



## الدليل التوضيحي إلى لائحة ضريبة التصرفات العقارية

الصادرة بموجب القرار الوزاري رقم (٧١٢) وتاريخ ١٥/٢/١٤٤٢هـ

والمعدلة بموجب الأوامر والمراسيم والاتفاقيات، والقرارات والتعاميم والأحكام القضائية

حتى تاريخ ١٣/٤/١٤٤٤هـ



الأمانة العامة للجان الزكوية والضريبية والجمركية  
General Secretariat of Zakat, Tax and Customs Committees

## الدليل التوضيحي إلى لائحة ضريبة التصرفات العقارية

الصادرة بموجب القرار الوزاري رقم (٧١٢) وتاريخ ١٥/٢/١٤٤٢ هـ

والمعدلة بموجب الأوامر والمراسيم والاتفاقيات، والقرارات والتعاميم والأحكام القضائية

حتى تاريخ ١٣/٤/١٤٤٤ هـ





الأمانة العامة للجان الزكوية والضريبية والجمركية  
General Secretariat of Zakat, Tax and Customs Committees

## الدليل التوضيحي إلى لائحة ضريبة التصرفات العقارية

الصادرة بموجب القرار الوزاري رقم (٧١٢) وتاريخ ١٥/٢/١٤٤٢هـ

والمعدلة بموجب الأوامر والمراسيم والاتفاقيات، والقرارات والتعاميم والأحكام القضائية

حتى تاريخ ١٣/٤/١٤٤٤هـ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



١	المقدمة.....
٥	الفصل الأول: التعريفات والأحكام العامة.....
٦	المادة (١):.....
١٤	المادة (٢):.....
١٦	المادة (٣):.....
٣٠	المادة (٤):.....
٣٦	المادة (٥):.....
٣٩	المادة (٦):.....
٤١	المادة (٦) مكرر.....
٤٢	المادة (٧):.....
٤٢	أحكام النيابة في التصرف.....
٤٤	المادة (٨):.....
٤٤	العقوبات.....
٤٨	ما يعد في حكم التهرب الضريبي.....
٤٨	المادة (٩):.....
٥١	المعلومات الضريبية.....
٥١	المادة (١٠):.....
٥٨	سلطات المحافظ.....
٥٨	المادة (١١):.....
٦٢	المادة (١٢):.....
٧٠	الاعتراض والتظلم.....
٧٠	المادة (١٣):.....
٧٨	لجنة مراجعة وتقييم المتطلبات النظامية والفنية اللازمة لتطبيق أحكام ضريبة ولائحة التصرفات العقارية.....
٧٨	المادة (١٤):.....
٨١	النشر والنفاذ.....
٨١	المادة (١٥):.....



# نظام ضريبة التصرفات العقارية





الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على أشرف المرسلين وخاتم النبيين سيدنا محمد، وعلى آله وصحبه والتابعين، وبعد: في ظل النهضة التي تعيشها المملكة العربية السعودية في ضفاف رؤيتها الطموحة (٢٠٣٠) تبرز النهضة التشريعية والتنظيمية. ومن منطلق المسؤولية المجتمعية التي تنتهجها الأمانة العامة، أصدرت في وقت مبكر الدليل إلى نظام الدخل والأنظمة الضريبية؛ ليكون مرجعاً استرشادياً لفهم الأنظمة الضريبية، ومراجعها النظامية والفقهية.

وها هي الآن تنشر نسخة من الدليل إلى نظام ضريبة التصرفات العقارية مضافاً إليها اللائحة التنفيذية والأوامر والمراسيم والاتفاقيات، والقرارات والتعاميم والأحكام القضائية، وجميع أنواع الأنظمة الضريبية، وألحقت السوابق القضائية الحديثة لعامي ٢٠٢٠م و٢٠٢١م، ليكون هذا الدليل ضمن مجموعة من الأدلة الاسترشادية التفصيلية المتخصصة التي تصدرها الأمانة العامة، ويهدف إلى:

١. إيجاد مرجعية استرشادية شاملة للجان، والأمانة العامة، والمتعاملين والمهتمين بالأنظمة الضريبية.
  ٢. تسهيل الوصول إلى المواد النظامية، والآراء الفقهية، والقرارات والتعاميم؛ مما يوفر الوقت والجهد على الباحثين، وذلك من خلال جمعها في محتوى واحد.
  ٣. فهم الترابط بين الأنظمة الضريبية بالأنظمة الأخرى والقواعد المنظمة لأعمال اللجان.
  ٤. معرفة المواد الواردة بالأنظمة السعودية الأخرى المقيدة أو المكملة لبعض المواد في الأنظمة التي تؤثر في تطبيق الأنظمة الضريبية واستيعابها.
- وفي الختام، نتمنى أن نكون وفّقنا لتحقيق الهدف من الدليل، وتذليل العقبات والصعوبات.

وصلى الله على نبينا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.



التمهيد ويشمل:  
أولاً: منهجية تصنيف وترتيب ونقل محتوى المصادر في الدليل:

- استمراراً في منهجية عمل الدليل في إصداره الأول، عملت الأمانة العامة على تصنيف وترتيب ونقل محتوى المصادر وفق المنهجية الآتية:
  - اختيار النظام أو اللائحة الرئيسة لكل دليل بحيث يكون هو المتن والمصدر الذي يتم بناء الدليل عليه، وجمع بقية مواد المحتوى بناء على كل مادة من مواد ذلك المصدر.
  - يكون الاعتماد على آخر نسخة معدلة رسمياً للمصدر الرئيس.
  - يتم بناء وتقسيم الدليل على أساس موضوعات وتقسيمات وتبويبات المصدر الرئيس.
  - يبدأ التدرج في وضع الحاشية على متن المصدر الرئيس مع مراعاة منهجية ترتيب المصادر المعتمد لدى الأمانة العامة.
  - في بعض المواد ووفقاً لتقدير الفريق العلمي، فقد تم تقرير وضع بعض التعليقات لإضفاء مزيد من التوضيح، مع التأكيد على أن التعليقات التي في الدليل لا تعتبر تفسيراً لذلك النص ولا حُجة ملزمة. كما أن هذا الدليل إرشادي لأغراض التوعية والتنقيف فحسب، وقابل للتحديث في أي وقت.
  - الحرص عند نقل القرارات والمبادئ القضائية أن يكون القرار أو المبدأ وفقاً لما صدر حديثاً من لجان الاستئناف للأعوام عام ٢٠٢٠م و٢٠٢١م، ومتوائماً مع نص المصدر.
  - عند نقل الأمانة العامة لنصوص محتوى الدليل، فإنها أبقته كما هي دون أي تصرف أو تعديل لكونها نصوصاً نظامية لها حجيتها ولا يتم التعديل عليها.
  - والتزاماً بمنهج البحث العلمي، فقد راعت الأمانة العامة عند نقل النصوص الشرعية والفقهية والقانونية أن يتم العزو في الحاشية وفقاً للمنهج الأكاديمي.
  - تلافياً لتكرار النقل، فقد أولت الأمانة العامة اهتماماً بالترابط في محتوى الدليل، حيث راعت عدم تكرار نقل المحتوى في الدليل الواحد، وفي حال تطلّب الأمر يُكتفى بنقل النص مرة واحدة، وعند ورود النص في موطن آخر من نفس الدليل يُحال إلى النقل الأول منه.
  - أبقت الأمانة العامة على بعض المصادر المعدلة في الحاشية لتسهيل الوقوف على التسلسل الزمني للنص وتعديلاته.
  - وحرصاً على عدم تفويت أي مصدر ذي علاقة بالدليل في حال وجود مشاريع لأنظمة أو لوائح لم تصدر بعد، راعت الأمانة العامة أن يتم تضمينها بالدليل في نسخته القادمة عند تحديثه.



كما حرصت الأمانة العامة على مشاركة العديد من بيوت الخبرة المحلية، والمستشارين والمختصين في الجانب الضريبي، والباحثين المهتمين بالمجال، للمساهمة في تحقيق الدليل للأهداف التي رسمتها الأمانة العامة لإعداده؛ ليكون امتدادًا للإصدار الأول منه، ومُحققًا لتطلعات الأمانة العامة بأن يملأ هذا الدليل فراغًا علميًا يساهم في إبراز جهود المملكة العربية السعودية الرائدة في مجال الضريبة.

وختامًا:

فإن هذا الدليل ما هو إلا مشروع موسوعي جاء لجمع وتوثيق وإبراز مسيرة التشريعات الضريبية في بلادنا المباركة، وبيان لاستمرار النهضة التي تقوم بها في ظل توجيهات القيادة الرشيدة التي لم تألُ جهدًا في تسخير كافة الإمكانيات لهذا الجانب الشرعي والحيوي والتنموي.



### ثانياً: المصادر والمراجع:

في سبيل تحقيق أهداف إعداد الدليل، حرصت الأمانة العامة على ضمان استيعاب محتوى الدليل لكافة المصادر ذات العلاقة؛ لذلك فقد تضمن الدليل المصادر التالية:

- الأوامر الملكية.
- قرارات مجلس الوزراء.
- المصادر الفقهية.
- الأنظمة ذات العلاقة وتعديلاتها.
- الاتفاقيات الدولية والإقليمية.
- اللوائح التنفيذية وتعديلاتها.
- القرارات والتعاميم الوزارية الصادرة.
- القرارات والمبادئ القضائية.
- الممارسات والمعايير العالمية.
- القواعد والتعليمات.
- الأدلة الاسترشادية.



## الفصل الأول: التعريفات والأحكام العامة



المادة (١):

الكلمات المفتاحية:

اللائحة - الوزارة - الوزير - هيئة الزكاة والضريبة والجمارك - محافظ الهيئة - الضريبة - التصرف العقاري - تصرف قانوني - ملكية العقار - العقود - حق الانتفاع - حق الإجارة الطويلة الأمد - البيع - المعاوضة - الهبة - الوصية - المقايضة - الإيجار التمويلي - نقل الحصص - الشركات العقارية - تقرير حق انتفاع - التوثيق - المحررات غير الرسمية - نظام التوثيق ولأئحته - الأقارب.

المادة (١):

”تكون للكلمات والعبارات التالية، حيثما وردت بهذه اللائحة، المعاني الموضحة أمام كلٍ منها، ما لم يقتض السياق خلاف ذلك:

- اللائحة: اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة التصرفات العقارية.

- الوزارة: وزارة المالية.

- الوزير: وزير المالية.

- الهيئة: هيئة الزكاة والضريبة والجمارك<sup>(١)</sup>.

- المحافظ: محافظ الهيئة<sup>(٢)</sup>.

- الضريبة: المبلغ المالي المفروض على التصرف العقاري.

- التصرف العقاري: أي تصرف قانوني ناقل لملكية العقار أو لحيازته لغرض تملكه أو تملك منفعته، بما في ذلك، ودونما حصر، العقود التي يكون محلها نقل حق الانتفاع أو حق الإجارة الطويلة الأمد، ومن ذلك؛ البيع والمعاوضة والهبة والوصية والمقايضة والإجارة والإيجار التمويلي ونقل حصص في الشركات العقارية، أو تقرير حق انتفاع لمدة تزيد على (٥٠) خمسين عامًا.

(١) عُذِّل تعريف مصطلح الهيئة في هذا البند بموجب القرار الوزاري رقم (١٤٢٩) وتاريخ ٠٨/٠٧/١٤٤٣ هـ المعدل لللائحة ضريبة التصرفات العقارية.

(٢) عُذِّل تعريف لفظ «المحافظ» في هذا البند بموجب القرار الوزاري رقم (١٤٢٩) وتاريخ ٠٨/٠٧/١٤٤٣ هـ المعدل لللائحة ضريبة التصرفات العقارية؛ إذ كان يقتصر هذا التعريف على «محافظ الهيئة».



- التوثيق: مجموعة الإجراءات التي تكفل إثبات الحق على وجه يصح الاحتجاج به، وفقاً لأحكام نظام التوثيق ولائحته، ويُعد كالتوثيق لأغراض الضريبة أي عقد أو اتفاق أو تنازل يتم بموجبه إبرام التصرف، وذلك عند عدم تطبيق إجراء التوثيق الرسمي للتصرف.
- المحررات غير الرسمية: هي تلك المحررات التي يتم من خلالها إثبات التصرفات خارج نطاق التوثيق الرسمي النظامي.
- الأقارب حتى الدرجة الثالثة: يُقصد بهم:
  - أ. الدرجة الأولى: الآباء، والأمهات، والأجداد، والجدات وإن علوا.
  - ب. الدرجة الثانية: الأولاد، وأولادهم وإن نزلوا.
  - ج. الدرجة الثالثة: الإخوة والأخوات، الأشقاء، أو لأب، أو لأم، وأولادهم، وأولاد أولادهم<sup>(٣)(٤)</sup>.

(٣) أضيف هذا البند بموجب القرار الوزاري رقم (١٤٢٩) وتاريخ ٠٨/٠٧/١٤٤٣هـ المعدل لللائحة ضريبة التصرفات العقارية.

(٤) تقابل هذه المادة في مشروع النظام الخاص بضريبة التصرفات العقارية بالمملكة: المادة (١): التعريفات: «تكون للكلمات والعبارات التالية، حيثما وردت، المعاني الموضحة أمام كلٍ منها، ما لم يقتض السياق خلاف ذلك: - النظام: نظام ضريبة التصرفات العقارية. - اللائحة: اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة التصرفات العقارية. - الوزير: وزير المالية. - الهيئة: هيئة الزكاة والضريبة والجمارك. - المجلس: مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك. - المحافظ: محافظ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك. - الضريبة: المبلغ المالي المفروض على التصرف العقاري. - المملكة: إقليم المملكة العربية السعودية، ويشمل ذلك الأراضي، والمياه الإقليمية، وقاع البحر، والطبقات الواقعة تحت التربة، والموارد الطبيعية، والمجال الجوي، وما يخصها من حقوق في المناطق المقسومة بينها وبين الدول المجاورة، والمناطق البحرية وشبه البحرية الواقعة خارج المياه الإقليمية للمملكة، وتمارس عليها السيادة وحقوق السيادة، أو الولاية بمقتضى نظامها والقانون الدولي. - العقار: الممتلكات غير المنقولة وتشمل الأرض بما عليها من بناء أو غراس وما يخصص لاستخدامها وما يُثبَّت عليها وما يكون جزءاً منها وما يلحق بها. - الشخص: أي شخص طبيعي، أو اعتباري، أو مؤسسة فردية، أو أي كيان تكسبه الأنظمة واللوائح حق إبرام التصرفات أصالةً أو نيابة عن الغير، خاصاً كان أم عاماً. - التصرف العقاري: أي تصرف ناقل لحق ملكية العقار أو لحق حيازته بغرض تملكه أو تملك منفعة أو أي حق مشابه آخر، ويشمل التصرف العقاري نقل حصص في الشركات أو الكيانات التي تكون المالك الفعلي أو الاقتصادي - بشكل مباشر أو غير مباشر- لعقار في المملكة، أو التي تتمتع بحقوق مشابهة لحق تملك العقار في المملكة، وذلك وفقاً لما تحدده اللائحة. - المُتصرف: أي شخص يقوم بتصرف عقاري ناقل لما له من حقوق. - المُتصرف له: أي شخص يتم التصرف العقاري لصالحه. - التوثيق: مجموعة الإجراءات التي تكفل إثبات الحق على وجه يصح الاحتجاج به، وفقاً لأحكام نظام التوثيق ولائحته التنفيذية. ولأغراض هذا النظام، يُعد كالتوثيق التعاقد أو الاتفاق أو التنازل أو أي عمل متمم للتصرف، وذلك عند عدم تطبيق إجراء التوثيق النظامي الرسمي للتصرف. - المحررات غير الرسمية: أي مستند يتم من خلاله إثبات التصرف العقاري خارج نطاق التوثيق النظامي الرسمي بموجب نظام التوثيق ولائحته التنفيذية. - القيمة السوقية العادلة: لأغراض هذا النظام، يُقصد بها المقابل المفترض الحصول عليه من بيع ممتلكات في حال تم بيعها أو التنازل عنها بالطريقة الاعتيادية للبيع أو التنازل في سوق تنافسي تحت ظروف عادية من قبل شخص حريص بحريته المطلقة، وعلى أسس تجارية عادلة لمشتري حريص بكامل معرفته وحريته المطلقة. - البيع على الخارطة: بيع وحدة عقارية وفقاً للضوابط الصادرة بقرار مجلس الوزراء رقم ٥٣٦ وتاريخ ١٢/٤/١٤٣٧هـ وأية تعديلات تطرأ عليها».





الأنظمة ذات العلاقة

\* اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة: وفيه: المادة (٢٣): الخدمات المتعلقة بالعقار: «١- لأغراض تطبيق الاتفاقية والنظام، يشمل العقار ما يلي: أ- أي مساحة أرض محددة يمكن أن تنشأ عليها حقوق ملكية أو حيازة أو غيرها من الحقوق العينية. ب- أي أبنية أو إنشاءات هندسية أُقيمت بصورة دائمة على أرض. ج- أي تركيبات أو معدات تشكّل جزءًا ثابتًا أو ألحقت بشكل دائم بمبنى أو هيكل إنشائي أو عمل هندسي...».

\* نظام التسجيل العيني للعقار بالمرسوم الملكي رقم (٩١/م) وتاريخ ١٩/٠٩/١٤٤٣هـ، وفيه:

- العقار: قطعة من الأرض وما تحتها وما فوقها - ويُستثنى من ذلك الثروات الطبيعية، والعلو غير المأذون بعمارته واستغلاله - وما عليها من بناء أو ملحقات ثابتة أو مزروعات أو مصانع أو منشآت أخرى كالموانئ والمطارات وخطوط الكهرباء والأنابيب وغيرها.

- الحق العقاري: سلطة مباشرة مقرة نظامًا لشخص - ذي صفة طبيعية أو اعتبارية - أو أكثر على عقار معين تخوله التصرف فيه أو الاستئثار بمنافعه أو بيعها.

- السجل العقاري: مجموعة وثائق تبين أوصاف العقار وموقعه وحالته المادية والنظامية، وما يتبعه من حقوق والتزامات، والتعديلات التي تطرأ على ذلك، في ضوء الوثائق المعتمدة نظامًا.

- التسجيل العيني: جعل العقار محل الحق العقاري أساسًا لقيود الحق.

- التسجيل العيني الأول: تسجيل العقار باسم مالكة لأول مرة في السجل العقاري، وفقًا للإجراءات الواردة في النظام واللائحة.

- المسجّل العقاري: من يقوم بتوثيق التسجيل العيني الأول، وما يرد على العقار من تصرفات أو تغييرات في وصفه، وفقًا لأحكام النظام واللائحة.

- صك تسجيل الملكية: وثيقة صادرة عن السجل العقاري لإثبات بيانات عقار مطابقة للسجل، وفقًا للنموذج الذي تحدده اللائحة، تتضمن: موقع العقار، وحدوده، ووصفه، واستعماله، وما يتبعه من حقوق والتزامات، وبيانات مالكة، وأي بيانات أخرى تحددها اللائحة.

- الخارطة: رسم هندسي مساحي مبني على نظام إحداثيات وطني، يبين: موقع العقار، وحدوده، ومعالمه، وأرقامه، ومساحته، وأي بيانات رقمية وتصويرية أخرى.

- المالك: شخص ذو صفة طبيعية أو اعتبارية يُثبت السجل العقاري حق ملكية عقار له...».





\* قرار مجلس الوزراء رقم (٥٧٠) وتاريخ ١٤٤٢/٩/٢٢ هـ بتنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، الذي تضمن في مادته الأولى:

يكون للمصطلحات والعبارات الآتية المعاني الموضحة أمام كلٍ منها:

- الهيئة: هيئة الزكاة والضريبة والجمارك.
- الوزير: وزير المالية.
- المجلس: مجلس إدارة الهيئة.
- الرئيس: رئيس المجلس.
- المحافظ: محافظ الهيئة.
- المكلفون: الأشخاص - الطبيعيون أو الاعتباريون - الخاضعون للزكاة أو الضريبة أو الرسوم الجمركية بمقتضى الأنظمة واللوائح والتعليمات ذات العلاقة.
- المنافذ الجمركية: المنافذ التي تقع تحت مسؤولية الهيئة، سواء أكانت برية أم بحرية أم جوية.
- التنظيم: تنظيم الهيئة.

\* القرار الوزاري رقم (٧١٢) وتاريخ ١٤٤٢/٠٢/١٥ هـ، باللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية.

\* القرار الوزاري (٢٢٢٩) وتاريخ ١٤٤٢/٠٦/٠٧ هـ، المعدل للقرار السالف الذكر.

\* قرار رقم (١٤٢٩) وتاريخ ١٤٤٣/٠٧/٠٨ هـ، المعدل للقرار السالف الذكر، والذي قرر الآتي:



أولاً: الموافقة على تعديلات اللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية بالصيغة المرافقة.

ثانياً: يبلغ هذا القرار لمن يلزم لتنفيذه، ويُنشر في الجريدة الرسمية، ويُعمل به من تاريخ نشره. ٢٠٢٢/٢/١٨ م.

**\* قرار وزير المالية رقم (٢٥٦٩) وتاريخ ١١/٠١/١٤٤٤هـ المتضمن الآتي:**

أولاً: الموافقة على تعديلات اللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية، بالصيغة المرافقة.

ثانياً: يبلغ هذا القرار لمن يلزم لتنفيذه، ويُنشر في الجريدة الرسمية، ويُعمل به اعتباراً من تاريخ ١٤٤٤/٠١/٢١هـ، الموافق ٢٠٢٢/٨/١٩ م.

### المبادئ والسوابق القضائية

المبدأ رقم ٤٣٢: "لأغراض تطبيق ضريبة القيمة المضافة يشمل العقار ما يلي:

- أي مساحة أرض محددة يمكن أن تنشأ عليها حقوق ملكية أو حيازة أو غيرها من الحقوق العينية.
- أي أبنية أو إنشاءات هندسية أقيمت بصورة دائمة على أرض.
- أي تركيبات أو معدات تشكل جزءاً ثابتاً أو ألحقت بشكل دائم بمبنى أو هيكل إنشائي أو عمل هندسي<sup>(١)</sup>

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة والسلع الانتقائية - رقم قرار الاستئناف: ٣٥٣-٢٠٢٠-٧٧.٧٧



## الدليل التفصيلي لضريبة التصرفات العقارية - النسخة الرابعة سبتمبر ٢٠٢٢م

\* المصطلحات الرئيسية: (التصرف العقاري- العقار- حق الملكية- عقد المقايضة- عقد المعاوضة)

- التصرف: يعرف التصرف لأغراض هذا الدليل على أنه اتجاه الإرادة إلى إحداث أثر قانوني معين، ويتمثل هذا الأثر بإنشاء حق يترتب النظام عليه. على سبيل المثال، العقود المبرمة لنقل ملكية عقار بين طرفين، ويكسب أيضاً الحقوق العينية.

- العقار: يعرف العقار لأغراض هذا الدليل على أنه كل شيء ثابت في مكانه، ولا يمكن نقله دون تلف، ويشمل:

الأملك المبنية والأراضي، وكل ما يتفرع عن ذلك من حقوق، ويشمل تعريف العقار كلاً مما يلي:

• أي مساحة أرض محددة يمكن أن تنشأ عليها حقوق ملكية، أو حيازة، أو غيرها من الحقوق العينية.

• أي أبنية أو إنشاءات هندسية أقيمت بصورة دائمة على أرض ما.

• أي تركيبات أو معدات تشكل جزءاً ثابتاً، أو ألحقت بشكل دائم بمبنى أو هيكل إنشائي أو عمل هندسي.

- التصرف العقاري: عرفت اللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية التصرف العقاري بأنه «أي تصرف قانوني ناقل لملكية العقار، أو لحيازته لغرض تملكه، أو تملك منفعتة، بما في ذلك، دون حصر، العقود التي يكون محلها نقل حق الانتفاع، أو حق الإجارة الطويلة الأمد، ومن ذلك البيع، والمعاوضة، والهبة، والوصية، والمقايضة، والإجارة، والإيجار التمويلي، ونقل حصص في الشركات العقارية، أو تقرير حق الانتفاع لمدة تزيد على ٥٠ عاماً.

- حق الملكية: يعرف حق الملكية لأغراض هذا الدليل الإرشادي بأنه الحق الذي يخوّل لصاحبه جميع الحقوق على شيء مادي معين؛ حيث يمكن مالك الحق من الاستئثار بكل منافع الشيء المادي المعين، فيحق له الاستعمال والاستغلال والتصرف.

- عقد المقايضة: يعرف عقد المقايضة لأغراض هذا الدليل بأنه عقد يتم بموجبه وقوع التزام على كلٍ من المتعاقدين أن ينقل إلى الآخر، على سبيل التبادل، ملكية مال ليس من النقود.

- عقد المعاوضة: يعرف عقد المعاوضة لأغراض هذا الدليل الإرشادي بأنه العقد الذي ينشأ عنه التزام إرادة حر بين المتعاقدين بأداء التزاماتهما المتبادلة أحياناً وعطاءً لتملك عين أو الاستفادة من منفعة أو خدمة، أو اكتساب حق مالي.



- عقد الإجارة: يعرف عقد الإجارة لأغراض هذا الدليل الإرشادي بأنه تمليك المؤجر للمستأجر منفعة مقصودة من الشيء المؤجر لمدة معينة لقاء مقابل معلوم.
- عقد المرابحة: يعرف عقد المرابحة لأغراض هذا الدليل الإرشادي بأنه نوع من أنواع التمويل الإسلامي، ويعرف أيضًا بتمويل التكلفة الزائدة، يتفق فيها البائع والمشتري على تكلفة الأصل المادي وأرباحه.
- عقد الإيجار التمويلي: يعرف عقد الإيجار التمويلي لأغراض هذا الدليل الإرشادي بأنه عقد تأجير تمويلي ينشأ بين المؤجر والمستأجر، وبمقتضاه يلتزم المؤجر بنقل الأصل المؤجر المملوك له، أو الذي حصل عليه من المورد إلى حيازة المستأجر لاستخدامه من قبله، على أن يتم نقل ملكية الأصل للمستأجر، أو يكون للمستأجر خيار شراء الأصل بعد نهاية مدة معينة، وسداد الالتزامات المتفق عليها بين أطراف التعاقد.
- حق الانتفاع: يعرف حق الانتفاع لأغراض هذا الدليل بأنه حق عيني يخوّل للمنتفع استعمال عقار ملك الغير واستغلاله، وينشأ هذا الحق بإرادة الأطراف، أو بحكم القانون، ويمكن أن يكون مقيّدًا بأجل أو شرط.
- البيع على الخارطة: يُعرف البيع على الخارطة لأغراض هذا الدليل الإرشادي بأنه بيع، أو تأجير وحدة عقارية مفرزة قبل استكمال تشييدها، والذي تم تنظيمه [أي هذا البيع] بموجب قرار مجلس الوزراء رقم ٥٣٦ وتاريخ ٤ ذو الحجة ١٤٣٧ هـ.
- العقار السكني: يعرف العقار السكني لأغراض هذا الدليل بأنه مقر أو مكان إقامة مصمم لغرض السكن بشكل دائم وليس لأغراض النشاط التجاري، وأوضحت اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة بأن العقار السكني يشمل ما يقع ضمن الحدود الملحقه نظامًا بالملكات، ويشمل الحدود المخصصة قانونًا للممتلكات، بما في ذلك الحدائق والمرائب أو أي جزء من العقار يعتبر دائمًا.
- العقارات غير السكنية: تعرف العقارات غير السكنية لأغراض هذا الدليل بأنها العقارات التي لا تتوافق مع تعريف العقار السكني، وتشمل - على سبيل المثال لا الحصر:
  - العقارات التجارية
  - الأراضي الشاغرة المطورة أو غير المطورة
  - أعمال البناء المكتملة جزئيًا
  - أرض زراعية



وتعتبر الفنادق والنزل، أو بيوت الضيافة، أو أماكن الإقامة المخدومة، أو أي مبنى آخر مصمم لتقديم إقامة مؤقتة للزوار أو المسافرين عقارات غير السكنية.

