

أحكام إخضاع السعودي ومن في حكمه لضريبة الدخل: دراسة تأصيلية تطبيقية

منصور بن عبدالرحمن الحيدري

الأستاذ المشارك بالمعهد العالي للقضاء، ص ب ٥٨١٠ الرياض ١١٤٣٢

المعهد العالي للقضاء، جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية

البريد الإلكتروني mahidry@imamu.edu.sa

(قدم للنشر في ١٤٤٠/٦/٩هـ، وقبل للنشر في ١٤٤٠/٨/٦هـ)

ملخص البحث. لم يكن المواطن السعودي ولا المواطن الخليجي في أي حالة من الحالات خاضعاً لضريبة الدخل في المملكة العربية السعودية قبل صدور نظام ضريبة الدخل عام ١٤٢٥هـ الذي قد يُفهم منه إخضاع السعودي ومن في حكمه لضريبة الدخل في حالتين: الأولى هي ما نصت عليه الفقرة (هـ) من المادة الثانية من خضوع من يعمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي وإنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية لضريبة الدخل دون ربط لذلك بموضوع الجنسية، والحالة الثانية هي فرض الضريبة على السعودي إذا كان غير مقيم.

وقد خلص البحث إلى أن فرض الضريبة على السعودي مخالف لنظام جباية الزكاة الذي نصّ على خضوع السعودي - فرداً كان أم شركة - لأحكام الزكاة دون تفریق بين نشاط أو نشاط آخر، ودون التفریق بين مقيم أو غير مقيم، ولا يستقيم القول بنسخ نظام ضريبة الدخل لنظام جباية الزكاة؛ لإمكان الجمع بين المتقدم والمتأخر، ولعلاقتها أحكاماً وأشخاصاً مختلفين، كما أن فرض الضريبة على الخليجي مخالف لأحكام الاتفاقية الاقتصادية الموحدة بين دول مجلس التعاون الخليجي وكذلك قرار المجلس الأعلى المتعلقة بالسوق الخليجية المشتركة، وكذلك الرسوم الملكي القاضي بالاكْتفاء بجمع الزكاة من مواطني دول المجلس الطبيعيين والاعتباريين.

الكلمات المفتاحية: ضريبة القيمة المضافة، الخصم، المحاسبة الذاتية، التسجيل الوجوبي، التسجيل الاختياري، إلغاء التسجيل.

VALUE ADDED TAX: DEFINITION, PRINCIPLES, AND REGISTRATION

Mansour A. Alhaidary

*Associate Professor at the Higher Judicial Institute, P.O. Box 5810 Riyadh 11432
Higher Judicial Institute, Imam Mohammad Ibn Saud Islamic University
Email: mahidry@imamu.edu.sa*

(Received 09/06/1440 H., Accepted for Publication 06/08/1440 H.)

Abstract. Saudi and GCC citizens were not subject to any tax prior to the proclamation of the Saudi Income Tax in 2005. New Saudi Income Tax may be understood to subject Saudi and GCC citizens to income tax in two cases: a person being engaged in the field of oil and hydrocarbons production (regardless of the nationality of that person), and a person is classified as non-resident with other taxable income from sources within the Kingdom.

This paper found that subjecting Saudi and GCC citizens to income tax is in violation of Zakat Collection Law which subject the Saudi only to Zakat whether the person is natural or legal and without differentiating between a business or the other. Arguing that Income Tax Law repealed the relative provisions in these two cases is not convincing. First, repeal must be express or implied. We do not have an express repeal, and the implied repeal can be argued if no reconciliation is reached between seemingly contradicted provisions. We see no contradiction between these provisions. In addition, both laws treat different obligations and persons, therefore repeal argument is weak. Moreover, subjecting Saudi and GCC citizens to income tax contradicts the Economic Agreement Between the GCC States, the decision of the Supreme Council of GCC Common Market, and Saudi Royal decree that GCC citizens are to be treated as Saudis.

Keywords: Value Added Tax, Credit, Self-policing, Compulsory registration, Optional registration, Deregistration.

مقدمة

الحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله، أما بعد: كان الأشخاص الطبيعيون والأشخاص الاعتباريون ممن يحملون الجنسية السعودية خاضعين لأحكام نظام جباية الزكاة الصادر بالمرسوم الملكي رقم ١٧/٢/٢٨/٨٦٣٤ وتاريخ ١٣٧٠/٦/٢٩هـ وتعديلاته اللاحقة، واستمر الوضع على ما هو عليه حتى صدر نظام ضريبة الدخل بموجب المرسوم الملكي رقم م/١ وتاريخ ١٥/١/١٤٢٥هـ فأصبحت الهيئة العامة للزكاة والدخل لا تنظر إلى جنسية الشخص لتحديد خضوعه لضريبة الدخل من عدمها بل تنظر إلى إقامته في المملكة، وأصبحت ضريبة الدخل تُفرض على السعودي رغم عدم وجود نص صريح في نظام ضريبة الدخل يجعل السعودي خاضعاً ضريبياً، وهذا الإشكال العملي يقتضي دراسته بحثياً؛ للنظر في مدى مشروعية هذا الاتجاه من الهيئة العامة للزكاة والدخل؛ ولذلك رأيت الحاجة إلى الكتابة حول هذا الموضوع وسبر أغواره.

وقد قسّمت هذا البحث إلى مقدمة وتمهيد ومبحثين يتضمن كل منهما عدداً من المطالب وفق التفصيل الآتي:

- المقدمة.
- التمهيد: نبذة تاريخية عن ضريبة الدخل في المملكة وتعريف الإخضاع الضريبي:
 - المطلب الأول: نبذة تاريخية عن ضريبة الدخل في المملكة.
 - المطلب الثاني: التعريف اللغوي للإخضاع الضريبي.
 - المطلب الثالث: التعريف النظامي للإخضاع الضريبي.
- المبحث الأول: الموقف الضريبي للسعودي المقيم ومن في حكمه:
 - المطلب الأول: الموقف الضريبي للسعودي المقيم.
 - المطلب الثاني: الموقف الضريبي للخليجي المقيم.
- المبحث الثاني: الموقف الضريبي للسعودي غير المقيم ومن في حكمه:
 - المطلب الأول: الموقف الضريبي للسعودي غير المقيم.
 - المطلب الثاني: الموقف الضريبي للخليجي غير المقيم.
- الخاتمة.

التمهيد:

نبذة تاريخية وتعريف الإخضاع الضريبي

المطلب الأول: نبذة تاريخية عن ضريبة الدخل في المملكة

صدر أول نظام لضريبة الدخل بموجب المرسوم الملكي رقم ٣٣٢١ وتاريخ ٢١/١/١٣٧٠هـ^(١)، ثم صدر بعده نظام ضريبة الدخل الإضافية على الشركات المشتغلة بإنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية^(٢) ويبدو أن الهيئة العامة للزكاة والدخل^(٣) عاملت - في فترة قصيرة تلي إقرار النظام - السعودي والأجنبي وفقاً لأحكام ضريبة الدخل بدليل أنه قد صدر مرسوم ملكي ينظم أحكام جباية الزكاة بعد مضي نحو من ستة أشهر على إقرار نظام ضريبة الدخل ونصّ بشكل صريح على اعتبار نظام ضريبة الدخل خاصاً بمن لا يحملون الرعوية السعودية من الأشخاص والشركات^(٤).

وقد فرضت الضريبة على الأشخاص الأجانب نظراً لحاجة الدولة لزيادة إيراداتها، ثم إنه بعد مرور نحو من ٢٥ سنة ونظراً لتحسن الأوضاع الاقتصادية في المملكة؛ ونظراً لرغبة المملكة في استقطاب الكفاءات الأجنبية؛ ولتخفيض قيمة العقود التي تبرمها الدولة مع الشركات الأجنبية، وللتخفيف من أثر ارتفاع الأسعار على الموظفين والعمال الأجانب، وبسبب ارتفاع أسعار البترول وارتفاع واردات المملكة تبعاً فقد أصبحت الضريبة على المرتبات لا تشكل إيراداً مهماً وكان المقترح في قرار مجلس الوزراء إما تخفيضها وإما إلغاؤها بالكلية^(٥)، وقد كان القرار الذي انتهى إليه

(١) نظام ضريبة الدخل (ملغى) الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم ٣٣٢١ وتاريخ ٢١/١/١٣٧٠هـ.

