت التي تجاوزت مبيعاتها الخاضعة لضريبة القيمة المضافة خلال مدة الاثني عشر شهراً الماضية، أو مبيعاتها المتوقعة الخاضعة لضريبة القيمة المضافة خلال الاثني عشر شهراً المقبلة حد ٣٧٥٠٠٠ ريال سعودي ملزمة بالتسجيل في ضريبة القيمة المضافة، وتحصيلها وتوريدتها إلى الهيئة العامة للزكاة والدخل. (اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة، ٢٠٢٠)

كما يبين الجدول التالي التوريدات المغفاة والتوريدات الخاضعة لنسبة الصفر وفق الفصل الخامس والسادس من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة: (اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة، ٢٠٢٠)

الخدمات المالية	التوريدات المغفاة	التوريدات الخاضعة لنسبة صفر
الخدمات المالية	الخدمات المالية	الخدمات المالية
تأجير العقار السكني أو ترخيصه	الخدمات المالية	الخدمات المالية
نقل السلع و الركاب	الخدمات المالية	الخدمات المالية
الادوات و المعدات الطبية	الخدمات المالية	الخدمات المالية

### المعدن الاستثمارية

#### الجدول ٢ : التوريدات المغفاة و الخاضعة لنسبة صفر في ضريبة القيمة المضافة

حيث يكمن الفرق بين التوريدات المغفاة و التوريدات الخاضعة لنسبة صفر من الناحية المالية أن التوريدات المغفاة لا يتم تطبيق أي ضريبة عليها في حين أن التوريدات الخاضعة لنسبة صفر تفرض عليها ضريبة قد تصل إلى ١٠٠٪ لكن يتم استردادها لاحقا فتصبح الضريبة صفر بالمائة.

#### **ثانياً : المنازعات الضريبية و الزكوية و السلطات القضائية :**

ومن المعروف عالمياً أن من أكثر أنواع النزاعات والخلافات التي تثور بين الأفراد وجهات الإدارة تعقيداً وصعوبةً هي المنازعات الضريبية، ومثلها في المملكة المنازعات الزكوية، وهي التي تدور حول اعتراض المكلفين على ما تصدره الهيئة العامة للزكاة والدخل من ربوط زكوية أو ضريبية، إما بسبب الخلاف على أساس تطبيق الزكاة أو الضريبة، أو الخلاف على تحصيلها. وغالبية هذه المنازعات تعد من ضمن المنازعات الإدارية ، فهي تنشأ عن خصومة بين طرفين غير متكافئين وها الإدارة بوصفها سلطة عامة والفرد سواء كان طبيعى أو اعتباري ، وعادة ما نجد أن الإدارة في معظم المنازعات الإدارية تكتسب مركز المدعى عليه نظرا لما تتمتع به من مظاهر وامتيازات السلطة العامة التي يجعلها في غير حاجة إلى الرجوع للقضاء لتنفيذ أعمالها القانونية والمادية في مواجهة الغير بما تملكه من سلطة التنفيذ المباشر الأمر الذي يجعل الفرد وهو الطرف الآخر في المنازعة الإدارية في مركز المدعى والذي يكون حالية من أي امتيازات أو أدلة ، وهنا تنشأ مشكلة عدم تحقيق التوازن بين أطراف المنازعة الإدارية ، لذلك تعتبر هذه المنازعات من أكثر المنازعات أهمية لكونها ترتبط ارتباطا وثيقا بالمشروعية. (الزكاة والدخل، ٢٠١٩)

يتولى الفصل في هذه النزاعات القضاء الإداري و في مثل هذه القضايا تكمن الأهمية الكبرى في الإثبات حيث تعتبر أهم وأدق المarguments التي يتوجب العناية بها فمن خلال وسائله تتضح معالم المنازعة ، ويعرف عباء الإثبات على من يقع خصوصا في ظل الدور الإيجابي الذي يقوم به القاضي الإداري للوصول إلى الحقيقة ، فعدم التساوي بين الأطراف يفرض على القاضي الإداري دورا مختلفة عن دور القاضي العادي ، الذي يبقى حبيس النصوص النظامية ، والبيانات التي تعرض أمامه ، في الوقت الذي يتمتع به القاضي الإداري بسلطة إيجابية واستيفائية ، تتحوله أن يطلب من جهة الملفات والمعلومات الالزمة لإنهاء المنازعة ، وأن نكوها يعتبر قرينة على صحة الادعاء الذي يقدمه الفرد. (الزكاة والدخل، ٢٠١٩)

وتولى الدول جميعها هذا النوع من النزاعات أهميةً كبرى، وذلك بالحرص على توفير أعلى الوسائل التي تكفل للمكلفين ضمانةً كافيةً تحول دون تعسف الجهة المختصة بفرض وتحصيل الزكاة أو الضريبة على المكلفين، وحماية مراكزهم المالية من أن يتم التعرض لها دون سندٍ شرعيٍّ أو قانونيٍّ صحيح وثابت.

