



# الدليل الإرشادي الخاص الدليل الإرشادي الخاص بالدخول المعفاة من ضريبة الدخل

أصدرت هيئة الزكاة والضريبة والجمارك هذا الدليل الإرشادي بغرض إيضاح بعض المعالجات ذات الصلة بتطبيق الأحكام النظامية السارية في تاريخ إصداره، ولا يعد محتوى هذا الدليل بمثابة تعديل على أي من أحكام الأنظمة واللوائح المعمول بها في المملكة.

وتؤكد الهيئة على تطبيقها للمعالجات التوضيحية الواردة في هذا الدليل - حيثما تنطبق - ، وذلك في ضوء النصوص النظامية ذات الصلة، وفي حال تعديل أي إيضاح أو محتوى وارد في هذا الدليل -لنص نظامي غير معدل- فإن تطبيق المعالجة التوضيحية المحدثة يكون على المعاملات التي تتم بعد تاريخ نشر النسخة المحدثة من الدليل على الموقع الإلكتروني للهيئة.



## تحذير هام:

تحتد رهئة الزكاة والضريبة والجمارك من استخدام أو نسخ أي من اللوائح والتعليمات والأدلة الإرشادية والاستناد إليها، فيما عدا النسخ النهائية المعتمدة المنشورة على الموقع الرسمي للهيئة [zatca.gov.sa](http://zatca.gov.sa) ولا تتحمل الهيئة أي مسؤولية عن أي خسائر أو أضرار تنجم عن استخدام وثائق غير رسمية أو غير معتمدة.



## المحتويات

05	المقدمة
06	2. أحكام عامة متعلقة بضريبة الدخل في المملكة
06	2.1. ما المقصود بضريبة الدخل؟
06	2.2. الأشخاص الخاضعون لضريبة الدخل في المملكة
07	2.3. مفهوم الإقامة في نظام ضريبة الدخل
09	2.4. المنشأة الدائمة
10	3. الدخول المعفاة من ضريبة الدخل في المملكة



## المقدمة

أعدت هيئة الزكاة والضريبة والجمارك (الهيئة) هذا الدليل الإرشادي بهدف تقديم التوضيحات عن ماهية الدخول المعفاة من ضريبة الدخل وفقاً لما ورد في نظام ضريبة الدخل (النظام) ولائحته التنفيذية (اللائحة) يُشار إليهما معاً فيما يلي باسم «الأحكام المنظمة لضريبة الدخل» في المملكة العربية السعودية (المملكة).

يستند هذا الدليل الإرشادي إلى الأحكام المنظمة لضريبة الدخل وتفسير الهيئة لها وسياساتها المتبعة، ويهدف إلى تقليل الغموض واللبس الذي قد يواجهه أي شخص خاضع للضريبة عند الرغبة في معرفة الدخول التي قد تُفرض عليها الضريبة، والدخول المعفاة من الضريبة متى اقتضى الأمر ذلك.

تحرص الهيئة على التعاون مع جميع الأشخاص، بيد أنّ ذلك لا يمنع من وقوع خلافات في وجهات النظر بين الهيئة وهؤلاء الأشخاص، كما أنّ هذا الدليل لا يؤثر في أحقية الهيئة في إجراء عمليات الفحص والربط وفرض الغرامات على الأشخاص الذين ترى الهيئة أنهم أخلّوا بالأحكام المنظمة لضريبة الدخل.

للحصول على مزيد من المعلومات بشأن تطبيق الأحكام المنظمة لضريبة الدخل في حالة معينة، يمكنكم الاتصال بالهيئة عبر القنوات المخصصة لذلك لطلب إصدار قرار تفسيري غير ملزم، وسوف تعمل الهيئة على تزويدكم بالمعلومات المطلوبة بشأن تطبيق الأحكام المنظمة لضريبة الدخل في الحالة المذكورة.



## 2. أحكام عامة متعلقة بضريبة الدخل في المملكة

### 2.1. ما المقصود بضريبة الدخل؟

ضريبة مباشرة تُفرض بموجب أحكام نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/1) وتاريخ 15 محرم 1425 هـ وتعديلاته على حصص الشركاء غير السعوديين في شركات الأموال، وعلى المقيمين غير السعوديين الذين يمارسون نشاطًا تجاريًا داخل المملكة، وغير المقيمين ممن يحققون دخلًا من ممارسة نشاط تجاري في المملكة وكذلك الأشخاص العاملين في مجال استثمار الغاز الطبيعي والعاملين في مجال إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية حسب ما هو موضح في الفصل 2.2 من هذا الدليل.