- التوثيق: عرّفت اللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية التوثيق بأنه «مجموعة الإجراءات التي تكفل إثبات الحق على وجه يصح الاحتجاج به، وفقاً لأحكام نظام التوثيق، بما فيها - على سبيل المثال لا الحصر - إبرام عقد البيع بين طرفي العقد».

- الوقف الخيري (العام): عرف نظام الهيئة العامة للأوقاف الوقف الخيري، أو الوقف العام بأنه «الوقف المشروط على أوجه البر بصورة عامة معينة بالذات أو بالوصف».

- الوقف الذري (الأهلي): عرف نظام الهيئة العامة للأوقاف الوقف الذري بأنه «الوقف المشروط على معين من ذرية وأقارب بالذات أو بالوصف».

- القيمة السوقية العادلة: لأغراض هذا الدليل تعرف «القيمة السوقية العادلة» بأنها المقابل المستحق نظير توريدات سلع أو خدمات مماثلة ومتزامنة تقدم بمرونة بين أشخاص ليسوا أشخاصاً مرتبطين».

- المحررات غير الرسمية: عرفت اللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية المحررات غير الرسمية بأنها «تلك المحررات التي يتم من خلالها إثبات التصرفات خارج نطاق التوثيق الرسمي النظامي».

- الجهات والمشروعات ذات النفع العام: حددت اللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية الجهات والمشروعات ذات النفع العام بأنها «الجهات والمؤسسات التي تحمل هذه الصفة بموجب نظام الجمعيات والمؤسسات الأهلية، وقد عرف نظام الجمعيات والمؤسسات الأهلية تلك الجهات بأنها الجهات التي تحمل أغراضاً عامة: كالأغراض الإنسانية، والاجتماعية، والثقافية، والمهنية، والعلمية، التي تسعى إلى تحقيقها من خلال خدمة المجتمع».

- المحررات الرسمية: لأغراض هذا الدليل فقد تم تعريف المحررات الرسمية بأنها «المحررات التي يتم من خلالها إثبات التصرفات داخل نطاق التوثيق الرسمي النظام».

- الشركات العقارية: تعرف الشركات العقارية لأغراض هذا الدليل بأنها الشركات التي تمثل العقارات أكثر من ٥٠٪ من أصولها، أو من حقوق الملكية.

### التعليق

تناولت المادة التعاريف اللازمة للكلمات والمصطلحات المتعلقة بمنطوقها مقارنةً بما ورد من تعاريف في مشروع النظام، وكذلك نظام التوثيق ولائحته، واللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة؛ مما يعطي مستخدم الدليل الفرصة الكافية للاطلاع والاستفادة مما يناسب حالته محل البحث.



ضريبة - نسبة قدرها (٥٪) - قيمة التصرف - العقارات - وقت التصرف - الأرض - ما يتم إنشاؤه أو تشييده أو بناؤه - أو مشاعًا - وحدة سكنية - تصرف موثق أو غير موثق

### الكلمات المفتاحية:

### المادة (٢):

«تُفرض ضريبة بنسبة قدرها (٥٪) خمسة بالمائة من إجمالي قيمة التصرف في العقارات مهما كانت حالتها أو شكلها أو استخدامها في وقت التصرف، وتشمل الأرض وما يتم إنشاؤه أو تشييده أو بناؤه عليها، وسواء أنصبَّ التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها، وسواء كان هذا التصرف شاملاً لكامل العقار أو أي جزء منه مفرزاً أو مشاعاً أو وحدة سكنية أو غير ذلك من أنواع العقارات، وسواء كان التصرف موثقاً أو غير موثق»<sup>(١)</sup>

(١) تقابل هذه المادة في مشروع النظام الخاص بضريبة التصرفات العقارية بالمملكة؛ المادة (٢): نسبة الضريبة ونطاق تطبيقها: «أ. تُفرض الضريبة بنسبة قدرها (٥٪) خمسة بالمائة من إجمالي قيمة العقار المتفق عليها بين طرفي التصرف أو أطرافه أو القيمة السوقية للعقار في وقت التصرف، مهما أعلى، وتُفرض على العقارات المتصرف فيها، أيًا كانت حالتها أو شكلها أو استخدامها في وقت التصرف، وسواء كان التصرف شاملاً لكامل العقار أو أي جزء منه مفرزاً أو مشاعاً أو وحدة سكنية، وسواء كان العقار منجزاً أو قيد الإنجاز أو على الخارطة أو غير ذلك من أنواع العقارات مهما كان نوع استخدامها، وسواء كان التصرف موثقاً أو غير موثق. ب. للوزير -عند الاقتضاء- بناءً على توصية من المجلس، وضع نسبة تُفرض بموجبها الضريبة على تصرفات محددة؛ بحيث لا تقل عن (٥٪) من إجمالي قيمة العقار ولا تزيد على النسبة المحددة في هذه المادة. ج. يجوز بقرار من مجلس الوزراء، بناءً على اقتراح من الوزير، تعديل نسبة الضريبة المحددة في الفقرة (أ) من هذه المادة».

### القرارات الوزارية

\* القرار الوزاري رقم (٧١٢) وتاريخ ٢/١٥/١٤٤٢هـ، باللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية.

\* القرار الوزاري (٢٢٢٩) وتاريخ ٦/٠٧/١٤٤٢هـ، المعدل للقرار السالف الذكر.

\* قرار رقم (١٤٢٩) وتاريخ ٠٧/٠٨/١٤٤٣هـ، المعدل للقرار السالف الذكر، الذي قرر الآتي:

أولاً: الموافقة على تعديلات اللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية بالصيغة المرافقة.

ثانياً: يبلغ هذا القرار لمن يلزم لتنفيذه، ويُنشر في الجريدة الرسمية، ويُعمل به من تاريخ نشره. تم إلغاؤه بالقرار الوزاري ٧١٢ لعام ١٤٤٢هـ.





\* قرار وزير المالية رقم (٢٥٦٩) وتاريخ ١١/٠١/١٤٤٤هـ، المتضمن الآتي:

أولاً: الموافقة على تعديلات اللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية، بالصيغة المرفقة.  
ثانياً: يبلغ هذا القرار لمن يلزم لتنفيذه، ويُنشر في الجريدة الرسمية، ويُعمل به من تاريخ نشره.

### الدليل التفصيلي لضريبة التصرفات العقارية - النسخة الرابعة سبتمبر ٢٠٢٢م

#### ١. فرض ضريبة التصرفات العقارية

تُفرض ضريبة التصرفات العقارية بواقع ٥٪ من إجمالي ثمن البيع لكل تصرف على حدة؛ ومن ثم في حال تكرر التصرف على العقار محل البيع فإن إجمالي ثمن البيع عن كل تصرف يخضع لضريبة التصرفات العقارية بنسبة ٥٪ ما لم يكن هذا التصرف تصرفاً مستثنى من الضريبة وفقاً لقائمة الاستثناءات المنصوص عليها في اللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية التي سيتم ذكرها لاحقاً بالتفصيل. ولا ينال من ذلك ما إن كان التصرف موثقاً من عدمه، فالأصل في استحقاق الضريبة هو حدوث الواقعة المنشئة للضريبة، وهي انتقال الحق للغير.

#### التعليق

- تُفرض ضريبة التصرفات العقارية بنسبة ٥٪، سواء تم التصرف في العقار أو جزء منه، ما لم يكن هناك تعديل على هذه النسبة بقرار من مجلس الوزراء.
- كما أنه في حالات محددة للوزير عند الاقتضاء، بناءً على توصية من المجلس، وضع نسبة تُفرض بموجبها الضريبة على تصرفات محددة لا تقل عن نسبة (٥,١٪) من إجمالي قيمة العقار ولا تزيد على نسبة (٥٪) المحددة بالمادة.



الكلمات المفتاحية:

تطبيق الضريبة - تصرف - قسمة التركة أو توزيعها - التصرف بدون مقابل - عقار - وقف ذري "أهلي"، أو خيرى - جمعية خيرية مرخصة - جهة حكومية - وصية شرعية موثقة - الأشخاص الاعتبارية العامة - الجهات والمشروعات ذات النفع العام - نظام الجمعيات والمؤسسات الأهلية - سلطة عامة - النشاط الاقتصادي أو الاستثماري أو التجاري - نزع الملكية للمنفعة العامة - وضع اليد المؤقت - هبة موثقة - الجهة المختصة - زوج - الأقارب - إعادة التصرف - استثناء - تاريخ توثيق - ضمان لتمويل أو ائتمان - ممول - تاريخ سريان اللائحة - عقود الإجارة بغرض التملك - عقود الإيجار التمويلي - أمين حفظ - أمناء حفظ - حصة عينية - رأس مال شركة - شركات المحاصة - الأسهم - الحصص المقابلة للعقار - حكومة أجنبية - منظمة دولية - هيئة - بعثة دبلوماسية، أو عسكرية - أعضاء السلك الدبلوماسي أو القنصلي أو العسكري - بشرط المعاملة بالمثل - التوريد العقاري - ضريبة القيمة المضافة - قوائم مالية مدققة - شهادة معتمدة - محاسب قانوني مرخص - اشتراك عيني - صندوق استثمار عقاري - هيئة السوق المالية - المعاملة للضريبة

المادة (٣):

أ. يستثنى من نطاق تطبيق الضريبة - كلياً أو جزئياً - كلٌ مما يأتي:

١. التصرف في العقار في حالات قسمة التركة أو توزيعها.
٢. التصرف بدون مقابل في العقار لوقف ذري "أهلي"، أو خيرى، أو جمعية خيرية مرخصة<sup>(١)</sup>
٣. التصرف في العقار لجهة حكومية أو للأشخاص الاعتبارية العامة، أو الجهات والمشروعات ذات النفع العام، ويُقصد بالنفع العام لأغراض هذه الفقرة الجهات والمؤسسات التي تحمل هذه الصفة بموجب نظام الجمعيات والمؤسسات الأهلية.

(١) عدل هذا البند بموجب القرار الوزاري رقم (١٤٢٩) وتاريخ ٠٨/٠٧/١٤٤٣ هـ المعدل لللائحة ضريبة التصرفات العقارية. وقد كان ينص قبل تعديله على أن: «التصرف بدون مقابل في العقار لوقف ذري «أهلي»، أو خيرى، أو جمعية خيرية مرخصة، وذلك عند إثبات الوقف ابتداءً، ولا يشمل ذلك التصرفات التي تتم لأغراض الإدارة».





٤. التصرف في العقار من جهة حكومية بصفتها سلطة عامة خارج إطار النشاط الاقتصادي أو الاستثماري أو التجاري.

٥. التصرف في العقار بصورة قسرية في حالات نزع الملكية للمنفعة العامة أو وضع اليد المؤقت على العقار.

٦. التصرف في العقار كهبة موثقة لدى الجهة المختصة، وذلك للزوج أو الزوجة أو أحد الأقارب حتى الدرجة الثالثة، بشرط عدم قيام المتصرف له بإعادة التصرف بالهبة في العقار لشخص لم يكن سيسري عليه هذا الاستثناء في حال تمت هبة العقار إليه مباشرة من الوهاب الأول، وذلك لمدة ثلاث سنوات من تاريخ توثيق الهبة.<sup>(٢)</sup>

٧. التصرف في العقار بموجب وصية شرعية موثقة.<sup>(٣)</sup>

٨. التصرف في العقار بصورة مؤقتة لغرض استخدامه كضمان لتمويل أو ائتمان ما لم يتم التنفيذ على العقار محل الضمان أو الائتمان، وذلك بنقله بشكل دائم للممول أو للغير.

٩. التصرف في العقار قبل تاريخ سريان هذه اللائحة، وذلك تنفيذاً لعقود الإجارة بغرض التملك وعقود الإيجار التمويلي.

١٠. التصرف في العقار بصورة مؤقتة لغرض نقله فيما بين صندوق وأمين حفظ أو العكس، أو فيما بين أمناء حفظ لذات الصندوق، وفقاً لأحكام نظام السوق المالية واللوائح والتعليمات الصادرة بناءً عليه.

١١. التصرف في العقار من خلال تقديمه كحصة عينية من قبل أي شخص في رأس مال شركة مؤسسة في المملكة - عدا شركات المحاصة - بشرط عدم التصرف في الأسهم أو الحصص المقابلة للعقار المتصرف فيه لمدة خمس سنوات من تاريخ تسجيل أو امتلاك الأسهم أو الحصص المقابلة للعقار، وأن تحتفظ تلك الشركة بقوائم مالية مدققة من مراجع حسابات خارجي معتمد طوال هذه المدة.<sup>(٤)</sup>

(٢) عدل هذا البند بموجب القرار الوزاري رقم (١٤٢٩) وتاريخ ٠٨/٠٧/١٤٤٣ هـ المعدل لللائحة ضريبة التصرفات العقارية. وقد كان ينص قبل تعديله على أن: «التصرف في العقار كهبة موثقة لدى الجهة المختصة، وذلك للزوج أو الزوجة أو أحد

الأقارب حتى الدرجة الثانية، أو بموجب وصية شرعية موثقة نظاماً بما لا يتجاوز ربع تركة الموصي».

(٣) أضيف هذا البند بموجب القرار الوزاري رقم (١٤٢٩) وتاريخ ٠٨/٠٧/١٤٤٣ هـ المعدل لللائحة ضريبة التصرفات العقارية.

(٤) عدل هذا البند بموجب القرار الوزاري رقم (١٤٢٩) وتاريخ ٠٨/٠٧/١٤٤٣ هـ المعدل لللائحة ضريبة التصرفات العقارية. وقد كان ينص قبل تعديله على أن: «١٠- التصرف في العقار من خلال تقديمه كحصة عينية - من قبل أي شخص - في رأس

مال الشركات المساهمة، أو ذات المسؤولية المحدودة، أو شركات التضامن، أو شركات التوصية البسيطة، بشرط عدم التصرف في الأسهم أو الحصص المقابلة للعقار المتصرف فيه لمدة خمس سنوات من تاريخ تسجيل أو امتلاك الأسهم أو الحصص

المقابلة للعقار، وأن تحتفظ تلك الشركة بقوائم مالية مدققة من مراجع حسابات خارجي معتمد طوال هذه المدة».



١٢. التصرف في العقار إذا كان أحد طرفي التصرف حكومة أجنبية أو منظمة دولية، أو هيئة، أو بعثة دبلوماسية، أو عسكرية، أو أحد أعضاء السلك الدبلوماسي، أو القنصلي، أو العسكري، المعتمدين بالمملكة، وبشرط المعاملة بالمثل.
١٣. التوريد العقاري الذي خضع لضريبة القيمة المضافة قبل توثيقه - في حال تم توثيقه لاحقًا بعد سريان الضريبة - شريطة عدم حدوث أي تغيير على أطراف المعاملة أو قيمة وبنود التعاقد الخاضع لضريبة القيمة المضافة.
١٤. التصرف في العقار من قبل الشريك في شركة، وذلك بنقل العقار باسم الشركة، بشرط أن يكون العقار مثبتًا في أصول الشركة قبل تاريخ سريان اللائحة، وأن يقدم المتصرف قوائم مالية مدققة - أو شهادة معتمدة - من محاسب قانوني مرخص تثبت إدراج العقار ضمن أصول الشركة قبل تاريخ سريان اللائحة وحتى تاريخ التصرف.
١٥. التصرف في العقار بتقديمه كاشتراك عيني - من قبل أي شخص - في رأس مال صندوق استثمار عقاري، وذلك عند تأسيس الصندوق ابتداءً وفقًا لأنظمة ولوائح هيئة السوق المالية، ولا يشمل الاستثناء الصناديق التي تؤسس بهدف تأجير العقارات<sup>(٥)</sup>
١٦. التصرف في العقار من قبل شخص طبيعي لشركة مؤسسة في المملكة يملك - بشكل مباشر أو غير مباشر - جميع حصصها أو أسهمها، وبشرط عدم حدوث تغيير في نسبة ملكيته في الشركة المتصرف لها لمدة لا تقل عن خمس سنوات من تاريخ التصرف العقاري.
١٧. التصرف في العقار بين الشركات التي تكون جميع حصصها أو أسهمها مملوكة - بشكل مباشر أو غير مباشر - من نفس الشخص، وبشرط عدم حدوث تغيير في نسبة ملكية ذلك الشخص في الشركة المتصرف لها لمدة لا تقل عن خمس سنوات من تاريخ التصرف العقاري.
١٨. التصرف في العقار من قبل أي شخص لمطور عقاري مرخص لمزاولة أنشطة البيع والتأجير على الخارطة وفقًا للأنظمة واللوائح والضوابط والتعليمات السارية في المملكة، على أن يكون العقار مخصصًا لأحد مشاريع البيع على الخارطة وصادرًا له قرار من لجنة البيع والتأجير على الخارطة بالترخيص.
١٩. التصرف في العقار دون مقابل لشركة مؤسسة في المملكة تكون جميع حصصها أو أسهمها مملوكة - بشكل مباشر أو غير مباشر - من قبل وقف ذري "أهلي" أو خير، وبشرط عدم حدوث تغيير في نسبة ملكية الوقف في الشركة المتصرف لها لمدة خمس سنوات من تاريخ التصرف.
٢٠. رد العقار لمالكه السابق نتيجة إلغاء التصرف العقاري الموثق - لدى كاتب العدل أو الموثق المعتمد - بالتراضي بين أطرافه، وذلك خلال مدة لا تتجاوز (٩٠) يومًا من

(٥) حذف من هذه المادة (كأحد الاستثناءات الواردة على نطاق تطبيق ضريبة التصرفات العقارية) بموجب القرار الوزاري رقم (١٤٢٩) وتاريخ ٠٨/٠٧/١٤٤٣ هـ المعدل لللائحة ضريبة التصرفات العقارية، البند رقم (١٥) - قبل تعديلها بالقرار

السالف الذكر - الذي كان ينص على أن: «أ- يستثنى من نطاق تطبيق الضريبة - كليًا أو جزئيًا - كلٌ مما يأتي: ١٥- أي حالات أخرى يصدر بموجبها قرار من الوزير»..



تاريخ توثيق التصرف العقاري محل الإلغاء، وبشرط عدم حدوث أي تغيير على وصف العقار ورد كامل قيمته.<sup>(6)</sup>

ب. لا تخضع المعاملة للضريبة إلا مرة واحدة، وذلك في الحالات التي يتحقق فيها وحدة أطراف التصرف والعقار والقيمة، وللهيئة صلاحية تحديد الصور والحالات التي تنطبق عليها هذه الفقرة بحسب الأحوال<sup>(7)</sup>

(٦) أضيفت الفقرات (من ١٦-٢٠) بموجب قرار وزير المالية رقم (٢٥٦٩) وتاريخ ١/١١/١٤٤٤هـ.

(٧) تقابل هذه المادة في مشروع النظام الخاص بضريبة التصرفات العقارية بالمملكة: المادة (٣): التصرفات المعفاة من الضريبة: أ. يُعفى من ضريبة التصرفات العقارية كلٌ مما يلي: ١. التصرف في العقار في حالات قسمة التركة أو توزيعها. ٢. التصرف بدون مقابل في العقار لوُقِفَ ذَرِيَّ «أهلي»، أو خيري، أو جمعية خيرية مرخصة، وذلك عند إثبات الوقف ابتداءً، ولا يشمل ذلك التصرفات التي تتم لأغراض الإدارة. ٣. التصرف في العقار لجهة حكومية أو للأشخاص الاعتبارية العامة أو الجهات والمشروعات ذات النفع العام، ويُقصد بالنفع العام لأغراض هذه الفقرة الجهات والمؤسسات التي تحمل هذه الصفة بموجب نظام الجمعيات والمؤسسات الأهلية. ٤. التصرف في العقار من جهة حكومية بصفتها سلطة عامة خارج إطار النشاط الاقتصادي أو الاستثماري أو التجاري. ٥. التصرف في العقار بصورة قسرية في حالات نزاع الملكية للمنفعة العامة أو وضع اليد المؤقت على العقار. ٦. التصرف في العقار كهبة موثقة لدى الجهة المختصة، وذلك للزوج أو الزوجة أو أحد الأقارب حتى الدرجة الثانية، أو بموجب وصية شرعية موثقة نظامًا بما لا يجاوز رُبع تركة الموصي. ٧. التصرف في العقار بصورة مؤقتة لغرض استخدامه كضمان لتمويل أو ائتمان ما لم يتم التنفيذ على العقار محل الضمان أو الائتمان، وذلك بنقله بشكل دائم للممول أو للغير. ٨. التصرف في العقار قبل تاريخ سريان النظام واللائحة، وذلك تنفيذًا لعقود الإجارة بغرض التملك وعقود الإيجار التمويلي. ٩. التصرف في العقار بصورة مؤقتة لغرض نقله فيما بين صندوق وأمين حفظ أو العكس، أو فيما بين أمناء حفظ لذات الصندوق، وفقًا لأحكام نظام السوق المالية واللوائح والتعليمات الصادرة بناءً عليه. ١٠. تقديم العقار كحصة عينية - من قبل أي شخص - في رأس مال الشركات المساهمة بشرط عدم التصرف في الأسهم المقابلة لها لمدة خمس سنوات. ١١. التصرف في العقار إذا كان أحد طرفي التصرف حكومة أجنبية أو منظمة دولية، أو هيئة، أو بعثة دبلوماسية، أو عسكرية، أو أحد أعضاء السلك الدبلوماسي، أو القنصلي أو العسكري، المعتمدين بالمملكة، وبشرط المعاملة بالمثل. ١٢. التوريد العقاري الذي خضع بالكامل لضريبة القيمة المضافة قبل توثيقه -في حال تم توثيقه لاحقًا بعد سريان الضريبة- شريطة عدم حدوث أي تغيير على أطراف المعاملة أو قيمة وبندود التعاقد الخاضع لضريبة القيمة المضافة. ب. لا تخضع المعاملة للضريبة إلا مرة واحدة، وذلك في الحالات التي تتحقق فيها وحدة أطراف التصرف والعقار والقيمة، وتحدّد اللائحة الصور والحالات التي تنطبق عليها هذه الفقرة بحسب الأحوال. ج. للوزير، بناءً على توصية من المجلس، صلاحية مراجعة التصرفات المعفاة بموجب هذه المادة، وله في سبيل ذلك تعديلها أو الإضافة إليها وفقًا لمقتضيات المصلحة العامة، وتحدد اللائحة أية إجراءات وضوابط وأحكام تتعلق بحالات الإعفاء.»



## الأنظمة ذات العلاقة

\* اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، وفيها:

- الفصل الخامس: التوريدات المعفاة: المادة (٣٠): تأجير عقار سكني أو الترخيص بشغله: ١- مع مراعاة أي أحكام أخرى في هذه اللائحة، يُعفى من ضريبة القيمة المضافة توريد العقار السكني على سبيل التأجير أو الترخيص. ٢- لأغراض هذه المادة، فإن العقار السكني يقصد به مقر أو مكان إقامة مصمّم لأن يشغله البشر بشكل دائم، ويشمل ذلك: أ- العقار الثابت غير المنقول المستعمل أو المراد استعماله كمنزل مثل البيوت والشقق والوحدات السكنية، ب- العقارات الأخرى المراد منها أن يكون المسكن الرئيسي لشخص بما في ذلك المأوى السكني للطلاب وتلاميذ المدارس. ٣- دون إخلال بما ورد في الفقرتين الأولى والثانية من هذه المادة، لا يُعد عقارًا سكنيًا لأغراض هذه المادة أي فندق أو نزل أو مساكن للضيوف أو استراحات أو المأوى المخدم أو أي مبانٍ أخرى مصممة لتقديم مأوى مؤقت للزوار أو المسافرين. ٤- تشمل العقارات السكنية ما يقع ضمن الحدود الملحقه نظاميًا بالممتلكات والعقارات، بما في ذلك الحدائق والمواقف الخاصة والمساحات أو أي ملحقات أخرى تُعد جزءًا دائمًا من العقار“.

\* الاتفاقية الخليجية الموحدة، وفيها:

المادة (٥): توريد السلع: “... ٢. يشمل توريد السلع المعاملات الآتية: ... ب- منح حقوق عينية متفرعة عن الملكية تُعطي حق استخدام عقارات“.

\* ومن الأنظمة التي تتعلق بالتصرفات القسرية - والتي تجيز نزع ملكية العقارات - والتي تُعفى من ضريبة التصرفات العقارية: نظام الآثار والمتاحف والتراث العمراني، الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٣) وتاريخ ١٤٣٦/١/٩هـ، وفيه:

المادة (٣): “١- للهيئة وفقًا للإجراءات المنصوص عليها في نظام نزع ملكية العقارات للمنفعة العامة ووضع اليد المؤقت على العقار، امتلاك أو وضع اليد مؤقتًا على أي موقع أثري، أو موقع تراث عمراني، أو شعبي، أو مبنى تاريخي، كما يجوز لها امتلاك أو وضع اليد مؤقتًا على المباني أو الأراضي المجاورة للآثار الثابتة المسجلة“<sup>(١)</sup>

(١) عدلت هذه المادة بموجب المرسوم الملكي رقم (م/١٠٣) وتاريخ ١٤٤٢/١١/٢١هـ، وقرار مجلس الوزراء رقم (٦٨٠) ١٤٤٢/١١/١٩هـ.