(٢) نظام ضريبة الدخل الإضافية على الشركات المشتغلة بإنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية (ملغى) الصادر بالمرسوم الملكي رقم ٧٦٣٤ وتاريخ ١٦/٣/١٣٧٠هـ.

(٣) كان اسمها مصلحة الزكاة والدخل وقد أنشئت بموجب قرار وزير المالية رقم ٣٩٤ وتاريخ ٧/٨/١٣٧٠هـ ثم صدر الأمر الملكي رقم أ/١٣٣ وتاريخ ٣٠/٧/١٤٣٧هـ بالموافقة على تحويل "مصلحة الزكاة والدخل" لتكون "الهيئة العامة للزكاة والدخل"، وترتبط بوزير المالية، ويكون لها مجلس إدارة يرأسه وزير المالية.

(٤) المرسوم الملكي رقم ١٧/٢/٢٨/٨٦٣٤ وتاريخ ٢٩/٦/١٣٧٠هـ.

(٥) قرار مجلس الوزراء رقم ٥٢٩ وتاريخ ٣/٥/١٣٩٥هـ.

اللغوي المشار إليه، وإنما المراد تطامن الشخص الذي تجب عليه الضريبة ونزوله إلى الاستجابة للإلزام النظامي بهذا الأمر دون اختياره.

وأما كلمة الضريبي فإنها نسبة إلى الضريبة، فقد قال الخليل "الضريبة: الطبيعة، يقال: إنه لكريم الضرائب. والضريبة: غلة تضرب على العبد. والضريبة: كل شيء ضربته بسيفك من حي أو ميت... والضرائب: ضرائب الأرضين في وظائف الخراج عليها" (الفراهيدي، د.ت؛ ابن منظور، ١٩٩٤م؛ الأزهرى، ٢٠٠١م). والمعنى الموافق للمعنى الاصطلاحي للضريبة هو أنها شيء مضروب أي مفروض. وعرفها معجم اللغة العربية المعاصرة أنها "ما يفرض على المالك والعمل والدخل من الفرد لصالح الدولة بصفة جبرية مساهمة منه في الأعباء العامة، وتكون مباشرة بالاقتطاع من الرواتب والأجور، وغير مباشرة بفرضها على السلع والمواد الاستهلاكية" (عمر، ٢٠٠٩م؛ ابن منظور، ١٩٩٤م؛ الأزهرى، ٢٠٠١م).

وقد اختلف اللغويون في حكم النسب إلى فعيلة كضريبة؛ إذ يرى بعضهم خطأ ذلك فلا يقال "ضريبي"؛ لأنه يجب حذف ياء فعيلة عند النسب إليها، والراجح عند بعض المعاصرين جواز ذلك (عمر وآخرون، ٢٠٠٩م).

المطلب الثالث: التعريف النظامي للإخضاع الضريبي

يقصد بالإخضاع للقانون "الالتزام به سواء من قبل المحكومين أو الحكام وسواء كان تشريعاً دستورياً، أو تشريعاً عادياً، أو تشريعاً فرعياً" (بوديار، د.ت.) ومعناه إذن في السياق الضريبي اعتبار فئة من الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين أو فئة من السلع أو الخدمات أو غير ذلك ملزمين بأحكام النظام الضريبي بحيث تنطبق عليهم أحكامه.

وقد عرّف الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة على سبيل المثال الشخص الخاضع للضريبة أنه "الشخص الذي يزاول نشاطاً اقتصادياً بصفة مستقلة بهدف تحقيق الدخل، ويكون مسجلاً أو ملزماً بالتسجيل لغايات الضريبة وفقاً لأحكام هذه الاتفاقية"^(٦) كما أشارت إلى خضوع التوريدات من سلع

المجلس إلغاء ضريبة الدخل المفروضة على الأشخاص الأجانب العاملين في المملكة^(٧).

وفي عام ١٤٢٤هـ صدر نظام ضريبة استثمار الغاز الطبيعي الذي نظم أحكام الضريبة المتعلقة باستثمار الغاز^(٨)، ثم صدر نظام ضريبة الدخل الحالي بموجب المرسوم الملكي رقم م/١ وتاريخ ١٥/١/١٤٢٥هـ الذي ألغى الأنظمة السابقة وجمع أحكامها في نظام واحد.

وقد ظلت الهيئة العامة للزكاة والدخل تعامل الأشخاص الطبيعيين والأشخاص الاعتباريين ممن يحملون الجنسية السعودية وفقاً لأحكام نظام جباية الزكاة واستمر الوضع على ما هو عليه حتى صدور نظام ضريبة الدخل الحالي؛ إذ أصبحت الهيئة العامة للزكاة والدخل لا تنظر إلى جنسية الشخص لتحديد خضوعه لضريبة الدخل من عدمها بل تنظر إلى إقامته في المملكة كميّار للخضوع الضريبي.

المطلب الثاني: التعريف اللغوي للإخضاع الضريبي

الإخضاع مصدر للفعل أخضع، وهو ماضٍ رباعي أصله الخاء والضاد والعين. قال ابن فارس: "الخاء والضاد والعين أصلان: أحدهما تطامن في الشيء، والآخر جنس من الصوت" (ابن فارس، ١٩٧٩م). وقال الخليل "الخضوع: الذل والاستخذاء" (الفراهيدي، د.ت؛ ابن منظور، ١٩٩٤م، الأزهرى، ٢٠٠١م) وجاء في جمهرة اللغة "خضع الرجل يخضع خضوعاً إذا ذل وكل ذليل خاضع... وخضع الرجل وأخضع إذا لأن كلامه للنساء" (ابن دريد، ١٩٨٧م). فمعنى الخضوع يرجع إلى انحناء ونزول على الأصل الأول وأصله من خضوع العنق أي انحناءه، والأصل الآخر جنس من الصوت لا يظهر ارتباطه بمحل البحث. ويظهر أن المراد من هذه استخدام هذا المصطلح ليس الذل والاستخذاء كما هو المعنى

(٦) المرسوم الملكي رقم م/٣٧ وتاريخ ٤/٥/١٣٩٥هـ.

(٧) نظام ضريبة استثمار الغاز الطبيعي (ملغى) الصادر بموجب

المرسوم الملكي رقم م/٣٧ وتاريخ ٢٥/٦/١٤٢٤هـ.

(٨) نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/١ وتاريخ

١٥/١/١٤٢٥هـ.

(٩) الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة، المادة ١.

وخدمات لأحكام الاتفاقية بقولها "يجتنب الخاضع للضريبة الذي يقوم فقط بتوريدات خاضعة للضريبة"^(١٠)، كما أن الدخل نفسه يمكن أن يخضع كما نصّ عليه نظام ضريبة الدخل بقوله "الدخل الخاضع للضريبة"^(١١) وهو أمر مجازي؛ إذ لا يمكن لجمادات أن تخضع بنفسها وإنما المقصود هو كونها مشمولة بأحكام النظام، كما عرّف النظام السعودي المكلف الضريبي أنه "الشخص الخاضع للضريبة بمقتضى هذا النظام"^(١٢)، فيكون الإخضاع الضريبي بهذا المفهوم إلزام الشخص الخاضع للضريبة بمقتضى أحكام النظام.