### 2.2. الأشخاص الخاضعون لضريبة الدخل في المملكة

وفق المادة الثانية من «النظام» فيعد خاضعًا للضريبة كل من:

أ. شركة الأموال المقيمة عن الحصص المملوكة بشكل مباشر أو غير مباشر للأشخاص غير السعوديين، وكذلك الحصص المملوكة بشكل مباشر أو غير مباشر للأشخاص العاملين في إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية، ويستثنى من ذلك الحصص المملوكة بشكل مباشر أو غير مباشر للأشخاص العاملين في إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية في شركات الأموال المدرجة في السوق المالية السعودية، والحصص المملوكة بشكل مباشر أو غير مباشر لهذه الشركات في شركات الأموال.

وشركات الأموال هي (الشركة المساهمة، والشركة ذات المسؤولية المحدودة)، والحصص في هذه الشركات تخضع للضريبة إذا كانت مملوكة بشكل مباشر أو بشكل غير مباشر لأشخاص غير سعوديين وكذلك الحصص المملوكة للسعوديين أو غير السعوديين في شركات الأموال التي تعمل في مجال إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية باستثناء واحد وهو أن تكون تلك الشركة مدرجة في السوق المالية السعودية -تداول-.

ب. الشخص الطبيعي المقيم غير السعودي الذي يمارس النشاط في المملكة

ويعد كل شخص طبيعي مقيم ولا يتمتع بصفة المواطنة السعودية ويمارس في الوقت ذاته نشاطًا تجاريًا بأي صورة سواء كان مهنيًا أو حرفيًا أو غير ذلك بقصد تحقيق الربح خاضعًا لضريبة الدخل وفق أحكام «النظام».



ج. الشخص غير المقيم الذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة

كما يخضع للضريبة أي شخص (طبيعياً كان أو اعتبارياً) غير مقيم في المملكة ويمارس فيها نشاطاً تجارياً بأي صورة من خلال منشأة دائمة (على ما سيتم توضيحه في مفهومها لاحقاً في الفصل 2.4 من هذا الدليل)

د. الشخص غير المقيم الذي لديه دخل خاضع للضريبة من مصادر في المملكة دون أن يكون له منشأة دائمة فيها

يخضع للضريبة أي شخص ولو لم يكن مقيماً ما دام يتحصل على دخل معين من مصدر في المملكة وليس له منشأة دائمة داخل المملكة.

هـ. الشخص الذي يعمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي

و. الشخص الذي يعمل في مجال إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية

### 2.3 مفهوم الإقامة في نظام ضريبة الدخل

وينقسم مفهوم الإقامة حسب المنظم السعودي بحسب الكيان القانوني للشخص المخاطب بالحكم فبالنسبة للشخص الطبيعي فيعد مقيماً في المملكة في السنة الضريبية المعنية إذا توافر فيه أي من الشرطين التاليين:

1. أن يكون له مسكن دائم في المملكة يملكه أو يستأجره أو يؤمنه له طرف آخر، ولا بد أن يكون أيضاً موجوداً في المملكة لمدة لا تقل في مجموعها عن ثلاثين (30) يوماً في السنة الضريبية سواءً كانت متصلة أو متفرقة.

2. أن يقيم في المملكة لمدة لا تقل عن مائة وثلاثة وثمانين (183) يوماً متصلة أو متفرقة في السنة الضريبية المعنية حتى لو لم يكن له مسكن دائم.

مع مراعاة أن المنظم يحتسب الإقامة لجزء من اليوم على اعتبار أنها إقامة ليوم كامل، ولا يحتسب الإقامة -مهما طالت - إذا كانت عبارة عن حالة عبور بين نقطتين خارج المملكة (ترانزيت).



أما بالنسبة للكيانات الاعتبارية فتعد الشركة مقيمة في المملكة خلال السنة الضريبية إذا توافر فيها أي شرط من الشرطين الآتيين:

1. أن تكون منشأة وفقاً لنظام الشركات السعودي بحيث يتم إنشاؤها وشهرها وتوثيق عقدها وتسيير أعمالها وفقاً لأحكامه.

2. أن تقع إدارتها الرئيسية في المملكة حتى لو أنشئت وفقاً لأحكام قانون الشركات الأجنبية، والمقصود بالإدارة الرئيسية المكان الذي يتم فيه بشكل رئيسي رسم السياسات العليا واتخاذ القرارات الإدارية والتجارية الضرورية لتنفيذ أعمال الشركة بشكل عام، ويمكن اعتبار مكان الإدارة الرئيسية في المملكة عندما يتحقق شرطين على الأقل من الشروط الثلاثة التالية<sup>(1)</sup>:

أ. عقد الاجتماعات المعتادة لمجلس الإدارة، والتي تتم دورياً وتتخذ فيها القرارات الرئيسية المتعلقة بإدارة الشركة وتسيير أعمالها في المملكة.