## الاتفاقيات الدولية

\* اتفاقية بين المملكة ومنظمة السياحة العالمية - منشورة في الجريدة الرسمية في ٩ أبريل ٢٠٢١ - المادة (٦): ١ - تُعفى المنظمة وممتلكاتها وأموالها وأصولها، أينما وجدت وبحيازة أيٍّ مَنْ كانت، من جميع الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة، وفضلاً عن ذلك، تُعفى المنظمة من الضرائب والرسوم على العمليات والمعاملات، ومن الرسوم المفروضة على الاستهلاك والمبيعات، وضرائب الكماليات وضريبة القيمة المضافة، وجميع الضرائب الأخرى على السلع والخدمات المُعدة للاستخدام الرسمي من قِبل المكتب؛ حيث تُفرض عادةً مثل هذه الضرائب والرسوم، ولا تكون المنظمة ملزمة بمباشرة الأنشطة حتى يتم استلام الدفعة، ولا تدخل في التزامات تتجاوز المبالغ المستلمة.

## القرارات الوزارية

\* القرار الوزاري رقم (٧١٢) وتاريخ ٢/١٥/١٤٤٢هـ، باللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية.

\* القرار الوزاري (٢٢٢٩) وتاريخ ٦/٠٧/١٤٤٢هـ، المعدل للقرار السالف الذكر.

\* قرار رقم (١٤٢٩) وتاريخ ٠٨/٠٧/١٤٤٣هـ، المعدل للقرار السالف الذكر، الذي قرر الآتي:

“أولاً: الموافقة على تعديلات اللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية بالصيغة المرفقة.

ثانياً: يبلغ هذا القرار لمن يلزم لتنفيذه، ويُنشر في الجريدة الرسمية، ويُعمل به من تاريخ نشره.”

\* قرار وزير المالية رقم (٢٥٦٩) وتاريخ ١١/٠١/١٤٤٤هـ، المتضمن الآتي:

“أولاً: الموافقة على تعديلات اللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية، بالصيغة المرفقة.

ثانياً: يبلغ هذا القرار لمن يلزم لتنفيذه، ويُنشر في الجريدة الرسمية، ويُعمل به من تاريخ نشره.”





### التعميم والقرارات الصادرة من الهيئة

\* التعميم رقم ١/٦٢٩ وتاريخ ١٤٠٧/١/٢٤ هـ، بشأن الكشف التفصيلية الضرورية التي تساعد الهيئة على سرعة إنهاء الربط الضريبي.

\* والتعميم الإلحاق رقم ١-٩٤٥٦ لعام ١٤٠٧ هـ، بشأن المكلفين الذين يقدمون حسابات نظامية ومكاتب المحاسبين القانونيين.

\* القواعد والإجراءات الخاصة بالمطورين العقاريين المرخصين باعتبارهم أشخاصاً مؤهلين لاسترداد ضريبة القيمة المضافة، الصادرة بموجب قرار مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك رقم (١٥-٤-٢٢) وتاريخ ١٩ يونيو ٢٠٢٢ م، استناداً لأحكام الفقرة الثالثة من المادة الحادية عشرة من اللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات، واستناداً لما ورد في أحكام الفقرة (١٤) من المادة (٧٠) السبعين من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، الصادرة بموجب قرار مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك رقم (٣٨٣٩) وتاريخ ١٤/١٢/١٤٣٨ هـ، وما طرأ عليها من تعديلات، بأن تقوم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك بوضع القواعد والإجراءات الخاصة بالمطورين العقاريين المرخصين باعتبارهم أشخاصاً مؤهلين لاسترداد ضريبة القيمة المضافة.

### الدليل التفصيلي لضريبة التصرفات العقارية - النسخة الرابعة سبتمبر ٢٠٢٢ م

#### ٤. استثناءات ضريبة التصرفات العقارية

تضمنت اللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية استثناء عدد من التصرفات العقارية من الخضوع لضريبة التصرفات العقارية كلياً، إلا ما تحدده الهيئة وفقاً لتقديرها جزئياً، وذلك مراعاة لأبعاد اجتماعية أو اقتصادية، وكذلك تخفيفاً على المواطنين، وضمان عدم خضوع ذات المعاملة، أو التصرف للضريبة أكثر من مرة، أو الخضوع لضريبة التصرفات العقارية بعد سابق خضوعها لضريبة القيمة المضافة.

٤,١. نتناول تلك الاستثناءات بشكل أكثر تفصيلاً كما يلي:

٤,١,١. التصرف في العقار في حالة قسمة الشركة أو توزيعها

تم أخذ هذا الاستثناء في الاعتبار من أجل استبعاد التصرفات العقارية التي تنتج عن تقسيم الشركة سواء من المتوفي إلى الورثة أو بين الورثة، بعضهم وبعض، في



حدود حصصهم الشرعية، وذلك وفقاً لصك حصر الورثة؛ كون ذلك لا يُعدّ بيعاً/تصرفاً للعقار محل التوزيع، ويشترط في ذلك أن يكون التصرف قاصراً فقط على توزيع وتقسيم التركة في حدود الأنصبة الشرعية، ولا يمتد ذلك الاستثناء ليشمل تصرف الورثة في حصصهم بعد ذلك؛ أي لا يشمل قيام أحد الورثة ببيع نصيبه؛ سواء كان ذلك البيع لأحد الورثة الآخرين، أو لشخص آخر من غير الورثة.

#### ٤,١,٢. التصرف بدون مقابل في العقار لوقف ذري «أهلي»، أو خيرى، أو جمعية خيرية مرخصة

تمت إضافة هذا الاستثناء للتشجيع على القيام بوقف العقارات للأغراض الخيرية دون تكبد الواقف تكاليف إضافية تعوق دون إتمام تلك العملية؛ خاصة مع عدم وجود مقابل في العملية، وينطبق ذات الأمر على التبرع بالعقار لجهة خيرية مرخصة، ويُقصد بها الجهات الخيرية التي يتم ترخيصها، والسماح لها بمزاولة أنشطتها الخيرية من خلال الجهات المعنية؛ مثل الجمعيات الخيرية المرخصة التي يتم الإشراف عليها من قبل وزارة العمل، وفيما يتعلق بالوقف الذري، فتوجد صور متعددة له؛ مثل: الوقف الذري للأبناء، وأبناء الأبناء، ويقتصر هذا الاستثناء على التصرف الأول في العقار (بدون مقابل) لصالح الوقف، أو الجمعية الخيرية المرخصة. أما في حالة قيام الوقف بالتصرف في العقار سواء بالبيع أو منح حق انتفاع طويل الأمد (أكثر من ٥٠ عاماً)، فإن ذلك التصرف يكون خاضعاً لضريبة التصرفات العقارية.

كما أنه يجب التنويه بأن مجرد التصرف في العقار لصالح وقف ذري «أهلي» أو خيرى، أو جمعية خيرية مرخصة لا يُستثنى من الخضوع لضريبة التصرفات العقارية ما لم يكن ذلك التصرف بدون مقابل، ومن ثم إذا كان التصرف لصالح الوقف، أو الجمعية الخيرية المرخصة بمقابل، فإنه يكون خاضعاً لضريبة التصرفات العقارية.

#### ٤,١,٣. التصرف في العقار لجهة حكومية أو للأشخاص الاعتبارية العامة أو الجهات والمشروعات ذات النفع العام

يهدف هذا الاستثناء إلى عدم التسبب في أية أعباء إضافية على الجهات الحكومية، ويُقصد بها السلطات العامة، والجهات التشريعية، والتنفيذية، ووحدات الإدارة المحلية عند شرائها عقارات لاستخداماتها الخاصة، وكذلك نفس الأمر ينطبق على الأشخاص الاعتبارية العامة؛ مثل: الهيئات العامة التي غالباً ما يكون لها شخصية اعتبارية مستقلة، وكذلك المشروعات ذات النفع العام، ويُقصد بالجهات ذات النفع العام لأغراض لائحة ضريبة التصرفات العقارية الجهات والمؤسسات التي تحمل هذه الصفة بموجب نظام الجمعيات والمؤسسات الأهلية. فعلى الرغم من أن المتصرف هو الذي يتحمل ضريبة التصرفات العقارية، فإنه من المتعارف عليه في الواقع العملي أنه قد يتم الاتفاق بين المتصرف والمتصرف إليه أو البائع والمشتري على تحمل المشتري أو المتصرف إليه الضريبة أو اقتسامها بين المتصرف والمتصرف إليه؛ لذلك فإن هذا الاستثناء يرفع هذا العبء من على كاهل الجهات الحكومية، والأشخاص الاعتبارية العامة، وكذلك الجهات والمشروعات ذات النفع العام، ويجب التنويه بأن هذا الاستثناء ينطبق على شراء تلك الجهات للعقارات أيّاً كان الغرض أو الاستخدام الذي تم شراء العقار من أجله.

#### ٤,١,٤. التصرف في العقار من جهة حكومية بصفتها سلطة عامة خارج إطار النشاط الاقتصادي أو الاستثماري أو التجاري



تمت إضافة هذا الاستثناء للسماح للجهات الحكومية التي تتصرف في العقار بصفتها سلطة عامة وفقاً لأنظمتها التي تلزمها بأداء ذلك التصرف في إطار السلطة العامة (مثل وزارة الشؤون البلدية والقروية والإسكان، والهيئة العامة للعقارات الدولية)، بالتصرف في العقار دون فرض الضريبة على العقار محل التصرف، وذلك فقط للتصرفات التي تتم في إطار السلطة العامة التي لا يُقصد بها منافسة القطاع الخاص؛ وذلك لمساعدتها على أداء أدوارها المنوط بها تنفيذها لصالح الدولة؛ خاصةً في ظل أن المتصرف أو البائع هو الذي يتحمل ضريبة التصرفات العقارية. وهنا يجب الإشارة إلى أن هذا الاستثناء يقتصر فقط على الجهة الحكومية عند القيام بدورها كسلطة عامة، وهو ما يجب التحقق منه من قبل الهيئة للتأكد من التطبيق الصحيح للاستثناء.

#### ٤,١,٥. التصرف في العقار بصورة قسرية في حالات نزع الملكية للمنفعة العامة أو وضع اليد المؤقت على العقار

يهدف هذا الاستثناء إلى التخفيف عن المواطنين الذين يتم نزع ملكية عقاراتهم للمنفعة العامة: حيث إن ضريبة التصرفات العقارية تقع على عاتق المتصرف؛ أي على الشخص الذي يتم نزع ملكية عقاره قسراً؛ حيث إن التصرف في هذه الحالة يُعد تصرفاً جبرياً غير مقصود بذاته من المتصرف، ولم يكن له قرار بشأنه من الأساس، أو ينطبق ذلك الاستثناء فقط في حال تم نزع ملكية العقار للمنفعة العامة وفقاً للقواعد المعمول بها في نظام نزع الملكية للمنفعة العامة، أما إذا كان نزع الملكية يتم قسراً من أجل استيفاء دين، أو تنفيذ لحكم أو نزاع، فإنه في هذه الحالة يكون ذلك التصرف خاضعاً لضريبة التصرفات العقارية، ولا ينطبق عليه هذا الاستثناء.

٤,١,٦. التصرف في العقار كهبه موثقة لدى الجهة المختصة، وذلك للزوج أو الزوجة أو أحد الأقارب حتى الدرجة الثالثة، بشرط عدم قيام المتصرف له بإعادة التصرف بالهبة في العقار لشخص لم يكن سيسري عليه هذا الاستثناء في حال تمت هبة العقار إليه مباشرة من الواهب الأول؛ وذلك لمدة ثلاث سنوات من تاريخ توثيق الهبة.

من الدارج أن يقوم أحد الأشخاص بتوزيع تركته في حياته عن طريق الهبة (بدون مقابل، وذلك لأقاربه المستحقين للتركة بصورة رئيسية، وقد قُصد بحصر إمكانية التصرف بالهبة دون استحقاق ضريبة التصرفات العقارية على الزوج أو الزوجة أو الأقارب حتى الدرجة الثالثة مع شرط عدم التصرف فيها لشخص لا يُعد من الأقارب حتى الدرجة الثالثة بالنسبة إلى المتصرف لمدة ثلاث سنوات من تاريخ توثيق الهبة فقط محاولةً لوضع ضابط لعدم استغلال عمليات الهبة لقصد عدم سداد الضريبة المستحقة نظاماً، خصوصاً وأنه من غير المتعارف عليه أن يتم هبة عقار للدرجة الأبعد من الدرجة الثالثة.

#### ٤,١,٧. التصرف في العقار بموجب وصية شرعية موثقة

تُستثنى الوصية الشرعية من الخضوع لضريبة التصرفات العقارية، شريطة أن تكون تلك الوصية موثقة.

٤,١,٨. التصرف في العقار بصورة مؤقتة لغرض استخدامه كضمان لتمويل أو ائتمان ما لم يتم التنفيذ على العقار محل الضمان أو الائتمان، وذلك بنقله بشكل





### دائم للممول أو للغير.

يهدف هذا الاستثناء لعدم فرض ضريبة على العمليات العقارية التي يتم فيها نقل العقار مؤقتًا للممول أو الدائن، كضمان لسداد الدين؛ سواء تم ذلك في صورة رهن عقاري أو نقل ملكية مع وجود الإثباتات التي تثبت أن العملية تتمثل في نقل مؤقت للعقار ينتهي بسداد المديونية التي على الشخص وليس نقلًا دائمًا له إلى الدائن أو لشخص ثالث بخلاف الدائن والمدين بهدف تحصيل الممول الدائن لمديونته، كما تتضمن حالة الاستثناء حالة النقل الثاني لملكية العقار لإعادته لمالكه الأصلي (من الممول أو الدائن إلى المدين) بعد سداد كامل المديونية المستحقة عليه.

كما يشمل الاستثناء الخاص بالتصرف في العقار بشكل مؤقت لغرض استخدامه كضمان لتمويل أو ائتمان للحالات التي يتم فيها نقل ملكية العقار بين عدد من البنوك أو جهات التمويل كجزء من عمليات نقل المديونيات بينها التي تتم وفقًا لعقود الإجارة التمويلية التي يحق للدائن (البنك) بموجبها أن ينقل المديونية (المبلغ المتبقي غير المسدّد متضمنًا تكلفة التمويل) إلى بنك آخر، أو إلى شركة إعادة تمويل، مع نقل العقار بصفة نهائية إلى المستفيد النهائي بعد سداد كامل المبلغ المتبقي إلى شركة التمويل المحول إليها عقد التمويل، وذلك بشرط ألا تتغير صفة المستفيد، أو صفة العقار في العقود المختلفة لنقل المديونيات بين الجهات التمويلية المختلفة، علمًا بأن التصرف الأساسي (من البنك الأول إلى المستفيد النهائي) قد تم بالفعل في تاريخ توقيع عقد الإجارة المنتهية بالتملك وفقًا لأحكام لائحة ضريبة التصرفات العقارية، ويُعد نقل العقد من اسم المؤجر إلى مؤجر آخر مع بقاء المستأجر والعقار كما هما، بمثابة نقل مؤقت لأغراض استرداد قيمة التمويل لأطراف المعاملة.

وتعتبر الهيئة أن نقل ملكية العقارات بين البنوك وشركات التمويل المختلفة كجزء من عملية نقل المديونيات أو إعادة التمويل بمثابة نقل مؤقت حتى اكتمال سداد كامل المديونية المستحقة، ومن ثم استكمال إجراءات إثبات انتقال الملكية النهائية إلى المستفيد النهائي بموجب عقد الإجارة الأصلي.

٤,١,٩. التصرف في العقار قبل تاريخ سريان لائحة ضريبة التصرفات العقارية، وذلك تنفيذًا لعقود الإجارة بغرض التملك، وعقود الإيجار التمويلي.

يهدف هذا الاستثناء إلى عدم فرض ضريبة التصرفات العقارية على التصرفات المتعلقة بالعقارات التي سيتم نقل ملكيتها لدى الجهة المختصة كنتيجة لعقود الإجارة المنتهية بالتملك، والتأجير التمويلي المنتهي بالتملك التي تم إبرامها قبل تاريخ سريان فرض ضريبة التصرفات العقارية، وقد تكون هذه العقارات قد خضعت لضريبة القيمة المضافة في حال تم نقل حيازة العقار من الجهة التمويلية إلى المستفيد النهائي بعد تاريخ سريان نظام ضريبة القيمة المضافة في المملكة في عام ٢٠١٨م، وقد لا تكون قد خضعت بالكامل للضريبة في حال تم إبرام العقود ونقل حيازة العقار للمستفيد النهائي قبل تاريخ سريان ذلك النظام، وفي جميع الأحوال يتم استثناء عملية الإفراغ العقاري التي تتم لدى كتابات العدل من ضريبة التصرفات تنفيذًا لتلك العقود والمعاملات.

٤,١,١٠. التصرف في العقار بصورة مؤقتة لغرض نقله فيما بين صندوق وأمين حفظ أو العكس، أو فيما بين أمناء حفظ لذات الصندوق



يهدف هذا الاستثناء إلى عدم فرض ضريبة على العمليات المؤقتة لنقل العقار بين الصندوق وأمين الحفظ أو العكس، أو فيما بين أمناء الحفظ لذات الصندوق؛ حيث من المتعارف عليه أن الصناديق الاستثمارية العقارية لا تملك العقارات المملوكة للصناديق لعدم وجود شخصية اعتبارية للصندوق، ويتم إنشاء شركة حفظ لغرض تسجيل ملكية تلك العقارات، وفي بعض الحالات يتم تغيير أمين الحفظ بأمين حفظ آخر، ولا يُعدُّ نقل الملكية في هذه الحالات بمثابة تصرف دائم لأغراض فرض الضريبة، ومن ثم لا يخضع لضريبة التصرفات العقارية شريطة أن يتم ذلك وفقاً لأحكام نظام السوق المالية واللوائح والتعليمات الصادرة بناءً عليه.

٤,١,١١. التصرف في العقار من خلال تقديمه كحصة عينية من قبل أي شخص في رأس مال شركة مؤسسة في المملكة - عدا شركات المحاماة - بشرط عدم التصرف في الأسهم أو الحصص المقابلة للعقار المتصرف فيه لمدة خمس سنوات من تاريخ تسجيل أو امتلاك الأسهم أو الحصص المقابلة للعقار، وأن تحتفظ تلك الشركة بقوائم مالية مدققة من مراجع حسابات خارجي معتمد طوال هذه المدة.

يهدف هذا الاستثناء إلى تسهيل المعاملات التي تستهدف زيادة رأس مال الشركات المساهمة أو ذات المسؤولية المحدودة أو شركات التضامن أو شركات التوصية البسيطة من خلال المساهمة بالعقار كحصة عينية فيه مع وضع ضابط الاحتفاظ بالأسهم أو الحصص المقابلة لتلك الحصة لمدة لا تقل عن خمس سنوات من تاريخ تسجيلها أو امتلاكها، وأن تحتفظ أيضاً تلك الشركات بقوائم مالية مدققة من مراجع حسابات خارجي طوال مدة الخمس سنوات؛ وذلك لمنع إساءة استخدام هذا الاستثناء.

٤,١,١٢. التصرف في العقار إذا كان أحد طرفي التصرف حكومة أجنبية أو منظمة دولية، أو هيئة، أو بعثة دبلوماسية أو عسكرية، أو أحد أعضاء السلك الدبلوماسي أو القنصلي أو العسكري، المعتمدين في المملكة، شريطة المعاملة بالمثل

يهدف هذا الاستثناء إلى عدم فرض الضريبة على العقارات التي يتم تملكها أو الانتفاع بها لمدة طويلة الأجل من قبل المنظمات الدولية وفقاً للاتفاقية الدولية المبرمة من قبل المملكة، وكذلك عدم فرض الضريبة على العقارات التي يتم تملكها، أو الانتفاع بها لمدة طويلة الأجل من قبل الحكومات والهيئات والبعثات الدبلوماسية والقنصلية والعسكرية، شريطة تطبيق مبدأ المعاملة بالمثل من قبل الدول التي تمثلها تلك الحكومات والهيئات والبعثات على ممثلي المملكة في تلك الدول.

لا يخضع التصرف الخاص ببيع السفارة لمقرها القديم لضريبة التصرفات العقارية، كما أنه لا يخضع التصرف الخاص بشراء السفارة للمبنى الجديد لضريبة التصرفات العقارية، بشرط التأكد من حصول البعثة الدبلوماسية السعودية على نفس المعاملة في الدولة التابعة لها تلك السفارة؛ أي إنها تُعفى من أي ضريبة تُفرض في تلك الدولة على شراء أو بيع العقارات، وذلك وفقاً للاستثناء المنصوص عليه في اللائحة؛ حيث استثنت اللائحة من الخضوع لضريبة التصرفات العقارية جميع التصرفات التي يكون أحد أطرافها الحكومات والهيئات والبعثات الدبلوماسية والقنصلية والعسكرية شريطة تطبيق مبدأ المعاملة بالمثل.

٤,١,١٣. التوريد العقاري الذي خضع لضريبة القيمة المضافة قبل توثيقه - في حال تم توثيقه لاحقاً بعد سريان الضريبة



يهدف هذا الاستثناء إلى عدم فرض ضريبة التصرفات العقارية على التصرفات العقارية التي تم إبرامها قبل تاريخ سريان فرض ضريبة التصرفات العقارية التي سبق خضوعها لضريبة القيمة المضافة في تاريخ إبرام التعاقد، وذلك حتى لا يتم فرض الضريبة عليها مرتين (مرة كضريبة قيمة مضافة، وأخرى كضريبة تصرفات عقارية).

٤,١,١٤. التصرف في العقار من قبل الشريك في شركة، وذلك بنقل العقار باسم الشركة

يهدف هذا الاستثناء إلى عدم فرض الضريبة على التصرف العقاري الذي يهدف إلى تصحيح الأوضاع بنقل ملكية عقار من قبل شريك في شركة إلى تلك الشركة، بشرط أن يكون ذلك العقار مثبتاً في أصول الشركة قبل سريان ضريبة التصرفات العقارية، وأن يقدم المتصرف (الشريك) قوائم مالية مدققة أو شهادة معتمدة - من محاسب قانوني مرخص - تثبت إدراج العقار ضمن أصول الشركة قبل تاريخ سريان ضريبة التصرفات العقارية وحتى تاريخ التصرف.

٤,١,١٥. التصرف في العقار بتقديمه كاشتراك عيني في رأس مال صندوق استثمار عقاري عند تأسيس الصندوق

يهدف هذا الاستثناء إلى استثناء التصرفات العقارية التي يتم بموجبها تقديم العقارات كاشتراك عيني في رأس مال الصناديق العقارية الاستثمارية، وذلك في مرحلة تأسيسها، ووفقاً لأحكام نظام السوق المالية واللوائح والتعليمات الصادرة بناءً عليه، ولا يشمل هذا الاستثناء الصناديق التي تؤسس بهدف تأجير العقارات.

٤,١,١٦. التصرف في العقار من قبل شخص طبيعي لشركة مؤسسه في المملكة يملك - بشكل مباشر أو غير مباشر - جميع حصصها أو أسهمها، وبشرط عدم حدوث تغيير في نسبة ملكيته في الشركة المتصرف لها لمدة لا تقل عن خمس سنوات من تاريخ التصرف العقاري

يهدف هذا الاستثناء إلى استثناء التصرفات العقارية التي تتم في حالة نقل الشخص الطبيعي ملكية العقار إلى شركة مملوكة له بشكل كامل بنسبة (١٠٠٪) مع مراعاة استمرار ملكية ذلك الشخص الكاملة في تلك الشركة لمدة (٥) سنوات من تاريخ التصرف العقاري للاستفادة من هذا الاستثناء.

٤,١,١٧. التصرف في العقار بين الشركات التي تكون جميع حصصها أو أسهمها مملوكة - بشكل مباشر أو غير مباشر - من نفس الشخص، وبشرط عدم حدوث تغيير في نسبة ملكية ذلك الشخص في الشركة المتصرف لها لمدة لا تقل عن خمس سنوات من تاريخ التصرف العقاري.

يهدف هذا الاستثناء إلى تشجيع الأشخاص على إعادة هيكلة أعمالهم دون تكبدهم أعباء مالية مع مراعاة أن التصرفات العقارية التي تتم بين الشركات يجب أن تكون مملوكة بشكل كامل بنسبة (١٠٠٪) من نفس الشخص مع استمرار ملكيته الكاملة في الشركة المنقول لها العقار لمدة (٥) سنوات من تاريخ التصرف العقاري؛ وذلك للاستفادة من هذا الاستثناء.

٤,١,١٨. التصرف في العقار من قبل أي شخص لمطور عقاري مرخص لمزاولة أنشطة البيع والتأجير على الخارطة وفق الأنظمة واللوائح والضوابط والتعليمات



السارية في المملكة، على أن يكون العقار مخصصاً لأحد مشاريع البيع على الخارطة وصادراً له قرار من لجنة البيع والتأجير على الخارطة بالترخيص.

يهدف هذا الاستثناء إلى دعم مشاريع البيع على الخارطة، وذلك متى ما تحققت الشروط المتعلقة بالاستثناء، وهي أن يكون العقار مرخصاً له كمشروع بيع على الخارطة من لجنة البيع أو التأجير على الخارطة، وأن يكون التصرف بالعقار لمطور عقاري مرخص له بمزاولة أنشطة البيع على الخارطة.

٤,١,١٩. التصرف في العقار دون مقابل لشركة مؤسسة في المملكة تكون جميع حصصها أو أسهمها مملوكة - بشكل مباشر أو غير مباشر - من قبل وقف ذري «أهلي» أو خيري، وبشرط عدم حدوث تغيير في نسبة ملكية الوقف في الشركة المتصرف لها لمدة خمس سنوات من تاريخ التصرف. يُستثنى هذا التصرف من ضريبة التصرفات العقارية بشرط تملك جميع الحصص أو الأسهم في الشركة من قبل الوقف والإبقاء على ملكية الوقف في الشركة المتصرف لها دون تغيير لمدة (٥) سنوات من تاريخ التصرف.

٤,١,٢٠. رد العقار للمالك السابق نتيجة إلغاء التصرف العقاري الموثق - لدى كاتب العدل أو الموثق المعتمد - بالتراضي بين أطرافه، وذلك خلال مدة لا تتجاوز (٩٠) يوماً من تاريخ توثيق التصرف العقاري محل الإلغاء، وبشرط عدم حدوث أي تغيير على وصف العقار ورد كامل قيمته.

لا يخضع هذا التصرف لضريبة التصرفات العقارية وفقاً للاستثناء المنصوص عليه في اللائحة في حالة كان الاتفاق بالتراضي خلال (٩٠) يوماً من تاريخ توثيق التصرف العقاري محل الإلغاء، وقيام المشتري برد العقار دون تغيير في أوصافه التي كان عليها عند توثيق التصرف محل الإلغاء، وقيام البائع برد كامل القيمة. وفي حال تحققت الشروط المتعلقة باستثناء إلغاء التصرف العقاري من الضريبة، فإنه يتم استرداد الضريبة عن التصرف العقاري الملغى.