المبحث الأول:

الموقف الضريبي للسعودي المقيم ومن في حكمه

المطلب الأول: الموقف الضريبي للسعودي المقيم

يُرجع علماء المالية العامة السند القانوني لفرض أي دولة الضريبة على أي شخص طبيعي أو اعتباري إلى حق في الدولة في فرض الضريبة على من تربطها به واحدة من تبعيات ثلاث: التبعية السياسية، أو التبعية الاقتصادية، أو التبعية الاجتماعية. (صقر، ١٩٩٦م) وقد اختلف علماء المالية العامة في تسوية حق الدولة في ذلك بناء على نظريتين معروفتين: نظرية العقد المالي الاجتماعي، ونظرية التضامن الاجتماعي المقترن بسياسة الدولة. فتقوم نظرية العقد المالي الاجتماعي على أن يدفع المواطن الضريبة مقابل المنفعة العامة، ثم اختلف أصحاب هذا الاتجاه فيما بينهم فيمن يكتف ذلك على أن العملية عقد بيع وفقاً للاتجاه الأول، أو عقد شركة بين الدولة والمواطنين وفق اتجاه ثانٍ، أو كأنها هي عملية تأمين وفقاً لاتجاه ثالث. فيما تقوم نظرية التضامن الاجتماعي المقترن بسياسة الدولة على أن هناك تضامناً اجتماعياً مفترضاً بين الدولة والمواطنين تقوم بموجبه الدولة بحماية المجتمع وتوفير الخدمات العامة. ولكون التضامن الاجتماعي لوحده لا يكفي لفرض الضريبة على الأجنبي الذي لا تربطه بالدولة رابطة اجتماعية فإن حق السيادة هو ما يخوّل الدولة فرض الضريبة على الأجنبي مقابل ما تمنحه للمستثمر فيها لأجل ممارسة أنشطة اقتصادية أو

التمتع بحق الملكية أو الثروة على إقليم تلك الدولة (الجنابي، د.ت.؛ أحمد، ٢٠١٧م).
وقبل تناول الأحكام الضريبية الخاصة بالسعودي المقيم فإنه من المناسب التأكيد على أنه لا يجوز خضوع الدخل لضريبتين باعتبار واحد؛ حيث تنص المادة الثامنة والستون من نظام ضريبة الدخل في الفقرة (هـ) على أنه "إذا دفع مبلغ إلى غير مقيم واستقطعت الضريبة عنه وفقاً لأحكام هذه المادة تكون تلك الضريبة نهائية، مع مراعاة عدم فرض ضريبة أخرى على الدخل الذي استقطعت عنه الضريبة"^(١٣)، كما نصت ذات المادة في الفقرة (ز) على أنه "إذا استقطعت الضريبة عن مبلغ مدفوع لمكلف احتسب في وعائه الضريبي، فإن الضريبة المستقطعة تحسم من الضريبة الواجبة على المكلف عن الوعاء الضريبي"^(١٤) والحكمة من ذلك ظاهرة؛ إذ إنه إذا استقطعت الضريبة مرتين على ذات الدخل كانت النسبة المستقطعة من الدخل أكثر مما هو واجب نظاماً. وقياساً على ذلك فإنه لا يجوز الجمع بين الزكاة والضريبة على ذات الدخل؛ إذ معنى ذلك أن الالتزام المالي أصبح أكثر مما هو مطلوب نظاماً. ومن جهة أخرى فإن إخضاع الأجنبي لضريبة الدخل دون أي التزام زكوي يقتضي من باب العدالة إخضاع السعودي للزكاة دون أي التزام ضريبي، والمقصود بذلك ألا يكون السعودي مكلفاً زكواً ومكلفاً ضريبياً في الوقت نفسه؛ إذ إن النظام السعودي من خلال معاملته لغير السعودي لا يفرض عليه إلا الضريبة فحسب ولا يجمع عليه بين زكاة وبين ضريبة.

وإذا استقر ذلك فقد بيّنت المادة الثانية من نظام ضريبة

الدخل الأشخاص الخاضعين للضريبة وهم:

(أ) شركة الأموال المقيمة عن حصص الشركاء غير السعوديين^(١٥).

(ب) الشخص الطبيعي المقيم غير السعودي الذي يمارس النشاط في المملكة^(١٦).

(١٣) نظام ضريبة الدخل، المادة ٦٨/هـ.

(١٤) نظام ضريبة الدخل، المادة ٦٨/ز.

(١٥) نظام ضريبة الدخل، المادة ٢/أ.

(١٦) نظام ضريبة الدخل، المادة ٢/ب.

(١٠) الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة، المادة ٥/٤.

(١١) نظام ضريبة الدخل، المادة ٨.

(١٢) نظام ضريبة الدخل، المادة ١.

نظام ضريبة الدخل المتعلقة بتحديد إقامة الشركات، بأنها المكان الذي يتم فيه بشكل رئيسي رسم السياسات العليا واتخاذ القرارات الإدارية والتجارية الرئيسية الضرورية لتنفيذ أعمال الشركة بشكل عام، ويعد مكان الإدارة الرئيسية في المملكة عندما يتحقق اثنان على الأقل من الشروط التالية:

(أ) عقد الاجتماعات المعتادة لمجلس الإدارة التي تتم بشكل منظم ويتم من خلالها اتخاذ السياسات والقرارات الرئيسية المتعلقة بإدارة الشركة وتسيير أعمالها في المملكة.
(ب) اتخاذ القرارات التنفيذية العليا المتعلقة بإدارة وظائف الشركة مثل قرارات المدير التنفيذي ونوابه في المملكة العربية السعودية^(١٧).

(ج) أن تكون معظم أعمال الشركة والتي يتحقق منها معظم إيراداتها في المملكة.

والسؤال محل البحث هنا مداره مدى نظامية إخضاع الشخص السعودي سواء أكان فرداً أم شركة لضريبة العمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي وإنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية وفقاً لأحكام الفقرة (هـ) والفقرة (و) من المادة الثانية من نظام ضريبة الدخل^(١٨).

كما يظهر أن نظام ضريبة الدخل لم يتناول الجنسية وأثرها في الخضوع الضريبي إلا في الفقرة (ب) التي أخضعت الشخص الطبيعي المقيم غير السعودي الذي يمارس النشاط في المملكة للضريبة^(١٩). وأما الفقرة (أ) فيفهم منها أن الأصل عدم شمول السعودي بضريبة الدخل؛ إذ إن الضريبة في حق الشركاء غير السعوديين دون السعوديين^(٢٠)، وأما الفقرتان (هـ) و (و) اللتان تناولتا من يعمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي وفي إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية^(٢١) فإنها لم تتعرض لجنسية

(ج) الشخص غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة^(٢٢).

(د) الشخص غير المقيم الذي لديه دخل آخر خاضع للضريبة من مصادر في المملكة^(٢٣).

(هـ) الشخص الذي يعمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي^(٢٤).

(و) الشخص الذي يعمل في إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية^(٢٥).

وقد بين النظام مفهوم الإقامة وفرّق بين الشخص الطبيعي وبين الشركات، فأما الشخص الطبيعي فإنه يعدّ مقيماً في المملكة إذا توفرت إحدى حالتين:

١- أن يكون له مسكن دائم في المملكة، وأن يقيم في المملكة لمدة لا تقل في مجموعها عن ٣٠ يوماً في السنة الضريبية^(٢٦)، أو:

٢- أن يقيم في المملكة لمدة لا تقل عن ١٨٣ يوماً في السنة الضريبية ولو لم يكن له مسكن دائم في المملكة^(٢٧).

وقد بينت اللائحة أن المقصود بالسكن الدائم هو السكن المملوك للشخص الطبيعي أو المستأجر بعقد إيجار لا يقل عن سنة أو السكن المؤتمن للشخص الطبيعي من جهة أخرى لمدة لا تقل عن سنة^(٢٨).

وأما الشركات فإنها تعدّ مقيمة في المملكة إذا كانت منشأة وفقاً لنظام الشركات^(٢٩)، أو أن تقع إدارتها الرئيسة في المملكة^(٣٠).