وفي شأن النزاعات الزكوية والضريبية في المملكة، فقد كان النظام السابق يقوم على أساس حق المكلف في الاعتراض على ما تصدره هيئة الزكاة والدخل من ربطٍ زكويٍ أو ضريبيٍّ بحقه، من خلال عدة إجراءات جاء تفصيلها في نظام ضريبة الدخل في المادتين (66 - 67) وفي لائحته التنفيذية في المواد (60 - 61 - 62) التي حددت بداية الاعتراض بأن يكون لدى نفس الهيئة العامة للزكاة، وفي حال تمسك الهيئة بصواب قرارها، يتم إحالة اعتراض المكلف إلى اللجنة الابتدائية لنظر هذه النزاعات، ثم بعدها اللجنة الاستئنافية، ثم يكون الطعن على قرار اللجنة الاستئنافية أمام ديوان المظالم بدرجتي التقاضي الابتدائية والاستئناف، وصولاً إلى النقض لدى المحكمة العليا الإدارية. (الزكاة والدخل، ٢٠١٩)

ورغم أن النص في هذا النظام كان خاصاً بإجراءات التظلم الضريبي؛ إلا أنه جرى إلهاق التظلمات الزكوية به لتطبيق عليها نفس الآلية للاعتراض، واستمر على ذلك طيلة السنوات الماضية، وفق تفاصيل وفروقات يسيرة يعرفها المختصون.

إلا أن التعديلات الأخيرة التي صدرت على هذه الأنظمة الزكوية والضريبية، قد شملت كذلك إجراءات آلية التظلم من قرارات الربط الزكوي والضريبي. ففي شأن الزكاة ورد في قواعد وإجراءات جبائية الزكاة الصادرة عن وزير المالية، تنظيم إجراءات الاعتراض وذلك في الفصل الثامن من هذه القواعد، في المواد (22 - 23 - 24 - 25) وقد اقتصرت على الإشارة إلى التظلم أمام اللجان الابتدائية والاستئنافية فقط دون أي إشارة لحق التظلم أمام ديوان المظالم كما في السابق، بل جاء نص المادة (27) من هذه القواعد بما يشير ضمناً إلى أن قرار اللجنة الاستئنافية يكون نهائياً ولا يجوز الطعن عليه.

كما صدر أيضاً أخيراً الأمر الملكي الكريم رقم (م/113) في 11 / 2 / 1438هـ الذي قضى بتعديل نص المادة (67) من نظام ضريبة الدخل الخاصة بتشكيل وإجراءات الاعتراض أمام لجان الاعتراضات الضريبية الابتدائية والاستئنافية، وقضى النص الجديد أن « تكون قرارات اللجنة الاستئنافية نهائية غير قابلة للاعتراض عليها أمام أي جهة قضائية أخرى» (الزكاة والدخل، ٢٠١٩)

وبالنظر إلى مجموع التعديلين المشار إليهما أعلاه بقرار وزير المالية في قواعد جبائية الزكاة، والمرسوم الملكي في تعديل نظام ضريبة الدخل، يتضح أن المنظم السعودي اتجه إلى إلغاء درجات التظلم التي كانت مقررة أمام ديوان المظالم سابقاً، والاقتصار فقط على التظلم أمام اللجانتين الابتدائية والاستئنافية.

وقد أحدثت هذه التعديلات بعض الارتباك لدى المختصين في تطبيق هذه الأنظمة، وصدرت على إثرها قرارات أو أحكام قضائية متباعدة، بعضها أخذ بالتعديل وإلغاء مرحلة التقاضي أمام ديوان المظالم، وبعضها تمسك بما كان العمل عليه سابقاً، ولكلٍ من هذين الاتجاهين تعلياته.

ما استدعي صدور قرار من وزير المالية برقم 1215 في 13 / 2 / 1439هـ بتوسيع استمرار العمل على ما كان عليه سابقاً قبل هذه التعديلات، وما زال ديوان المظالم يستقبل دعاوى الطعن على قرارات اللجنة الاستئنافية، وذلك لأن الفقرة (رابعاً) من المرسوم الملكي رقم (م/113) نصت على أن تستمر اللجان الابتدائية والاستئنافية المنصوص عليها في نظام ضريبة الدخل - قبل التعديل - في ممارسة مهماتها وفقاً لتشكيلتها الحالية، لحين إعادة تشكيلها وفقاً للنص بعد التعديل.