٢,٤. لا تخضع المعاملة لضريبة التصرفات العقارية إلا مرة واحدة.

تمثل هذه القاعدة قاعدة عامة؛ حيث إنه لا يجوز أن يخضع نفس التصرف لضريبة التصرفات العقارية أكثر من مرة واحدة، وذلك إذا توافر عدد من الشروط مجتمعاً؛ وهي:

١. ألا يطرأ على أطراف التصرف أي تغيير أو تعديل.

٢. ألا يطرأ أي تغيير أو تعديل على العقار محل التصرف، وأن يكون العقار في نفس حالته.

٣. ألا يطرأ أي تغيير أو تعديل على قيمة العقار محل التصرف.



وفي حال الإخلال بأي شرط من الشروط السابقة، فإن ذلك التصرف يُعد تصرفاً جديداً؛ ومن ثم لا ينطبق عليه الاستثناء المشار إليه أعلاه، ويخضع للضريبة على التصرفات العقارية.

لا يخضع نفس التصرف للضريبة إلا مرة واحدة لضريبة التصرفات العقارية وفقاً للاستثناء المنصوص عليه في اللائحة - حيث سبق - وإن خضع التصرف الأول بين أطراف المعاملة لضريبة التصرفات العقارية، وتعتبر الهيئة أن المعاملات الخاصة بالإجارة الإسلامية، وما يماثلها والمشملة على تصرفين بموجب صكّي بيع مختلفي الأطراف، التي يتحدد فيها أطراف المعاملة والعقار وقيمته وبنود التعاقد معاملات استثنائية؛ حيث تقضي تلك العقود بإجراء أكثر من تصرف على ذات العقار بهدف نقل ملكيته النهائية إلى المستفيد النهائي، وعليه تم استثناء التصرفات اللاحقة على التصرف الأول الخاضع للضريبة بهدف عدم تكرار الضريبة المفروضة على ذات العقار وبذات القيمة (حيث إن هامش الربح الضمني لا يدخل في جميع الأحوال ضمن قيمة العقار لأغراض احتساب الضريبة المستحقة).

وتُعد هذه الصورة من ضمن الصور التي يُطبَّق فيها الاستثناء الوارد في الفقرة (ب) من المادة الثالثة من اللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية.

### التعليق

تضمّنت المادة حالات الاستثناءات من فرض ضريبة التصرفات العقارية، وجاء تفصيل تلك الحالات لإزالة أي غموض قد يواجه المستفيد من الدليل، كما تم إيضاح الممارسات مع الجهات الدولية كما في الاتفاقية ومذكرة التفاهم الموقعيتين بين المملكة ومنظمة السياحة العالمية.





المادة (٤):

احتساب الضريبة- تاريخ التصرف- قيمة العقار- القيمة السوقية العادلة- هامش الربح الضمني- التمويل من الجهات المرخصة نظامًا- التصرف العقاري- العقارات المنجزة- بيع على الخارطة- سداد الضريبة المستحقة- تاريخ توثيق التصرف- موعد سداد الضريبة- بيع عقار موثق- كاتب العدل- الموثق المعتمد- هبة عقار مستثنى- عقود الإجارة المنتهية بالتملك- عقود الإيجار التمويلي- حقوق الانتفاع الطويلة الأمد- بيع بالمزاد العلني- تنفيذ جبري- حقوق الانتفاع- غرامة التأخر في السداد- التصرفات الصورية أو المستترة- قرار من الوزير.

الكلمات المفتاحية:

المادة (٤):

تُستحق الضريبة في تاريخ التصرف على أساس القيمة المتفق عليها بين طرفيه أو أطرافه أو قيمة العقار، وبشرط ألا تقل عن القيمة السوقية العادلة في تاريخ التصرف - على ألا تتضمن قيمة العقار لأغراض احتساب الضريبة هامش الربح الضمني في حالات التمويل من الجهات المرخصة نظامًا، وتُفرض على التصرف العقاري بما في ذلك العقارات المنجزة أو التي لا زالت قيد الإنجاز أو على الخارطة، ويجب سداد الضريبة المستحقة عنها وفقًا للآتي:

أ. يكون موعد سداد الضريبة المستحقة في أو قبل تاريخ توثيق التصرف، ويكون موعد سداد الضريبة على سبيل المثال لا الحصر كالتالي:<sup>(١)</sup>

(١) عدلت هذه الفقرة بموجب القرار الوزاري رقم (١٤٢٩) وتاريخ ٠٨/٠٧/١٤٤٣ هـ المعدل لللائحة ضريبة التصرفات العقارية. وقد كانت تنص قبل تعديلها على أن: «أ- يكون موعد سداد الضريبة المستحقة في أو قبل تاريخ توثيق التصرف، ويكون

موعد سداد الضريبة على سبيل المثال لا الحصر كالتالي:

م	نوع التصرف	موعد السداد
١	بيع عقار موثق لدى كاتب العدل أو الموثق المعتمد نظامًا	تُسدد الضريبة في أو قبل تاريخ التوثيق.
٢	توثيق هبة عقار غير مستثنى	تُسدد الضريبة في أو قبل تاريخ التوثيق.
٥	توثيق بيع عقار بالمزاد العلني، سواء كان البيع تجاريًا أو تنفيذًا جبريًا	تُسدد الضريبة في أو قبل تاريخ التوثيق.
٧	بيع عقار على الخارطة	تُسدد الضريبة في أو قبل تاريخ توثيق عقد البيع، ويعد كالتوثيق توقيع العقد أو اتفاقية البيع في حال عدم تطبيق إجراء التوثيق.



م	نوع التصرف	موعد السداد
١	بيع عقار موثق لدى كاتب العدل أو الموثق المعتمد نظاماً	تسدد الضريبة في أو قبل تاريخ التوثيق لدى كاتب العدل أو الموثق المعتمد.
٢	توثيق هبة عقار غير مستثنى	تُسَدَّد الضريبة في أو قبل تاريخ التوثيق لدى كاتب العدل أو الموثق المعتمد.
٣	عقود الإجارة المنتهية بالتملك وعقود الإيجار التمويلي	تُسَدَّد الضريبة في أو قبل تاريخ التوثيق.
٤	حقوق الانتفاع الطويلة الأمد	تُسَدَّد الضريبة في أو قبل تاريخ التوثيق.
٥	توثيق بيع عقار بالمزاد العلني، سواء كان البيع تجارياً أو تنفيذاً جبرياً	تُسَدَّد الضريبة في أو قبل تاريخ التوثيق.
٦	التنازل عن حقوق الانتفاع سواء الإيجارية المنتهية بالتملك، أو طويلة الأمد	تُسَدَّد الضريبة في أو قبل تاريخ التوثيق، ويعد كالتوثيق توقيع عقد التنازل في حال عدم تطبيق إجراء التوثيق.
٧	بيع عقار على الخارطة	تُسَدَّد الضريبة في أو قبل تاريخ توثيق عقد البيع، ويعد كالتوثيق توقيع العقد أو اتفاقية البيع في حال عدم تطبيق إجراء التوثيق.

ب. تُسَدَّد الضريبة في الحالات التي لا يشملها إجراء التوثيق الرسمي لدى الجهة الإدارية المختصة أو الموثق المعتمد - التصرف المثبت بمحررات غير رسمية - خلال (٣٠) ثلاثين يوماً تقويمياً من تاريخ العقد أو الاتفاق النهائي لواقعة التصرف، ويتم إيقاع غرامة التأخر في السداد بتجاوز هذه المدة، ويجوز إثبات تاريخ التصرف بجميع الوسائل والقرائن الدالة عليه.

د. لأغراض تطبيق أحكام هذه اللائحة، يحق للهيئة أن تعدد بالتصرفات الصورية أو المستترة بما يحقق مقتضيات تحصيل الضريبة بشكل عادل.

هـ. للمحافظ اقتراح أية تعديلات على الحالات الموضحة بالفقرة (أ) من هذه المادة، أو الحالات الموضحة بالفقرة (أ) من المادة الثالثة من هذه اللائحة، وتعمد بقرار من



الوزير<sup>(١)</sup>»،<sup>(٢)</sup>

- (١) عدلت هذه الفقرة بموجب القرار الوزاري رقم (١٤٢٩) وتاريخ ٠٨/٠٧/١٤٤٣ هـ المعدل لللائحة ضريبة التصرفات العقارية. وقد كانت تنص قبل تعديلها على أن: «د- للمحافظ اقتراح أية تعديلات على الحالات الموضحة بالفقرة (أ) من هذه المادة، واقتراح أية استثناءات بموجب الفقرة الثالثة عشرة من المادة الثالثة من هذه اللائحة، وتعتمد بقرار من الوزير».
- (٢) تقابل هذه المادة في مشروع النظام الخاص بضريبة التصرفات العقارية بالمملكة المواد: المادة (٤): استحقاق الضريبة وسدادها: «١- تُستحق الضريبة في تاريخ التصرف، وتُسَدَّد للهيئة في أو قبل تاريخ التصرف وفقاً للضوابط والإجراءات التي تحددها اللائحة. ٢- يجوز أن تحدد اللائحة تاريخ سداد الضريبة في حالات خاصة».
- المادة (٥): تاريخ التصرف العقاري: «١- يكون تاريخ التصرف العقاري هو تاريخ توثيق التصرف لدى الجهة الإدارية المختصة أو الموثق المعتمد، وذلك في الحالات التي يتم فيها توثيق التصرف رسمياً وفقاً للأنظمة واللوائح المعمول بها. ٢- تحدد اللائحة تاريخ التصرف في الحالات التي لا يشملها إجراء التوثيق النظامي، ويشمل ذلك التصرفات التي يتم إثباتها بموجب محررات أو اتفاقات غير رسمية».
- المادة (٦): التصرفات الصورية والمستترة: «لا يجوز لأي شخص مرتبط بواقعة التصرف القيام بأي إجراء أو إبرام أي اتفاق يترتب عليه إنشاء تصرفات صورية، أو تصرفات أخرى مستترة. ولأغراض تطبيق أحكام هذا النظام، يحق للهيئة إعادة تكييف تلك التصرفات بما يتناسب مع حقيقتها، ولها أن تتخذ ما تراه من إجراءات لاستيفاء الضريبة المستحقة بشكل صحيح».

## نظام التسجيل العيني للعقار بالمرسوم الملكي رقم (م/٩١) وتاريخ ١٩/٠٩/١٤٤٣ هـ

تضمن مرسوم الإصدار البنود الآتية:

أولاً: الموافقة على نظام التسجيل العيني للعقار، بالصيغة المرفقة.

ثانياً: يستمر العمل بنظم توثيق العقار المعمول بها قبل نفاذ نظام التسجيل العيني للعقار - المشار إليه في البند (أولاً) من هذا المرسوم - على العقارات التي لا تقع في المناطق العقارية المعلنة وفقاً لأحكام النظام ... خامساً: تسجل جميع التصرفات التي تمت في شأن العقارات الموصوفة على الخارطة - غير مكتملة الإنجاز - قبل نفاذ نظام التسجيل العيني للعقار - المشار إليه في البند (أولاً) من هذا المرسوم - الواقعة في المنطقة العقارية المعلنة، خلال (تسعين) يوماً من نفاذ النظام.

المادة الثالثة عشرة:

تسجل في السجل العقاري جميع التصرفات اللاحقة للتسجيل العيني الأول للعقار، والتي من شأنها إنشاء أي من الحقوق العينية الأصلية أو التبعية أو نقله أو تغييره أو زواله، أو تعديل بيانات العقار، وكذلك الأحكام النهائية المثبتة لشيء من ذلك، ولا تكون تلك الحقوق نافذة ومنتجة لآثارها القضائية والإدارية إلا بهذا التسجيل.





ويدخل في تلك التصرفات القسمة العقارية والوصية والوقف والإرث والرهن والمنح ونحوها.

### المادة الرابعة عشرة:

يجب التأشير بجميع عقود الإيجار والالتزامات الموثقة نظامًا التي ترد على منفعة العقار إذا كانت مدتها (عشر) سنوات فأكثر، والأحكام النهائية المثبتة لشيء من ذلك، في السجل العقاري، ولا تكون هذه الحقوق نافذة ومنتجة لآثارها القضائية والإدارية إلا بهذا التأشير.»

### الفصل السادس

سجل التصرف في العقار الموصوف على الخارطة

### المادة التاسعة والعشرون:

تنشئ الجهة المختصة سجلًا للعقارات الموصوفة على الخارطة مرتبطًا بالسجل العقاري، وتحدد اللائحة إجراءات ذلك.

### المادة الثلاثون:

تُسجل جميع التصرفات التي ترد على العقارات الموصوفة على الخارطة في السجل المشار إليه في المادة (التاسعة والعشرين) من النظام، وتحدد اللائحة إجراءات التسجيل، ويُصدر السجل شهادة بذلك، ولا تكون هذه التصرفات نافذة ومنتجة لآثارها القضائية والإدارية إلا بهذا التسجيل.

### المادة الحادية والثلاثون:

١. على مالك العقار خلال (ثلاثين) يومًا من اكتمال إنجاز العقار الموصوف على الخارطة تقديم طلب لتحويل بياناته الواردة في السجل المشار إليه في المادة (التاسعة والعشرين) من النظام إلى السجل العقاري، وإصدار صك تسجيل الملكية له، وفقًا للإجراءات المحددة في النظام واللائحة.

٢. يجوز - بناءً على قرار صادر من الجهة المعنية بإصدار ترخيص التصرف في العقار الموصوف على الخارطة - اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحويل بيانات العقار الموصوف على الخارطة الواردة في السجل المشار إليه في المادة (التاسعة والعشرين) من النظام إلى السجل العقاري، وإصدار صك تسجيل الملكية له، وفقًا للإجراءات المحددة في النظام واللائحة.



القرارات الوزارية

\* القرار الوزاري رقم (٧١٢) وتاريخ ١٥/٢/١٤٤٢هـ، باللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية.

\* القرار الوزاري (٢٢٢٩) وتاريخ ٧/٠٦/١٤٤٢هـ، المعدل للقرار السالف الذكر.

\* القرار الوزاري رقم (١٤٢٩) وتاريخ ٨/٠٧/١٤٤٣هـ، المعدل للقرار السالف الذكر، الذي قرر الآتي:

«أولاً: الموافقة على تعديلات اللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية بالصيغة المرافقة.

ثانياً: يبلغ هذا القرار لمن يلزم لتنفيذه، وينشر في الجريدة الرسمية، ويعمل به من تاريخ نشره».

\* القرار الوزاري رقم (٢٥٦٩) وتاريخ ١١/٠١/١٤٤٤هـ، السابقة الإشارة إليه.

الدليل التفصيلي لضريبة التصرفات العقارية - النسخة الرابعة سبتمبر ٢٠٢٢م

٣,٤: تاريخ سداد الضريبة المستحقة

حدّدت اللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية عدداً من التواريخ التي يمكن الاسترشاد بها عند تحديد وقت سداد ضريبة التصرفات العقارية وفقاً للقاعدة العامة التي تقضي بأن يكون موعد سداد الضريبة المستحقة في أو قبل تاريخ توثيق التصرف لدى كاتب العدل أو الموثق المعتمد، بمعنى أنه من الممكن أن يتم سداد الضريبة فور ثبوت الواقعة المنشئة للضريبة - أي التصرف - ونقل الملكية. وفي كل الأحوال لا يستطيع الشخص توثيق المعاملة سواء بالإفراغ لدى كتابة العدل أو التوثيق لدى أي جهة مختصة أخرى بحسب الأحوال قبل سداد الضريبة إلى هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، والحصول على ما يفيد ذلك، أو الحصول على ما يدل على استثناء المعاملة من الخضوع لضريبة التصرفات العقارية في حالة تطابق إحدى حالات الاستثناء على المعاملة.

كما أوضحت اللائحة موعد سداد الضريبة لبعض الحالات - على سبيل المثال لا الحصر - على النحو التالي:



موعِد السداد	نوع التصرف
تُسَدَّد الضريبة في أو قبل تاريخ التوثيق لدى كاتب العدل أو الموثق المعتمد	بيع عقار موثق لدى كاتب العدل أو الموثق المعتمد نظامًا
تُسَدَّد الضريبة في أو قبل تاريخ التوثيق لدى كاتب العدل أو الموثق المعتمد	توثيق هبة عقار غير مستثنى
تُسَدَّد الضريبة في أو قبل تاريخ التوثيق	عقود الإجارة المنتهية بالتملك وعقود الإيجار التمويلي
تُسَدَّد الضريبة في أو قبل تاريخ التوثيق	حقوق الانتفاع الطويلة الأمد
تُسَدَّد الضريبة في أو قبل تاريخ التوثيق لدى كاتب العدل أو الموثق المعتمد	توثيق بيع عقار بالمزاد العلني، سواء كان البيع تجاريًا أو تنفيذًا جبريًا
تُسَدَّد الضريبة في أو قبل تاريخ التوثيق، ويُعَد كالتوثيق توقيع عقد التنازل في حال عدم تطبيق إجراء التوثيق	التنازل عن حقوق الانتفاع سواء الإيجارية المنتهية بالتملك، أو طويلة الأمد
تُسَدَّد الضريبة في أو قبل تاريخ التوثيق لدى كاتب العدل أو الموثق المعتمد	بيع عقار على الخارطة

### التعليق

تناولت هذه المادة تاريخ استحقاق ضريبة التصرفات العقارية وكذلك أساس احتسابها والسعر الواجب أن يكون عليه التصرف، كما بينت ما يجب ألا يتضمنه قيمة التصرف من هامش ربح ضمني في حالات التمويل من الجهات المرخصة نظامًا بالإضافة إلى توضيح كافة أشكال العقارات التي تخضع للضريبة، وكذلك تاريخ وطريقة السداد سواء وُثِق التصرف في محررات رسمية أو غيرها بما يكفل امتثال الجميع لهذه الضريبة والعدالة في تطبيقها. وتم مقارنة ذلك مع ما ورد بنظام التسجيل العيني للعقار.



استيفاء الضريبة - التصرفات العقارية - المتصرف - المتصرف له - التضامن - التزامات ضريبية - الهيئة

المادة (٥) :

«تُستوفى الضريبة عن التصرفات العقارية وفقاً لما يلي:

١. تُستوفى الضريبة المستحقة من المتصرف، ويلتزم بسدادها وأية التزامات أخرى قد تنشأ عنها.
٢. يجوز للأطراف الاتفاق فيما بينهم على خلاف ما ورد بالفقرة (١) من هذه المادة، ويبقى المتصرف ملزماً أمام الهيئة بالسداد.
٣. دون إخلال بالأحكام الواردة بالفقرتين (١، ٢) من هذه المادة، يُعد المتصرف والمتصرف له مسؤولين بالتضامن عن أية التزامات ضريبية تستحق بموجب هذه اللائحة، ويحق للهيئة الرجوع عليهما مجتمعين أو منفردين بحسب الأحوال<sup>(١)</sup>

(١) تقابل هذه المادة في مشروع النظام الخاص بضريبة التصرفات العقارية بالمملكة المادتين: المادة (١): التعريفات: «تكون للكلمات والعبارات التالية، حيثما وردت، المعاني الموضحة أمام كلٍ منها، ما لم يقتض السياق خلاف ذلك: ... المتصرف: أي شخص يقوم بتصرف عقاري ناقل لماله من حقوق. المتصرف له: أي شخص يتم التصرف العقاري لصالحه...».

المادة (٧): استيفاء الضريبة: «أ. يكون المتصرف ملزماً بالضريبة المستحقة ويُسدها للهيئة وفقاً للإجراءات التي تحددها اللائحة. ب. يجوز للمتصرف والمتصرف له الاتفاق فيما بينهما على تحمل الضريبة المستحقة، ويبقى المتصرف ملزماً بالضريبة. ج. يكون المتصرف له مسؤولاً بالتضامن مع المتصرف عن الضريبة المستحقة، ويحق للهيئة الرجوع عليهما منفردين أو مجتمعين، وذلك في الحالات التي تحددها اللائحة.».



### الأنظمة ذات العلاقة

حددت المادة (١٣) من نظام التسجيل العيني للعقار - الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٩١) وتاريخ ١٩/٠٩/١٤٤٣هـ - ماهية التصرفات العقارية بقولها: "تسجل في السجل العقاري جميع التصرفات اللاحقة للتسجيل العيني الأول للعقار، والتي من شأنها إنشاء أي من الحقوق العينية الأصلية أو التبعية أو نقله أو تغييره أو زواله، أو تعديل بيانات العقار، وكذلك الأحكام النهائية المثبتة لشيء من ذلك، ولا تكون تلك الحقوق نافذة ومنتجة لأثارها القضائية والإدارية إلا بهذا التسجيل. ويدخل في تلك التصرفات القسمة العقارية والوصية والوقف والإرث والرهن والمنح ونحوها".

### القرارات الوزارية

\* القرار الوزاري رقم (٧١٢) وتاريخ ١٥/٠٢/١٤٤٢هـ، باللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية.

\* القرار الوزاري (٢٢٢٩) وتاريخ ٠٧/٠٦/١٤٤٢هـ، المعدل للقرار السالف الذكر.

\* القرار الوزاري رقم (٢٥٦٩) وتاريخ ١١/٠١/١٤٤٤هـ، السابقة الإشارة إليه.

### المبادئ والسوابق القضائية

مبدأ مقارن:

"تمسك الطاعنين أمام محكمة الموضوع بفسخ عقد البيع سند الدعوى لإخلال المطعون ضده الأول بالتزامه بسداد قيمة ضريبة التصرفات العقارية خصمًا من الثمن وفقًا للوارد في بنود العقد. دفاع جوهرى من شأنه -إن صح- أن يتغير به وجه الرأي في الدعوى".



## الدليل التفصيلي لضريبة التصرفات العقارية - النسخة الرابعة سبتمبر ٢٠٢٢م

٣,٦: الشخص الملزم بسداد الضريبة:

الأصل في استيفاء الضريبة أن استيفاءها يقع على عاتق المتصرف (البائع)، بينما يمكن لكلا الطرفين الاتفاق على أن يتحملها المشتري بأن يتم النص على ذلك صراحةً في العقد المبرم وإيضاح كلٍّ من مبلغ الضريبة وإجمالي قيمة العقار بشكل منفصل في العقد، ولا تتم الإشارة فيه إلى إجمالي القيمة شاملةً للضريبة، علمًا بأنه في كل الحالات يظل المتصرف هو الملزم، أمام الهيئة بتوريد الضريبة ومسؤولًا عن جميع الالتزامات المتعلقة بها. كما يُعد المتصرف والمتصرف له مسؤولين بالتضامن عن أية التزامات ضريبية تُستحق بموجب اللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية، ويحق للهيئة الرجوع إليهما مجتمعين أو منفردين بحسب الأحوال.

### التعليق

تناولت هذه المادة استيفاء الضريبة من الملزم بها نظامًا، وهو المتصرف، على أنها أعطت البائع والمشتري الاتفاق على خلاف مقتضاها مع بقائهما ملتزمين بالتضامن أمام الهيئة عن أية التزامات ضريبية قد تُستحق.





المادة (٦):

صحة احتساب الضريبة - التحقق من قيمة العقارات أو التصرفات - تقدير قيم العقارات - التصرفات غير محددة القيمة - عقد التصرف  
- القيمة السوقية - معلومات - بيانات غير صحيحة

الكلمات المفتاحية:

المادة (٦) :

«لغايات التحقق من صحة احتساب الضريبة المستحقة، يحق للهيئة القيام بما يلي:

١. التحقق من قيمة العقارات أو التصرفات التي تمت عليها.

٢. تقدير قيم العقارات والتصرفات غير محددة القيمة أو التي يتبين أن القيمة الواردة بشأنها في عقد التصرف أقل من القيمة السوقية، أو التي تُقدم بشأنها معلومات أو بيانات غير صحيحة»<sup>(١)</sup>

(١) تقابل هذه المادة في مشروع النظام الخاص بضريبة التصرفات العقارية بالملكية المادتين: المادة (٦): التصرفات الصورية والمستترة: «لا يجوز لأي شخص مرتبط بواقعة التصرف القيام بأي إجراء أو إبرام أي اتفاق يترتب عليه إنشاء تصرفات صورية، أو تصرفات

أخرى مستترة، ولأغراض تطبيق أحكام هذا النظام، يحق للهيئة إعادة تكييف تلك التصرفات بما يتناسب مع حقيقتها، ولها أن تتخذ ما تراه من إجراءات لاستيفاء الضريبة المستحقة بشكل صحيح».

المادة (٨): «القيمة العادلة للتصرف العقاري: لغايات التحقق من صحة احتساب الضريبة المستحقة، يحق للهيئة التحقق من القيمة السوقية العادلة للعقار محل التصرف، ولها تقدير قيم التصرفات غير محددة القيمة. في حال نقل حصص في شركات أو كيانات،

تحتسب الضريبة وفقاً للقيمة السوقية العادلة وفقاً لما تحدده اللائحة».

قرارات مجلس الوزراء

قرار مجلس الوزراء رقم (٥٧٠) وتاريخ ١٤٤٢/٩/٢٢هـ، بتنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، السابقة الإشارة إليه.



### القرارات الوزارية

\*القرار الوزاري رقم (٧١٢) وتاريخ ١٥/٢/١٤٤٢هـ، باللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية.

\*القرار الوزاري (٢٢٢٩) وتاريخ ٧/٠٦/١٤٤٢هـ، المعدل للقرار السالف الذكر.

\*القرار الوزاري رقم (٢٥٦٩) وتاريخ ١١/٠١/١٤٤٤هـ، السابقة الإشارة إليه.

### الأنظمة (القوانين) المقارنة

نظّم الباب الرابع من قانون الضريبة على الدخل المصري إجراءات الفحص والمعنون «بالفحص والتحريرات»؛ إذ تنص المادة (٤٩) منه على أنه: «على المصلحة فحص إقرارات الممولين...».

### التعليق

تبين هذه المادة أحقية الهيئة في التحقق من قيمة العقار أو التصرفات التي تمت عليه، كما لها الحق في تقدير قيم العقار والتصرفات غير محددة القيمة أو التي يتبين أنها أقل من القيمة السوقية، وتقابل هذه الإجراءات ما يسهى في الأنظمة الضريبية الأخرى بـ «إجراءات الفحص والربط».



### المادة (٦) مكرر

”ترد الضريبة في أيّ من الحالات الآتية:

١. الضريبة المسددة بالزيادة أو بالخطأ، أو المسددة عن تصرف عقاري لم يكتمل.
٢. الضريبة المسددة عن تصرف عقاري تم إلغاؤه شريطة استيفاء جميع الشروط الواردة في الفقرة (٢٠) من البند (أ) من المادة الثالثة من هذه اللائحة“.