وقد بين تعميم الهيئة العامة للزكاة والدخل المقصود بعبارة (الإدارة الرئيسية) المنصوص عليها في المادة (٣/ب/٢) من

(١٧) نظام ضريبة الدخل، المادة ٢/ج.

(١٨) نظام ضريبة الدخل، المادة ٢/د.

(١٩) نظام ضريبة الدخل، المادة ٢/هـ.

(٢٠) نظام ضريبة الدخل، المادة ٢/و.

(٢١) نظام ضريبة الدخل، المادة ٣/أ/١.

(٢٢) نظام ضريبة الدخل، المادة ٣/أ/٢.

(٢٣) اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم ١٥٣٥ وتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ، المادة ٣/٢.

(٢٤) نظام ضريبة الدخل، المادة ٣/ب/١.

(٢٥) نظام ضريبة الدخل، المادة ٣/ب/٢.

(٢٦) تعميم الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم ١٤٣٢/١٦/٤٥٢٩

وتاريخ ٢٧/٧/١٤٣٢هـ المبني على قرار معالي وزير المالية رقم

٢١٩٤ وتاريخ ١٢/٧/١٤٣٢هـ المبلغ للهيئة بخطاب معاليه رقم

٦٩٣٢ وتاريخ ١٣/٧/١٤٣٢هـ.

(٢٧) نظام ضريبة الدخل، المادة ٢.

(٢٨) نظام ضريبة الدخل، المادة ٢/ب.

"نظام ضريبة الدخل، المادة ٢/أ.

(٣٠) نظام ضريبة الدخل، المادة ٢/هـ؛ المادة ٢/هـ/و.

٥- صدر قرار مجلس الوزراء الآخر رقم ١٠٣ وتاريخ ١٤٠٥/٦/٢٤هـ الذي نص على أن تُجبي الزكاة كاملة من جميع الشركات والمؤسسات وغيرها، والأشخاص ممن يخضعون للزكاة^(٣٤).

٦- صدر المرسوم الملكي رقم م/٤٠ وتاريخ ١٤٠٥/٧/٢هـ الذي قضى بجباية الزكاة كاملة من جميع المؤسسات والأشخاص والشركات ممن يخضعون للزكاة^(٣٥).

وهذه النصوص الصريحة كلها تفيد بخضوع السعودي سواء أكان شركة أم كان شخصاً طبيعياً لأحكام الزكاة لا لأحكام الضريبة، ولا يمكن أن تصادم بالاحتمالات ما لم يكن هناك نص نظامي صريح، وقد يجتج البعض بأن هناك نصاً متعارضاً بين النظامين؛ وحيث إن نظام ضريبة الدخل متأخر عن نظام جباية الزكاة، وحيث لا يمكن الجمع بينهما فإن نظام ضريبة الدخل ناسخ للأحكام ذات العلاقة في نظام جباية الزكاة فيما يتعلق بالسعودي شركة أو فرداً ممن يستثمر في الغاز الطبيعي أو ينتج الزيت والمواد الهيدروكربونية، والجواب عن ذلك من وجوه:

- الأول: أن نسخ الأنظمة (إلغاؤها أو استبدالها) يكون إما بشكل صريح أو شكل ضمني، فأما الصريح فكان ينص النظام الجديد بشكل صريح على إلغاء النظام القديم أو جزء منه، وأما الضمني فيكون بسنّ نظام جديد يتضارب مع النظام القديم (السنهوري وأبو ستيت، ١٩٥٠م) وليس بين يدينا ما يدلّ على النسخ الصريح لنظام الزكاة أو أي شيء من أحكامه، بل كان النص الصريح على إلغاء كل الأنظمة الضريبية السابقة فحسب، فلم يبق إلا الكلام عن احتمالية النسخ الضمني، وهو ما تناوله في النقطة التالية.
- الثاني: أن النسخ لا يصار إليه إلا عند التعارض وتعذر الجمع بين الأمرين (السلمي، ٢٠٠٦م) وأما إن أمكن الجمع بين المتقدم والمتأخر فإنه لا يصار إلى النسخ (الشاطبي، ١٩٩٧م) وهذا مستقر في علم أصول الفقه؛

الخاضع لأحكام الضريبة؛ فيحتمل أن تشمل السعودي سواء أكان مقيماً أم غير مقيم، وسواء أكان شركة أم كان فرداً.

غير أن هذا الاتجاه الضمني المحتمل مُعارضٌ بنصوص نظامية أخرى صريحة لا تحتمل التأويل وفيما يلي بيانها:

١- نصت المادة الثانية من نظام جباية الزكاة على أن "تستوفى من الأفراد والشركات الذين يحملون الرعوية السعودية الزكاة الشرعية وفقاً لأحكام الشريعة الإسلامية السمحاء"^(٣٦). وصريح هذه المادة يجعل الحق المالي الواجب على السعودي أكان فرداً أم شركة ممن يحمل الجنسية السعودية هو الزكاة.

٢- نصّت تعليقات جباية الزكاة على أنه تستحق الزكاة على جميع الأشخاص والشركات الذين يحملون الرعوية السعودية على السواء ذكوراً أو إناثاً بالغين أو قاصرين أو محجوراً عليهم في ختام كل عام وفقاً لأحكام الشريعة ابتداءً من غرة المحرم ١٣٧٠هـ وكذلك نصت على أنه تعتبر رؤوس الأموال وغلاتها وكل الواردات والأرباح والمكاسب التي تدخل على الأشخاص والشركات المذكورة خاضعة للزكاة بمقتضى نصوص الأحكام الشرعية فيها.

٣- صدر المرسوم الملكي رقم ٥٧٧/٢٨/٢/١٧ وتاريخ ١٣٧٦/٣/١٤هـ بجباية الزكاة كاملة من كافة الرعايا السعوديين والشركات السعودية ومن الشركاء السعوديين في الشركات المؤلفة من سعوديين وغير سعوديين^(٣٧)؛ وواضح من هذا المرسوم التفريق بين السعودي وغيره؛ إذ جعل على السعودي الزكاة وجعل على الأجنبي الضريبة.

٤- صدر قرار مجلس الوزراء رقم ٦٤٥ وتاريخ ١٣٨٢/١٢/٢٩هـ ونصّ على أن تُجبي الزكاة كاملة من جميع الشركات المساهمة وغيرها، والأشخاص ممن يخضعون للزكاة^(٣٨).

(٣١) نظام جباية الزكاة الصادر بالمرسوم الملكي رقم ١٧/٢/٢٨/٨٦٣٤ وتاريخ ١٣٧٠/٦/٢٩هـ، المادة ٢.

(٣٢) المرسوم الملكي رقم ١٧/٢/٢٨/٥٧٧ وتاريخ ١٣٧٦/٣/١٤هـ.

(٣٣) قرار مجلس الوزراء رقم ٦٤٥ وتاريخ ١٣٨٢/١٢/٢٩هـ.

(٣٤) قرار مجلس الوزراء رقم ١٠٣ وتاريخ ١٤٠٥/٦/٢٤هـ.

(٣٥) المرسوم الملكي رقم م/٤٠ وتاريخ ١٤٠٥/٧/٢هـ.

بشكل صريح على تعديل نظام جباية الزكاة فيما يتعلق بهذه الجزئية كما جرت العادة في البيئة التنظيمية السعودية.

- الرابع: أن النظام الأساسي للحكم نصّ على أنه (لا تفرض الضرائب والرسوم إلا عند الحاجة، وعلى أساس من العدل، ولا يجوز فرضها، أو تعديلها، أو إلغاؤها، أو الإعفاء منها إلا بموجب النظام)^(٣٦)، ولا يمكن القول إن المنظم قد فرض ضريبة الدخل على السعودي دون أن يكون ذلك صريحاً بشكل لا يقبل التأويل فيما أن المستقر أن السعودي لا يعامل إلا بالزكاة لا بالضريبة.