ومثل هذه التغييرات الجوهرية تؤكد ضرورة العناية التامة بتوفير كامل الضمانات الكافية والباعثة على الثقة لدى المكلفين، بعدالة وقانونية إجراءات وقرارات الربط والتحصيل الركيوي والضريبي، وذلك من خلال قوة واستقلالية وعمق خبرة اللجان التي سيتم تشكيلها لنظر هذه النزاعات.

كما أن هذه التغييرات الكثيرة المتلاحقة والدقيقة، تبرز أهمية دور المحامين في توفير الخدمات القانونية الاستشارية الموثوقة لعملائهم من الأفراد والشركات من سائر المكلفين، لمساعدتهم على التماشي بشكل صحيح مع هذه الأنظمة والإفادة مما قررته لهم من حقوق وضمانات.

وتشمل المنازعات الضريبية والركيوية الأشكال التالية: (عثمان، ٢٠١٠)

• ربط ركيوي

• ربط ضريبي

- ربط زكوي و ضريبي
- التقييم الضريبي
- الغرامة

### ثالثاً: الاعتراض الزكوي والضريبي في المملكة العربية السعودية

تم إنشاء لجان الاعتراض الضريبي و الزكوي وفق المادة السابعة و الستين من نظام ضريبة الدخل لعام ١٤٢٥ هجريا. تمثل لجان الاعتراض هذه إحدى ركائز النظام الزكوي والضريبي في المملكة. حيث تتولى هذه اللجان الفصل في الخلافات الزكوية والضريبية التي تنشأ بين المصلحة والمكلفين (المادة السابعة والستين، نظام ضريبة الدخل ١٤٢٥ هجرياً). وبذلك تمثل لجنة الاعتراض الابتدائية هيئة إدارية مستقلة ذات اختصاص قضائي تفصل في المنازعات التي تتعلق بنظام جبائية الزكاة ونظام ضريبة الدخل. وتشكل لجان الاعتراض الزكوية والضريبية الابتدائية عادة من موظفين حكوميين وذلك بقرار من وزير المالية. وتكون اللجنة من رئيس وثلاثة أعضاء على الأقل من المتخصصين في مجال المحاسبة، والأنظمة والقانون، على أن يكون أحدهم من موظفي المصلحة. ويعاد تشكيل اللجان كل أربع سنوات مع مراعاة استمرار عضو أو أكثر لفترات جديدة من أجل الاستفادة من خبرته (المادة الحادية والستون، اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، ١٤٢٥هـ). (عثمان، ٢٠١٠) ويوجد في المملكة حاليا ست لجان اعتراض ابتدائية، ثلث منها في مدينة الرياض، واثنتان في مدينة جدة، وواحدة في مدينة الدمام. وتعتبر أحكام الشريعة الإسلامية المرجع الأساسي لنظام جبائية الزكاة الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم (١٧) /٨٦٣٤/٢٨/٢٩ (وتاريخ ١٣٧٠/٠٦/٢٩ هجرياً) وهو النظام الذي تطبقه المصلحة على مكلفي الزكاة. كما أن نظام ضريبة الدخل الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم (١١) و تاريخ ١٤٢٥/٠١/١٥ هجريا هو المرجع الأساسي

## لأحكام ضريبة الدخل المطبقة في المملكة. وتقوم المصلحة بموج تعميمها رقم

٩/٢٥٧٤ وتاريخ

٤/١٤٢٦ هجريا بتطبيق بعض الأحكام الإجرائية والقواعد المحاسبية الواردة في نظام ضريبة الدخل على مكلفي الزكاة، وذلك بهدف توحيد الإجراءات لجميع مكلفي المصلحة سواء كانوا خاضعين للزكاة أم للضريبة. يحق للمكلف وفقاً لأنظمة الزكوية والضريبية الاعتراض على الربط الذي أجرته المصلحة خلال ستين يوماً من تاريخ تسلمه خطاب الربط (المادة السادسة والستون، نظام ضريبة الدخل ١٤٢٥هـ). ويجب أن يكون الاعتراض بموجب مذكرة مسببة يقدمها المكلف إلى المصلحة. ثم تقوم المصلحة بدورها بدراسة الاعتراض، وإذا اقتنعت بصحته فلها أن تقبل الاعتراض أو جزء منه، وفي حالة استمرار الخلاف بين المكلف والمصلحة، فإن المصلحة ترفع الاعتراض إلى اللجنة الابتدائية (المادة الستون، اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، ١٤٢٥هـ). وتقوم اللجنة بدراسة الاعتراض والبت فيه، حيث تقوم في سبيل ذلك بتحديد جلسة استماع من خلال إخطار كلٍ من المصلحة والمكلف بالتاريخ الذي تحدده لسماع ميراثهما وحججهما وتقديم ما لديهما من مستندات.(اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، ١٤٢٥)