### قرارات مجلس الوزراء

قرار مجلس الوزراء رقم (٥٧٠) وتاريخ ١٤٤٢/٩/٢٢هـ بتنظيم هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، السابقة الإشارة إليه.

### القرارات الوزارية

القرار الوزاري رقم (٢٥٦٩) وتاريخ ١٤٤٤/٠١/١١هـ، السابقة الإشارة إليه.

### التعليق

أوضحت هذه المادة الحالات التي يجوز فيها مطالبة الهيئة برد المبالغ التي تم سدادها كضريبة تصرفات عقارية، على سبيل الحصر، وهي حالات تتفق مع المنطق القانوني، لانتفاء المناط النظامي لتحصيلها.



## ضريبة التصرفات العقارية

### أحكام النيابة في التصرف

المادة (٧):

الولي - الوصي - القيم - الوكيل - الناظر - المصفي - الحارس القضائي - أمين التفليسة - الهيئة العامة للولاية على أموال القاصرين - الهيئة العامة للأوقاف - التصرف العقاري - النيابة عن الغير

### الكلمات المفتاحية:

المادة (٧):

«يجب على الولي، الوصي، القيم، الوكيل، الناظر، المصفي، الحارس القضائي، أمين التفليسة، الهيئة العامة للولاية على أموال القاصرين ومَن في حكمهم والهيئة العامة للأوقاف، الالتزام بأحكام هذه اللائحة عند التصرف نيابةً عن الغير»<sup>(١)</sup>

(١) تقابل هذه المادة في مشروع النظام الخاص بضريبة التصرفات العقارية بالمملكة: أحكام النيابة في التصرف المادة (١٠): «يجب على الولي أو الوصي أو القيم أو الوكيل أو الناظر أو المصفي، أو الحارس القضائي، أو أمين التفليسة، أو الهيئة العامة للولاية على أموال القاصرين ومَن في حكمهم، أو الهيئة العامة للأوقاف، أو كل من يقوم بالتصرف العقاري نيابةً عن الغير، الالتزام بأحكام النظام واللائحة عند إجراء ذلك التصرف، وتحدّد اللائحة الإجراءات اللازمة لتطبيق أحكام هذه المادة».

### القرارات الوزارية

\* القرار الوزاري رقم (٧١٢) وتاريخ ٢٠١٥/٠٢/١٤٤٢هـ، باللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية.

\* القرار الوزاري (٢٢٢٩) وتاريخ ٢٠١٧/٠٦/١٤٤٢هـ، المعدل للقرار السالف الذكر.

\* القرار الوزاري رقم (٢٥٦٩) وتاريخ ٢٠١١/٠١/١٤٤٤هـ، السابقة الإشارة إليه.



### المبادئ والسوابق القضائية

وفيما يتعلق بالاعتداد بمبدأ الوكالة الظاهرة، قضت لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية بأنه: "فيما يتعلق بدفع المدعى عليها بأن من وقّع الإقرار لم يكن مخولاً بذلك وفق وكالته، فإنها لم تقدم ما يثبت ذلك، كما أن مبدأ السلطة الظاهرة يعزز من قبول تصرف الوكيل في البيع، ... وحيث إن تصرف الوكيل يُعد ضمن سياق عملية البيع، فإن تصرفه يدخل ضمن تصرفات السلطة الظاهرة"<sup>(١)</sup>

(١) انظر: قرار الدائرة الثالثة للفصل في مخالفات ومنازعات ضريبة القيمة المضافة في مدينة الرياض رقم ٨٧-٢٠٢١-٧٢٨، والصادر في الدعوى رقم (٧-٢٠١٩-٧٤٨٥).

### التعليق

توضح هذه المادة أحكام النيابة في التصرف عن الغير في العقارات، وأوجبت عليهم الالتزام بأحكام النظام واللائحة التنفيذية عند التصرف، وأحالت المادة إلى اللائحة التنفيذية؛ لأنها ستشتمل على الإجراءات اللازمة لتطبيق أحكام هذه المادة.



العقوبات

المادة (٨):

عقوبة - نظام آخر - مخالفو أحكام اللائحة - التهرب - ضريبة التصرفات العقارية - المادة التاسعة من اللائحة - غرامة مالية - قيمة الضريبة المستحقة.

الكلمات المفتاحية:

المادة (٨):

«دون إخلال بأي عقوبة أشد منصوص عليها في أي نظام آخر، تُطبَّق على مخالفين أحكام هذه اللائحة العقوبات الآتية:

أ. يُعاقَب كلُّ مَنْ يقوم بارتكاب المخالفات التي تُعَد في حكم التهرب من ضريبة التصرفات العقارية والموضحة بالمادة التاسعة من اللائحة بغرامة مالية لا تقل عن قيمة الضريبة المستحقة ولا تتجاوز ثلاثة أمثالها.

ب. يُعاقَب كلُّ مَنْ يخالف أي حكم من أحكام هذه اللائحة بغرامة لا تقل عن عشرة آلاف ريال ولا تزيد على قيمة الضريبة المستحقة.

ج. يُعاقَب كلُّ مَنْ لم يُسَدِّد الضريبة المستحقة خلال المدة المحددة نظامًا بغرامة تعادل (٥٪) من قيمة الضريبة غير المسددة عن كل شهر أو جزء منه لم تُسَدِّد عنه الضريبة، ولوزير المالية وفق ضوابط يحددها الإعفاء من هذه العقوبة أو تخفيضها»<sup>(١)</sup>

(١) تقابل هذه المادة في مشروع النظام الخاص بضريبة التصرفات العقارية بالمملكة: المادة (١٥) العقوبات: أ. دون إخلال بأي عقوبة أشد منصوص عليها في أي نظام آخر، يُطبَّق على مخالفين هذا النظام ولائحته ما يلي: ١. يُعاقَب كلُّ مَنْ يقوم بارتكاب المخالفات الواردة في المادة الرابعة عشرة من هذا النظام بغرامة مالية لا تقل عن قيمة الضريبة المستحقة ولا تتجاوز ثلاثة أمثالها. ويُعاقَب بذات العقوبة أي شخص يثبت اشتراكه أو مساعدته أو تسهيله لتلك الأفعال. ٢. يُعاقَب كلُّ مَنْ لم يُسَدِّد الضريبة المستحقة خلال المدة المحددة نظامًا بغرامة تعادل (٥٪) من قيمة الضريبة غير المسددة عن كل شهر أو جزء منه لم تُسَدِّد عنه الضريبة، وللمجلس -وفق ضوابط يحددها- الإعفاء من هذه العقوبة أو تخفيضها. ٣. بخلاف العقوبات الواردة في الفقرتين (٢٠١) أ من هذه المادة، يُعاقَب كلُّ مَنْ يخالف أي حكم آخر من أحكام هذا النظام أو لائحته بغرامة لا تقل عن عشرة آلاف ريال ولا تزيد على قيمة الضريبة المستحقة، وللمجلس -وفق ضوابط يحددها- الإعفاء من هذه العقوبة أو تخفيضها. ب. تتولى الهيئة إيقاع العقوبات المنصوص عليها في هذه المادة وفقًا لتصنيف المخالفات وتحديد العقوبات يُصدر به قرار من المجلس يُراعى فيه التناسب بين المخالفة والعقوبة. ج. يتم إيقاع العقوبة بقرار من المحافظ أو مَنْ يفوضه بذلك».





### القرارات الوزارية

\* القرار الوزاري رقم (٧١٢) وتاريخ ١٥/٢/١٤٤٢هـ، باللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية.

\* القرار الوزاري (٢٢٢٩) وتاريخ ٧/٠٦/١٤٤٢هـ، المعدل للقرار السالف الذكر.

\* القرار الوزاري رقم (٢٥٦٩) وتاريخ ١١/٠١/١٤٤٤هـ، السابقة الإشارة إليه.

### المبادئ والسوابق القضائية

\* مجموعة المبادئ المستخرجة من قرارات لجنة الاستئناف الزكوية والضريبية لعامي ٢٠٢٠م-٢٠٢١م، وفيها:

\* المبدأ رقم (٨٥): "تستلزم أصول التنظيم التشريعي عدم عزو الفعل المحظور والعقوبة أو الجزاء المقرر عليه إلا فيمَن صرَّح النظام بمسؤوليته عنه"<sup>(١)</sup>

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢٠-١٣٩.

### الدليل التفصيلي لضريبة التصرفات العقارية - النسخة الرابعة سبتمبر ٢٠٢٢م

٦. الغرامات والعقوبات

١,٦. الغرامات

يجوز للهيئة فرض الغرامات والعقوبات على الأشخاص الخاضعين للضريبة فيما يتعلق بمخالفة أحكام وشروط اللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية المنصوص عليها في اللائحة.



الغرامة	وصف المخالفة
<p>غرامة مالية لا تقل عن قيمة الضريبة المستحقة ولا تتجاوز ثلاثة أمثالها.</p>	<p>تُعدّ المخالفات التالية من قبيل التهرب الضريبي وفقاً لأحكام المادة التاسعة من اللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية ما لم يُثبت المخالف عكس ذلك:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. تقديم بيانات غير صحيحة عن قيمة التصرف العقاري ينتج عنها عدم سداد الضريبة المستحقة، وينطبق ذلك على تسجيل قيمة التصرف في العقار بقيم أقل من القيمة الفعلية التي تم الاتفاق عليها بين أطراف التصرف مما يؤدي إلى نقص قيمة ضريبة التصرفات العقارية المستحقة على التصرف.</li> <li>2. اللجوء إلى أية حيلة أو ترتيب أو وسيلة مهما كان نوعها أو طبيعتها ينتج عنها عدم سداد الضريبة المستحقة كلياً أو جزئياً.</li> <li>3. أي إجراء أو فعل آخر يترتب عليه عدم سداد الضريبة المستحقة كلياً أو جزئياً.</li> <li>4. يُعاقب بذات العقوبات المشار إليها في هذه المادة أي شخص يساعد أو يشترك مع الشخص المخالف في التهرب من سداد الضريبة. في حالة ثبوت قيام أي شخص بمساعدة المتصرف بأي شكل من الأشكال للتهرب من سداد ضريبة التصرفات العقارية، يعد ذلك الشخص شريكاً في واقعة التهرب، ويحق لهيئة الزكاة والضريبة والجمارك الرجوع إلى ذلك الشخص بتطبيق ذات العقوبات الخاصة بالتهرب والواردة في المادة التاسعة من اللائحة التنفيذية.</li> </ol>
<p>غرامة لا تقل عن عشرة آلاف ريال ولا تزيد على قيمة الضريبة المستحقة.</p>	<p>مخالفة أي حكم من أحكام هذه اللائحة. ويشمل ذلك على سبيل المثال لا الحصر الامتناع عن تقديم البيانات والمستندات التي تطلبها هيئة الزكاة والضريبة والجمارك من المتصرف والخاصة بالتصرف العقاري الخاضع لضريبة التصرفات العقارية.</p>
<p>غرامة تعادل 5% من قيمة الضريبة غير المسددة عن كل شهر أو جزء منه لم تُسدد عنه الضريبة وفق ضوابط يحددها وزير المالية للإعفاء من هذه العقوبة أو تخفيضها.</p>	<p>عدم سداد الضريبة المستحقة خلال المدة المحددة نظاماً.</p>



تحدّد الهيئة مستوى الغرامة أو العقوبة التي تفرضها على الشخص الخاضع للضريبة مع الأخذ في الاعتبار سلوك الشخص الخاضع للضريبة، وسجل امتثاله لضريبة التصرفات العقارية (بما في ذلك وفاء الشخص الخاضع للضريبة بشروط تبليغ الهيئة عن أي أخطاء والتعاون مع الهيئة من أجل تصحيح الأخطاء).

### التعليق

تضمنت المادة تفاصيل العقوبات التي ستُطبَّق على مَنْ يخالف النظام أو لائحته التنفيذية بعقوبات مالية متعددة، وقد أجازت الفقرة الأخيرة منها الإعفاء من غرامة التأخير عن سداد ضريبة التصرفات العقارية خلال المدة المحددة نظامًا أو تخفيضها بقرار من وزير المالية وفق ضوابط يحددها.



التهرب من سداد الضريبة - إثبات - اللجوء إلى حيلة أو ترتيب أو وسيلة - سداد الضريبة المستحقة كلياً أو جزئياً - الشخص المخالف - العقوبة قرار من المحافظ أو مَنْ يفوضه

### المادة (٩):

يُعد في حكم التهرب من سداد الضريبة القيام بأي مما يلي - ما لم يُثبت المخالف عكس ذلك:

١. تقديم بيانات غير صحيحة عن قيمة التصرف العقاري ينتج عنها عدم سداد الضريبة المستحقة كلياً أو جزئياً.
  ٢. اللجوء إلى أية حيلة أو ترتيب أو وسيلة مهما كان نوعها أو طبيعتها ينتج عنها عدم سداد الضريبة المستحقة كلياً أو جزئياً.
  ٣. أي إجراء أو فعل آخر يترتب عليه عدم سداد الضريبة المستحقة كلياً أو جزئياً.
  ٤. يُعاقب بذات العقوبات المشار إليها في هذه المادة أي شخص يساعد أو يشترك مع الشخص المخالف في التهرب من سداد الضريبة.
- ويتولى الموظفون الذين يصدر بتحديدهم قرار من المحافظ الرقابة والتفتيش وضبط مخالفات أحكام هذه اللائحة، ولهم جميع الصلاحيات اللازمة لأداء مهماتهم في سبيل إثبات الأفعال التي تقع بالمخالفة لأحكام هذه اللائحة، ويتم إيقاع العقوبة بقرار من المحافظ أو مَنْ يفوضه بذلك»<sup>(١)</sup>

(١) تقابل هذه المادة في مشروع النظام الخاص بضريبة التصرفات العقارية بالملكة؛ المادة (١٤): صور التهرب من سداد الضريبة: «يُعد تهرباً ضريبياً القيام بأي حيلة أو فعل أو عمل بقصد عدم سداد الضريبة المستحقة كلياً أو جزئياً، ويشمل ذلك القيام بأي مما يلي: ١- تقديم بيانات غير صحيحة عن قيمة التصرف العقاري ينتج عنها عدم سداد الضريبة المستحقة كلياً أو جزئياً. ٢- تقديم وثائق أو معلومات أو بيانات أو إفادات محرفة أو مزورة أو غير مكتملة أو مضللة إلى الهيئة فيما يتعلق بالتصرف وينتج عنها عدم سداد الضريبة المستحقة بشكل صحيح».

المادة (١٨): «صلاحيات موظفي الهيئة: يتمتع الموظفون الذين يصدر بتحديدهم قرار من المحافظ بصفة الضبطية القضائية، ويتولون الرقابة والتفتيش وضبط مخالفات أحكام النظام واللائحة، ولهم جميع الصلاحيات اللازمة لأداء مهماتهم اللازمة لإثبات أية أفعال أو سلوكيات تقع بالمخالفة لأحكام النظام أو اللائحة».



### القرارات الوزارية

\* القرار الوزاري رقم (٧١٢) وتاريخ ١٥/٠٢/١٤٤٢هـ، باللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية.

\* القرار الوزاري (٢٢٢٩) وتاريخ ٠٧/٠٦/١٤٤٢هـ، المعدل للقرار السالف الذكر.

\* القرار الوزاري رقم (٢٥٦٩) وتاريخ ١١/٠١/١٤٤٤هـ، السابقة الإشارة إليه.

### المبادئ والسوابق القضائية

\* مجموعة المبادئ المستخرجة من قرارات لجنة الاستئناف الزكوية والضريبية لعامي ٢٠٢٠م-٢٠٢١م، وفيها:

المبدأ رقم (٨٥): "تستلزم أصول التنظيم التشريعي عدم عزو الفعل المحظور والعقوبة أو الجزاء المقرر عليه إلا فيمن صرح النظام بمسؤوليته عنه"<sup>(١)</sup>

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف. ١٣٩-٢٠٢٠-IR:

### الدليل التفصيلي لضريبة التصرفات العقارية - النسخة الرابعة سبتمبر ٢٠٢٢م

#### ٢,٦. العقوبات

أوضحت المادة التاسعة من اللائحة الحالات التي تُعد في حكم التهرب الضريبي ما لم يُثبت المخالف عكس ذلك.

حالات التهرب الضريبي	مثال عليها
تقديم بيانات غير صحيحة عن قيمة التصرف العقاري ينتج عنها عدم سداد الضريبة المستحقة كلياً أو جزئياً.	قام المتصرف بتقديم وثائق مزورة تثبت بموجها سداد الضريبة.



اللاجوء إلى أية حيلة أو ترتيب أو وسيلة مهما كان نوعها أو طبيعتها ينتج عنها عدم سداد الضريبة المستحقة كلياً أو جزئياً.	التلاعب بمساحات الأراضي في المخططات والصكوك عند تقسيم الأراضي عن الواقع الفعلي لغرض التهرب من الضريبة.
أي إجراء أو فعل آخر يترتب عليه عدم سداد الضريبة المستحقة كلياً أو جزئياً.	إذا ثبت للهيئة استغلال الحالات الاستثنائية المنصوص عليها في النظام بغير وجه حق لأغراض التهرب من الضريبة.
يُعاقب بذات العقوبات المشار إليها في هذه المادة أي شخص يساعد أو يشترك مع الشخص المخالف في التهرب من السداد.	إذا تم الاتفاق بين الطرفين على قيام المتصرف بتقديم وثائق مزورة لأغراض التهرب من الضريبة.

### التعليق

التهرب الضريبي هو محاولة الخاضع للضريبة للإفلات من سدادها للهيئة؛ وإعمالاً لمبدأ المشروعية الجزائية وُضعت المادة (٩) صوراً للسلوك الإجرامي (الركن المادي) لجريمة التهرب الضريبي، وهي:

- تقديم بيانات غير صحيحة عن قيمة التصرف العقاري.

- اللجوء إلى حيلة أو ترتيب أو وسيلة - أيًا كان نوعها أو طبيعتها - ينتج عنها عدم سداد الضريبة المستحقة كلياً أو جزئياً.

- اللجوء إلى أي إجراء أو فعل آخر يترتب عليه عدم سداد الضريبة المستحقة كلياً أو جزئياً.

وقد ساوت المادة (٩) في العقوبة بين الفاعل الأصلي في جريمة التهرب من سداد ضريبة التصرفات العقارية والشريك في هذه الجريمة - أيًا كانت صورة اشتراكه في هذه الجريمة.





(حق الحصول عليها - الالتزام بالسرية)

المعلومات الضريبية

المادة (١٠):

موظفو الهيئة - المعلومات الضريبية - حق طلب المعلومات - سرية المعلومات الضريبية - الأنظمة الضريبية - الجهات الحكومية - إثبات الالتزامات الضريبية - طرف ثالث - مؤسسات مالية - جهات إشرافية

الكلمات المفتاحية:

المادة (١٠):

«تطَبَّق الهيئة وموظفوها وأية أطراف أخرى في شأن المعلومات المتعلقة بالضريبة، وحق طلب أي معلومات لأغراض هذه اللائحة ما يلي من أحكام:

١. يجب على موظفي الهيئة الالتزام بالأحكام المتعلقة بسرية المعلومات الضريبية الخاصة بتطبيق هذه الضريبة على نحو مماثل للالتزامات الواجبة عليهم في مختلف أحكام ولوائح الأنظمة الضريبية.

٢. للهيئة التنسيق مع الجهات الحكومية في كل ما له علاقة بتنفيذ أحكام هذه اللائحة، وعلى جميع الأشخاص أن يقدموا للهيئة أية معلومات تطلبها لأغراض إثبات الالتزامات الضريبية الخاصة بهم، كما يحق للهيئة طلب أية معلومات لها صلة بالضريبة، ويتم الاحتفاظ بها لدى طرف ثالث، سواء كان هذا الطرف جهة حكومية أو مؤسسات مالية أو جهات إشرافية»<sup>(١)</sup>

(١) تقابل هذه المادة في مشروع النظام الخاص بضريبة التصرفات العقارية بالمملكة المواد: - المادة (١١): حق الهيئة في الحصول على المعلومات: «١. للهيئة التنسيق مع الجهات الحكومية في كل ما له علاقة بتنفيذ أحكام النظام واللائحة. ٢. على جميع الأشخاص أن يقدموا للهيئة أي معلومات تطلبها لأغراض إثبات الالتزامات الضريبية الخاصة بهم، ويجب على الوسطاء العقاريين وأي شخص يعمل في القطاع العقاري تقديم أي معلومات تطلبها الهيئة لأغراض تطبيق أحكام هذا النظام. ٣. للهيئة طلب أي معلومات لها صلة بالضريبة وقد يتم الاحتفاظ بها لدى طرف ثالث، سواء كان هذا الطرف جهة حكومية أو مؤسسة مالية أو هيئة تنظيمية. ٤. يجب على الجهات والهيئات الحكومية التي تتمتع بصلاحيات إجراء التصرفات العقارية بموجب أنظمتها ضمن نطاق معين، الالتزام بأحكام النظام واللائحة، والتنسيق مع الهيئة في كل ما من شأنه تطبيق الضريبة وتحصيلها بكفاءة عالية.»

- المادة (١٢): سرية المعلومات: «أ. على موظفي الهيئة وجميع العاملين لديها أو لمصلحتها، المحافظة على سرية المعلومات المتعلقة بتطبيق أحكام النظام والتي تلقوها بحكم عملهم، ولا يجوز لهم الكشف عن تلك المعلومات إلا في الحالات



المنصوص عليها في اللائحة، ووفقاً للضوابط والشروط التي تحددها، وذلك دون الإخلال بالأنظمة السارية في المملكة. ب. على كل من يتلقى المعلومات -وفقاً للفقرة (١) من هذه المادة- استخدامها فقط للأغراض التي منح بموجبها حق الاطلاع عليها، وعليه المحافظة على سرية هذه المعلومات وفقاً للفقرة (١) من هذه المادة. ج. باستثناء الحالات المنصوص عليها في اللائحة، لا يجوز للشخص الذي تلقى أو اطلع على المعلومات المتعلقة بتطبيق أحكام هذا النظام إعادة الإفصاح عنها لأي شخص آخر، وعليه إعادة المستندات المتعلقة بهذه المعلومات إلى الهيئة».

- المادة (١٨): «صلاحيات موظفي الهيئة: «يتمتع الموظفون الذين يصدر بتحديدهم قرار من المحافظ بصفة الضبطية القضائية، ويتولون الرقابة والتفتيش وضبط مخالفات أحكام النظام واللائحة، ولهم جميع الصلاحيات اللازمة لأداء مهامهم اللازمة لإثبات أية أفعال أو سلوكيات تقع بالمخالفة لأحكام النظام أو اللائحة».

### الأنظمة ذات العلاقة

#### \* المرسوم الملكي رقم ٨٤/أ وتاريخ ١٤/٢/١٤٤٢هـ

أولاً: إعفاء التوريدات العقارية التي تتم بعد نفاذ الأحكام الواردة في هذا الأمر من ضريبة القيمة المضافة. ثانياً: ... ثالثاً: فرض ضريبة باسم (ضريبة التصرفات العقارية) على التوريدات العقارية التي تتم بعد نفاذ الأحكام الواردة في هذا الأمر، وذلك بنسبة قدرها (٥٪) من قيمة التوريد العقاري تستحصل عند توثيق التصرف العقاري.

#### \* نظام ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/١ بتاريخ ١٥/١/١٤٢٥هـ، وفيه:

- المادة (٥٩) سرية المعلومات:

أ. تُحافظ الهيئة وجميع الأشخاص العاملين بها على سرية المعلومات المتعلقة بالمكلفين التي يطلعون عليها بحكم وظائفهم، واستثناءً من ذلك يجوز لهم الكشف عن المعلومات للجهات الآتية فقط:

١. موظفو الهيئة لغرض تنفيذ واجباتهم وفقاً للنظام.
  ٢. موظفو مصلحة الجمارك لغرض تطبيق النظام الجمركي.
  ٣. ديوان المراقبة العامة لأغراض التدقيق والمراجعة بحكم اختصاصه.
  ٤. السلطات الضريبية للدول الأجنبية وفقاً للمعاهدات التي تكون المملكة طرفاً فيها.
  ٥. الأجهزة المسؤولة عن تطبيق النظام لغرض الملاحقة الجنائية للمخالفات الضريبية.
  ٦. أي جهة قضائية في المملكة بناءً على أمر منها لتحديد الضريبة الواجبة على المكلف في قضية تنظرها، أو لأي أمر إداري أو جنائي آخر تنظره.
- ب. يلتزم الشخص الذي يتلقى معلومات بمقتضى الفقرة (أ) من هذه المادة بالمحافظة على سريتها، وعدم استخدامها إلا للغرض الذي طلبت من أجله.



ج. يجوز كشف معلومات متعلقة بمكلف ما إلى شخص آخر بناءً على موافقة خطية من المكلف».

- المادة (٦١): أ. على جميع الأشخاص والجهات الحكومية تزويد الهيئة بأي معلومات مرتبطة بالضريبة وتطلبها الهيئة سواء لأغراض الضريبة الواردة في هذا النظام أو لأغراض أحكام الاتفاقيات الدولية، وتحدد اللائحة العقوبات في حالة عدم التقيد بذلك.

ب. للهيئة الحق في فحص دفاتر وسجلات المكلف ميدانيًا أثناء ساعات العمل للتحقق من صحة الضريبة الواجبة عليه.

ج. على جميع الأشخاص والجهات الحكومية تزويد الهيئة بمعلومات عن العقود التي تبرمها مع القطاع الخاص خلال ثلاثة أشهر من تاريخ إبرام العقد، تتضمن اسم وعنوان كلٍّ من طرفي العقد، وموضوع العقد، وقيمتها، وشروطه المالية، وتاريخ بدء تنفيذه، وانتهائه، ويُعد الشخص الذي لا يزود الهيئة بالمطلوب وفقًا لهذه الفقرة، أو لا يُشعر الهيئة بتاريخ توقف العمل الوارد في العقد، مسؤولًا بالتضامن عن أي مطالبة ضريبية تُستحق على العقد، وتحدد اللائحة الضوابط والإجراءات المطلوبة لتنفيذ هذا الالتزام.