كما أن القول بشمول السعودي بضريبة الدخل مؤداه عدم فرض الزكاة عليه، ولا شك أن هذا غير مقصود من المنظم السعودي؛ إذ الزكاة ركن من أركان الإسلام الذي تتولى الدولة جبايتها وفقاً لما نصّ عليه النظام الأساسي للحكم من أنه "تجبي الزكاة وتنفق في مصارفها الشرعية"^(٣٧).

المطلب الثاني: الموقف الضريبي للخليجي المقيم

نصت المادة الثامنة من الاتفاقية الاقتصادية الموحدة بين دول مجلس التعاون الخليجي الموقعة بتاريخ ١١/١١/١٩٨١م على أن "تتفق الدول الأعضاء على القواعد التنفيذية الكفيلة بمعاملة مواطني دول مجلس التعاون في أي دولة من هذه الدول نفس معاملة مواطنيها دون تفریق أو تمييز في المجالات التالية ... حرية ممارسة النشاط الاقتصادي"، فالأصل وفقاً لهذه الاتفاقية أن يعامل كل مواطن خليجي في أي دولة خليجية كما يعامل المواطن فيها دون تفریق أو تمييز في عدد من النشاطات والتي منها "حرية ممارسة النشاط الاقتصادي". وإذا تقرر ذلك وأصبح للخليجي حرية ممارسة النشاط الاقتصادي فإن من مقتضيات ذلك معاملته بشكل مماثل من ناحية الالتزامات المالية؛ ولذلك فقد وافق المقام السامي على مقترح معالي وزير المالية بتسوية المعاملة بين كافة مواطني دول المجلس

ومستقر في علم أصول القانون؛ إذ الجمع بين النصين وإعمالهما أولى من إهمال أحدهما بادعاء نسخه (السنهوري وأبو ستيت، ١٩٥٠م). ومن تأمل في النظامين وجد أنهما يعالجان أحكاماً مختلفة، وموضوعاً مختلفاً، وأشخاصاً مختلفين؛ إذ كان النظامان "نظام جباية الزكاة" و "نظام ضريبة الدخل" نافذين في وقت واحد قبل صدور النظام الحالي، وبيان ذلك فيما يلي:

(أ) كان "نظام جباية الزكاة" و "نظام ضريبة الدخل" نافذين في وقت واحد وكان كل منهما موجهاً إلى طائفة من المكلفين، فنظام جباية الزكاة يستهدف المكلف السعودي، ونظام ضريبة الدخل يستهدف المكلف الأجنبي، فليس صدور نظام ضريبة الدخل الحالي ناسخاً لأحكام نظام جباية الزكاة؛ إذ إنه يعد تطوراً لنظام ضريبة الدخل السابق فحسب، ولذلك لا يمكن - وفقاً لقواعد إصدار الأنظمة - القول بنسخ نظام ضريبة الدخل لنظام جباية الزكاة في هذه الجزئية.

(ب) أن موضوع الالتزام القانوني مختلف بين النظامين؛ فنظام جباية الزكاة يعالج المسائل الزكوية فيما أن نظام ضريبة الدخل يعالج المسائل الضريبية، والنسخ لا بد أن يقع على حكم واحد لا حكمين مختلفين، كما يجب أن يستحيل الجمع بين المتقدم والمتأخر للقول بالنسخ، وهما موضوعان مختلفان، كما أن الجمع بين النظامين ممكن بأن يكون نظام جباية الزكاة خاصاً بالسعودي، ونظام ضريبة الدخل خاصاً بالأجنبي وليس هناك تعارض يقتضي اللجوء للنسخ.

- الثالث: أن نظام ضريبة الدخل نظم المسائل الضريبية لا الزكوية، ومن ثم فإن كون السعودي - ومثله الخليجي - خاضعاً للزكاة فإن تغيير خضوعه ليكون ضريبياً لا زكويّاً في بعض الحالات بمجرد صدور نظام ضريبة الدخل ليس صحيحاً؛ إذ لو كان الأمر كذلك لنصّ نظام ضريبة الدخل

(٣٦) النظام الأساسي للحكم الصادر بالأمر الملكي أ/ ٩٠ وتاريخ

٢٧/٨/١٤١٢هـ، المادة ٢٠.

(٣٧) النظام الأساسي للحكم، المادة ٢١.

المطلب الأول: الموقف الضريبي للسعودي غير المقيم صور المسألة

- ١- سعودي لديه مؤسسة سعودية تمارس التجارة غير أن هذا الشخص لا تتوفر فيه شروط الإقامة المنصوص عليها نظاماً، فهو لا يملك سكناً دائماً في المملكة ولا يقيم فيها المدة المطلوبة نظاماً، كأن يكون هذا الشخص مقيماً في دولة أخرى لدراسته أو عمله أو غير ذلك، فهل تجبى الزكاة من أرباح هذه المؤسسة؟ أم تفرض عليه ضريبة الدخل لكونه غير مقيم؟
- ٢- سعودي لديه أسهم في شركة أموال تدرّ عليه أرباحاً سنوية، غير أن هذا الشخص لا تتوفر فيه شروط الإقامة المنصوص عليها نظاماً، فهو لا يملك سكناً دائماً في المملكة ولا يقيم فيها المدة المطلوبة نظاماً، كأن يكون هذا الشخص مقيماً في دولة أخرى لدراسته أو عمله أو غير ذلك، فهل تجبى الزكاة على أرباح هذه الأسهم؟ أم تفرض عليه ضريبة الدخل لكونه غير مقيم؟

سبق بيان حكم إخضاع السعودي المقيم داخل المملكة للضريبة في حال استثمار في نشاط الغاز الطبيعي أو إنتاج الزيت أو المواد الهيدروكربونية، وتبين أن الراجح عدم خضوع السعودي للضريبة، ويثور تساؤل آخر عن مدى نظامية ممارسة الهيئة العامة للزكاة والدخل بإخضاع السعودي الذي لا يعدّ مقيماً في المملكة لضريبة الدخل إذا مارس أياً من الأنشطة داخل المملكة من خلال منشأة دائمة فيها وفقاً لأحكام الفقرة (ج) من المادة الثانية من نظام ضريبة الدخل، أو كان شخصاً غير مقيم ولديه دخل آخر خاضع للضريبة من مصادر في المملكة وفقاً لأحكام الفقرة (د) من المادة الثانية من نظام ضريبة الدخل^(٣٧).

تعامل الهيئة العامة للزكاة والدخل السعودي في كلتا صورتين وفقاً لأحكام نظام ضريبة الدخل، وتفرض عليه ضريبة دخل، كما تفرض عليه ضريبة استقطاع وفقاً لأحكام المادة الثامنة والستين من النظام فيما لو حوّلت أي مبالغ إليه خارج المملكة. ووجهة نظر الهيئة أن الضريبة تفرض على غير

ضريبياً في المملكة وبين المواطن السعودي سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو معنويين بمعاملتهم جميعاً بالزكاة وليس ضريبة الدخل عن أنشطتهم في المملكة ونص على "الاكتفاء بجمع الزكاة من مواطني دول المجلس الطبيعيين والاعتباريين بدلاً من إخضاعهم لضريبة الدخل إن باسروا نشاطاً بالمملكة أسوة بإخوانهم من مواطني المملكة"^(٣٨). كما نص قرار المجلس الأعلى المتعلق بالسوق الخليجية المشتركة في دورته التاسعة في المنامة لعام ١٩٨٨م الموافق عليه من مجلس الوزراء بالموافقة على "المساواة في المعاملة الضريبية بين مواطني دول المجلس"^(٣٩).