ولللجنة أن تطلب من كل من المصلحة والمكلف تقديم ما تراه ضرورياً من البيانات والمستندات الإضافية. وإذا تخلف أحد الطرفين أو كلاهما عن حضور جلسة الاستماع، فلللجنة أن تصدر قرارها وفق الواقع والمستندات المعروضة عليها، ويجوز تأجيل الجلسة لأسباب تقتضي بها اللجنة لمرتين كحد أقصى (المادة الحادية والستون، اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، ١٤٢٥هـ). ولا يعد انعقاد اللجنة صحيحاً إلا بحضور معظم أعضائها، على أن يكون من بينهم الرئيس أو نائبه. ويتوجب على اللجنة أن تنظر بدأياً في سلامية الاعتراض من الناحية الشكلية، من حيث تقديمه خلال الموعد النظمي،

ومدى قانونية التمثيل لكل طرف، والتأكد من سداد الضريبة المستحقة على البنود غير المعترض عليها وذلك قبل النظر في الاعتراض من الناحية الموضوعية. (اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، ١٤٢٥)

وتصدر قرارات اللجان في الاعتراض بأغلبية الأصوات، وإذا تساوت الأصوات يغلب الرأي الذي يصوت معه الرئيس. ولا يجوز أن يقل ربط الزكاة أو الضريبة في قرار اللجنة عما أقر به المكلف أو ممثله، ولا أن يتجاوز ربط المصلحة (المادة الحادية والستون، اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، ١٤٢٥هـ). (اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، ١٤٢٥)

ويجب على اللجنة أن تخطر كلاً من المصلحة والمكلف بقرارها، وبعد قرار اللجنة الابتدائية نهائياً ما لم يتم استئنافه. كما يجب على المصلحة تنفيذ القرار الابتدائي وتعديل الربط بموجبه وإشعار المكلف بذلك حتى لو تم استئنافه. وفي حالة عدم اقتناع أحد الطرفين بقرار اللجنة الابتدائية، فإن لأي منهما استئناف القرار الابتدائي أمام لجنة الاعتراضات الزكوية والضريبية الاستئنافية خلال ستين يوماً من تاريخ الإبلاغ بالقرار. كما يجوز لأي من المصلحة والمكلف التظلم من القرار الاستئنافي أمام ديوان المظالم خلال ستين يوماً من تاريخ الإبلاغ بقرار اللجنة الاستئنافية (المادة الحادية والستون، اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، ١٤٢٥هـ). (اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، ١٤٢٥)

رابعاً: أعضاء اللجان و سماتهم: (Mohammed & Yahya, 2016)

يجب أن يتتصف أعضاء اللجان المختصة بدراسة طلبات بمجموعة من الصفات و المؤهلات التي تجعلهم قادرين على الفصل في قضايا حساسة مثل النزاعات الضريبية : (نبذه عن اللجان، لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية)

### أ. التأهيل العلمي :

تنص المادة الواحدة و الستين من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل أن تتكون لجان الاعتراض من المتخصصين في مجال المحاسبة والضرائب ، والأنظمة والقانون . و تكون اللجان عادة متوازنة من حيث العدد بين الاختصاصات

### ب. الاستقلال

لا شك أن الاستقلال من المسائل الهامة التي يجب مراعاتها في مثل هذه اللجان . فاللجان الابتدائية تقوم بإصدار أحكام قضائية قابلة للتنفيذ فور صدورها . وبحكم أن المصلحة التي تعتبر طرفا دائمًا في أي اعتراض ، تقدم دعما إداريا لوجستيا للجان الاعتراض ، لكن عقد اجتماعات اللجان في مقر مصلحة الضرائب ومشاركة موظفين من المصلحة أو من وزارة المالية في عضوية هذه اللجان قد يؤثرا في الاستقلال الظاهري للجنة .

### ت. بذل العناية

يمكن أن تقاد العناية المهنية المبذولة بواسطة أعضاء اللجان بالوقت المبذول من قبلهم في أعمال اللجنة وبينما يقوم الأعضاء بعقد اجتماعات دورية رسمية ثلاثة مرات أسبوعيا في الغالب ، إلا أن الوقت المبذول في أعمال اللجنة يشمل أيضا الوقت الإضافي التي يقضيه العضو في دراسة الاعتراض خارج وقت الاجتماعات الرسمية . وعلى الرغم من إجماع المشاركين على قيامهم بدراسة الاعتراضات خارج وقت تلك الاجتماعات وبالتالي لا يمكن تحديد الجهد المبذول من قبل أعضاء اللجنة حيث أن الوقت المبذول قد يرتبط بتخصص العضو (Mohammed & Yahya, 2019) فكلما كان الاعتراض المعروض على اللجنة ليس من تخصص العضو الأصيل والأساسي كلما كانت مسانته والوقت الذي يبذله محدودا بحدود إلمامه بالمسائل التخصصية المرتبطة بالاعتراض

### ث. عدد الاعضاء:

تشكل اللجان القائمة حاليا من أربعة إلى خمسة أعضاء ، و هذا العدد غير كافي لمراجعة كافة الاعتراضات خصوصا نتيجة العدد الكبير من المقيمين في المملكة العربية السعودية و خصوصا في لجنة الرياض و من جهة أخرى لا يكون أعضاء اللجنة متفرغون تماما لأعمال اللجنة حيث يبلغ عمر اللجنة اربع سنوات فقط.