#### \* اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل - وفيها: المادة (٥٨) حق الهيئة في المعلومات:

١. «للهيئة الحق في فحص دفاتر وسجلات المكلف ميدانيًا للحصول على المعلومات التي تحتاجها لأغراض تطبيق هذا النظام، سواء عن المكلف نفسه أو للحصول على معلومات عن مكلف آخر، أو لأغراض الوفاء بالتزاماتها بموجب الاتفاقيات الضريبية النافذة. وتفرض غرامة مالية مقدارها (٣٠٠٠) ثلاثة آلاف ريال على مَنْ امتنع عن التعاون مع موظف الهيئة المختص في تمكينه من إتمام عملية الفحص أو تمكينه من أداء عمله ومزاولته لصلاحياته، كما يحق للهيئة الاستعانة بالأجهزة التنفيذية المختصة لإلزام الشخص الطبيعي أو الاعتباري بتقديم المعلومات المطلوبة.
٢. وفي حالة عدم تعاون المكلف في تزويد الهيئة بالمعلومات المطلوبة، يحق لها استكمال إجراءاتها المتعلقة بالربط على المكلف أو نحوه حسب ما تراه وفقًا للمعلومات المتوافرة لديها.
٣. يجب على أي شخص، طبيعي أو اعتباري، سواء كان مكلفًا أو غير مكلف، بما في ذلك الجهات الخيرية والأوقاف والمؤسسات والهيئات العامة والجهات الحكومية، تزويد الهيئة بالآتي:
  - أ. بالمعلومات التي تطلبها والمتعلقة بتطبيق أحكام النظام الضريبي وأحكام الاتفاقيات الضريبية التي تكون المملوكة طرفًا فيها، أو الوفاء بالتزاماتها بموجب الاتفاقية الضريبية النافذة.
  - ب. بالمعلومات الأساسية عن جميع العقود (باستثناء العقود التي تقل قيمتها عن مائة ألف ريال) والتي تبرم مع أي شخص من القطاع الخاص، وأي تعديلات تطرأ على تلك العقود خلال فترة لا تتجاوز ثلاثة أشهر من تاريخ توقيع العقد، كما أن على تلك الجهات إخطار الهيئة بتاريخ التوقف عن تنفيذ العقد لأي سبب، وما يترتب لكلٍّ من طرفي العقد من حقوق لدى الطرف الآخر نتيجة التوقف، وذلك خلال ثلاثين يومًا من تاريخ التوقف، ويحق للهيئة طلب نسخة من العقد، ويكون كلٌّ مَنْ يخل بهذا الالتزام مسؤولًا بالتضامن مع المكلف عن الضريبة المتوجبة على العقد أو أي غرامات مترتبة عليه.



٤. في حالة عدم الالتزام بتزويد الهيئة بالمعلومات والنماذج المطلوبة لأغراض تطبيق أحكام الاتفاقيات الدولية التي تكون المملكة طرفاً فيها، تُطبق بهذا الشأن العقوبات الواردة باللائحة الخاصة بمعالجة عدم الإفصاح عن المعلومات للأغراض الضريبية الصادرة بقرار مجلس الوزراء رقم ٧٠٦ وتاريخ ٣٠/١١/١٤٣٨هـ.

٥. يُعد مدير الإدارات المالية ومديرو إدارات المشاريع في المصالح الحكومية والمؤسسات العامة مسؤولين عن إخطار الهيئة بالمعلومات المطلوبة عن العقود المبرمة مع القطاع الخاص في الموعد المحدد بالفقرة (٢/ب) من هذه المادة، ويُطبَّق بحق من لم يلتزم بذلك العقوبات الواردة بالأنظمة ذات العلاقة».

\* **المادة (٣٥) من نظام ضريبة القيمة المضافة:** «على موظفي الهيئة وجميع العاملين لديها أو لمصلحتها المحافظة على سرية المعلومات الضريبية التي تلقوها بحكم عملهم، ولا يجوز لهم الكشف عن تلك المعلومات إلا في الحالات المنصوص عليها في اللائحة، ووفقاً للضوابط والشروط التي تحددها، وذلك دون إخلال بالأنظمة السارية في المملكة، على كل من يتلقى المعلومات - وفقاً للفقرة (١) من هذه المادة - استخدامها فقط للأغراض التي منح بموجبها حق الاطلاع عليها، وعليه المحافظة على سرية هذه المعلومات وفقاً للفقرة (١) من هذه المادة، باستثناء الحالات المنصوص عليها في اللائحة، لا يجوز للشخص الذي تلقى واطلع على المعلومات الضريبية إعادة الإفصاح عنها لأي شخص آخر، وعليه إعادة المستندات المتعلقة بهذه المعلومات إلى الهيئة».

**\* اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، وفيها:**

المادة (٥٥): (سرية المعلومات): «لا يجوز لموظفي الهيئة أن يفصحوا عن المعلومات الضريبية الخاصة بالأشخاص الخاضعين للضريبة التي تسلموها بصفتهم الرسمية إلا في الحالات المبينة في الفقرات (٢، ٣، ٤) من هذه المادة.

يجوز الإفصاح عن المعلومات الضريبية في الحالات التي يكون فيها الإفصاح مطلوباً بموجب أحكام قضائية أو النظام أو اللائحة التنفيذية أو غيرها من الأنظمة المرعية في المملكة، يجوز لموظفي الهيئة الإفصاح عن المعلومات الضريبية متى كان ذلك ضرورياً في سبيل ممارسة الواجبات والسلطات الممنوحة للهيئة وفقاً للمتطلبات الآتية:

- أ. يكون الإفصاح عن المعلومات الضريبية بصفة رسمية لموظف بالهيئة، أو لمصلحة الجمارك، أو لديوان المراقبة العامة، أو لجهات قضائية، أو لسلطة ضريبية في دولة أجنبية وفقاً لأي معاهدة اتفاقية تكون المملكة طرفاً فيها.
- ب. يقوم موظف الهيئة بأداء تلك الصلاحيات بناءً على تعليمات صادرة عن الهيئة تخوله ذلك.
- ج. ألا يتجاوز الإفصاح عن المعلومات الضريبية حدود الغرض المقصود منه، مع الأخذ في الاعتبار ما قد يترتب عن ذلك من أثر شخصي أو تجاري.
- د. ألا يتم الاحتفاظ بالمعلومات الضريبية لمدة تتجاوز تحقيق الغرض المقصود من الإفصاح.
- هـ. أن يتم الاحتفاظ بالمعلومات السرية التي تم الإفصاح عنها والعناية بها، واتخاذ جميع الإجراءات التي تقررها الهيئة لضمان منع التداول غير المشروع لها أو فقدانها أو تلفها. قبل السير في إجراءات الإفصاح يجب التأكد من أن الشخص الذي سيفصح له على علم تام بسريتها، ومتطلبات السرية المنصوص عليها في النظام.
- و. يجوز للهيئة الإفصاح لشخص عن المعلومات الضريبية المتعلقة بشخص آخر بناءً على موافقة خطية صادرة من الشخص الخاضع للضريبة، وذلك مع مراعاة



عدم الإخلال بمبدأ السرية الواردة في النظام ودون الإخلال بالأحكام الواردة في هذه المادة.  
المادة (٥٦): (حق الهيئة في الحصول على المعلومات): «يجب على جميع الأشخاص أن يقدموا للهيئة أي معلومات تطلبها الهيئة لأغراض إثبات الالتزامات الضريبية الخاصة بهم.  
يجوز للهيئة بالإضافة إلى الحقوق الأخرى المنصوص عليها في هذه المادة الوصول بشكل مباشر ومستمر إلى أية معلومات لها صلة مباشرة بالضريبة يتم الاحتفاظ بها لدى طرف ثالث، يُقصد بالأطراف الثلاثة في هذه المادة تحديدًا أي جهات وكيانات حكومية، والبنوك، والمؤسسات المالية الأخرى في المملكة الخاضعة لرقابة مؤسسة النقد العربي السعودي أو هيئة السوق المالية، يُعد عدم تقديم الطرف الثالث للمعلومات المطلوبة من الهيئة وفقًا لهذه المادة مخالفًا لمبدأ الالتزام بتقديم المعلومات إلى الهيئة، ولها محاسبته وفقًا للنظام.»

### القرارات الوزارية

\* القرار الوزاري رقم (٧١٢) وتاريخ ٢/١٥/١٤٤٢هـ، باللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية.

\* القرار الوزاري (٢٢٢٩) وتاريخ ٦/٠٧/١٤٤٢هـ، المعدل للقرار السالف الذكر.

\* القرار الوزاري رقم (٢٥٦٩) وتاريخ ١/١١/١٤٤٤هـ، السابقة الإشارة إليه.

### التعميم والقرارات الصادرة من الهيئة

\* التعميم رقم ١/٦٢٩ وتاريخ ١/٢٤/١٤٠٧هـ بشأن الكشوف التفصيلية الضرورية التي تساعد الهيئة على سرعة إنهاء الربط الضريبي.

\* التعميم الإلحاق رقم ١-٩٤٥٦ لعام ١٤٠٧هـ بشأن المكلفين الذين يقدمون حسابات نظامية ومكاتب المحاسبين القانونيين.

\* التعميم رقم ١٤٣٨/٨٠/٢٩٩٥٦هـ وتاريخ ١/٥/١٤٣٨هـ الخاص بقيام بعض الفروع بحاسبة بعض المكلفين على أساس تقديري، ثم أظهر برنامج "قوائم" أن لهم حسابات منتظمة، ليتم مطالبتهم بالحسابات قاصرة على الأعوام ٢٠١٣م وما بعدها.





## آراء الفقه القانوني والمحاسبي

حق الاطلاع هو السلطة التي خولها المشرع لإدارة الضرائب كي تطلع على جميع ما تراه من الدفاتر والبيانات والمستندات الخاصة بالمصالح الحكومية والهيئات والمؤسسات الخاصة، ولا يجوز لتلك الهيئات أو المنشآت أن ترفض إطلاع موظفي الهيئة الذين لهم حق الاطلاع بحجة ما تحتويه الدفاتر والبيانات والمستندات من أسرار أو بحجة أخرى؛ لأن النظام أحاط هذا الحق بسياج من الضمانات التي تكفل المحافظة على الأسرار وتجعل الهيئة (الإدارة الضريبية) أمينة على كل ما تطلع عليه.

## الأنظمة (القوانين) المقارنة

\* تنص المادة (١٠١) من قانون الضريبة على الدخل المصري على أن: "يلتزم كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن في ربط أو تحصيل الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون، أو في الفصل فيما يتعلق بها من منازعات، بمراعاة سرية المهنة.

ولا يجوز لأي من العاملين بالمصلحة ممن لا يتصل عملهم بربط أو تحصيل الضريبة إعطاء أي بيانات أو إطلاع الغير على أية ورقة أو بيان أو ملف أو غيره إلا في الأحوال المصرح بها قانوناً.

ولا يجوز إعطاء بيانات من الملفات الضريبية إلا بناء على طلب كتابي من الممول، أو بناء على نص في أي قانون آخر، ولا يعتبر إفشاءً للسرية إعطاء بيانات للمتنازل إليه عن المنشأة، أو تبادل المعلومات والبيانات بين الجهات الإيرادية التابعة لوزارة المالية وفقاً للتنظيم الذي يصدر به قرار من الوزير".

\* تضمنت المادة (٤١) من قانون الإجراءات الضريبية اللبناني ما يلي: "يمكن للإدارة الضريبية، أن تطلب من أي شخص يحصل على أموال أو خدمات من المكلف، أو يقدم إلى المكلف أموالاً أو خدمات، أن يقدم معلومات عن المبالغ التي سددها لهذا المكلف أو حصل عليها لقاء تلك الأموال والخدمات".

\* تنص المادة (١/٢٤٦) من المدونة العامة للضرائب بالمغرب على أن: "يلزم بكتمان السر المني وفق أحكام التشريع الجنائي الجاري به العمل كل شخص يشارك بمناسبة مزاولته مهامه أو اختصاصاته في تحديد الضرائب والواجبات والرسوم ومراقبتها واستيفائها أو المنازعات المتعلقة بها، وكذا أعضاء اللجان المنصوص عليها في المواد (٥٠) و(٢٢٥) و(٢٢٦) أعلاه. غير أنه لا يجوز لمفتشي إدارة الضرائب أن يسلموا المعلومات أو نسخاً من العقود أو الوثائق أو السجلات التي في حوزتهم لأشخاص غير المتعاقدين أو الملزمين بالضريبة المعنيين أو خلفهم العام إلا بموجب أمر صادر عن القاضي المختص".





التعليق

نظرًا لارتباط المعلومات الضريبية بالأسرار التجارية للمكلفين بأداء الضريبة، فقد ألزم المنظم السعودي في اللائحة الماثلة - وفي جميع الأنظمة الضريبية النافذة في المملكة واللوائح التنفيذية ذات العلاقة بها - موظفي الهيئة بالمحافظة على سرية المعلومات الضريبية التي تلقوها بحكم عملهم، وحظر عليهم الكشف عنها إلا في الحالات المنصوص عليها في النظام. ودون إخلال بالأنظمة المطبقة في المملكة؛ كأن يكون الإفصاح عن المعلومات الضريبية بصفة رسمية لموظف بالهيئة، أو لمصلحة الجمارك، أو لديوان المراقبة العامة، أو لجهات قضائية، أو لسلطة ضريبية في دولة أجنبية وفقًا لأي معاهدة اتفاقية تكون المملكة طرفًا فيها.

وفي كل الأحوال، لا يجوز الاحتفاظ بالمعلومات الضريبية لمدة تتجاوز تحقيق الغرض المقصود من الإفصاح، وعلى موظفي الهيئة اتخاذ جميع الإجراءات التي تقررها الهيئة لضمان منع التداول غير المشروع لها أو فقدانها أو تلفها.



سلطات المحافظ

المادة (١١):

الكلمات المفتاحية:

المحافظ - القرارات - الضوابط والإجراءات - إجراءات فحص وتقييم الضريبة - إشعار الخاضع - آلية السداد - حفظ المستندات والسجلات - المدد النظامية - إجراءات رد الضريبة - تقسيط الضريبة - النماذج - الإشعارات - الوسائل الإلكترونية

المادة (١١):

”يُصدر المحافظ القرارات والضوابط والإجراءات اللازمة لتطبيق هذه اللائحة، ومن ذلك على سبيل المثال ما يلي:

١. إجراءات فحص وتقييم الضريبة وإشعار الخاضع لها بنتيجة القرار وآلية السداد.
٢. ضوابط حفظ المستندات والسجلات الواجب مسكها لأغراض الضريبة والمدد النظامية اللازمة لحفظها، والوسائل المستخدمة في ذلك.
٣. إجراءات رد الضريبة المسددة بالزيادة وأية ضوابط تتعلق برد الضريبة وتقسيطها.
٤. النماذج والإشعارات والوسائل الإلكترونية اللازمة لتطبيق أية التزامات أو إجراءات تتعلق بأحكام هذه الضريبة“<sup>(١)</sup>

(١) تقابل هذه المادة في مشروع النظام الخاص بضريبة التصرفات العقارية بالملكة ما يلي: - المادة (١٣): الأحكام الإجرائية: «تحدّد اللائحة الضوابط والإجراءات اللازمة لتطبيق أحكام هذا النظام، ومن ذلك- على سبيل المثال لا الحصر- ما يلي: ١. إجراءات وضوابط تسجيل التصرفات العقارية لدى الهيئة. ٢. إجراءات وضوابط تصحيح بيانات التصرف العقاري المسجل لدى الهيئة، وما يترتب على ذلك من التزامات. ٣. إجراءات وضوابط فحص وتقييم التصرفات العقارية. ٤. إجراءات الإشعار بالقرارات الصادرة عن الهيئة والمتعلقة بتنفيذ أحكام هذا النظام ولائحته. ٥. النماذج والإشعارات والوسائل الإلكترونية اللازمة لتطبيق أية التزامات أو إجراءات تتعلق بأحكام هذه الضريبة. ٦. المستندات والسجلات الواجب مسكها لأغراض الضريبة، والمدد النظامية اللازمة لحفظها، والوسائل المستخدمة في ذلك والضوابط اللازمة للحفظ.»

المادة (١٩/أ) أحكام عامة: «تتولى الهيئة مسؤولية إدارة وفحص وتقييم وتحصيل الضريبة، ولها في سبيل ذلك اتخاذ ما تراه من إجراءات.»



## الأنظمة ذات العلاقة

الأمر الملكي رقم: أ/٨٤/٢٠١٤ التاريخ: ١٤٤٢/٢/١٤هـ، بعون الله تعالى نحن سلمان بن عبد العزيز آل سعود وملك المملكة العربية السعودية بعد الاطلاع على النظام الأساسي للحكم، الصادر بالأمر الملكي رقم (٩٠/أ) بتاريخ ١٤١٢/٨/٢٧هـ...

وبعد الاطلاع على نظام مجلس الوزراء، الصادر بالأمر الملكي رقم (١٣/أ) بتاريخ ١٤١٤/٣/٣هـ، وبعد الاطلاع على نظام مجلس الشورى، الصادر بالأمر الملكي رقم (٩١/أ) بتاريخ ١٤١٢/٨/٢٧هـ، وبعد الاطلاع على نظام ضريبة القيمة المضافة، الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١١٣) بتاريخ ١٤٤١/٤/٢٨هـ، المعدل بالمرسوم الملكي رقم (م/٥٢) بتاريخ ١٤٤١/١٠/١٥هـ، وبعد الاطلاع على الأمر الملكي رقم (أ/٦٣٨) بتاريخ ١٤٤١/١٠/١٥هـ، وأمرنا بما هو آتٍ:

أولاً: إعفاء التوريدات العقارية التي تتم بعد نفاذ الأحكام الواردة في هذا الأمر من ضريبة القيمة المضافة.

ثانياً: رد ما يتم دفعه بعد نفاذ الأحكام الواردة في هذا الأمر من قيمة ضريبة القيمة المضافة على المدخلات للمطورين العقاريين المرخصين، وفقاً لضوابط الاسترداد والقواعد ذات الصلة التي يعتمدها وزير المالية رئيس مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك بالتنسيق مع وزير الإسكان. ويعتمد وزير المالية رئيس مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك قائمة - تحدت دورياً - بأسماء أولئك المطورين.

ثالثاً: فرض ضريبة باسم (ضريبة التصرفات العقارية) على التوريدات العقارية التي تتم بعد نفاذ الأحكام الواردة في هذا الأمر، وذلك بنسبة قدرها (٥٪) من قيمة التوريد العقاري تستحصل عند توثيق التصرف العقاري.

رابعاً: لأغراض تنفيذ ما ورد في البندين (أولاً) و(ثالثاً) من هذا الأمر، يحدّد وزير المالية رئيس مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك التوريدات العقارية التي تُعفى من ضريبة القيمة المضافة، وتخضع لضريبة التصرفات العقارية.

خامساً: تتحمل الدولة ضريبة التصرفات العقارية عما لا يزيد على مبلغ (١,٠٠٠,٠٠٠) مليون ريال من سعر شراء المسكن الأول للمواطن. ويعتمد وزير المالية رئيس مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك الضوابط والإجراءات اللازمة لذلك.

سادساً: تتولى هيئة الزكاة والضريبة والجمارك مسؤولية إدارة ضريبة التصرفات العقارية وتحصيلها، ويصدر وزير المالية رئيس مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك ما يلزم من قرارات، بما في ذلك تحديد ما يسري على هذه الضريبة من أحكام واردة في نظام ضريبة القيمة المضافة، بالقدر الذي يتفق مع طبيعة هذه الضريبة.



سابعاً: تتولى لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية، واللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية - المنصوص على تشكيلهما واختصاصتهما في المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) في ١١/٢/١٤٣٨ هـ - الفصل في المخالفات والمنازعات الناشئة عن تطبيق الأحكام المشار إليها في البند (سادساً) من هذا الأمر. ثامناً: يطبق ما ورد في البندين (سادساً) و(سابعاً) من هذا الأمر إلى حين صدور نظام ضريبة التصرفات العقارية والعمل بموجبه. تاسعاً: تنشر البنود السابقة في الجريدة الرسمية، ويحدد وزير المالية رئيس مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك تاريخ العمل بها، على أن تكون تالية لنشرها، وبما لا يتجاوز خمسة عشر يوماً من تاريخ صدورها. عاشراً: تُعدُّ هيئة الزكاة والضريبة والجمارك مشروع نظام لضريبة التصرفات العقارية في ضوء ما اشتملت عليه البنود السابقة، وترفع عنه خلال مدة لا تتجاوز تسعين يوماً من تاريخ هذا الأمر لاستكمال الإجراءات النظامية اللازمة في شأنه. حادي عشر: يبلغ أمرنا هذا للجهات المختصة لاعتماده وتنفيذه.

### القرارات الوزارية

\* القرار الوزاري رقم (٧١٢) وتاريخ ٢/١٥/١٤٤٢ هـ، باللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية.

\* القرار الوزاري (٢٢٢٩) وتاريخ ٦/٠٧/١٤٤٢ هـ، المعدل للقرار السالف الذكر.

\* القرار الوزاري رقم (٢٥٦٩) وتاريخ ١/١١/١٤٤٤ هـ، السابقة الإشارة إليه.

### الأنظمة (القوانين) المقارنة

قرار وزارة المالية المصرية رقم ٤٩١ لسنة ٢٠٢١ م، المنشور بالوقائع المصرية بتاريخ: ٢٠٢١/٠٩/٣٠ م بتعديل بعض أحكام اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م؛ والذي قرر في المادة (١) منه: "يستبدل بنص الفقرة الأولى من المادة (٥١) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل المشار إليها، النص الآتي: "في تطبيق أحكام المادة (٤٢) من القانون يكون إخطار مأمورية الضرائب المختصة للمتصرف بأداء الضريبة على النموذج (٨ عقاري)، ويلتزم المتصرف بإخطار مأمورية الضرائب المختصة بالتصرفات العقارية الخاضعة للضريبة عبر البوابة الإلكترونية لمصلحة الضرائب المصرية أو بأي وسيلة إلكترونية على النموذج (١٦ مكرراً حصر)".



## الدليل التفصيلي لضريبة التصرفات العقارية - النسخة الرابعة سبتمبر ٢٠٢٢ م

٨. صلاحيات هيئة الزكاة والضريبة والجمارك

٨,١. إعادة احتساب قيمة الضريبة المستحقة

منحت اللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية للهيئة عددًا من الصلاحيات التي تمكنها من إدارة الضريبة، والتحقق من صحة احتساب الضريبة المستحقة، ومن ضمن تلك الصلاحيات أحقية الهيئة في التحقق من قيمة العقارات أو التصرفات التي تمت عليها، وتقدير قيمة العقارات، والتصرفات غير محددة القيمة أو التي يتبين أن القيمة الواردة بشأنها في عقد التصرف أقل من القيمة السوقية العادلة أو التي تقدم بشأنها معلومات أو بيانات غير صحيحة. كما يحق للهيئة أن تعتمد بالتصرفات الصورية أو المستترة بما يحقق مقتضيات تحصيل الضريبة بشكل عادل وفقًا لنص المادة الرابعة من اللائحة.

ولها في سبيل ذلك أيضًا الحق في طلب أي معلومات لأغراض تطبيق الضريبة، ومن ضمنها التنسيق مع الجهات الحكومية في كل ما له علاقة بتنفيذ أحكام اللائحة، وطلب أية معلومات لها صلة بالضريبة، ويتم الاحتفاظ بها لدى طرف ثالث، سواء كان هذا الطرف جهات حكومية أو مؤسسات مالية أو جهات إشرافية، وعلى جميع الأشخاص أن يقدموا للهيئة أية معلومات تطلبها لأغراض إثبات الالتزامات الضريبية الخاصة بهم.

٨,٢. إصدار القرارات والضوابط والإجراءات اللازمة لتطبيق اللائحة

منحت اللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية محافظ الهيئة الحق في إصدار القرارات والضوابط والإجراءات التي تمكن الهيئة من الاضطلاع بدورها في تطبيق اللائحة وتحصيل الضريبة، ومن ضمنها - على سبيل المثال - لا الحصر، إجراءات الفحص، وتقييم الضريبة وإشعار الخاضع لضريبة التصرفات العقارية بنتيجة قرار الهيئة وألية السداد، وضوابط حفظ المستندات والسجلات الواجب مسكها من قبل الشخص الخاضع للضريبة، وأغراض الضريبة والمدد النظامية اللازمة لحفظها، والوسائل المستخدمة في ذلك، وإجراءات رد الضريبة المسددة بالزيادة، وأية ضوابط تتعلق برد الضريبة وتقسيتها.

### التعليق

أعطت المادة محافظ الهيئة عددًا من الصلاحيات لإصدار القرارات والإجراءات اللازمة لتطبيق اللائحة، وقد أوردت بعضها على سبيل المثال، وهي موضحة في نص المادة، كما أوردت قرار وزارة المالية المصرية بحالة مماثلة.



المادة (١٢):

الكلمات المفتاحية:

تحصيل الضريبة - إشعار - المدين بالضريبة - الهيئة - الوسائل الإلكترونية - وسيلة نظامية أخرى - إنذار بالسداد - الحجز على أموال المدين - البنك المركزي السعودي - إخطار الحجز - إيقاع الحجز - الجهات والهيئات الحكومية - أصول الشخص وأمواله المنقولة أو غير المنقولة - البنوك والمؤسسات المالية - سحوبات أو دفعات - حساب المحجوز عليه - النفقات الشخصية والضرورية

المادة (١٢) :

«لأغراض تحصيل الضريبة تُطبَّق الأحكام الآتية:

١. إذا لم يتم سداد المبالغ المستحقة بصورة نهائية بموجب هذه اللائحة فللهيئة أن تُشعر المدين بوجوب سدادها خلال (٣٠) ثلاثين يوم عمل من تاريخ الإشعار؛ سواء من خلال استخدام الوسائل الإلكترونية أو أية وسيلة نظامية أخرى، وإذا لم يُسدد المدين هذه المستحقات فيتم إنذاره نهائياً بالسداد خلال (١٥) خمسة عشر يوم عمل، فإن انقضت هذه المدة ولم يُسدد ما عليه يتم اتخاذ إجراء الحجز على أمواله في حدود المستحقات محل المطالبة بطلب يقدم للجهة القضائية المختصة.
٢. يزود البنك المركزي السعودي بنسخة من إخطار الحجز ويتم إيقاع الحجز بمخاطبة جميع الجهات والهيئات الحكومية بحسب ما تراه الهيئة مناسباً، وذلك للحجز على أصول أي شخص وأمواله المنقولة أو غير المنقولة ممن ينطبق عليهم هذا الإجراء، ويجوز للهيئة وفقاً لتقديرها قبول بيع أية أصول للمحجوز عليه لسداد ما عليه من مستحقات.
٣. على أي شخص، بما في ذلك البنوك والمؤسسات المالية عدم السماح بأية سحوبات أو دفعات من حساب المحجوز عليه بعد تسلّم إشعار الحجز على المدين من قبل الهيئة، ويُستثنى من ذلك النفقات الشخصية والضرورية المقررة بموجب الأنظمة.
٤. يتم احتساب المواعيد والمدد المنصوص عليها في هذه اللائحة وفقاً للتقويم الميلادي»<sup>(١)</sup>

(١) تقابل هذه المادة في مشروع النظام الخاص بضريبة التصرفات العقارية في المملكة ما يلي: - المادة (١٧): إجراءات الحجز لاستيفاء الضريبة غير المسددة: «لأغراض تحصيل الضريبة تُطبَّق الأحكام الآتية: ١. إذا لم يتم سداد المبالغ النهائية المستحقة بموجب هذا النظام خلال المدة المحددة، للهيئة أن تُشعر المدين بوجوب السداد خلال مدة لا تقل عن (٣٠) ثلاثين يوم عمل من تاريخ الإشعار، وفي حال لم يتم سداد المستحقات خلال المدة المحددة في الإشعار يتم إنذاره نهائياً بالسداد خلال مدة لا تتجاوز (١٥) خمسة عشر يوم عمل من تاريخ الإنذار، فإن انقضت المدة المحددة في الإنذار دون أن يتم سداد المستحقات، فللهيئة الحجز على أمواله في حدود المبالغ المستحقة. ٢. تُزود مؤسسة النقد العربي السعودي بنسخة من قرار الحجز، وللهيئة مخاطبة وزارة العدل والجهات والهيئات الحكومية





- بحسب ما تراه مناسباً- للحجز على أصول المدين وأمواله المنقولة أو غير المنقولة، ويجوز للهيئة وفقاً لتقديرها قبول بيع أية أصول للمحجوز عليه لسداد ما عليه من مستحقات. ٣. على أي شخص -بما في ذلك البنوك والمؤسسات المالية- عدم السماح بأية سحوبات أو دفعات من حساب المدين من تاريخ استلامها لقرار الحجز وفقاً للفقرة (٢) من هذه المادة، ويُستثنى من ذلك النفقات الشخصية والضرورة المقررة بموجب الأنظمة المعمول بها».