ب. اتخاذ القرارات التنفيذية العليا - مثل قرارات المدير التنفيذي ونوابه - في المملكة.

ج. أن تكون معظم أعمال الشركة تحقق معظم إيراداتها في المملكة.

1. جاءت هذه الشروط لتوضيح المقصود بمكان الإدارة الرئيسية نظراً لأنه مفهوم واسع بموجب قرار وزير المالية رقم 2194 وتاريخ 12 رجب 1432هـ.





## 2.4. المنشأة الدائمة

تتألف المنشأة الدائمة لغير المقيم في المملكة من حيث الأصل من مكان دائم لنشاط غير المقيم الذي يمارس من خلاله النشاط كلياً، أو جزئياً، ويدخل في ذلك النشاط الذي يقوم به غير المقيم من خلال وكيل له.

وقد عدّ النظام عدداً من الأماكن باعتبارها منشأة دائمة هي<sup>(2)</sup>:

1. مواقع الإنشاء، ومرافق التجميع، وممارسة الأعمال الإشرافية المتعلقة بها.
2. التركيبات والمواقع المستخدمة في أعمال المسح للموارد الطبيعية، ومعدات الحفر، والسفن المستخدمة في مسح الموارد الطبيعية، وممارسة الأعمال الإشرافية المتعلقة بها.
3. قاعدة ثابتة يمارس منها الشخص الطبيعي غير المقيم نشاطه.
4. فرع شركة غير مقيمة مصرح لها بمزاولة الأعمال في المملكة.

كما أخرج النظام عدداً من الأماكن من مفهوم المنشأة الدائمة بحيث لا يُعد المكان منشأة دائمة لغير المقيم في المملكة إذا كان يستخدم للأغراض المحددة أدناه فقط دون أن يستخدم لغيرها:

1. تخزين أو عرض أو توريد بضاعة أو منتجات تعود إلى غير المقيم.
  2. الإبقاء على مخزون من بضاعة أو منتجات تعود إلى غير المقيم لغرض المعالجة من قبل شخص آخر.
  3. شراء بضاعة أو منتجات لغرض تجميع المعلومات فقط لغير المقيم.
  4. أداء نشاطات أخرى ذات طبيعة إعدادية أو مساعدة لمصلحة غير المقيم.
  5. إعداد العقود للتوقيع عليها والمتعلقة بقروض، أو توريد بضائع، أو أعمال خدمات فنية.
  6. تنفيذ أي مجموعة من النشاطات المشار إليها في الفقرات السابقة أعلاه.
- واعتبر النظام أن الشريك غير المقيم في شركة أشخاص مقيمة مالكاً لمنشأة دائمة في المملكة على شكل حصة في شركة الأشخاص.

2. ورد هذا التعداد وتعداد الأماكن التي لا تدخل في نطاق المنشأة الدائمة في المادة الرابعة من النظام.



### 3. الدخول المعفاة من ضريبة الدخل في المملكة

يعد الإعفاء من الضريبة أحد أبرز المزايا التي يتمتع بها المكلف بضريبة الدخل في المملكة وذلك وفق الإعفاءات الواردة في المادة العاشرة من النظام، وهي حالات إعفاء من أهدافها تشجيع الاستثمار والتداول في السوق المالية السعودية بحيث يُعفى المكلف من ضريبة الدخل إذا حقق أيًا من الدخول الآتية:

#### 1. المكاسب الرأسمالية المتحققة من التخلص من الأوراق المالية

والمقصود بالمكاسب الرأسمالية المكاسب المتحققة نتيجة للتصرف في بعض ممتلكات المنشأة من أصول أو أوراق مالية أو التخلص من الحصص بمعرفة الشركاء إلا أن الاستثناء الوارد في النظام انصب على نوع واحد فقط من تلك المكاسب وقرن تحقق هذا الاستثناء بعدد من الشروط فلا بد أن تكون المكاسب الرأسمالية طبقًا للشروط الآتية:

##### أ. متحققة من التخلص من الأوراق المالية:

- المتداولة في السوق المالية السعودية.
- أو المتداولة في سوق مالية أجنبية إذا كان يتم تداولها في السوق المالية السعودية أيضًا.

ب. ألا تكون الاستثمارات التي تم التخلص منها قائمة قبل تاريخ نفاذ نظام ضريبة الدخل<sup>(3)</sup> والنافذ بتاريخ 13 جمادى الآخرة 1425 هـ الموافق 30 يوليو 2004م<sup>(4)</sup>.

وينطبق هذا الإعفاء بغض النظر عن وسيلة التخلص وطريقة تنفيذه وسواءً كان بيعًا أو تداولًا ما دامت عملية التخلص قد تمت وفقًا لنظام السوق المالية السعودية ولوائحه - إذا كانت الورقة متداولة في المملكة- أو من ورقة مالية في سوق مالية أجنبية ومتداولة أيضًا في السوق السعودي.