ولا شك أن عملية تفرغ أعضاء اللجان يتوازن مع توجه وزارة المالية بإحلال عناصر جديدة في اللجان عند إعادة تشكيلها ، فالنظام ينص على إعادة تشكيل اللجنة كل أربع سنوات مع مراعاة استمرار واحد أو أكثر من الأعضاء في اللجنة لفترة أو لفترات أخرى .

### خامساً : التسهيلات و الدعم الذي تتلقاه اللجان:

تمتلك اللجان الضريبية عدد من المميزات و التسهيلات التي تساعدها في أداء عملها. من تلك التسهيلات توافر المساعدين الإداريين والمقر المناسب والتجهيزات الفنية من حاسب آلي وطابعات وآلات تصوير وأجهزة اتصال ضرورية لأداء المهام المتعلقة بعمل اللجنة . (Mohammed & Yahya, 2019)

من جهة أخرى قد تشتمل الاعتراضات التي تنظر فيها اللجان على مسائل تخصصية تحتاج إلى الاستعانة بخبراء متخصصين في هذه المسائل. وعلى الرغم من أن اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل قد أعطت اللجان حق الاستعانة بالخبراء عند الحاجة (المادة الثانية والستون، ١٤٢٥هـ)، لكن عدم وضوح آلية الاستعانة بمؤلء الخبراء أو بسبب عدم وجود الاعتماد المالي الكافي لتفعيله أتعاب هؤلاء الخبراء جعل من الصعب الاستعانة بمتخصصين لدرجة الاستغناء عن ذلك.

### سادساً: آلية عمل اللجان :

من خلال مراجعة القوانين و اللوائح المتعلقة بهذه اللجان لم يتم إيجاد اي تشريعات تحدد آلية عمل اللجان و اما اكتفت اللائحة التنفيذية بالإشارة إلى واجبات اللجنة عامةً. كما لوحظ عدم وجود أي وثائق توثيق الاجتماعات التي تجريها اللجنة أو آلية عملها كما لا يوجد ما يشير إلى أوقات إجراء الاجتماعات أو شكلها مما قد يسبب نوع من الفوضى و تأخير في إنجاز المعاملات.“Operating Rules for the Tax Appeal Process Published,” 2020

نتيجة لما سبق فإن آلية عمل اللجان تبقى مبهمة و متعلقة بأعضاء اللجنة و مدى تنظيمهم الذاتي و لكن في غالب الأحيان يجري النظر في الاعتراضات وفق ما يلي (Mohammed & Yahya, 2016):

- أ) نظر اللجان في الاعتراضات حسب تاريخ إحالتها إلى اللجنة.
- ب) يقوم السكرتير بعد التنسيق مع رئيس اللجنة بإرسال بيانات الاعراض إلى الأعضاء للاطلاع عليها.
- ت) تعقد اللجنة جلسة أولية لمناقشة موضوع الاعراض.
- ث) يتم تكليف أحد الأعضاء المتخصصين في موضوع الاعرض للنظر فيه وتكوين تصور أولي حوله، وتحضير الأسئلة التي يمكن طرحها على المكلف أو المصلحة أثناء جلسة الاستماع، وذلك لمزيد من الفهم لوجهة نظر كل طرف.
- ج) تعقد اللجنة جلسة الاستماع ويتم خلالها طرح الأسئلة المعدة أو أي أسئلة جديدة تبرز أثناء الجلسة على ممثل المكلف والمصلحة، والاستماع إلى وجهات نظرهم. وقد يطلب من طرف الاعرض تقديم بيانات ومستندات إضافية ترى اللجنة أهميتها.

ح) بعد استكمال البيانات الإضافية المطلوبة من قبل اللجنة، يطلب من العضو المتخصص، وفي الغالب العضو الذي تولى تكوين التصور الأولي حول الاعتراض، يطلب منه وضع تصور كامل عن الاعتراض والخروج برأي حول كيفية معالجة الاعتراض.

خ) يطرح الرأي الذي توصل إليه العضو المتخصص على اللجنة ويتم مناقشة ومداولة جوانب الاعتراض بشكل جماعي. وقد تبني اللجنة الرأي الذي اقترحه العضو المتخصص أو قد تطلب من عضو آخر إجراء مزيد من الدراسة للاعتراض تمهيداً للبت فيه.