ويترتب على ما سبق عدم شمول الخليجي بنظام ضريبة الدخل أسوة بالسعودي؛ لأن القول بخلاف ذلك معارض بالاتفاقية الاقتصادية الموحدة، وقد نصت الاتفاقية على أنه "تكون أولوية التطبيق لأحكام تلك الاتفاقية في حال تعارضها مع القوانين والأنظمة المحلية للدول الأعضاء"^(٤٠) كما لا يجوز معارضة نظام محلي لاتفاقية دولية؛ وقد نص النظام الأساسي للحكم في مادته ٨١ على أنه "لا يخل تطبيق هذا النظام بما ارتبطت به المملكة العربية السعودية مع الدول والهيئات والمنظمات الدولية من معاهدات واتفاقيات"^(٤١)، مما يعطي للاتفاقيات الدولية التي وافقت عليها المملكة وزناً أعلى من الأنظمة المحلية؛ إذ منع النظام الأساسي للحكم - وهو أعلى الأنظمة - أن يتعارض مع أي اتفاقية دولية، فكيف يمكن لنظام محلي أن يعارض اتفاقية دولية. وحيث إن السعودي لا تجب عليه إلا الزكاة بموجب صريح المادة الثانية من نظام جباية الزكاة وبموجب ما سبق إيراده من أوامر وقرارات، فإن الخليجي لا تجب عليه إلا الزكاة.

المبحث الثاني:

الموقف الضريبي للسعودي غير المقيم ومن في حكمه

- (٣٨) بموجب المرسوم الملكي رقم ٥/٥٠٦/م وتاريخ ١٩/٢/١٤٠٥هـ.
- (٣٩) قرار مجلس الوزراء رقم ١٥١ وتاريخ ٢٠/٨/١٤٠٩هـ.
- (٤٠) الاتفاقية الاقتصادية الموحدة بين دول مجلس التعاون الخليجي الموقعة في ١١/١١/١٩٨١م، المادة ٣٢/١.
- (٤١) النظام الأساسي للحكم، المادة ٨١.

وليس بين يدينا ما يدلّ على النسخ الصريح لنظام الزكاة أو أي شيء من أحكامه، بل كان النص الصريح على إلغاء كل الأنظمة الضريبية السابقة فحسب، فلم يبق إلا الكلام عن احتمالية النسخ الضمني، وهو ما نتناوله في النقطة التالية.

• الثاني: أن النسخ لا يصرار إليه إلا عند التعارض وتعذر الجمع بين الأمرين (السلمي، ٢٠٠٦م)، وأما إن أمكن الجمع بين المتقدم والمتأخر فإنه لا يصرار إلى النسخ (الشاطبي، ١٩٩٧م) وهذا مستقر في علم أصول الفقه، ومستقر في علم أصول القانون؛ إذ الجمع بين النصين وإعمالهما أولى من إهمال أحدهما بادعاء نسخه (السنهوري وأبو ستيت، ١٩٥٠م). ومن تأمل في النظامين وجد أنها يعالجان أحكاماً مختلفة، وموضوعاً مختلفاً، وأشخاصاً مختلفين؛ إذ كان النظامان "نظام جباية الزكاة" و "نظام ضريبة الدخل" نافذين في وقت واحد قبل صدور النظام الحالي، وبيان ذلك فيما يلي:

(أ) كان "نظام جباية الزكاة" و "نظام ضريبة الدخل" نافذين في وقت واحد وكان كل منهما موجهاً إلى طائفة من المكلفين، فنظام جباية الزكاة يستهدف المكلف السعودي، ونظام ضريبة الدخل يستهدف المكلف الأجنبي، فليس صدور نظام ضريبة الدخل الحالي ناسخاً لأحكام نظام جباية الزكاة؛ إذ إنه يعد تطويراً لنظام ضريبة الدخل السابق فحسب، ولذلك لا يمكن - وفقاً لقواعد إصدار الأنظمة - القول بنسخ نظام ضريبة الدخل لنظام جباية الزكاة في هذه الجزئية.

(ب) أن موضوع الالتزام القانوني مختلف بين النظامين؛ فنظام جباية الزكاة يعالج المسائل الزكوية فيما أن نظام ضريبة الدخل يعالج المسائل الضريبية، والنسخ لا بد أن يقع على حكم واحد لا حكمين مختلفين، كما يجب أن يستحيل الجمع بين المتقدم والمتأخر للقول بالنسخ، وهما موضوعان مختلفان، كما أن الجمع بين النظامين ممكن بأن يكون نظام جباية الزكاة خاصاً بالسعودي، ونظام ضريبة

المقيم سواء أكان سعودياً أو خليجياً^(٤٣)، واستشهدت بما ورد في اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل التي نصت على أنه "لا يؤخذ بجنسية الشخص لتحديد مكان إقامته حيث يعد الشخص، طبيعي أو اعتباري، غير مقيم في المملكة إذا لم تنطبق عليه شروط الإقامة المحددة في النظام وهذه اللائحة بغض النظر عن جنسيته"^(٤٤)، غير أنه لم يتح للهيئة أن تناقش الأمر من جانب موضوعي؛ إذ صدر القرار برفض التظلم شكلياً؛ لعدم تقدم الشركة بتقديم الضمان البنكي وفقاً لأحكام المادة ٦٦ من نظام ضريبة الدخل^(٤٥).

وأرى أن هذا الاتجاه من الهيئة مصادم للنصوص النظامية الصريحة في إخضاع السعودي للزكاة لا للضريبة بغض النظر عن كونه مقيماً أو غير مقيم؛ إذ إن إخضاع السعودي للضريبة في حال كونه غير مقيم لا يعدو أن يكون إما نسخاً لأحكام السعودي في نظام جباية الزكاة وإما أن يكون تقييداً لها، وسوف نتناول الاحتمالين فيما يلي.

الاتجاه الأول: القول بالنسخ

إن قيل بأن نظام ضريبة الدخل قد نسخ جزءاً من أحكام نظام جباية الزكاة فيما يتعلق بالسعودي غير المقيم، وهو ما يُفهم مما أجابت به الهيئة العامة للزكاة والدخل في القضية المشار إليها، فإن الجواب عن ذلك من عدة أوجه:

• الأول: أن نسخ الأنظمة (إلغاؤها أو استبدالها) يكون إما بشكل صريح أو شكل ضمني، فأما الصريح فكأن ينص النظام الجديد بشكل صريح على إلغاء النظام القديم أو جزء منه، وأما الضمني فيكون بسنّ نظام جديد يتضارب مع النظام القديم (السنهوري وأبو ستيت، ١٩٥٠م)،

(٤٣) القرار رقم ١٥ لعام ١٤٣٨هـ المؤيد من اللجنة الاستثنائية الضريبية بالقرار رقم ١٩٥٢ لعام ١٤٣٩هـ.

(٤٤) اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل، المادة ٣.

(٤٥) نظام ضريبة الدخل، المادة ٦٦، وذلك قبل صدور المرسوم الملكي رقم م/١١٣ وتاريخ ١١/٢/١٤٣٨هـ بتعديلها؛ إذ كانت تقضي بأن (على المكلف الذي يريد استئناف قرار لجنة الاعتراض الابتدائية التقدم بطلب الاستئناف خلال المدة المحددة، وتسديد الضريبة المستحقة وفقاً للقرار المذكور، أو تقديم ضمان بنكي مقبول بالمبلغ).

دَمًا مَسْفُوحًا ﴿٤٤﴾ فإن الدم قد أطلق تحريمه في الآية الأولى وقيد في الآية الثانية بالدم المسفوح فيكون المحرم الدم المسفوح لا مطلق الدم، وعند النظر في مسألة الزكاة والضريبة فإنه لا يمكن القول بكون نظام ضريبة الدخل قد قيد إطلاق إيجاب الزكاة على السعودي بإخضاعه للضريبة في حال كونه غير مقيم؛ لأن الحكم والسبب مختلفان، فإن الحكم في نظام جباية الزكاة هو دفع الزكاة، وأما الحكم في نظام ضريبة الدخل فهو دفع الضريبة، كما أن السبب مختلف؛ لأن سبب جباية الزكاة إلزام الشارع، وأما سبب جباية الضريبة فهي من باب التوظيف على الأموال متى ما تحققت شروطها (الجويني، ١٩٨١م).