3. تم تحديد تاريخ نفاذ النظام ولائحته التنفيذية بموجب المادة الرابعة والسبعين من اللائحة.  
4. أضافت اللائحة التنفيذية للنظام شرطًا إضافيًا لتحقيق الإعفاء وهو تاريخ نشوء الاستثمار وذلك بموجب المادة السابعة.



## 2. الكسب الناتج عن التخلص من الممتلكات من غير أصول النشاط

ويعتبر أي كسب متحقق من التخلص من أي ممتلكات يملكها المكلف معفيًا من ضريبة الدخل بشرط واحد وهو ألا تكون تلك الممتلكات من ضمن أصول النشاط الذي يمارسه المكلف ويقوم بعمله فإذا كانت الممتلكات من أصول النشاط التي تعد ضرورية بذاتها للقيام بالنشاط الرئيسي للمكلف لم تكن معفاة من الضريبة.

## 3. التوزيعات النقدية أو العينية المستحقة من استثمارات شركة الأموال المقيمة في الشركات الأخرى المقيمة أو غير المقيمة

تقوم الشركات عند تحقيق الربح أحيانًا بتوزيع تلك الأرباح التي تحققها على المساهمين فيها بموجب قرار من مجلس الإدارة وتكون تلك التوزيعات -سواءً عينية أو نقدية- معفية بموجب «النظام» من ضريبة الدخل إذا كانت ناتجة عن استثمار شركة أموال مقيمة<sup>(5)</sup> في شركات أخرى -مقيمة أو غير مقيمة- وقدمت هذه الشركة الأخيرة توزيعات للمساهمين فيها ولتحقق هذا الإعفاء من الضريبة فلا بد من توافر شرطين اثنين هما:

أ. ألا تقل نسبة مساهمة شركة الأموال المقيمة (المكلف المُعفى) في رأس مال الشركة المستثمر فيها عن عشرة بالمائة (10%)

ب. ألا تقل مدة ملكية الحد الأدنى لنسبة مساهمة الشركة الواردة في الفقرة السابقة عن سنة واحدة.

## 4. أمثلة عملية

فيما يلي بعض الأمثلة العملية للدخول المعفاة من ضريبة الدخل وفقًا للمادة العاشرة:

### المثال (1)

قام (تياغليس) مواطن إسباني مقيم بالمملكة -مهتم بالتداول في السوق المالية السعودية - ببيع الأسهم التي اكتتب فيها في عام 2009 في شركة (التميز) وهي شركة سعودية مطروحة في سوق الأوراق المالية السعودي إلى مستثمر آخر وفقًا لضوابط نظام السوق المالية وحقق مكاسبًا رأسمالية قدرها 30,000 ريال سعودي فيحق له أن يتحصل عليها كاملة بدون خصم ضريبة الدخل منها باعتبارها معفية بموجب النظام.

5. تم توضيح المقصود بمفهوم الإقامة في الفصل 2.3 من هذا الدليل.



## المثال (2)

قامت شركة (تارجيت) -وهي شركة أسترالية لها منشأة بالمملكة ونشاطها الأساسي هو تجارة الأجهزة الكهربائية - بالتخلص من السيارة الشخصية الخاصة بمدير عام الشركة والتي سبق وأن اشتراها بموجب قرض شخصي من الشركة مع حفظ حق الملكية للشركة وحققت مكاسب قدرها 30,000 ريال سعودي قامت الشركة باستقطاعها من إجمالي الدخل المقرر عنه في الإقرار الضريبي باعتبارها من الدخول المعفاة بحسبان أنها تخلصاً من ممتلكات لا تدخل ضمن أصول النشاط.

## المثال (3)

قامت شركة (الخبراء) -شركة أموال مقيمة بالمملكة- بشراء حصة تبلغ 33% في الربع الأول من العام 2019م من شركة (سوتس) - وهي شركة مقيمة مطروحة في السوق السعودي - وفي الربع الثاني من العام 2021م قامت شركة (سوتس) بتوزيع أرباح تمثلت في توزيعات نقدية على المساهمين بلغ نصيب شركة (الخبراء) منها 15000 ريال سعودي ونظراً لتحقيق تلك التوزيعات الشروط الواردة في الفقرة (ج) من المادة العاشرة استقطعتها شركة الخبراء من إجمالي الدخل باعتبارها معفية بموجب النظام.



امسح هذا الكود للاطلاع على آخر تحديث  
لهذا المستند وكافة المستندات المنشورة  
أو تفضل بزيارة الموقع الإلكتروني [zatca.gov.sa](http://zatca.gov.sa)