بالتأكيد تتم هذه المراحل بعد مراعاة صحة الاعتراض واستكماله الاوراق المطلوبة لتوضيح ما هي الاعتراض والبنود التي يتم الاعتراض عليه من قبل المكلف.

#### سابعاً: الاعتراضات الزكوية:

بالنسبة للاعتراضات الزكوية فإن اللجنة تستند إلى الفتاوى الشرعية من أجل البت في الاعتراضات الزكوية في حين أن الجنة تستند إلى نظام ضريبة الدخل من أجل البت في الاعتراضات الضريبية. وهذا يتواهم مع الأنظمة الزكوية والضريبية التي تقرر أن أحكام الشريعة الإسلامية هي المرجع الأساسي لأحكام جباية الزكاة وأن نظام ضريبة الدخل هو المرجع لأحكام ضريبة الدخل المطبقة في المملكة.

نتيجة لاختلاف الآراء الفقهية حول تقييم الزكاة وفروعها من الطبيعي أن تواجه اللجنة صعوبة في البت في الاعتراضات الزكوية حيث أن الاعتراض الزكوي يرتبط في بعض الأحيان بعدة بمسائل قد تتعدد الآراء الفقهية حول كيفية معالجتها، وهذا يؤدي إلى ظهور وجهات نظر متعددة داخل اللجنة نفسها حول المعالجة المحتملة للاعتراض. أما بالنسبة للاعتراضات الضريبية فيتم إرجاعها فقط لرأي واحد يتمثل بما ينص عليه نظام

ضريبة الدخل و بالتالي يكون البت في المسائل الضريبية أكثر سهولة.)  
 ( Mohammed & Yahya, 2016

### 1 . تحليل البيانات والنتائج:

من خلال دراسة بنية النظام الضريبي والركيوي وهيئات فصل النزاعات الركيوي والضريبية يمكن استنتاج وجود عدد من المشكلات التي يعاني منها هذا النظام وأهم تلك المشكلات:

أولاً : الاستقلالية : تعمل لجان فض النزاعات الضريبية و الركيوي تحت إشراف الهيئة العامة للزكاة و الدخل (GAZT) حيث غالباً ما تكون الأخيرة الجهة المدعى عليها في النزاعات الضريبية و الركيوية بكلمات أخرى فإن الجهة القضائية تعمل تحت إشراف أحد الخصوم في القضية و هذا ينافي منطق استقلال القضاء.

ثانياً: لا يوجد حالياً ما يمنع من أن يكون أعضاء اللجان ليسوا مؤهلين قضائياً أو شرعاً و بالتالي يمكن للمحاسبين من لا يملكون خبرة قضائية أو شرعية أن يكونوا أعضاء في هذه اللجان و بالتالي يشكل هؤلاء نقطة معوقة في عمل هذه اللجان بسبب الاعتماد على بعض الأعضاء غير المؤهلين شرعاً أو قضائياً.

ثالثاً: تسمية هذه اللجان كلجان و ليس محاكم تابعة لوزارة العدل يشوب عملها و لا يعطيها سلطة تنفيذ مقرراتها و أحکامها.

### 2 . اقتراحات

يمكن للجان الضريبية الجديدة التي تم إنشاؤها بموجب أمر ملكي أن تعمل تحت إشراف الأمانة العامة للجان الضريبية ، والتي يجب أن تكون مرتبطة مباشرة بالملك ومنفصلة عن الهيئة العامة للزكاة والدخل (GAZT) لأنها سلطة تنفيذية يمكن أن تكون تقديم دعم كبير للجان الضريبية إذا كانت تتمتع بدرجة أكبر من الاستقلالية.

يجب أن يقتصر أعضاء اللجان الضريبية بشكل صارم على المؤهلين قانوناً ولديهم خبرة في الشريعة الإسلامية. قد يكون المؤهلون كمحاسبين أو في المجالات الأخرى ذات الصلة خباء على الأكثر ، ولكن ليسوا أعضاء. ويأتي هذا الحل منسجماً مع أحد الحلول الواردة في تقرير مقدم إلى مجلس الشورى لتأهيل القضاة. وبحد الإشارة إلى أن تقريراً حديثاً للجنة القضائية بمجلس الشورى السعودي تضمن اقتراحاً بتعديل المادة 31 (د) من قانون القضاء. وينص التعديل على أن المرشح الذي يسعى إلى أن يصبح قاضياً يجب أن يحصل على شهادة من إحدى كليات الشريعة في المملكة العربية السعودية ، أو شهادة أخرى معادلة ، أو حاصل على شهادة في القانون من إحدى جامعات المملكة العربية السعودية ، بشرط أن يكون قد اجتاز التأهيل لمدة عامين. برنامج في الشريعة. (37) مثل هذا الاقتراح سيساعد في تقليل الصراع بين أعضاء هذه اللجان من حيث مؤهلاتكم والقانون القضائي السعودي ، وفي الوقت نفسه ، سيتم الحفاظ على مرونة هذه اللجان ، وهو ما لم يرد في المحاكم السعودية التقليدية.