المطلب الثاني: الموقف الضريبي للخليجي غير المقيم
تعامل الهيئة العامة للزكاة والدخل الخليجي غير المقيم معاملة السعودي غير المقيم، ومن ثم فتفرض عليه ضريبة الدخل إن كان يمارس النشاط من خلال منشأة دائمة، أو ضريبة استقطاع إن كان ليس له منشأة دائمة، وقد أيدتها اللجنة الاستثنائية الضريبية في قرار لها حيث جاء ما نصه: "وبناءً عليه وحيث إن ... [شركة خليجية] يعد جهة غير مقيمة وله منشأة دائمة بالمملكة، فإنه والحال كذلك لا يعد جهة غير مقيمة خاضعة لضريبة الاستقطاع، وإنما هو جهة غير مقيمة لها منشأة دائمة في المملكة ويخضع فيما يخص هذا البند لضريبة الدخل..."^(٤٥).

وقد سبق أن بينا أن المادة الثامنة من الاتفاقية الاقتصادية الموحدة بين دول مجلس التعاون الخليجي الموقعة بتاريخ ١١/١١/١٩٨١م قد نصت على أن يعامل كل مواطن خليجي في أي دولة خليجية كما يعامل المواطن فيها دون تفريق أو تمييز في عدد من النشاطات والتي منها "حرية ممارسة النشاط الاقتصادي"^(٤٦). كما أشرنا إلى موافقة المقام السامي على

(٤٩) سورة الأنعام، الآية ١٤٥.

(٥٠) القرار رقم ٣٠ لعام ١٤٣٣هـ، المؤيد من اللجنة الاستثنائية الضريبية بالقرار رقم ١٤٨٥ لعام ١٤٣٦هـ.

(٥١) الاتفاقية الاقتصادية الموحدة بين دول مجلس التعاون الخليجي، المادة ٨.

الدخل خاصاً بالأجنبي وليس هناك تعارض يقتضي اللجوء للنسخ.

- الثالث: أن نظام ضريبة الدخل نظم المسائل الضريبية لا الزكوية، ومن ثم فإن كون السعودي - ومثله الخليجي - خاضعاً للزكاة فإن تغيير خضوعه ليكون ضريبياً لا زكواً في بعض الحالات بمجرد صدور نظام ضريبة الدخل ليس صحيحاً؛ إذ لو كان الأمر كذلك لنصّ نظام ضريبة الدخل بشكل صريح على تعديل نظام جباية الزكاة فيما يتعلق بهذه الجزئية كما جرت العادة في البيئة التنظيمية السعودية.
- الرابع: أن النظام الأساسي للحكم نصّ على أنه (لا تفرض الضرائب والرسوم إلا عند الحاجة، وعلى أساس من العدل، ولا يجوز فرضها، أو تعديلها، أو إلغاؤها، أو الإعفاء منها إلا بموجب النظام)^(٤٧)، ولا يمكن القول إن المنظم قد فرض ضريبة الدخل على السعودي دون أن يكون ذلك صريحاً بشكل لا يقبل التأويل فيما أن المستقر أن السعودي لا يعامل إلا بالزكاة لا بالضريبة.

كما أن القول بشمول السعودي بضريبة الدخل مؤداه عدم فرض الزكاة عليه، ولا شك أن هذا غير مقصود من المنظم السعودي؛ إذ الزكاة ركن من أركان الإسلام الذي تتولى الدولة جبايتها وفقاً لما نصّ عليه النظام الأساسي للحكم من أنه "تجبي الزكاة وتنفق في مصارفها الشرعية"^(٤٨).

الاتجاه الثاني: تقييد المطلق

قد يقال إن نظام جباية الزكاة مطلق حيث نظم أحكام الزكاة بشكل عام، فجاء نظام ضريبة الدخل فقيد هذا المطلق في بعض صورته التي منها كون السعودي غير مقيم في المملكة، فإن الجواب على هذا يتضح بالنظر لحالات تقييد المطلق بالمقيّد، فإنه يجب أن يتحد الحكم والسبب في الموضوعين حتى يحمل المطلق على المقيّد (ابن قدامة، ٢٠٠٣م) كقوله تعالى ﴿حُرِّمَتْ عَلَيْكُمْ أَمْيَتَةٌ وَأَلْدَمُ﴾^(٤٩) مع قوله تعالى ﴿أَوْ

(٤٦) النظام الأساسي للحكم الصادر بالأمر الملكي أ/ ٩٠ وتاريخ ٢٧/٠٨/١٤١٢هـ، المادة ٢٠.

(٤٧) النظام الأساسي للحكم، المادة ٢١.

(٤٨) سورة المائدة، الآية ٣.

الشركاء غير السعوديين، والثانية ممارسة الشخص الطبيعي المقيم غير السعودي للنشاط في المملكة، وتركت ما عدا ذلك لمسألة الإقامة؛ إذ هي أحد العناصر المعبرة لإيجاب الضريبة.

٤- أن نصوص نظام ضريبة الدخل يُتمثل أن تفهم بشكل يُخضع السعودي لضريبة الدخل إذا كان السعودي مقيماً في المملكة وممارس نشاطاً متعلقاً باستثمار الغاز الطبيعي وإنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية.

٥- أن نصوص نظام ضريبة الدخل يُتمثل أن تفهم بشكل يُخضع السعودي لضريبة الدخل إذا كان السعودي غير مقيم في المملكة.

٦- أن إخضاع السعودي سواء أكان فرداً أم شركة للضريبة في حال ممارسته نشاطاً متعلقاً باستثمار الغاز الطبيعي وإنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية أو كان غير مقيم مخالف للنصوص الصريحة في نظام جباية الزكاة التي لم تفرّق بين نشاط وآخر، ولم تفرّق بين الإقامة أو عدمها، كما أنه لا يستقيم القول بنسخ نظام ضريبة الدخل لبعض أحكام نظام جباية الزكاة أو تقييدها لها لعدم انطباق شروط النسخ وحمل المطلق على المقيد.

٧- أن الخليجي يعامل معاملة السعودي وفقاً للاتفاقية الخليجية الموحدة وما صدر من مراسيم وقرارات، ومن ثم فإنه يسري عليه ما يسري على السعودي من إخضاعه للزكاة لا الضريبة سواء أكان مشتغلاً باستثمار الغاز الطبيعي وإنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية أم كان غير مقيم.

والله تعالى أعلم وصلّى الله وسلّم على نبينا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.

المراجع

أولاً: الكتب والأبحاث

ابن فارس، أحمد (١٣٩٩هـ/١٩٧٩م)، معجم مقاييس اللغة.

تحقيق: عبدالسلام هارون، القاهرة، مصر: دار الفكر.

مقترح معالي وزير المالية بتسوية المعاملة بين كافة مواطني دول المجلس ضريبياً في المملكة وبين المواطن السعودي سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو معنويين بمعاملتهم جميعاً بالزكاة وليس ضريبة الدخل عن أنشطتهم في المملكة^(٥٢)، وكذلك نص قرار المجلس الأعلى المتعلقة بالسوق الخليجية المشتركة على الموافقة على المساواة في المعاملة الضريبية بين مواطني دول المجلس^(٥٣).

ويتربّ على ما سبق عدم شمول الخليجي بنظام ضريبة الدخل أسوة بالسعودي ولو كان الخليجي غير مقيم في المملكة؛ لأن القول بخلاف ذلك معارض للاتفاقية الاقتصادية الموحدة التي نصت على أولوية الاتفاقية في حال تعارضها مع القوانين والأنظمة المحلية^(٥٤)، كما يعارض ذلك النظام الأساسي للحكم الذي منع من معارضته - وهو أعلى الأنظمة - للاتفاقيات والمعاهدات الدولية^(٥٥). وحيث إن السعودي لا تجب عليه إلا الزكاة بموجب صريح المادة الثانية من نظام جباية الزكاة وبموجب ما سبق إيراده من أوامر وقرارات، فإن الخليجي لا تجب عليه إلا الزكاة ولو كان غير مقيم في المملكة.