- المادة (١٩): أحكام عامة: «أ. تتولى الهيئة مسؤولية إدارة وفحص وتقييم وتحصيل الضريبة، ولها في سبيل ذلك اتخاذ ما تراه من إجراءات. ب. للهيئة حق امتياز بموجب النظام على العقارات التي جرت عليها تصرفات عقارية ولم تُسَدَّ عنها الضريبة المستحقة، ولها تحصيل الضريبة المستحقة وتتبعها عن تلك التصرفات محل العقارات؛ وذلك تحت أي يد كانت، ويجب على الجهة الإدارية المختصة بالتوثيق أو الموثق المعتمد عدم توثيق أي تصرف عقاري لم يتم سداد الضريبة المستحقة عنه بموجب أحكام هذا النظام. ج. على الجهات الحكومية والقطاعات الخدمية العامة والخاصة عدم تقديم أية خدمة للعقار محل التصرف إذا تبين عدم سداد الضريبة المستحقة عن التصرف، وللهيئة وضع الترتيبات الإجرائية اللازمة التي تضمن تحصيل الضريبة بكفاءة عالية بالتنسيق مع هذه الجهات».

### الأنظمة ذات العلاقة

\* المرسوم الملكي رقم ٨٤/أ وتاريخ ١٤/٢/١٤٤٢هـ والذي تضمن الآتي: «أولاً: إعفاء التوريدات العقارية التي تتم بعد نفاذ الأحكام الواردة في هذا الأمر من ضريبة القيمة المضافة...».

\* نظام إيرادات الدولة الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٦٨) بتاريخ ١٨/١١/١٤٣١هـ

المادة (١٤): «إذا لم يُسَدِّ المدين الدين المستحق عليه خلال المدة المشار إليها في المادة الثالثة عشرة، فينذر نهائياً بالتسديد خلال (١٥) خمسة عشر يوم عمل، فإن انقضت هذه المدة ولم يُسَدِّ الدين الواجب عليه وجب على الجهة اتخاذ الإجراءات اللازمة أمام المحكمة المختصة للحجز على أمواله في حدود الدين الذي عليه».

المادة (١٥): «يجوز للجهة الحكومية ذات العلاقة بموجب أمر قضائي مخاطبة الجهات الحكومية الأخرى بطلب حجز ما يوازي الدين المطلوب سداًه من مستحقات المدين لديها قبل تسلمه لها من غير قيمة الضمانات البنكية».

المادة (١٦): «يجب على كل بنك أو مؤسسة مالية عامة أو خاصة بعد تسلم إشعار الحجز من المحكمة المختصة تنفيذ ذلك بما يكفي لسداد الدين، وإن لم يلتزم بذلك يلزم بسداد مبلغ للجهة يساوي قيمة الممتلكات التي كانت بحوزته بما لا يتجاوز المبلغ الذي تم الحجز من أجله».

المادة (١٧): «إذا لم تكف أموال المدين المنقولة لسداد الدين، فيتم التنفيذ على عقاراته المحجوزة».

\* أما اللائحة التنفيذية للنظام نفسه، فقد تضمنت في الفصل الرابع منها والمعنون بالحجز والتنفيذ ما يلي:



المادة (٤٦): «على الجهة الدائنة عند تأخر المدين عن أداء الدين المستحق عليه في الموعد المحدد اتخاذ الإجراءات الآتية: ١- إشعار المدين بوجوب تأدية الدين خلال (٣٠) ثلاثين يوم عمل من تاريخ الإشعار، على أن يتضمن الإشعار (اسم المدين وعنوانه ومقدار الدين وموعد التسديد)، وإذا كان مقر إقامة المدين خارج المملكة فيتم التبليغ عن طريق الجهات الدبلوماسية في محل إقامته في الخارج. ٢- إنذار المدين نهائياً بوجوب تأدية الدين خلال (١٥) خمسة عشر يوم عمل إذا لم يُسَدِّد خلال المدة المحددة في المادة (٤٦-١) من هذه اللائحة. ٣- طلب إصدار أمر قضائي من المحكمة المختصة بالحجز على أموال المدين في حال الامتناع عن السداد أو التأخر عن المواعيد المحددة والمهل المعطاة له. ٤- متابعة إجراءات الحصول على الأمر القضائي. ٥- لا يستلزم الأمر صدور أمر قضائي في حال وجود حكم نهائي واجب النفاذ صادر من المحكمة المختصة».

المادة (٤٧): «يُقصد بالمحكمة المختصة المنصوص عليها بالمادة (الرابعة عشرة) من نظام إيرادات الدولة المحكمة المختصة بأصل النزاع، بما في ذلك اللجان شبه القضائية ذات القرارات النهائية».

المادة (٤٨): «يعتبر المدين قد استلم الإشعار أو الإنذار في حال إرساله على أحد عناوينه (الصندوق البريدي أو الفاكس أو البريد الإلكتروني أو الرسائل النصية) بعد الحصول على ما يفيد الاستلام وفقاً لما توفره أنظمة هذه الوسائل».

المادة (٤٩): «تقوم الجهة حال صدور الأمر القضائي أو الحكم النهائي واجب التنفيذ بطلب الحجز على أموال المدين في حدود المديونية المستحقة عليه بمخاطبة الجهات الآتية: ١- مؤسسة النقد العربي السعودي للحجز على أمواله في البنوك أو المصارف، وتزويد الجهة بكشف حساباته. ٢- هيئة سوق المال للحجز على الأسهم والسندات التي يمتلكها. ٣- الوزارة للحجز على الأموال المستحقة له والبضائع الواردة له في المنافذ. ٤- وزارة العدل للحجز على ممتلكاته العقارية. ٥- المؤسسة العامة للتقاعد للحجز على المكافأة أو ربع المعاش التقاعدي إذا كان متقاعدًا. ٦- المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية للحجز على المكافأة أو ربع المعاش إذا كان له معاش تأمين. ٧- المؤسسات أو الشركات الخاصة لحجز ربع الأجر المستحق له إذا كان المدين خاضعاً لنظام العمل والعمال. ٨- التعميم على الجهات الحكومية الأخرى بالحجز على أي مستحقات بما يوازي قيمة الدين من غير قيمة الضمانات البنكية. ٩- وزارة الداخلية لإيقاف خدماته».

المادة (٥٠): «تقوم الجهات بتنفيذ الحجز في حدود المديونية والرد على الجهة الدائنة خلال مدة لا تتجاوز (١٠) عشرة أيام عمل من تاريخ ورود طلب الحجز».

المادة (٥١): «تقوم الجهة الدائنة بعد تلقيها ردود الجهات بالكتابة للجهة التي أفادت بالحجز على أموال المدين خلال مدة لا تتجاوز (١٠) عشرة أيام عمل لتنفيذ الحجز أو إيقافه».

المادة (٥٢): «يحق للجهة تتبع أموال المدين المتصرف فيها من تاريخ وقوع المخالفة أو نشوء الدين».



المادة (٥٣): «على الجهة الدائنة التنفيذ على أرصدة المدين النقدية، وفي حال عدم كفايتها التنفيذ على الأسهم والسندات والأموال المنقولة الأخرى، ومن ثم عقاراته».

المادة (٥٤): «تتم طلبات الحجز أو التنفيذ على أموال المدين لدى البنوك أو المصارف عن طريق مؤسسة النقد العربي السعودي».

المادة (٥٥): «إذا تلقى البنك أو المصرف أو المؤسسة المالية طلب تسليم الأصل المحجوز لديه فيتم تحويل قيمته لأمر الجهة الدائنة».

المادة (٥٦): «على الجهة عند تنفيذ الحجز على عقارات المدين اتخاذ الإجراءات الآتية: ١- تقدير قيمة العقار عن طريق لجنة متخصصة لا يقل عدد أعضائها عن ثلاثة وبمشاركة عضو من الوزارة (مصلحة أملاك الدولة)، ولها الاسترشاد ببيوت الخبرة في هذا المجال. ٢- تشكيل لجنة للبيع لا يقل عدد أعضائها عن ثلاثة لإجراء المزايدة العلنية أو فتح المظاريف وفحص العروض في المزايدة بواسطة الظرف المختوم. ٣- الإعلان عن بيع العقار في الجريدة الرسمية وإحدى الصحف المحلية وفي موقع العقار، ويحدّد في الإعلان الآتي: ١- أوصاف العقار وحدوده. ٢- طريقة البيع إما بالمزايدة أو الظرف المختوم. ٣- موعد ومكان تقديم وفتح المظاريف. ٤- تقديم ضمان (٥٪) من قيمة العرض إذا كان الظرف مختومًا. ٤- إذا كان الإعلان عن البيع بالمزايدة فإن على الجهة أن تحدد قيمة الضمان المقدم من المزايد بما يضمن الجدية في الدخول في المزاد. ٥- يوضع التقدير في مظروف مختوم لا يفتح إلا من رئيس لجنة البيع بحضور جميع أعضائها، وذلك بعد فتح مظاريف المزايدة أو انتهاء المزاد العلني. ٦- تتأكد لجنة البيع من سلامة المظاريف ووثائق المزايدة والضمانات المقدمة وتعلن على الحاضرين من أصحاب العروض أو مندوبيهم الأسعار المقدمة. ٧- تستكمل لجنة البيع إجراءات المزايدة وتحديد أفضل العروض المطابقة للشروط، وترفع محضرها لصاحب الصلاحية للبت فيه. ٨- على من رسا عليه المزاد تسديد باقي قيمة العقار بشيك مصرفي وتسليمه لمندوب الجهة عند الإفراغ. ٩- إذا لم يحضر المشتري في موعد الإفراغ يحدد موعد آخر للإفراغ، وإذا لم يحضر يصادر الضمان. ١٠- تحال الأوراق لكتابة العدل لإجراء الإفراغ واستكمال البيع. ١١- إذا كانت قيمة بيع العقار تزيد على قيمة الدين فيعاد الفرق لصاحبه بعد حسم جميع مصاريف البيع. ١٢- يتم إعادة طرح المزايدة مرة أخرى في حال إذا كان السعر المقدم أقل من السعر المقدر للعقار أو في حال انسحاب من رسا عليه المزاد».

المادة (٧٣) من نظام ضريبة الدخل: حجز ممتلكات المكلف: «أ- إذا لم يُسَدِّد المكلف الضريبة الواجبة عليه وفقًا للتواريخ المحددة نظامًا يجوز للمصلحة الحجز على أمواله المنقولة وغير المنقولة الجائز حجزها شرعًا، وللمصلحة المضي في إجراءات الحجز بعد مرور عشرين يومًا على استلام المكلف إشعارًا منها بنية الحجز. ب- على أي شخص، بما في ذلك البنوك والمؤسسات المالية، ممن في حوزته الأصل المحجوز، تسليم الأصل إلى المصلحة عندما تطلب المصلحة ذلك. ج- على البنك أو المؤسسة المالية الامتناع عن السماح بأي سحبيات أو دفعات أخرى من حساب المكلف بالبنك بعد تسلّم البنك إشعارًا بنية المصلحة الحجز على حسابه. د- الشخص الذي لا يلتزم بأحكام الفقرتين (ب، ج) من هذه المادة، يلزم بسداد مبلغ للمصلحة يساوي قيمة الممتلكات التي كانت بحوزته بما لا يتجاوز المبلغ الذي تم الحجز من أجله. هـ- الأدوات التي يستخدمها المكلف في تجارته ومتعلقاته وأثاثه الشخصي تُستثنى من الحجز بحد أعلى لا يتجاوز ثلاثمائة ألف (٣٠٠.٠٠٠) ريال».



المادة (٧١) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة الدخل: إجراءات الحجز والتحويل الإلزامي:

١. «يطالب المكلف الذي عليه مستحقات نهائية للهيئة بضرورة سدادها خلال ثلاثين يومًا من تاريخ المطالبة كمطالبة أولى، تليها مطالبة ثانية بضرورة السداد خلال ثلاثين يومًا أخرى، وذلك بموجب خطابات رسمية.
٢. تُعد المستحقات نهائية في الحالات الآتية:
  - أ. موافقة المكلف على الربط.
  - ب. مرور الموعد النظامي دون قيام المكلف بسداد المستحق عليه بموجب إقراره.
  - ج. انتهاء الموعد النظامي للاعتراض على الربط المعدل الذي تجريه الهيئة.
  - د. صدور قرار نهائي من لجان الاعتراض الابتدائية أو الاستئنافية أو ديوان المظالم.
٣. في حالة عدم تجاوب المكلف مع المطالبات بالسداد الأولى والثانية يخطر بموجب خطاب رسمي بنية الحجز على أمواله المنقولة وغير المنقولة الجائزة شرعًا ما لم يتم السداد خلال عشرين يومًا من تاريخ هذا الإخطار.
٤. تزود مؤسسة النقد العربي السعودي بنسخة من إخطار نية الحجز إيقاف أي سحوبات من أرصدة المكلف البنكية.
٥. تقوم الهيئة بإيقاع الحجز على ممتلكات المكلف المنقولة وغير المنقولة بكل أو أي من الآتي:
  - أ. الكتابة لمؤسسة النقد العربي السعودي للحجز على أموال المكلف بالبنوك المحلية في حدود القيمة المستحقة عليه من الضريبة والغرامة وتوريدها لحساب الهيئة عند الطلب.
  - ب. الكتابة لمصلحة الجمارك للحجز على استيرادات المكلف في حدود القيمة المستحقة عليه من الضريبة والغرامة.
  - ج. الكتابة لوزارة المالية للحجز على أي مبالغ تخص المكلف المدين في حدود القيمة المستحقة عليه من الضريبة والغرامة.
  - د. الكتابة لوزارة العدل بإيقاف أي تصرف للمكلف بالممتلكات غير المنقولة.



٦. يتعين على كلِّ مَنْ قام بالحجز المطلوب تسليم الأصل المحجوز لديه إلى الهيئة عندما تطلب منه ذلك، وهذا الالتزام يشمل أي مبالغ يكون طرف ثالث مدينًا بها للمكلف بتاريخ تسلم إشعار الحجز أو بعده.
٧. إذا كان المكلف المدين شخصًا طبيعيًا، يتم الحجز على أمواله المنقولة وغير المنقولة الشخصية والمتعلقة بنشاطه في حدود المديونية، وينطبق ذلك على المكلف إذا كان شريكًا متضامنًا في شركة أشخاص أو في شركة توصية بالأسهم. أما إذا كان المدين شريكًا في شركة أموال، فيطالب في حدود حصته في رأسمال الشركة.
٨. بعد انتهاء إجراءات الحجز وانتهاء مدد الإنذار، يتم التنفيذ على أموال المكلف المنقولة وغير المنقولة وبيعها بما يكفي لتسديد الدين وفقًا للإجراءات النظامية النافذة.
٩. يسدّد من حصيلة البيع مصاريف الحجز والبيع، ثم دين الضريبة والغرامة، ويُعاد أي مبلغ متبقّي للمكلف.
١٠. إضافة إلى ما سبق، يحق للهيئة التنسيق مع الجهات ذات العلاقة لحرمان المكلف من الدخول في المنافسات الحكومية، أو استقدام أي عمالة، أو إصدار وتجديد رخص العمل التي تمكنه من ممارسة النشاط.
١١. إذا توفي المكلف صاحب المؤسسة الفردية وعليه مستحقات للهيئة لم تُسدّد في حينها، فإنه يتوجب تحصيل تلك المستحقات قبل قسمة التركة، وإلا طُوب الوارثة بسدادها كلٌّ بحسب نصيبه منها.
١٢. يزوّد المكلف بصورة من جميع الإجراءات المتخذة بحقه والمشار إليها أعلاه.
١٣. تقوم الهيئة فور تحصيلها كامل المبالغ المستحقة لها بإبلاغ الجهات الحكومية المعنية بذلك لتتولى إيقاف جميع الإجراءات المتخذة بحق المكلف.

### القرارات الوزارية

\* القرار الوزاري رقم (٧١٢) وتاريخ ٢٠١٥/٠٢/١٤٤٢هـ، باللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية.

\* القرار الوزاري (٢٢٢٩) وتاريخ ٢٠١٧/٠٦/١٤٤٢هـ، المعدل للقرار السالف الذكر.

\* القرار الوزاري رقم (٢٥٦٩) وتاريخ ٢٠١١/٠١/١٤٤٤هـ، السابقة الإشارة إليه.





## آراء الفقه القانوني والمحاسبي

لا يكفي لنشوء دين الضريبة صدور قانون للضريبة، بل يتطلب الأمر أن تتوافر الشروط التي حددها قانون الضريبة لنشوء ذلك الدين. وبعبارة أخرى يتطلب الأمر لنشوء دين الضريبة في ذمة المكلّف بها أن تقوم الواقعة المنشئة للضريبة حيث يرتبط دين الضريبة بالواقعة المنشئة لها بعلاقة ترتبط وجودًا وعدمًا؛ أي بمعنى آخر أن دين الضريبة لا ينشأ إطلاقًا إلا إذا كانت هنالك واقعه منشئة للضريبة. والمقصود بالواقعة المنشئة للضريبة أنها الحدث الذي حدده القانون والذي بقيامه ينشأ دين الضريبة، أو هو النشاط الذي حدده القانون والذي بقيامه ينشأ دين الضريبة، كما أن كل ضريبة يجب أن يصدر قانون يفرضها أو أنها يجب أن تفرض في حدود القانون تطبيقًا للقاعدة الدستورية (لا ضريبة ولا رسم إلا بالقانون).

وتختلف الواقعة المنشئة للضريبة باختلاف أنواع الضرائب؛ فالواقعة المنشئة لضريبة الدخل هي تحقّق الدخل أو الربح في نهاية الفترة الضريبية، أما الواقعة المنشئة لضريبة القيمة المضافة فغالبًا ما تكون ناتجة من تحقّق التوريد ذاته، أو بإصدار فاتورة أو سداد مقابل السلعة أو الخدمة أو الاستيراد.

وحيث إن الديون الضريبية تختلف عن الديون الأخرى؛ وخاصة الديون المدنية التي تحكمها قواعد نظام المعاملات المدنية، فإن دين الضريبة يتميز بالتالي:

أولاً: دين الضريبة محمول لا مطلوب؛ أي يلتزم المكلّف - أي الخاضع للضريبة - بتسديد دين الضريبة إلى الإدارة الضريبية من تلقاء نفسه دونما حاجة للمطالبة بتسديد ذلك الدين من قبل الإدارة الضريبية.

ثانيًا: مبدأ الدفع ثم المعارضة: أي إن دين الضريبة واجب السداد على الرغم من المنازعة في صحته، أو في مقداره، فالمنازعة، أو الطعن بفرض الضريبة لا يترتب عليه تأجيل تحصيل الضريبة لحين الفصل بالمنازعة. فالمبدأ المتبع في التشريعات الضريبية كافة أن دين الضريبة واجب الأداء على الرغم من المنازعة في صحته أو مقداره.

ثالثًا: عدم جواز تقاص دين الضريبة:

تقع المقاصة عندما يصبح شخصان كلٌّ منهما دائن ومدين في نفس الوقت، فينقضي الدينان في حدود الأقل منهما مقدارًا. فالمقاصة هي طريق من طرق انقضاء الدين إضافةً إلى الطرق الأخرى مثل الوفاء والتقادم. فالمقاصة هي حاله يبرئ فيها كلٌّ من طرفي الالتزام ذمة الآخر في حدود الأقل من هذين الدينين.





## الدليل التفصيلي لضريبة التصرفات العقارية - النسخة الرابعة سبتمبر ٢٠٢٢م

٨. صلاحيات هيئة الزكاة والضريبة والجمارك

٨,٣. حق الهيئة في تحصيل الضريبة

أوضحت المادة الثانية عشرة من اللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية أنه يحق للهيئة لأغراض تحصيل الضريبة في حال لم يُقَم المدين بسداد الضريبة بصورة نهائية، أن تقوم بإشعاره خلال ثلاثين يوم عمل بأي وسيلة نظامية بوجوب سداد المستحقات المالية، وإذا لم يُسَدِّد المدين تلك المستحقات، تقوم الهيئة بإنذاره بالسداد خلال (١٥) يوم عمل، فإن انقضت هذه المدة، ولم يُسَدِّد المدين ما عليه، فيحق للهيئة اتخاذ إجراء نهائي بالحجز على أمواله في حدود المستحقات محل المطالبة بطلب يقدم للجهة القضائية المختصة. كما يزود البنك المركزي السعودي بنسخة من إخطار الحجز، ويتم إيقاع الحجز بمخاطبة جميع الجهات والهيئات، وذلك للحجز على أصول أي شخص وأمواله المنقولة أو غير المنقولة الحكومية بحسب ما تراه الهيئة مناسباً ممن ينطبق عليهم هذا الإجراء، ويجوز للهيئة وفقاً لتقديرها قبول بيع أية أصول للمحجوز عليه لسداد ما عليه من مستحقات.

### التعليق

أوضحت المادة إجراءات التحصيل ومراحلها إلى أن توصلت إلى حقها في الحجز على أموال المماطل عن السداد لدى البنوك والجهات الأخرى، كما أوضحت مسؤولية تلك الجهات بضرورة المسارعة بالتوريد وعدم السماح للمحجوز عليه بإجراء أي مسحوبات، وقد استدلت بما قضى به نظام إيرادات الدولة في هذا الشأن.



الاعتراض والتظلم

المادة (١٣):

الاعتراض - التظلم - قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية - قرار

الكلمات المفتاحية:

المادة (١٣):

”يجوز لمن صدر بشأنه قرار من الهيئة الاعتراض عليه وفقاً لما تقضي به قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية“<sup>(١)</sup>

(١) تقابل هذه المادة في مشروع النظام الخاص بضريبة التصرفات العقارية في المملكة ما يلي: المادة (١٦): الاعتراض والتظلم: «يجوز لمن صدر بشأنه قرار من الهيئة الاعتراض عليه وفقاً لما تقضي به قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية، وتحدد اللائحة الإجراءات والمتطلبات اللازمة لقبول الاعتراض لدى الهيئة».

الأنظمة ذات العلاقة

\* **المرسوم الملكي رقم ٨٤/أ وتاريخ ١٤/٢/١٤٤٢هـ** والذي تضمن الآتي: «أولاً: إعفاء التوريدات العقارية التي تتم بعد نفاذ الأحكام الواردة في هذا الأمر من ضريبة القيمة المضافة ... سابعاً: تتولى لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية، واللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية - المنصوص على تشكيلهما واختصاصاتهما في المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) في ١١/٢/١٤٣٨هـ - الفصل في المخالفات والمنازعات الناشئة عن تطبيق الأحكام المشار إليها في البند (سادساً) من هذا الأمر. ثامناً: يُطبَّق ما ورد في البندين (سادساً) و(سابعاً) من هذا الأمر إلى حين صدور نظام ضريبة التصرفات العقارية والعمل بموجبه...».



\* نظام ضريبة القيمة المضافة ١٤٣٨ هـ مرسوم ملكي رقم (م/١١٣) بتاريخ ١١/٢/١٤٣٨ هـ

٥- تعديل المادة (السابعة والستين)، لتكون بالنص الآتي:

«١- تشكل لجنة باسم لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية؛ تختص بما يأتي:

أ- الفصل في المخالفات والمنازعات ودعاوى الحقين العام والخاص، الناشئة عن تطبيق أحكام الأنظمة الضريبية ولوائحها، والقرارات والتعليمات الصادرة بناءً عليها.

ب- الفصل في اعتراضات ذوي الشأن على القرارات الصادرة من الهيئة تطبيقاً لأحكام الأنظمة الضريبية ولوائحها، والقرارات والتعليمات الصادرة بناءً عليها.

وللجنة الفصل جميع الصلاحيات الضرورية للتحقيق والفصل في الدعاوى التي تدخل في اختصاصها، بما في ذلك سلطة استدعاء الشهود، والأمر بتقديم الأدلة والوثائق، وإصدار القرارات، وفرض العقوبات.

٢- تتكون اللجنة من عدد من الدوائر، على أن يكون اختصاص كل دائرة منحصراً في أحد الأنظمة الضريبية.

٣- تتكون كل دائرة من (ثلاثة) أعضاء أصليين وعضو رابع احتياطي من ذوي الخبرة والتأهيل النظامي أو المحاسبي، على أن يكون رئيس الدائرة وأحد أعضائها - على الأقل - من ذوي التأهيل النظامي، ويراعى ألا يكون من بين الأعضاء أيٌّ من منسوبي الجهات ذات العلاقة بالإشراف على الأعمال الضريبية، ويعين رئيس كل دائرة وأعضاؤها بأمر ملكي لمدة أربع سنوات قابلة للتجديد، وعند انتهاء هذه المدة دون إعادة التشكيل أو التجديد للأعضاء؛ يستمررون في أداء عملهم حتى صدور أمر ملكي بذلك.