إذا تم اتباع هذه الاقتراحات ، فلن يكون هناك فرق كبير بين اللجان الضريبية والمحاكم من حيث كيفية تشكيلها وتشكيلها ، بالإضافة إلى مؤهلات أولئك الذين يريدون أن يكونوا جزءاً منها. وبالتالي ، فإن هذا الحل الأخير يقترح تغيير أسماء اللجان الضريبية إلى "محاكم الضرائب" وتحديد جميع النتائج من هذه المحاكم الضريبية كأحكام بدلاً من قرارات. مثل هذا الاقتراح في وضع جيد ، لكن من الضروري التحويل إلى نظام قضائي كامل في منازعات الضرائب والزكاة في المملكة العربية السعودية وتعزيزه بجميع أشكاله.

## 8. خاتمة

تسعى البيئات القانونية والتنظيمية والقضائية في المملكة العربية السعودية جاهدة نحو الاحتراف والاستقلالية والقدرة التنافسية ، لا سيما فيما يتعلق بتسوية المنازعات الزكوية والضريبية في إطار رؤية 2030 ، بهدف شامل هو جذب الاستثمارات الدولية إلى الدولة. يوجد في المملكة العربية السعودية نظام قضائي مزدوج يضم كلا من نظام المحاكم العامة وقضاء إداري مستقل يُعرف باسم ديوان المظالم. هناك أيضًا العديد من اللجان الإدارية (المحاكم المصغرة) التي لها ولاية قضائية على قضايا معينة تخضع لسلطة هيئات حكومية مختلفة ، من بينها اللجان الضريبية التي خضعت لعدة مستويات من التعزيز والإصلاح منذ إنشائها.

ولدعم مسيرة تحقيق رؤية 2030 وإنجاحها ، صدر المرسوم الملكي رقم (م / 113) بتاريخ 1438/11/2 هـ بتشكيل نوعين من اللجان – اللجان الابتدائية والاستئنافية. إن إنشائهما بأمر ملكي وصلاحياتها الواسعة يجعلها مماثلة لحاكم الضرائب في معظم الولايات ؛ على سبيل المثال ، يشمل اختصاصها التزاعات والمطالبات بالحقوق العامة والخاصة الناشئة عن تطبيق أحكام اللوائح الضريبية. ومع ذلك ، يمكن تعزيز البيئة القضائية في المنازعات الضريبية من خلال اقتراحات مثل ضمان أن اللجان الضريبية الجديدة يمكن أن تعمل تحت إشراف الأمانة العامة للجان الضريبية ، والتي بدورها يجب أن تكون مرتبطة مباشرة بالملك ومنفصلة عن الهيئة العامة للزكاة والدخل لأن الأخيرة هي السلطة التنفيذية. سيؤدي القيام بذلك إلى جعل اللجان الضريبية أكثر استقلالية. علاوة على ذلك ، يجب أن تقتصر إعادة تشكيل هذه اللجان على المؤهلين قانونًا ، كما هو الحال في المحاكم الضريبية حول العالم. يمكن ذلك من نقل السلطة بشكل

كبير إلى نظام قضائي شامل يعالج منازعات الضرائب والزكاة في المملكة العربية السعودية ويضمن تعزيزها.

## المراجع

- Abdullah Wahib Allami. (2015). *Principlizing Islamic Zakat as a System Of Taxation*. October, 1–253.
- Albishi, G. A., & Alshabanah, M. (2020). The Value-Added Tax (VAT): Effects on Saudi Economy in The Light of The Saudi Vision 2030. *International Journal of Scientific Research in Science and Technology*, 201–214. <https://doi.org/10.32628/IJSRST1207229>
- Alsolaim, M. (2016). Overview of zakat application, taxes, sharia law and undeveloped lands in Saudi Arabia. *Global Journal of Arts, Humanities and Social Sciences*, 4(11), 53–61.  
[https://search.proquest.com/scholarly-journals/overview-zakat-application-taxes-sharia-law/docview/2396479048/se-2?accountid=8630%0Ahttps://birmingham-primo.hosted.exlibrisgroup.com/openurl/44BIR/44BIR\\_Services?genre=article&issn=20526350&title=Overview+of+](https://search.proquest.com/scholarly-journals/overview-zakat-application-taxes-sharia-law/docview/2396479048/se-2?accountid=8630%0Ahttps://birmingham-primo.hosted.exlibrisgroup.com/openurl/44BIR/44BIR_Services?genre=article&issn=20526350&title=Overview+of+)
- Altawyan, D. A. A. (2020). [The tax and zakat appeal system in the Kingdom of Saudi Arabia: An overview. *Al Imam Mohammad Ibn Saud Islamic University*, January.
- Deloitte. (2020). *International Tax Malaysia Highlights 2020*. January, 1–7.