الخاتمة

ويمكن في ختام هذا البحث الإشارة إلى النتائج بشكل مقتضب، وهي كالتالي:

- ١- أن الأصل عدم إخضاع ذات الدخل إلى ضريبتين أو التزامين ماليين كالزكاة والضريبة لما يفضي إليه من ازدواج.
- ٢- أن الأصل خضوع السعودي لأحكام نظام جباية الزكاة؛ وذلك لصريح النصوص النظامية في ذلك.
- ٣- أن نصوص نظام ضريبة الدخل لم تعالج مسألة الجنسية إلا في حالتين: الأولى ما يتعلق بالضريبة على حصص

(٥٢) بموجب المرسوم الملكي رقم ٥٠٦/٥م وتاريخ ١٩/٢/١٤٥٥هـ.

(٥٣) قرار مجلس الوزراء رقم ١٥١ وتاريخ ٢٠/٨/١٤٠٩هـ.

(٥٤) الاتفاقية الاقتصادية الموحدة بين دول مجلس التعاون الخليجي الموقعة في ١١/١١/١٩٨١م، المادة ٣٢/١.

(٥٥) النظام الأساسي للحكم، المادة ٨١.

عمر، أحمد مختار (١٤٢٩هـ/٢٠٠٩م). معجم اللغة العربية المعاصرة. ط ١، القاهرة، مصر: دار عالم الكتب.
عمر، أحمد مختار وآخرون (١٤٢٩هـ/٢٠٠٩م). معجم الصواب اللغوي دليل المثقف العربي. ط ١، القاهرة، مصر: دار عالم الكتب.
الفراهيدي، الخليل بن أحمد (د.ت.). كتاب العين. تحقيق: مهدي المخزومي وإبراهيم السامرائي، دون طبعة، بيروت، لبنان: دار ومكتبة الهلال.

ثانياً: الأوامر والمراسيم الملكية والقرارات

- الأمر الملكي رقم أ/١٣٣ وتاريخ ٣٠/٧/١٤٣٧هـ.
- قرار مجلس الوزراء رقم ١٠٣ وتاريخ ٢٤/٦/١٤٠٥هـ.
- قرار مجلس الوزراء رقم ١٥١ وتاريخ ٢٠/٨/١٤٠٩هـ.
- قرار مجلس الوزراء رقم ٥٢٩ وتاريخ ٣/٥/١٣٩٥هـ.
- قرار مجلس الوزراء رقم ٦٤٥ وتاريخ ٢٩/١٢/١٣٨٢هـ.
- المرسوم الملكي رقم ٥٧٧/٢٨/٢/١٧ وتاريخ ١٤/٣/١٣٧٦هـ.
- المرسوم الملكي رقم ٨٦٣٤/٢٨/٢/١٧ وتاريخ ٢٩/٦/١٣٧٠هـ.
- المرسوم الملكي رقم ٥٠٦/٥/٢/١٩ وتاريخ ١٤٠٥هـ.
- المرسوم الملكي رقم م/٣٧ وتاريخ ٤/٥/١٣٩٥هـ.
- المرسوم الملكي رقم م/٤٠ وتاريخ ٢/٧/١٤٠٥هـ.

ثالثاً: الاتفاقيات والأنظمة واللوائح والتعاميم

- الاتفاقية الاقتصادية الموحدة الموقعة في ١١/١١/١٩٨١م.
- الاتفاقية الخليجية الموحدة لضريبة القيمة المضافة.
- تعميم الهيئة العامة للزكاة والدخل رقم ١٤٣٢/١٦/٤٥٢٩ وتاريخ ٢٧/٧/١٤٣٢هـ.
- القرار رقم ١٥ لعام ١٤٣٨هـ المؤيد من اللجنة الاستثنائية الضريبية بالقرار رقم ١٩٥٢ لعام ١٤٣٩هـ.
- القرار رقم ٣٠ لعام ١٤٣٣هـ، المؤيد من اللجنة الاستثنائية الضريبية بالقرار رقم ١٤٨٥ لعام ١٤٣٦هـ.
- قرار وزير المالية رقم ٣٩٤ وتاريخ ٧/٨/١٣٧٠هـ.

ابن قدامة، موفق الدين (١٤٢٣هـ/٢٠٠٣م). روضة الناظر وجنة المناظر في أصول الفقه على مذهب الإمام أحمد بن حنبل. ط ٢، بيروت، لبنان: مؤسسة الريان للطباعة والنشر والتوزيع.
ابن منظور، جمال الدين (١٤١٤هـ/١٩٩٤م). لسان العرب. ط ٣، بيروت، لبنان: دار صادر.
الأزدي، أبو بكر محمد بن دريد (١٩٨٧م). جوهرة اللغة. تحقيق: رمزي منير بعلبكي، ط ١، بيروت، لبنان: دار العلم للملايين.

الأزهري، محمد (٢٠٠١م). تهذيب اللغة. تحقيق: محمد عوض مرعب، ط ١، بيروت، لبنان: دار إحياء التراث العربي.
بوديار، حسني (د.ت.). الوجيز في القانون الدستوري. دون طبعة، دون مكان نشر: دار العلوم للنشر والتوزيع.
الجويني، أبو المعالي (١٤٠١هـ/١٩٨١م). غياث الأمم في التياث الظلم. تحقيق: عبدالعظيم الديب، ط ٢، القاهرة، مصر: مكتبة إمام الحرمين.
رائد ناجي أحمد (٢٠١٧م). علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق. ط ٣، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي العراقية.
السلمي، عياض (١٤٢٦هـ/٢٠٠٦م). أصول الفقه الذي لا يسع الفقيه جهله. ط ١، الرياض، السعودية: دار التدمرية.

السنهوري، عبدالرزاق؛ وأبو ستيت، أحمد (١٩٥٠م). أصول القانون أو المدخل لدراسة القانون. دون طبعة، القاهرة، مصر: مطبعة لجنة التأليف والترجمة والنشر.
الشاطبي، إبراهيم بن موسى (١٤١٧هـ/١٩٩٧م). الموافقات. تحقيق: مشهور آل سلمان، ط ١، عمان، الأردن: دار ابن عفاان.
طاهر الجنابي (د.ت.). علم المالية العامة والتشريع المالي. دون طبعة، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي العراقية.
عطية عبدالحليم صقر (١٤١٦هـ/١٩٩٦م). مبادئ علم المالية العامة والتشريع المالي: دراسة مقارنة بالنظام المالي الإسلامي. دون طبعة.

- اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل الصادرة بقرار وزير المالية رقم ١٥٣٥ وتاريخ ١١/٦/١٤٢٥هـ.
- النظام الأساسي للحكم الصادر بالأمر الملكي أ/٩٠ وتاريخ ٢٧/٨/١٤١٢هـ.
- نظام جباية الزكاة الصادر بالمرسوم الملكي رقم ١٧/٢/٢٨/١٦٣٤ وتاريخ ٢٩/٦/١٣٧٠هـ.
- نظام ضريبة استئجار الغاز الطبيعي (ملغى) الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم م/٣٧ وتاريخ ٢٥/٦/١٤٢٤هـ.
- نظام ضريبة الدخل (ملغى) الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم ٣٣٢١ وتاريخ ٢١/١/١٣٧٠هـ.
- نظام ضريبة الدخل الإضافية على الشركات المشتغلة بإنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية (ملغى) الصادر بالمرسوم الملكي رقم ٧٦٣٤ وتاريخ ١٦/٣/١٣٧٠هـ.
- نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/١ وتاريخ ١٥/١/١٤٢٥هـ.