٤- تصدر قرارات لجنة الفصل بالأغلبية، ويجوز الاعتراض على القرار أمام اللجنة المشار إليها في الفقرة (٥) من هذه المادة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ العلم به، وإلا عد نهائياً.

٥- تشكل لجنة باسم اللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية، تختص بالفصل في الاعتراضات المقدمة ضد قرارات لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.

٦- تتكون اللجنة الاستئنافية من عدد من الدوائر المتخصصة، وتتكون كل دائرة من (ثلاثة) أعضاء أصليين وعضو رابع احتياطي من ذوي الخبرة والتأهيل العالي في المجال النظامي أو المحاسبي، على أن يكون رئيس الدائرة وأحد أعضائها - على الأقل - من ذوي التأهيل النظامي، ويراعى ألا يكون من بين الأعضاء أيٌّ من منسوبي الجهات



ذات العلاقة بالإشراف على الأعمال الضريبية، ويعين رئيس كل دائرة وأعضاؤها بأمر ملكي لمدة أربع سنوات قابلة للتجديد، وعند انتهاء هذه المدة دون إعادة التشكيل أو التجديد للأعضاء، يستمرون في أداء عملهم حتى صدور أمر ملكي بذلك.

٧- تصدر قرارات اللجنة الاستئنافية بالأغلبية، وتكون نهائية وغير قابلة للاعتراض عليها أمام أي جهة قضائية أخرى.

٨- لا تسمع الدعاوى في المنازعات الضريبية بعد مضي خمس سنوات من تاريخ استحقاق المبلغ محل المطالبة أو من تاريخ العلم بالواقعة محل النزاع، إلا في حالة وجود عذر تقبله اللجنة.

٩- تُعد اللجنة الاستئنافية - خلال ستين يومًا من تاريخ تسمية أعضائها - قواعد عمل اللجنتين المشار إليهما في الفقرتين (١) و(٥) من هذه المادة، ويرفعها رئيس مجلس إدارة الهيئة وتصدر بأمر ملكي.

١٠- يحدد مجلس إدارة الهيئة مكافآت أعضاء اللجنتين والمستشارين والموظفين والسكرتارية.

١١- تتولى الهيئة توفير الموارد البشرية والمالية اللازمة لقيام اللجنتين بأعمالهما؛ وفقًا لما تحدده القواعد المشار إليها في الفقرة (٩) من هذه المادة».

\* **قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية؛ المادة (الثانية) منها:** «يجوز لمن صدر في شأنه قرار من الهيئة الاعتراض عليه لديها خلال (ستين) يومًا من تاريخ الإبلاغ به، وعلى الهيئة أن تبت في الاعتراض خلال (تسعين) يومًا من تاريخ تقديمه، فإذا صدر القرار برفض الاعتراض أو مضت مدة (تسعين) يومًا دون البت فيه، فللمكلف خلال (ثلاثين) يومًا من تاريخ إبلاغه برفض اعتراضه أمام الهيئة أو مضي مدة الـ (تسعين) يومًا دون البت فيه، القيام بأي مما يأتي: ١- طلب إحالة الاعتراض إلى اللجنة الداخلية لغرض التسوية، فإذا رفض المكلف قرار اللجنة الداخلية بشأن التسوية أو مضت المدة المحددة في قواعد التسوية دون الوصول إلى تسوية، جاز للمكلف التقدم بدعوى التظلم من قرار الهيئة أمام لجنة الفصل خلال (ثلاثين) يومًا من تاريخ إبلاغه بقرار اللجنة الداخلية أو من مضي المدة المحددة في قواعد التسوية دون الوصول إلى تسوية، ولا تشمل دعواه ما قد يكون تم التوصل في شأنه إلى تسوية مع اللجنة الداخلية. ٢- إقامة دعوى التظلم مباشرة أمام لجنة الفصل».



## القرارات الوزارية

\* القرار الوزاري رقم (٧١٢) وتاريخ ٢/١٥/١٤٤٢هـ، باللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية.

\* القرار الوزاري (٢٢٢٩) وتاريخ ٦/٠٧/١٤٤٢هـ المعدل للقرار السالف الذكر.

\* القرار الوزاري رقم (٢٥٦٩) وتاريخ ١/١١/١٤٤٤هـ، السابقة الإشارة إليه.

## المبادئ والسوابق القضائية

\* مجموعة المبادئ المستخرجة من قرارات لجنة الاستئناف الزكوية والضريبية لعامي ٢٠٢٠م-٢٠٢١م، وفيها:

\* المبدأ رقم (٤١): "إذا قام قضاء لجنة الفصل على غير محل النزاع وعلى غير الوجه الذي طلبه المستأنف أصلاً في اعتراضه، توجَّب إعادة موضوع الاعتراض إلى اللجنة التي أصدرت القرار للنظر في النزاع من جديد في ضوء طلب المستأنف الأصلي"<sup>(١)</sup>

\* المبدأ رقم (٤٤): "الأصل في الأحكام القضائية قيامها على القطع والبت في موضوع النزاع"<sup>(٢)</sup>

\* المبدأ رقم (٤٥): "الشك يفسَّر لمصلحة المكلف، في ظل عدم تأكد استلامه للربط"<sup>(٣)</sup>

\* المبدأ رقم (٤٨): "من الأصول المتقررة في التقاضي أن الجهة القضائية مقيدة بما يبديه الخصوم من طلبات يتم تحقيقها في ضوء الطلب الأصلي"<sup>(٤)</sup>

\* المبدأ رقم (٤٩): "إن من المقرر بموجب أحكام نظام الشركات أن من يتولى تمثيل الشركة أمام القضاء والغير هو المصفي، وعليه فإنه يجب التحقق من صفة من يمثل الشركة وهي في طور التصفية لكي تتحقق صحة انعقاد الخصومة لمن له صفة تمثيل الشركة وهي في طور التصفية في النزاع الذي يجمعها مع الهيئة؛ لأن هذا الأمر

(١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: ٤٢-٢٠٢٠-IR

(٢) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: ١٠٥-٢٠٢٠-IR

(٣) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: ٥٠-٢٠٢٠-IR

(٤) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: ٥٨-٢٠٢٠-IR



من المسائل الإجرائية الأولية اللازمة قبل الخوض في بحث تفاصيل موضوع الاعتراض<sup>(٥)</sup>

\* المبدأ رقم (٥٠): "للجنة السلطة التقديرية في تقدير الوقائع والإحاطة بها في كل نزاع على حدة من وسائل الواقع التي تستقل جهة النظر بتقديرها، ولا يؤثر في ذلك عدول اللجنة مُصدرة القرار عن موقف لها إزاء مسألة معينة وسلوك مسلك آخر لتقدير نتيجة النزاع ما دام أن قرارها كان قائمًا على أسباب سائغة للوصول إلى النتيجة التي انتهت إليها"<sup>(٦)</sup>

\* المبدأ رقم (٥١): "إذا لم يقدم المستأنف المستندات التي يمكن معها تأكيد ما يدّعيه من عدم صحة ما صدر بشأنه من قرارات، فإن ادعاءه يعتبر كالحقول المرسل الذي لم يدعمه بأداة معتبرة وقرائن قوية تسند ما يدعيه في استئنافه، فيكون غير مأخوذ به"<sup>(٧)</sup>

\* المبدأ رقم (٥٢): "لا تقبل الطلبات الجديدة في الاستئناف، وتحكم المحكمة من تلقاء نفسها بعدم قبولها"<sup>(٨)</sup>

\* المبدأ رقم (٥٣): "الأصل المتقرر أنه ما دام لم تثبت الهيئة تاريخًا محددًا لاستلام المكلف للقرار الابتدائي، فإن ذلك يتقرر معه اعتبار تاريخ تقديمه للاستئناف هو التاريخ الذي تحقق به استلامه للقرار الابتدائي"<sup>(٩)</sup>

المبدأ رقم (٥٨): "عدم تأييد اللجنة لأحد طرفي النزاع حول مسلكه الذي تم تأييده من قبل القرار الابتدائي المستأنف يستتبع عدم سلامة إعادة مناقشة البنود محل الاعتراض المتعلقة به"<sup>(١٠)</sup>

المبدأ رقم (٦١): "نقض اللجنة للقرار الابتدائي بشأن بند من بنود الاعتراض يترتب عليه عدم النظر للبنود المتعلقة بهذا البند لسبق نقض الأصل الذي على أساسه تم الاستئناف عليها"<sup>(١١)</sup>

(٥) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢٠-٩١

(٦) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IAR-٢٠٢٠-١٣٣

(٧) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢٠-٨٢

(٨) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢٠-٦٠

(٩) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢٠-٥٩

(١٠) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢٠-٧٧

(١١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IAR-٢٠٢٠-١١٦





المبدأ رقم (٦٣): "عبء إثبات سداد المبالغ التي تكون محل نزاع أمام اللجنة يقع على المكلف نظاماً"<sup>(١٢)</sup>

المبدأ رقم (٦٤): "تكون الخصومة غير منتهية في حال عدم قيام اللجنة الابتدائية بالفصل في اعتراض المكلف، وذلك لكون اللجنة الابتدائية لم تستنفذ ولايتها في الفصل في موضوع النزاع"<sup>(١٣)</sup>

المبدأ رقم (٦٦): "تضمن اعتراض المكلف على ربط الهيئة على أسباب اعتراضه يجعل الاعتراض مقبول من الناحية الشكلية"<sup>(١٤)</sup>

المبدأ رقم (٦٧): "الأصل في احتساب المدة الممنوحة لقبول الاعتراض هو تحقق علم المكلف بالربط ابتداءً بما يحتويه من البيانات والمسببات التي تم بناء قرار عليها"<sup>(١٥)</sup>

المبدأ رقم (٦٨): "إذا تعذر تحديد التاريخ الذي يتم منه احتساب المدة الزمنية للمدة النظامية الموجبة لرفض الدعوى شكلاً، فإن الاعتراض يقبل من الناحية الشكلية"<sup>(١٦)</sup>

المبدأ رقم (٧٢): "لا تنظر لجنة الاستئناف في قرار لجنة الفصل الذي لم تستنفذ اللجنة مُصدرة القرار ولايتها في الفصل في موضوع النزاع وتعيده إلى اللجنة مُصدرة القرار لنظر الاعتراض على البنود وإصدار القرار فيها"<sup>(١٧)</sup>

المبدأ رقم (٧٣): "يجب بيان المستندات المطلوبة التي ينبغي للمكلف المعترض تقديمها إلى لجنة الفصل وإيضاح طبيعة تلك المستندات حتى يكون استنادها عليها صحيحاً"<sup>(١٨)</sup>

المبدأ رقم (٩٠): "من الأصول المقررة في التقاضي أن الجهة القضائية بعد أن يتقرر لديها أن القضية قد أصبحت جاهزة للفصل فيها وإصدار الحكم في موضوعها، أن تحسم النزاع بقرار يفصل في أصل الطلب المقدم من المكلف"<sup>(١٩)</sup>

(١٢) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢١-٦٣-٢١

(١٣) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢١-٦٣-٢١

(١٤) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢١-٩٩-٢١

(١٥) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢١-٢-٢١

(١٦) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢١-٢-٢١

(١٧) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢١-٣٠-٢١

(١٨) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢١-٧-٢١

(١٩) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢١-٨٤-٢١



المبدأ رقم (٩١): "الحكم على صحة دعوى المكلف يلزم معه تقديم أدلة مؤيدة لصحة دعواه"<sup>(٢٠)</sup>

المبدأ رقم (١٠٣): "هيئة الزكاة والضريبة والجمارك هي المعنية بتحديد التاريخ الفعلي لاستلام الربط من قبل المكلف بجميع وسائل الإشعار حتى يتم تحديد التاريخ الفعلي لبداية المدة النظامية للاعتراض"<sup>(٢١)</sup>

المبدأ رقم (١٠٨): "في حالة صدور قرار من الهيئة قابل للاعتراض سواء كان آلياً أو يدوياً، وتم تبليغ المكلف به، ثم صدر قرار لاحق له بتعديل نفس القرار سواء كان آلياً أو يدوياً، فإن القرار الأخير يكون محددًا لتاريخ بداية المدة النظامية للاعتراض"<sup>(٢٢)</sup>

المبدأ رقم (١١٠): "لا يُدفع بالجهل بالنظام وعدم العلم بالمدد النظامية التي وردت فيه"<sup>(٢٣)</sup>

(٢٠) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢١-١٣٥

(٢١) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢١-٥٥

(٢٢) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل، رقم قرار الاستئناف: IR-٢٠٢١-٢٣٥

(٢٣) الدائرة الاستئنافية الأولى لمخالفات ومنازعات ضريبة الدخل والسلع الانتقائية، رقم قرار الاستئناف: VA-٢٠٢١-٣٧٣

## الدليل التفصيلي لضريبة التصرفات العقارية - النسخة الرابعة سبتمبر ٢٠٢٢ م

### ٧. الاعتراض على قرارات الهيئة

وضحت المادة الثانية من قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية بأنه يحق لمن صدر في حقه قرار من الهيئة الاعتراض عليه لديها خلال (ستين) يوماً من تاريخ الإبلاغ به، وعلى الهيئة أن تبت في الاعتراض خلال (تسعين) يوماً من تاريخ تقديمه، فإذا صدر القرار برفض الاعتراض أو مضت مدة (تسعين) يوماً دون البت فيه، فيحق للمكلف خلال (ثلاثين) يوماً من تاريخ إبلاغه برفض اعتراضه أمام الهيئة أو مُضي مدة خلال (تسعين) يوماً دون البت فيه، القيام بأي مما يأتي:

١. طلب إحالة الاعتراض إلى اللجنة الداخلية لغرض التسوية، فإذا رفض المكلف قرار اللجنة الداخلية بشأن التسوية أو مضت المدة المحددة في قواعد التسوية دون الوصول إلى تسوية، جاز للمكلف التقدم بدعوى التظلم من قرار الهيئة أمام لجنة الفصل خلال (ثلاثين) يوماً من تاريخ إبلاغه بقرار اللجنة الداخلية أو مُضي المدة



المحددة في قواعد التسوية دون الوصول إلى تسوية، ولا تشمل دعواه ما قد يكون تم التوصل في شأنه إلى تسوية مع اللجنة الداخلية.  
٢. إقامة دعوى التظلم مباشرة أمام لجنة الفصل.

### التعليق

تضمنت المادة حق من صدر في حقه أي مطالبة من الهيئة في أن يعترض على ذلك على أساس الإجراءات المرسومة في قواعد عمل لجان الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية.



لجنة مراجعة وتقييم المتطلبات النظامية والفنية اللازمة لتطبيق أحكام ضريبة ولائحة التصرفات العقارية

المادة (١٤):

الهيئة - المتطلبات النظامية والفنية - قرار وزاري - محافظ الهيئة - لجنة المراجعة والتقييم - اقتراح التوصيات - إجراء نظامي - القرارات التنفيذية - الجهات الحكومية وغير الحكومية - تطبيق الضريبة - معايير التناسب بين المخالفة والعقوبة - الفقرة (ب) من المادة الثامنة من اللائحة - ضوابط الإعفاء والتخفيض من العقوبة - الفقرة (ج) من المادة الثامنة من اللائحة.

الكلمات المفتاحية:

المادة (١٤):

”تشكل الهيئة لجنة بقرار من الوزير يرأسها المحافظ تختص بمراجعة وتقييم جميع المتطلبات النظامية والفنية اللازمة لتطبيق أحكام هذه الضريبة واللائحة، ولها في سبيل ذلك ما يلي:

١. اقتراح التوصيات اللازمة للمعالجات والحالات التي تتطلب اتخاذ أي إجراء نظامي، والتي قد تنشأ عن تطبيق الضريبة واللائحة.
٢. طلب استصدار القرارات التنفيذية اللازمة من الوزير ونشرها وفقاً للنظام.
٣. التنسيق مع الجهات الحكومية وغير الحكومية لتطبيق الضريبة بكفاءة عالية.
٤. وضع معايير التناسب بين المخالفة والعقوبة للأفعال والممارسات التي تتم بالمخالفة للفقرة (ب) من المادة الثامنة من اللائحة.
٥. وضع ضوابط الإعفاء والتخفيض من العقوبة المنصوص عليها بالفقرة (ج) من المادة الثامنة من اللائحة.



## ٦. أية مهام أخرى تكلف بها من الوزير<sup>(١)</sup>

(١) تقابل هذه المادة في مشروع النظام الخاص بضريبة التصرفات العقارية في المملكة ما يلي: - المادة (١/١١) حق الهيئة في الحصول على المعلومات: «للهيئة التنسيق مع الجهات الحكومية في كل ما له علاقة بتنفيذ أحكام النظام واللائحة...».

- المادة (١٥): «العقوبات ... (ب) تتولى الهيئة إيقاع العقوبات المنصوص عليها في هذه المادة وفقاً لتصنيف المخالفات وتحديد للعقوبات يصدر به قرار من المجلس يراعى فيه التناسب بين المخالفة والعقوبة. (ج) يتم إيقاع العقوبة بقرار من المحافظ أو من يفوضه بذلك.».

- المادة (١٩/أ) أحكام عامة: «(أ) تتولى الهيئة مسؤولية إدارة وفحص وتقييم وتحصيل الضريبة، ولها في سبيل ذلك اتخاذ ما تراه من إجراءات...».

- المادة (٢٠) الأحكام الانتقالية: «أ- يستمر العمل بالأحكام المنصوص عليها باللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية الصادرة بناء على الأمر الملكي رقم (٨٤/أ) وتاريخ ١٤٤٢/٢/١٤ هـ، وقرار الوزير رقم ٧١٢ وتاريخ ١٤٤٢/٢/١٥ هـ حتى نفاذ أحكام هذا النظام ولائحته.

ب- يُمنح ذوو الشأن ممن قاموا بإجراء أية تصرفات غير موثقة رسمياً قبل تاريخ ١٤٤٢/٢/١٤ هـ مهلة زمنية لتصحيح وتوفيق الأوضاع والمراكز النظامية ذات العلاقة لا تتجاوز سنة هجرية من تاريخ نفاذ هذا النظام، وذلك لتوثيق تلك التصرفات بشكل رسمي لدى الجهة

الإدارية المختصة أو الموثق المعتمد، شريطة أن يتم إثبات تاريخ واقعة التصرف لدى الجهة القضائية بموجب إنهاء أو دعوى تُقدّم لهذا الغرض، يتم من خلال أيّ منهما إثبات جميع الوقائع التي تكشف التاريخ الفعلي لواقعة التصرف، ولا يجوز استثناء أي توثيق بموجب

أحكام هذه الفقرة من الضريبة بعد مرور المهلة المشار إليها، ويجوز تمديد هذه المهلة بقرار من مجلس الوزراء بناءً على اقتراح من الوزير. ج. تحدد اللائحة التصرفات التي تنطبق عليها الأحكام الانتقالية المتعلقة بالمهلة النظامية المنصوص عليها في هذه المادة على النحو

الذي يحقق تحصيلاً عادلاً للضريبة، وتوفيقاً لتلك الأوضاع التي نشأت قبل تطبيق الضريبة.».

- المادة (٢١/أ) أحكام النشر والنفاذ: «يصدر المجلس اللائحة خلال ستين يوماً من تاريخ نشر النظام بالجريدة الرسمية، ويُعمل بها من تاريخ نفاذه، وللمجلس إصدار أية قرارات أو تعليمات لتنفيذ أحكام النظام واللائحة.».

## الأنظمة ذات العلاقة

الأمر الملكي رقم ٨٤/أ وتاريخ ١٤٤٢/٢/١٤ هـ: «... ثالثاً: فرض ضريبة باسم (ضريبة التصرفات العقارية) على التوريدات العقارية التي تتم بعد نفاذ الأحكام الواردة في هذا الأمر، وذلك بنسبة قدرها (٥٪) من قيمة التوريد العقاري تستحصل عند توثيق التصرف العقاري ... سادساً: تتولى هيئة الزكاة والضريبة والجمارك مسؤولية إدارة ضريبة التصرفات العقارية وتحصيلها، ويُصدر وزير المالية رئيس مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك ما يلزم من قرارات، بما في ذلك تحديد ما يسري على هذه الضريبة من أحكام واردة في نظام ضريبة القيمة المضافة، بالقدر الذي يتفق مع طبيعة هذه الضريبة ... ثامناً: يُطبّق ما ورد في البندين (سادساً) و(سابعاً) من هذا الأمر إلى حين صدور نظام ضريبة التصرفات العقارية والعمل بموجبه ... عاشراً: تُعد هيئة الزكاة والضريبة والجمارك مشروع نظام لضريبة التصرفات العقارية في ضوء ما اشتملت عليه البنود السابقة، وترفع عنه خلال مدة لا تتجاوز تسعين يوماً من تاريخ هذا الأمر لاستكمال الإجراءات النظامية اللازمة في شأنه...».



### القرارات الوزارية

\* القرار الوزاري رقم (٧١٢) وتاريخ ٢/١٥/١٤٤٢هـ، باللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية.

\* القرار الوزاري (٢٢٢٩) وتاريخ ٠٦/٠٧/١٤٤٢هـ، المعدل للقرار السالف الذكر.

\* القرار الوزاري رقم (٢٥٦٩) وتاريخ ٠١/١١/١٤٤٤هـ، السابقة الإشارة إليه.

### التعليق

تضمنت المادة إنشاء لجنة خاصة في بداية تطبيق ضريبة التصرفات العقارية من أجل مراجعة وتقييم جميع المتطلبات النظامية والفنية اللازمة لتطبيق أحكام نظام هذه الضريبة ولائحته التنفيذية.





النشر والنفاذ

المادة (١٥):

الكلمات المفتاحية:

الجريدة الرسمية - النشر - تاريخ العمل باللائحة (النفاذ) - صفر ١٤٤٢هـ - أكتوبر ٢٠٢٠م

المادة (١٥):

”تُنشر هذه اللائحة في الجريدة الرسمية، ويُعمل بها اعتبارًا من تاريخ ١٧ صفر ١٤٤٢هـ، الموافق ٠٤ أكتوبر ٢٠٢٠م“<sup>(١)</sup>

(١) تقابل هذه المادة في مشروع النظام الخاص بضريبة التصرفات العقارية بالمملكة: المادة (٢١): أ. يُصدر المجلس اللائحة خلال ستين يومًا من تاريخ نشر النظام بالجريدة الرسمية، ويُعمل بها من تاريخ نفاذه، وللمجلس إصدار أية قرارات أو تعليمات لتنفيذ أحكام النظام واللائحة. ب. يُنشر هذا النظام في الجريدة الرسمية، ويُعمل به بعد تسعين يومًا من تاريخ نشره، ويُغى كل ما يتعارض معه من أحكام.

الأنظمة ذات العلاقة

الأمر الملكي رقم: أ/٨٤/التاريخ: ١٤/٢/١٤٤٢هـ، والذي تضمن الآتي:

أولاً: إعفاء التوريدات العقارية التي تتم بعد نفاذ الأحكام الواردة في هذا الأمر من ضريبة القيمة المضافة.

ثانياً: رد ما يتم دفعه بعد نفاذ الأحكام الواردة في هذا الأمر من قيمة ضريبة القيمة المضافة على المدخلات للمطورين العقاريين المرخصين، وفقاً لضوابط الاسترداد والقواعد ذات الصلة التي يعتمدها وزير المالية رئيس مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك بالتنسيق مع وزير الإسكان، ويعتمد وزير المالية رئيس مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك قائمة - تحدّث دوريًا - بأسماء أولئك المطورين.



ثالثاً: فرض ضريبة باسم (ضريبة التصرفات العقارية) على التوريدات العقارية التي تتم بعد نفاذ الأحكام الواردة في هذا الأمر، وذلك بنسبة قدرها (٥٪) من قيمة التوريد العقاري تستحصل عند توثيق التصرف العقاري.

رابعاً: لأغراض تنفيذ ما ورد في البندين (أولاً) و(ثالثاً) من هذا الأمر، يحدّد وزير المالية رئيس مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك التوريدات العقارية التي تُعفى من ضريبة القيمة المضافة، وتخضع لضريبة التصرفات العقارية.

خامساً: تتحمل الدولة ضريبة التصرفات العقارية عما لا يزيد على مبلغ (١,٠٠٠,٠٠٠) مليون ريال من سعر شراء المسكن الأول للمواطن. ويعتمد وزير المالية رئيس مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك الضوابط والإجراءات اللازمة لذلك.

سادساً: تتولى هيئة الزكاة والضريبة والجمارك مسؤولية إدارة ضريبة التصرفات العقارية وتحصيلها، ويُصدر وزير المالية رئيس مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك ما يلزم من قرارات، بما في ذلك تحديد ما يسري على هذه الضريبة من أحكام واردة في نظام ضريبة القيمة المضافة، بالقدر الذي يتفق مع طبيعة هذه الضريبة.

سابعاً: تتولى لجنة الفصل في المخالفات والمنازعات الضريبية، واللجنة الاستئنافية للمخالفات والمنازعات الضريبية - المنصوص على تشكيلهما واختصاصهما في المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) في ١١/٢/١٤٣٨ هـ - الفصل في المخالفات والمنازعات الناشئة عن تطبيق الأحكام المشار إليها في البند (سادساً) من هذا الأمر.

ثامناً: يُطبّق ما ورد في البندين (سادساً) و(سابعاً) من هذا الأمر إلى حين صدور نظام ضريبة التصرفات العقارية والعمل بموجبه.

تاسعاً: تنشر البنود السابقة في الجريدة الرسمية، ويحدد وزير المالية رئيس مجلس إدارة هيئة الزكاة والضريبة والجمارك تاريخ العمل بها، على أن تكون تالية لنشرها، وبما لا يتجاوز خمسة عشر يوماً من تاريخ صدورها.

عاشراً: تُعد هيئة الزكاة والضريبة والجمارك مشروع نظام لضريبة التصرفات العقارية في ضوء ما اشتملت عليه البنود السابقة، وترفع عنه خلال مدة لا تتجاوز تسعين يوماً من تاريخ هذا الأمر لاستكمال الإجراءات النظامية اللازمة في شأنه. الحادية عشرة: يبلغ أمرنا هذا للجهات المختصة لاعتماده وتنفيذه.



القرارات الوزارية

\* القرار الوزاري رقم (٧١٢) وتاريخ ٢/١٥/١٤٤٢هـ، باللائحة التنفيذية لضريبة التصرفات العقارية.

\* القرار الوزاري (٢٢٢٩) وتاريخ ٦/٠٧/١٤٤٢هـ، المعدل للقرار السالف الذكر.

\* القرار الوزاري رقم (٢٥٦٩) وتاريخ ١/١١/١٤٤٤هـ، السابقة الإشارة إليه.

التعليق

\* تضمنت المادة آلية نشر النظام واللائحة التنفيذية وبداية العمل بهما نفيًا للجهالة.