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-peruhighlights-2019.pdf>

Mohammed, A.-S., & Yahya, A.-J. (2016). Work Methodology of Zakat and Tax Objection Committees in the Kingdom of Saudi Arabia. *منهجية عمل لجان الاعتراض الزكوية والضريبية في المملكة العربية السعودية.* *Journal of King Abdulaziz University-Science.*

Muhammad, I. (2019). Analysis of Zakat System in High-Income Islamic Countries. *The Journal of Muamalat and Islamic Finance Research*, 16(2), 1–11.  
<https://doi.org/10.33102/jmifr.v16i2.219>

Operating rules for the tax appeal process published. (2020). *Bdo.Global.* <https://www.bdo.global/en-gb/microsites/tax-newsletters/indirect-tax-news/issue-1-2020/saudi-arabia-operating-rules-for-the-tax-appeal-process-published>

Powell, R. (2010). *Seattle University School of Law Digital Commons Zakat : Drawing Insights for Legal Theory and Economic Policy from Islamic Jurisprudence ECONOMIC POLICY FROM ISLAMIC JURISPRUDENCE.* 43.

Saad, A. Y. Q., & Foori, A. M. Al. (2020). Zakat and tax: A comparative study in Malaysia. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, 10(12), 140–151.

Aljabr, Y. A', & Alsahliy, M. Sa. (2016). *Manhajiyat Aml Lijan Ali'trad Alzakawiyyat Waldaribiyyat Fi Almamlakat Ala'rabiyyat Alsauwadiyyat.* Majalat Jamieat Almalik Eibdaleziz, 20(2).

*Aldalil A'ilarshadi Ala'm Lilzakat.* (2019). Alhayyat Aleamat Lilzakat Waldakhl, 1, 1-110.

*Aldalil Alirshadi Almubassat Lidariybati Alistiqta'.* (2018). Alhayyat Aleamat Lilzakat Waldakhl.

<https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=w eb&cd=&ved=2ahUKEwjLrPW6r5DvAhVkJbcAHSVzBU0QFj AAegQIAhAD&url=https%3A%2F%2Fgazt.gov.sa%2Far%2FMediaCenter%2FPublications%2FDocuments%2FWithholding%2 520%2520Brochure.pdf&usg=AOvVaw2Vm1D3ObfN-BJDDftNAAp6>

Alrashidi, E. A. (2019). *Almamlakat Alearabiat Alsaeudia "Qadaya Mukhtarat."* Sanduwq Alnaqd Aldawliy

*Alzakat Waldakhl.* (2019). Alhayyat Aleamat Lilzakat Waldakhl, 58.

*Alllaihat Altanfiziat Lidaribati Alqimat Almudafat.* (2020). Alhayyat Aleamat Alzakat W Aldakhl, 2(3839), 1-71

*Alllaihat Altanfiziat Linizam Daribat Aldakhl.* (1425). Alhayyat Aleamat Alzakat W Aldakhl, 1535.

Allah, E., & Wasahib. (2011). *'Athar Alzakat Fi Alhayat Alajitmaeiat Lilmutamae Al'iislami.* ..Bakistan Majalat Albihwth Al'iislamit, 8, 81-95.

*Daribat Alsilae Alintiqaiyati.* (A.N.D.). Alhayyat Aleamat Lilzakat Waldakhl

*Daribat Alqimat Almudafat.* (2020). Alhayyat Aleamat Lilzakat Waldukhl.

<https://gazt.gov.sa/ar/RulesRegulations/VAT/Pages/default.aspx>

Uthman, Kh. 'A. (2010). *Alaikhtisas Alqadaiy Fi Almunazaat Aldaribiat.*

[Https://Www.Aleqt.Com/2010/11/06/Article\\_465607.Html](Https://Www.Aleqt.Com/2010/11/06/Article_465607.Html)

*Alllaihat Altanfiziat Lildaribati Alaintiqayiyati.* (2019). Alhayyat Aleamat Lilzakat Waldkhl, 2

*Nubzat An Allijan.* Allannat Alfasl Fi Almukhalafat Walmunaza'at Aldarbiat. (N.D.). Alhayyat Aleamat Aldhakat W Aldakhulu.  
<https://gstc.gov.sa/ar/committees/Pages/default.aspx>

*Nizam Daribat Alddakhl.* (2012). Alhayyat Aleamat Lilzakat Waldakhl, 115(4), 448-449. <https://doi.org/10.3950/jibiinkoka.115.448>